

INSPER
LLM em Direito Tributário

Fernanda de Matos Marques

**O propósito negocial perante o CARF sob a ótica da Análise Econômica do
Direito**

São Paulo
2021

Fernanda de Matos Marques

**O planejamento tributário perante o CARF sob a ótica da Análise Econômica
do Direito**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
ao programa de LLM de Direito Tributário como
requisito parcial para obtenção do título de
especialista em Direito Tributário.

Orientador: Professor Marcelo Vicentini

São Paulo

2021

MARQUES, Fernanda de Matos.

O planejamento tributário perante o CARF sob a ótica da Análise Econômica do Direito

Fernanda de Matos Marques – São Paulo, 2021.

105 f.

Trabalho de Conclusão de Curso – Insper, 2021.

Orientador: Prof. Marcelo Vicentini

1. Planejamento Tributário. 2. Análise Econômica do Direito. 3. AED. 4. CARF

Fernanda de Matos Marques

**O planejamento tributário perante o CARF sob a ótica da Análise Econômica
do Direito**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
ao programa de LLM de Direito Tributário como
requisito parcial para obtenção do título de
especialista em Direito Tributário.

Orientador: Professor Marcelo Vicentini

Banca Examinadora

Marcelo Vicentini
INSPER

É que, mão que me sustenta, é que eu, numa experiência que não quero nunca mais, numa experiência pela qual peço perdão a mim mesma, eu estava saindo do meu mundo e entrando no mundo.

Clarice Lispector (1964)

RESUMO

A Análise Econômica do Direito (AED) proporciona uma compreensão mais abrangente dos negócios jurídicos, indo para além das dogmáticas e do formalismo literal e restritivo da interpretação das leis, que, por si, falham em prever os efeitos das decisões diante dos aspectos sociais, políticos e econômicos, ao apresentar uma visão multidisciplinar que busca maior objetividade frente à realidade que se encontra em constante mudança. De outro lado, os planejamentos tributários são parte constante da atuação empresarial e da prática jurídica, de forma que o tema se mantém pertinente e atual, porém cerceado de insegurança jurídica frente à ausência de uniformização do tema na lei ou na jurisprudência.

Com isso, a crescente vertente da AED possibilita novas abordagens ao tema sob o aspecto legal ou hermenêutico, que permitirão melhor compreensão das atividades e objetivos de cada parte interessada e, possivelmente, uma melhora no relacionamento entre Fisco e Contribuinte a partir de um campo próprio para debates que seja nivelado para ambas.

Para tal análise, o presente trabalho conta com 4 capítulos. No primeiro, se discutirá as origens dos sistemas jurídicos de *common law*, originário da AED, e *civil law*, usado no Brasil, bem como os efeitos da combinação entre ambos. No capítulo 2 serão apresentados os conceitos básicos de economia aplicáveis à AED e a evolução sobre a compreensão do papel do Estado e dos tributos que permitem a compreensão do tema nos dias atuais para, então, no capítulo 3, apresentar o histórico do planejamento tributário no Brasil e como o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) vem julgando a matéria até os dias atuais. Por fim, no capítulo 4, serão apresentadas as possíveis contribuições da AED no planejamento tributário sob a ótica do legislador, contribuinte e do CARF para se buscar uma maior aproximação do tema à segurança jurídica.

Palavras-chave: Planejamento Tributário. Análise Econômica do Direito. CARF

ABSTRACT

The Economic Analysis of Law (AED – Law and Economics) provides a more comprehensive understanding of legal transactions, going beyond the dogmatic and the formalism and restrictiveness of the interpretation of laws, which fails in predict the effects of decisions on social, political and economic aspects, by presenting a multidisciplinary view that seeks greater objectivity in the face of reality as it is in constant change. On the other hand, tax planning is a constant part of business activities and legal practice, so much so that the subject remains relevant and current in a constant way, however fraught with legal uncertainty due to the lack of uniformity of the topic in law or jurisprudence.

Therefore, the growing aspect of the AED allows for new approaches to the subject under the legal or hermeneutical aspect, which will allow a better understanding of the activities of those interested and, possibly, an improvement in the relationship between the tax authorities and the taxpayer from a proper field for debates that are leveled between the parts.

For such analysis, the present work has 4 chapters. In chapter 1, the origins of the legal systems of common law, originating the AED, and civil law, used in Brazil, will be discussed, as well as the effects of the combination between them. In chapter 2, the basic concepts of economics applicable to AED will be presented and the evolution of the role of the State and of taxes that allow the understanding of the subject nowadays, so then, in chapter 3, it will be presented the history of tax planning in Brazil and how the Administrative Council of Tax Appeals (CARF) has been judging the subject up to the present day. Finally, in chapter 4, the possible contributions of the AED in tax planning will be presented from the perspective of the legislator, taxpayer and CARF, in order to seek a greater approximation of the subject to legal security.

Keyword: Tax Planning. Law and Economics. CARF

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
1. SISTEMAS JURÍDICOS	16
1.1. Influências da Common Law no Ordenamento Brasileiro	18
2. ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO	22
2.1. Conceitos da Microeconomia	22
2.1.1. Maximização.....	22
2.1.2. Equilíbrio.....	23
2.1.3. Eficiência	23
2.2. Teoria dos Jogos	24
2.3. Definição da AED, Conceitos e Sistemática	27
2.3.1. Ciência da Tributação.....	29
2.3.2. Escola institucionalista – Teoria da Escolha Pública	30
2.3.3. Escola austríaca	33
2.3.4. Nova Economia Institucional (NEI)	34
2.4. AED no Direito Tributário.....	36
2.4.1. Tributo como custo de transação.....	38
3. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	41
3.1. Limites do Planejamento Tributário (normas antielisivas).....	42
3.1.1. Evasão e Elisão Fiscal.....	43
3.2. Normas antielisivas brasileiras	46
3.2.1. Críticas ao modelo legislativo sobre instrumentos de desconstituição dos planejamentos tributários.....	48
3.3. Planejamento Tributário no CARF	52
3.4. Fases do Planejamento Tributário	54
3.4.1. Primeira Fase – Formalismo e Simulação	54
3.4.1.1. Simulação	55
3.4.1.2. Estudo de casos.....	58
3.4.2. Segunda Fase – Defeitos jurídicos	62
3.4.2.1. Estudo de casos.....	66
3.4.3. Terceira Fase – Propósito Negocial e Capacidade Contributiva	68
3.4.3.1. Estudo de casos.....	71

4.	POSSÍVEIS CONTRIBUIÇÕES DA AED EM MATÉRIA DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	78
4.1.	AED no campo legislativo	78
4.2.	AED sob a ótica do contribuinte	84
4.3.	AED no Campo do Litígio (CARF)	87
5.	CONSIDERAÇÕES FINAIS	97
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	101

INTRODUÇÃO

Ao examinar qualquer situação, fato social ou problema, há mais de um tipo de visão para distinção das causas e efeitos das escolhas e dos sistemas normativos que o envolvem e, dentro do mundo jurídico, é possível observar determinados contextos sob um olhar positivo ou normativo. Por exemplo, um crime pode ser analisado sob a ótica positiva, na qual estuda-se questões que buscam analisar determinado ato para identificar a correta consequência dele decorrente por meio de perguntas objetivas no plano do ato ser (crime) ou não, quais os fatos que permeiam a ação e a veracidade dos argumentos levantados, a forma descritiva do ato e quais as ciências implicadas (no caso, a ciência penal).

Já sob a análise normativa, o mesmo ato é avaliado sob um prisma diverso, o qual tem o objetivo de verificar qual a ação deveria ser adotada diante de determinado fato, ou seja, quais os valores subjetivos envolvidos em determinada conduta: se ela deve ou não ser regulada pela sociedade e se tal regulação é benéfica ou não, sem contudo, obter resultados concretos sob a veracidade da conclusão, pois, no que tange à análises normativas (ou subjetivas), o mais próximo de resultado que se consegue obter é a votação para a concordância do tema, levando em consideração a coerência e a moral dos indivíduos inseridos naquele corte espacial e do período no qual elas se encontram.

Exemplo prático no âmbito do direito foi a descriminalização do adultério por mudança dos valores sociais anteriores em comparação ao presente (ação concluída) ou, da mesma forma, a discussão sobre questões como descriminalização do aborto ou uso de drogas, as quais ainda encontram ampla resistência por conflito com os valores atuais, que, por sua vez, ainda são fortemente ligados àqueles do passado, mas que não perdem sua capacidade de ser objeto de alteração (ação que pode vir a ser concluída).

A distinção entre análise positiva e normativa demonstra, portanto, que não se pode deduzir o que “é” a partir do que “deve ser”, ou seja, não é possível deduzir fatos a partir única e exclusivamente de valores, uma vez que os valores são altamente influenciados pelos fatos. Não obstante, essa dinâmica pode ser alterada a partir de fatores (externos ou não) que influenciam a percepção de determinados valores. Tal

é a conclusão observada no experimento do “dilema do bonde”¹, no qual verifica-se que os julgamentos de valor são do tipo impuro, ou seja, existe um signo quantitativo que induz o indivíduo a mudar de posição a partir de uma mudança nos efeitos ou agentes envolvidos, demonstrando-se que normas valorativas podem ser mudadas.

A despeito de se tratar de uma questão filosófica proposta para estudar a ética e a moral, tais conceitos não são desprezados da realidade social e acabam por se adequar, em maior ou menor medida, às relações sociais atuais, que estão sob constante exercício de determinadas escolhas em detrimento de outras. Pode-se falar em escolhas de políticas públicas (quais priorizar, quais não), criminalização ou descriminalização de condutas, alocação de recursos e até mesmo limitação do poder estatal sobre o indivíduo e seu patrimônio privado no exercício do direito de auto-organização.

É diante do cenário de uma realidade socioeconômica extremamente complexa que está em constante julgamento de valores (especialmente no campo do direito) que surge a Análise Econômica do Direito (AED), também conhecida como *Law and Economics*, que busca apresentar um método científico para explicação das regras jurídicas, visando contribuir para solução de problemas interpretativos. No campo do direito tributário, CARVALHO (2018, p. 247) define que as ferramentas disponíveis na AED “se prestam tanto para a análise positiva do fenômeno tributário (como a tributação é) quanto para a análise normativa (como a tributação deveria ser), possibilitando a formulação de políticas públicas.”.

A teoria da AED teve início na década de 1960 com a apresentação dos artigos de Ronald Coase² que, dentre outras contribuições, deu início à Escola de Chicago, nos Estados Unidos, país onde o ordenamento jurídico é o da *common law*. De forma sintética, trata-se de instrumento que visa entender algumas contribuições básicas do raciocínio econômico sobre a realidade para, então, aplicá-la em análises jurídicas das mais diversas áreas, rejeitando-se a interpretação exclusivamente baseada em precedentes judiciais sem a devida observância do contexto econômico e social inerentes à realidade.

¹ Trata-se de proposição moral formulada pelo filósofo Philippa Foot no qual se questiona a correta ação diante de um bonde desgovernado prestes a matar 5 pessoas e a possibilidade de se alterar a rota do bonde com um mover de alavanca, a qual fará o bonde tomar um segundo caminho que matará 1 pessoa.

² Coase, R. H. *The Problem of Social Choice*. The Journal of Law and Economics. 1960, p.837–877. Disponível em: goo.gl/g4BQRK

Sob esse entendimento foram introduzidos os conceitos de custos de transação e custo de oportunidade³, os quais afetam diretamente as escolhas racionais dos indivíduos e, no âmbito jurídico, a atribuição de direitos e responsabilidades individuais no campo privado, bem como a escolha por determinadas políticas públicas e modelos instrumentais no âmbito público, levando à conclusão de que não se pode desconsiderar a conexão de elementos entre as disciplinas 'direito' e 'economia', assim como não se pode afastar a conexão entre 'direito tributário' e 'contabilidade' - interdisciplinaridade esta a qual já é amplamente conhecida, defendida e buscada no atual modelo jurídico vigente (por exemplo, por meio das adequações contábeis e seus consequentes tributários às normas internacionais de contabilidade previstas pelo *International Financial Reporting Standards – IFRS*).

De outro lado, no Brasil, país de origem civilista que não adota o sistema da *common law*, mas sim o da *civil law*, não se preocupava, pelo menos até recentemente, na interdisciplinaridade dos temas, sendo a matéria nova no campo jurídico e ainda timidamente estudada (fato que, felizmente, vem sendo alterado).

À despeito da diferença entre sistemas brasileiro e, especialmente, norte-americano, com o advento da evolução tecnológica e desconsideração de barreiras territoriais que se iniciaram no início dos anos 2000, o Brasil passou a importar diversos conceitos do sistema comum para regulamentar novos instrumentos e operações que vieram a surgir após a virada do século. No campo do direito tributário, temos a utilização de conceitos como o do estabelecimento permanente e propósito negocial, os quais, ainda que não possuam previsão na legislação pátria, são amplamente utilizados nos julgamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Especialmente em relação ao uso do instrumento do propósito negocial nos julgamentos referentes ao planejamento tributário, que será objeto de estudo do presente trabalho, houve forte crítica aos modelos propostos pela Medida Provisória (MP) nº. 66, de 29 de agosto de 2002, que visava regulamentar o artigo 116, § único do Código Tributário Nacional (Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966 - CTN) e trazer para o nosso ordenamento a definição de “propósito negocial” e hipóteses em que seriam aplicáveis. Entretanto, após esgotamento de seu prazo de conversão, a

³ Custo de oportunidade corresponde ao custo (trade off) das escolhas racionais. Toda escolha gera um custo, que corresponde à segunda melhor alocação mais factível que foi preterida pela escolha feita (primeira).

medida não entrou em vigor, de forma que não fora recepcionada no ordenamento jurídico e, portanto, perdeu eficácia. Ainda assim, o CARF permaneceu a aplicar tal entendimento no julgamento de descaracterização dos negócios jurídicos com vistas à reorganização societária formulada pelo contribuinte, ainda que o instituto, originário de um sistema jurídico divergente do brasileiro, não tenha sido recepcionado, passando a validar a fundamentação do propósito negocial por meio vinculação do mesmo à atos de simulação, fraude à lei ou abuso de direito (estes sim, previstos na norma civil e estendidos à norma tributária, porém não em igual teor ao propósito negocial) ou até mesmo de princípios gerais do direito como a capacidade contributiva.

Ocorre que tais requisitos não foram o suficiente para a intervenção dos planejamentos, e, atualmente, verifica-se que os procedimentos realizados, caso não possuam outra finalidade senão a redução do tributo a pagar, ou seja, não sendo verificado um propósito negocial extratributário, são considerados como abusivos, não passíveis de aceitação pelo Fisco e, conseqüentemente, impõe-se tributo muito mais oneroso ao contribuinte, uma vez que soma-se ao valor do tributo principal “originariamente” devido o valor de juros e multa, que, em decorrência do entendimento de “simulação” das operações, pode chegar à 150% (cento e cinquenta por cento) do valor original, caso a operação fosse realizada de maneira “padrão”.

O uso dos testes de propósito negocial merece crítica, portanto, sob dois diferentes prismas: o primeiro, sob o ponto de vista normativo, uma vez que não há qualquer texto legal que preveja a aplicação de tal instrumento, seja em seus requisitos básicos, competência para verificação (se ficaria à cargo do contribuinte a prova antecedente ou ao agente fiscal a comprovação no momento de fiscalização e/ou auto de infração) e geral regulamentação, o que acarreta não só em cerceamento do direito do contribuinte de valer-se de instrumentos legalmente previstos para melhor atendimento de suas necessidades, como também traz como consequência a insegurança jurídica diante da subjetividade que permeia a aplicação do instituto. Não estranho que, regra geral, sistemas tributários ineficientes (nesse caso, em função da imprevisibilidade) aumentam as incertezas e os custos decorrentes da atividade empresarial, afetando a imagem e o poder de atração de capital do país.

A segunda crítica recai sobre a própria noção de que a inexistência de outros fundamentos que não a redução da carga tributária é motivo para desconstituição dos atos praticados. Isso porque a legislação brasileira prevê diversos instrumentos

jurídicos que tornariam válida a premissa da desconstituição dos planejamentos (essencialmente na forma dos institutos da simulação, fraude, dolo, entre outros), ainda que com críticas pela forma que vêm sendo usadas.

Nesse sentido, o artigo 116, § único, do CTN prevê a possibilidade de desconstituição dos atos diante de dissimulação, ou seja, ocultação, da realidade dos fatos que não seriam diretamente aplicáveis aos planejamentos tributários, já que o planejamento tributário tem como objetivo a transformação de diversos fatos (societários, negociais, produtivos e etc.) que buscam, em última instância, um benefício fiscal válido e que não vai de encontro à legislação, de forma que não poderia ser objeto de desconstituição sem a devida prova de ilicitude. É dizer, a busca por um tratamento tributário menos custoso ao contribuinte não pode ser tratada como ato de dissimulação tão somente porque este seria o objetivo principal das reorganizações - até porque, fato é que a tributação constitui uma das maiores influências nas escolhas dos arranjos contratuais/operacionais dos contribuintes.

Conforme entendimentos da AED no campo tributário, a tributação por si consiste em um custo de transação, seja pelo sentido amplo da questão financeira incidente sobre produtos e negócios jurídicos, seja em sentido amplo, ou seja, o custo verificado pela utilização dos mecanismos de mercado⁴, com necessidade de obrigações acessórias, regulatórias e outras, bem como as consequências decorrentes da sonegação fiscal e penalidades em matéria tributária que levam à quebra de confiança e, posteriormente, conflitos entre administração e contribuinte. O tributo em si já é, portanto, um custo de transação, mas é um custo necessário ao Estado Democrático de Direito. A partir do momento que se criam obstáculos adicionais, torna-se excessivo e leva parte do jurisdicionado à promoção de atos de fuga ao pagamento de impostos.

Nessa linha, a ausência de legislação eficaz para delimitar, ou, pelo menos, estabelecer parâmetros básicos na atuação do contribuinte na elaboração de planejamento tributário gera uma grande insegurança jurídica, o que pode ser considerado como um dos maiores custos de transação, dado que a ausência de certeza dentro do ambiente empresarial desestimula negócios, aumenta custos financeiros e dificulta negociações. Ao mesmo tempo, a atuação irregular do Fisco (no que tange às normas aplicáveis ao planejamento) e a relação conflitante entre ele e

⁴ Por mercado, entende-se o ambiente e contexto nos quais os agentes irão fazer suas escolhas, negociações/barganhas.

contribuinte aumentam o litígio sobre a matéria, que, por consequência também da ausência da norma, não consegue propor uma metodologia precisa para fiscalização, análise e descaracterização de planejamentos. Trata-se, em termos econômicos de verdadeiro custo de transação por assimetria de informações entre os agentes envolvidos.

A MP nº. 66/02 seria um primeiro passo à regulamentação do tema (ainda que haja no texto ponto de críticas, como se verá adiante), porém a sua não conversão em lei acabou por tornar o ambiente administrativo ainda pior, pois, se antes a MP deu abertura à defesa de um posicionamento no qual prevalece “substância sobre a forma”, ao perder eficácia essa fundamentação foi extinta, e tão pior, criou dúvidas sobre a aplicabilidade do § único do artigo 116 do CTN como um todo, sendo proposta, inclusive, Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) contra sua redação (ADI nº. 2.446).

Diante de tal contexto e, dada a natural convergência entre tributos e economia, passa-se a indagar se, diante da já existente prática de importação de instrumentos estrangeiros ao ordenamento brasileiro, não seria necessária também a aplicação dos conceitos da AED nas análises jurídicas, uma vez que, à exemplo do propósito comercial, os instrumentos usados “emprestados” são de origem de um sistema de *common law* que traz, já em sua natureza, a consideração econômica.

Nesse sentido, o presente trabalho busca analisar os conceitos de direito no que tange ao planejamento tributário em conjunto aos conceitos da economia e os da AED na busca de demonstrar uma possível (e natural) convergência entre os campos que poderiam auxiliar na promoção de um ambiente jurídico mais seguro e eficaz, que permita que os agentes interessados não apenas se valham de parâmetros concretos para considerar os possíveis efeitos de suas decisões, mas também facilite localizar quais os pontos de maior ou menor risco para a arrecadação, para os negócios jurídicos e para as atividades operacionais dos contribuintes.

1. SISTEMAS JURÍDICOS

O ordenamento jurídico, ao redor do globo, pode ser classificado em dois grandes sistemas, conhecidos como *civil law* (adotados pelos países de origem romano-germânica e os países latino-americanos por eles colonizados) e *common law* (de origem anglo-saxônica e utilizado, principalmente, pela Inglaterra e suas colônias, incluindo os Estados Unidos). Regra geral, se diferenciam tanto na finalidade do direito como também nos instrumentos utilizados para tanto. Enquanto o foco do sistema *civil law* está na criação de normas gerais de conduta dos indivíduos, a qual visa organizar a sociedade, a *common law* busca a resolução de conflitos práticos (ou ao menos identificáveis) após a presença de uma perturbação da paz e equilíbrio social⁵.

Dada a diferença de objetivos entre os sistemas, os instrumentos norteadores de concretização também se diferem. A sistemática da *civil law* pauta-se pela redação de normas gerais e específicas que determinam as formas e os limites de atuação dos agentes por meio de positivação das condutas em códigos legais escritos e o *common law* dá lugar à preferência pelos precedentes judiciais (conjuntos de decisões de juízes em casos já resolvidos no passado), elevando-os ao status de referência e modelo de repetição de conduta diante de situações que, ainda que não sejam idênticas àquela vinculada no precedente, tenha similaridade suficiente para a aplicação recorrente da decisão paradigma. Em outras palavras, tem-se na resolução de casos concretos a fonte primária do direito.

Isso se dá pelo próprio contexto de formação da Inglaterra, país berço da *common law*, a qual fora resultado de unificações iniciadas desde a ocupação e conquista normanda (1066). Até então, referidos territórios regulavam-se por meio de seus costumes locais, porém, com a imposição de um sistema centralizado e controlador das regiões dominadas pelo feudalismo, firmou-se uma “unidade jurídica”⁶ controlada por uma classe homogênea que afasta a compreensão das fontes do direito romano-germânico e fixa, por meio dos tribunais, quais as regras a serem aplicadas por todos os territórios conquistados.

⁵ BORGES. Marcio Ribeiro; VANDRESEN. Thais. *Common Law e o Novo Código de Processo Civil: Teoria dos Precedentes Vinculantes e Outras Influências*. Disponível em <https://siaiap32.univali.br/seer/index.php/accdp/article/view/10154>. Acessado em 06 de junho de 2021

⁶ TUCCI, José Rogério Cruz e. *Precedente judicial como fonte de direito*. Revista dos Tribunais. São Paulo. 2004.

Dessa forma, os precedentes da corte principal, representada pelos “Tribunais Reais de Westminster”, passam a ser considerados como norma primária de direito por refletir justamente os costumes alinhados com os interesses da realeza britânica, responsáveis pela aplicação dos “corretos costumes” nos casos concretos centralizados na Inglaterra e sua replicação em situações ocorridas nos territórios conquistados. Tem-se então, a base de criação dos precedentes vinculantes.

Sob diferente perspectiva, para o sistema *civil law* a fonte do direito está consubstanciada na norma (geral e/ou abstrata) escrita, sendo essa a referência que deve moldar as decisões judiciais. Cabe ao julgador, portanto, adequar os atos e fatos dentro do quanto estipulado pela legislação vigente e aplicável e, diante de um possível vácuo legislativo proceder à então denominada “integração do direito” na busca pela harmonização entre as normas já existentes no ordenamento jurídico e o caso concreto, “devendo ser o juiz, na expressão de Montesquieu, a “boca da lei”, não seu cérebro, seu criador”⁷. O fundamento para essa compreensão é que, diferentemente do modelo anglo-saxão, o *civil law* manteve-se alinhado com o entendimento do direito romano-germânico, o qual pautava-se na criação de condutas de moral e justiça como base da família e da sociedade. Essas condutas foram extrapoladas ao nível de regras e, ao fim, leis, no mesmo modelo de metodologia decorrente do direito canônico e sua codificação de condutas dentro do âmbito religioso. Assim, não foi apenas dos casos concretos que o direito romano extraiu suas fontes do direito, mas também da compreensão de regras gerais aceitáveis para a vida familiar, social e pública.

Os romanos foram os primeiros a organizar o direito, extraindo a regra jurídica dos casos concretos cotidianos, identificando sua classificação e, em seguida, aplicando aos novos casos. (CRETILLA, 1986, p. 3). No direito romano clássico a jurisprudência se apresenta como interpretação e constitui uma atividade criadora, mas sempre num sentido derivado e não originário. A ordem legal se apresenta como um limite externo do direito desenvolvido jurisprudencialmente. (BARREIRO; PARICIO, 2010, p. 40).⁸

Importa ressaltar que, inobstante as diferenças na metodologia, ambos os sistemas prezam pela segurança jurídica e manutenção do direito, divergindo tão somente de qual o instrumento basilar para tanto. É dizer, independentemente de fundar-se nas decisões paradigmas para criação do sistema de precedentes ou na lei

⁷ Idem. Pg. 05.

⁸ GALIO. Morgana Henicka. *História e Formação dos Sistemas Civil Law e Common Law: a influência do direito romano e a aproximação dos sistemas*. Disponível em <http://publicadireito.com.br/artigos/?cod=c79d3508e2dc8fe8>. Acesso em 14 de junho de 2021

e na codificação das normas, *civil law* e *common law* visam garantir que o direito seja, ao termo, um instrumento multifacetado, mas único.

A distinção entre os sistemas, contudo, vem sofrendo alterações ao longo do tempo e, o que muito se compreendia como sistemas distintos e incompatíveis, hoje é analisado sob uma perspectiva de influências recíprocas entre si, especialmente no que tange à incorporação de instrumentos do sistema comum à norma jurídica do *civil law*.⁹

1.1. Influências da Common Law no Ordenamento Brasileiro

O direito brasileiro é, notadamente, pautado pela sistemática da *civil law*. Tem-se presente na redação do artigo 5º da Constituição Federal de 1988 (CF/88), em seu inciso II, que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” e, nesta linha, da mesma forma que diversos países de origem germânica, o país compila suas normas em grandes *codex* vinculados à ramos específicos do direito (Código Civil, Código Tributário, Código Penal, Consolidação das Leis do Trabalho, etc.).

Não obstante, o ordenamento pátrio tem sofrido diversas incorporações do direito anglo-saxão e não apenas no campo tributário. O mais recente exemplo dessa aproximação decorre da última alteração da legislação processual civil por meio da edição da Lei nº. 13.105, de 16 de março de 2015, o atual Código de Processo Civil (CPC) que, dentre outras alterações, passou a regular o uso de precedentes no ordenamento, instrumento originário da *common law* e agora parte da sistemática processual brasileira. Contudo não se pode argumentar que tal aproximação é recente, pois a sistemática americana, por exemplo, tem sido influenciadora no ordenamento brasileiro antes mesmo da edição da CF/88, como se pode verificar da inclusão no texto constitucional do controle difuso de constitucionalidade, instrumento inspirado no *judicial review* americano.

A tendência de aproximação entre os sistemas é esperada na medida em que os processos de globalização e convergências internacionais se intensificam, criando-se o conceito de sistemas jurídicos híbridos adequados à realidade de cada país. No caso do Brasil, a edição do atual CPC (e demais internalizações em outros campos),

⁹ REALE, Miguel. *Lições Preliminares de Direito*. Editora Saraiva. 25ª Edição. São Paulo. 2000. Pg. 146

além de discussões anteriores como a crescente atuação dos juízes na aplicação, interpretação e até mesmo criação de normas jurídicas (ativismo judicial), são fortes indicadores dessa combinação, que, até certo ponto, não pode ser evitada e tem sua validade, já que não se pode ignorar as convergências mundiais em uma realidade tão interligada como a atual. Não obstante, há que se compreender que essa combinação deve, no mínimo, respeitar as regras já existentes do sistema adotado pelo país “importador” no momento da discussão de temas que apresentem possíveis aplicações de instrumentos que extrapolem as previsões jurídicas locais.

Por se tratar de um sistema que preza mais as decisões judiciais do que o texto normativo, é possível verificar que no *common law* tal processo de importação poderia ser menos incerto ou controvertido, pois contém certa abertura de convencimento dos juízes, o que não ocorre na situação inversa. Ainda que, como no caso do Brasil, o conceito de precedentes esteja sendo utilizado diariamente, este se dá por meio de um extenso processo de interpretação legal que, ao cabo, culminou na reedição das leis procedimentais para sua validação (como ocorreu com o texto constitucional e a inclusão do controle difuso de constitucionalidade e a “reforma” procedimental trazida pelo CPC, que passou a validar tais instrumentos).

Ocorre que esta não tem sido a única porta de acesso dos instrumentos da *common law*. Especialmente no campo tributário, tem-se observado diversas tentativas de incorporação (não regulamentada) de instrumentos oriundos do direito anglo-saxão que acabam não por criar um sistema híbrido legal, mas verdadeira confusão e decisões conflitantes com a própria concepção trazida pelas normas.

Exemplo dessa situação foi amplamente observada e discutida em 2016, quando foi instituído, com a edição da Lei nº. 13.254, de 13 de janeiro de 2016, o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT), a qual visava, por meio de declaração própria, regularizar os recursos, bens e direitos detidos por contribuintes brasileiros no exterior e até então não declarados¹⁰. A prática, incentivada pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), teve início em 2015 quando o Brasil, em conjunto com os Estado Unidos, assinou acordo para implementação do *Foreign Account Tax Compliance Act*

¹⁰ Art. 1º É instituído o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT), para declaração voluntária de recursos, bens ou direitos de origem lícita, não declarados ou declarados com omissão ou incorreção em relação a dados essenciais, remetidos ou mantidos no exterior, ou repatriados por residentes ou domiciliados no País, conforme a legislação cambial ou tributária, nos termos e condições desta Lei.

(FATCA), que buscava facilitar a troca de informações fiscais de contribuintes residentes entre os países.

A declaração do RERCT seguiu os parâmetros básicos da Declaração de Imposto de Renda de Pessoa Física (DIRPF), ou seja, cabia ao contribuinte proceder com a descrição e valor do bem detido no exterior. Para valores em espécie ou participações societárias não houve qualquer ressalva, porém muitos foram os contribuintes que se questionavam quanto à natureza jurídica de instrumentos como o “*trust*”¹¹, que não encontra nenhuma ferramenta correspondente no direito brasileiro e que, à época, muito se discutiu sobre a sua comparabilidade, para fins declaratórios, à um condomínio entre titular e *trustee*. Outro exemplo é a questão dos estabelecimentos permanentes e sua avaliação no ambiente normativo brasileiro (que, assim como o *trust*, não tem previsão legal, mas foi objeto de Solução de Consulta nº 354, de 30/09/2008 pela Disit SRRF08, para fins de tributação de imposto de renda).

Como produto dessas convergências, é nesse ambiente que a AED também passa a ser avaliada no Brasil, inicialmente como mero objeto de estudo teórico na academia, porém, com o avanço do tema, ingressou no campo judiciário na forma de ferramenta de amparo de decisões com algum tipo de impacto financeiro¹² e, agora, é objeto de estudos mais sérios e complexos para sua aplicação eficiente no mundo jurídico.

Assim, para garantir a possibilidade de integração entre uma ferramenta originária do direito anglo-saxão em um ambiente normativo civilista que ultrapassa o campo meramente teórico, é preciso, antes, estabelecer quais os limites e normas que possibilitariam tal combinação para que não se incorra no erro de apenas importar conceitos sem a preocupação de quais os resultados e efeitos dessa prática.

ANDRADE (2004, p. 190), defende que “o uso didático da dicotomia [interpretação e integração] funciona como redutor de complexidade, permitindo a fácil

¹¹ Instrumento de sucessão no qual o titular do patrimônio (“setlor”) confere à um terceiro (“trustee”) a propriedade de seus bens e direitos, cabendo ao trustee a administração desse patrimônio até o evento da entrega dos bens aos beneficiários indicados pelo setlor.

¹² Conforme se verá em capítulo adiante, a AED não se presta para validar meros argumentos de impacto financeiro e detém complexidade de estudo muito maior, de forma que não se defende o seu uso desarrazoado como tem sido visto nos julgamentos dos tribunais superiores, os quais, em até certa medida, deturpam a forma de análise para limitá-la ao aspecto financeiro.

contextualização da matéria ou dos fatos analisados no âmbito do discurso”¹³ e, para tanto, a estrutura fundamental que suportaria esse processo de convergência deve, necessariamente, partir da hermenêutica e buscar a integração entre os campos de estudos (no caso ora apresentado, os conceitos dos instrumentos econômicos e as normas jurídicas previstas).

¹³ ANDRADE, José Maria de Arruda de. *Interpretação e Aplicação da Lei Tributária: da Consideração Econômica da Norma Tributária à Análise Econômica do Direito*. Em: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Interpretação e Aplicação da Lei Tributária*. Editora Dialética. Fortaleza. 2004.

2. ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO

2.1. Conceitos da Microeconomia

Antes de adentrar em conceitos específicos dos instrumentos utilizados na teoria econômica, primeiramente se faz necessário observar conceitos mais amplos os quais permeiam e, de forma geral, sustentam o tema. São eles a maximização, o equilíbrio e a eficiência econômica.

Ao incluir tais conceitos econômicos no ambiente jurídico e, considerando que para atingir a maximização, equilíbrio e eficiência, toda decisão implica em renúncia das outras alternativas (custo de oportunidade), a AED transfere o foco das análises para os processos de mudança (ao invés das alterações em si), como se verá adiante.

2.1.1. Maximização

A concepção de maximização no campo econômico está ligada ao processo de escolhas do indivíduo em um contexto que oferece múltiplas alternativas as quais restringem, de diferentes formas, a opção pelas outras e fazendo-o optar, racionalmente, por aquela que melhor atenda às suas necessidades (ou desejo) dentro das restrições impostas. Essa ideia corresponde aos conceitos de utilitarismo formulado por BENTHAM e MILL¹⁴, teoria filosófica desenvolvida na qual postula-se que os recursos existentes - que são limitados por natureza - devem ser distribuídos de forma a maximizar a utilidade total, onde “utilidade” pode ser caracterizada como “maior quantidade de bem-estar”. Assim, qualquer distribuição é tanto mais justa quanto mais utilidade ela gera.

A maximização racional utilizada pelos agentes econômicos vai determinar, em ordem de utilidade, as opções que geram maior benefício e menor custo ao mesmo tempo, dentro das limitações impostas (ação que também é denominada como “processo de decisão marginalista”, ou seja, decisões na margem do limite entre benefícios e custos), sendo, portanto, um parâmetro para o processo de decisão na exclusão das alternativas menos atrativas e sopesamento entre as possíveis (ou desejáveis), na busca do equilíbrio entre custos e benefícios.

¹⁴ Jeremy Bentham (1748-1832) e John Stuart Mill (1806-1873)

2.1.2. Equilíbrio

O fator “equilíbrio” encontra correspondência similar na esfera jurídica dentro do conceito do direito contratual *rebus sic stantibus*. Trata-se da manutenção de uma determinada relação de causa/efeito que não se altera, a menos que seja perturbada por forças externas. Em outras palavras, o equilíbrio será mantido e inalterado até que seja provocado por um agente externo que altera as premissas iniciais que levaram ao equilíbrio.

Em economia, o equilíbrio será atingido uma vez que todos os agentes envolvidos tenham maximizado seus interesses dentro das limitações impostas:

Quando a interação social se dá num âmbito de mercado, o comportamento racional maximizador levará os agentes a realizar trocas até que os custos associados a cada troca se igualem aos benefícios auferidos. Momento a partir do qual não mais ocorrerão trocas. Nesse ponto, diremos que o mercado se encontra em equilíbrio. Equilíbrio é um conceito técnico utilizado para explicar qual será o resultado provável de uma alteração na estrutura de incentivos dos agentes. Modificada a regra em um conceito onde a barganha é possível (mercado), os agentes realizarão trocas enquanto lhe for benéfico, até que o equilíbrio seja alcançado.¹⁵

Isso significa que não haverá equilíbrio se apenas um dos agentes tenha totalizado a maximização de seus interesses enquanto outro seja absolutamente prejudicado, mas sim quando um ponto ótimo entre os dois (ou mais) envolvidos seja atingido.

2.1.3. Eficiência

O conceito de eficiência econômica pode ter diversos sentidos, a depender do objeto de estudo e a vertente adotada, contudo, suas principais definições podem ser classificadas em eficiência técnica (ou produtiva), eficiência alocativa, eficiência de Pareto e eficiência de Kaldor-Hicks, que visam, em última análise, maximizar os ganhos e minimizar os custos.

A eficiência técnica é aquela utilizada nos processos de produção, visando obter o melhor resultado possível por meio de (i) fixação dos custos e aumento de renda (lucro) ou (ii) fixação de renda e redução de custos. Tais modelos são estabelecidos por um determinado número “n” de combinações possíveis,

¹⁵ JUNIOR, Ivo Gico. *Introdução ao Direito e Economia*. Em: TIMM, Luciano Benetti (org.). *Direito e economia no Brasil*. Editora Atlas. 2ª edição. São Paulo. 2018. Pg. 21

denominado fronteira de possibilidade de produção (FPP), que mostra o máximo de combinações de dois bens ou serviços possíveis de serem obtidas quando todos os recursos de uma economia são empregados com máximo de eficiência produtiva.

A eficiência alocativa, de outra forma, tem como objeto a valoração de dado recurso por parte da sociedade, valendo-se de critério básico estabelecido pela resposta à indagação sobre até onde as pessoas estariam dispostas a sacrificar recursos para obter determinado produto, ideia ou serviço. O resultado obtido em termos de alocação influencia diretamente o resultado prático da eficiência produtiva, pois esta de nada valerá (em termos de lucrabilidade) se os indivíduos não considerarem o produto final objeto de seu interesse.

Já a eficiência de Pareto, assim denominada em função de seu pensador original, Vilfredo Pareto (1848-1923) leva em consideração os efeitos de toda e qualquer alteração nos processos (sejam eles produtivos ou distributivos) que levem à melhora ou piora dos agentes envolvidos. Dessa forma, caso uma alteração resulte em pelo menos uma pessoa ficar em condição pior do que estava antes, estará diante de um “Ótimo de Pareto”, uma modalidade de eficiência na qual se atingiu certo equilíbrio e qualquer alteração afetará negativamente os indivíduos envolvidos. Em contrapartida, se a alteração proposta proporcionar uma condição melhor para qualquer um dos agentes envolvidos, sem atingir os demais negativamente, ou seja, não implicando em sacrifício dos agentes, então será considerada um “Pareto Superior”. Trata-se, portanto, de um conceito de eficiência que se volta aos efeitos de determinado ato ou fato, não ao processo produtivo em si.

Por fim, a eficiência de Kaldor-Hicks, criada por Nicholas Kaldor (1908-1986) e John R. Hicks (1904-1989), consiste em certa flexibilização da eficiência de Pareto uma vez que, analisando o efeito das realocações de recursos, permite uma piora na situação de um dos agentes caso o benefício global supere as perdas (eficiência potencial). Assim, qualquer alteração de status pode ser considerada uma melhoria se aqueles que melhoram poderiam, hipoteticamente, “compensar” aqueles que foram prejudicados, permitindo a existência de sacrifícios por um bem superior.

2.2. Teoria dos Jogos

A Teoria dos Jogos visa explicar os contextos de comportamento dos agentes antecipando os resultados de interações estratégicas em diversas possíveis situações

em que os agentes envolvidos sejam, de alguma forma, interdependentes. Em outras palavras, ela prevê qual o impacto da ação de um agente na escolha do outro e o resultado obtido por ela e, dentro de um contexto de racionalidade, antecipar qual a escolha com melhor resultado possível, por meio de uma análise que consiga simplificar ao máximo a operação estudada para se conhecer quais os elementos essenciais que motivam aqueles envolvidos.

[...] o que modelos abstratos da teoria dos jogos fazem é eliminar o excesso de detalhes da realidade, simplificando a situação em questão de modo que seja possível inferir conclusões corretas a partir das interações dos agentes, dos seus objetivos e das restrições relevantes, conclusões estas que não seriam possíveis caso fosse considerada toda a riqueza e complexidade da realidade.¹⁶

Há, na teoria dos jogos, uma identificação de quais são os *payoffs* (ou resultados) que incentivam os jogadores em cada combinação estratégica de escolhas. Essa estrutura se dá pelo uso de jogos de movimentos, que, em essência, correspondem à previsão matemática de cada movimento que os agentes podem fazer (assimilada à estratégia de um jogo de xadrez).

O modelo de análise da teoria mais conhecido, denominado “dilema dos prisioneiros”, é frequentemente utilizado nas estratégias de defesa e acusação em direito penal, por ilustrar bem os efeitos das escolhas entre agentes interligados. Em linhas gerais, trata-se de desenho no qual dois suspeitos de um crime são capturados e questionados separadamente, tendo a polícia oferecido à cada um a chance de acordo ao confessar e delatar o outro. Nessa hipótese, os movimentos e resultados possíveis são: se nenhum dos dois confessarem, ambos são condenados em dois anos de prisão; se ambos confessam, cada um pegará seis anos de prisão e, por fim, aquele que confessar primeiro e delatar o outro será condenado em um ano enquanto o segundo, em dez, criando-se assim a matriz de jogos possível com os *payoffs* disponíveis:

		Suspeito 1	Suspeito 2
		Confessa	Não confessa
Suspeito 1	Confessa	6; 6	1; 10
Suspeito 2	Não confessa	10;1	2;2

(Tabela 1 - Fonte: Autora)

¹⁶ HILBRECHT, Ronald O. *Uma introdução à teoria dos jogos*. Em: TIMM, Luciano Benetti (Org.) *Direito e Economia no Brasil*. Editora Atlas. 2ª Edição. 2018. Pg. 117

Com essa representação, as estratégias adotadas voltam-se para os interesses dos suspeitos pelo tempo de prisão e o nível de confiabilidade entre si para delatar o outro ou não. Simplificando a realidade, ou seja, excluindo da análise questões de cunho processual, formalidades e etc., chega-se à essência dos *payoffs* esperados acerca da viabilidade (prática) de seguir com a confissão.

É, também, a partir desse modelo que se extrai um segundo conceito de equilíbrio, denominado como Equilíbrio de Nash¹⁷, no qual nenhum agente, individualmente, tem interesse de mudar sua estratégia tendo em vista o que o concorrente fez, pois ambos os agentes, e cada um deles, avaliam a situação e atingem o melhor resultado independentemente de como o outro agiu e não há arrependimento de nenhuma das partes. O Equilíbrio de Nash pode ocorrer em uma única hipótese de jogo ou em mais de uma, a depender da existência de “estratégias dominantes”¹⁸ e possibilidade de cooperação entre os jogadores.

Por exemplo, digamos que há uma determinada operação entre dois agentes (por exemplo uma compra e venda). Se ambos contratarem advogados para representá-los, o resultado final da operação será de 30% (trinta por cento) para cada parte e o restante servirá de pagamento de honorários. Já se apenas uma parte realizar a contratação, aquele que contratou os serviços ficará com 20% (vinte por cento) e o que não contratou com 60% (sessenta por cento). Por fim, na ausência de contratação por ambas as partes, cada um terá direito à metade do bem. A matriz de *payoffs* fica assim desenhada:

		Sujeito 1	Sujeito 2
		Contrata	Não contrata
Sujeito 1	Contrata	30; 30	20, 60
Sujeito 2	Não contrata	60, 20	50; 50

(Tabela 2 – Fonte: Autora)

Na Tabela 2 é possível identificar dois resultados econômicos interessantes: o primeiro, a cooperação entre os agentes em não contratar um advogado gera a alocação de maior eficiência (ou eficiência Pareto superior), porém, uma vez que a figura do advogado seja incluída na operação, o equilíbrio se desloca para a hipótese

¹⁷ John Forbes Nash, matemático (1928 – 2015).

¹⁸ Estratégias dominantes são aquelas em que o *payoff* é maior do que as demais, independentemente da escolha dos outros jogadores (ou seja, não há influência da decisão do outro jogador).

em que ambos realizam a contratação, ou seja, nota-se a influência do componente “cooperação” e como ela pode desenhar os novos arranjos entre os agentes.

A teoria dos jogos, portanto, corresponde à um instrumento que permite estruturar as possíveis operações (e suas combinações) para estudar os efeitos dos resultados sobre os agentes e como as interações, reiteradas no tempo, podem ser incentivadas para determinados resultados (sejam eles excludentes entre si ou derivados de uma sequência de decisões), podendo influenciar, inclusive, na tendência de qual norma social seguir face às motivações previstas em interações estratégicas.

2.3. Definição da AED, Conceitos e Sistemática

A definição da AED pode ser interpretada como método de aplicação de teorias e instrumentos econômicos nos institutos presentes no ordenamento jurídico¹⁹. Trata-se, portanto, da utilização de conceitos básicos e ferramentas do campo da economia – tanto a macroeconomia como a micro, a depender do foco do objeto de estudo – com o propósito de análise e interpretação, bem como a aplicação e até mesmo formulação das normas jurídicas de acordo com as informações (e predições) obtidas pelos modelos econômicos.

Tal análise advém da perspectiva de observação do comportamento humano dentro de determinadas relações e condições, que, quando aplicadas ao direito, permitem a previsão de atos e respostas do indivíduo (e da sociedade) à determinadas normas impostas. Nesse sentido, segundo COOTER:

Economics provided a scientific theory to predict the effects of legal sanctions on behavior. To economists, sanctions look like prices, and presumably, people respond to these sanctions much as they respond to prices. People respond to higher prices by consuming less of the more expensive good; presumably, people also respond to more severe legal sanctions by doing less of the sanctioned activity. Economics has mathematically precise theories (price theory and game theory) and empirically sound methods (statistics and econometrics) for analyzing the effects of the implicit prices that laws attach to behavior.²⁰

A AED visa trazer ao campo jurídico ferramentas de análise comportamental que permitem uma melhor adequação do ordenamento, levando em consideração o seu real efeito no indivíduo e os possíveis impactos diante de alterações, o que

¹⁹ POSNER, Richard A. *The Economic Approach to Law*. Texas Law Review, v. 53, n. 4, 1975.

²⁰ COOTER, Robert D., ULEN, Thomas. *Law and Economics*. Addison-Wesley. 6ª edição, 2016. Pg. 03

permite, também, a análise de quais seriam as alterações viáveis (ou não), bem como a predição das respostas àqueles afetados por ela, fornecendo uma teoria comportamental que poderia prever como as pessoas respondem às leis²¹ em linha com os comportamentos racionais, visando a compreensão do direito e suas consequências sem, em nenhum momento, afastar-se ou desviar-se das normas previstas, considerando, para tanto, os enfoques normativo e positivo.

O enfoque normativo utiliza como fundamento prévio para sua validação a “regra de formação” da teoria jurídica²², ou seja, qual a direção que o direito deve tomar em relação à realidade social e econômica verificada dentro do tempo presente (o que deve considerar fatores como status econômico, regras de entendimento moral e tendências sociais internas ao território e externas), enquanto a análise positiva busca validar a eficiência das normas jurídicas.

No que concerne ao viés econômico do estudo do direito, ambas as óticas, normativa e positiva, estudam os efeitos que atos (legislativos ou judiciários) terão sobre o ordenamento sob uma perspectiva de busca pelas escolhas que melhor se adequem às necessidades individuais, as quais, por sua vez, refletem as necessidades coletivas decorrentes do panorama social e político que circunda as operações particulares²³. Nesse sentido:

A ideia de fundo é a de que o Direito proveja incentivos para as pessoas, e que as regras jurídicas tenham sido concebidas a fim de incentivar determinadas condutas, mas não outras. Com base nisso, é possível formular-se argumentos úteis tanto para o debate legislativo quanto judicial.²⁴

Em outras palavras, a AED passa a ser um instrumento que permite explicar as normas jurídicas como resultado de decisões e preferências que visam a maximização do bem-estar social, ao mesmo tempo que pode prever as consequências de aplicação e interpretação de normas diante da análise do comportamento dos agentes.

²¹ Idem. Pg. 03

²² SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso. *Direito Tributário e análise econômica do Direito: contribuições e limites*. Revista da FESDT, Porto Alegre. Edição n. 3, 2009. Pg. 185-205

²³ Importante ressaltar que a noção de relações particulares e interesse individual devem ser considerados dentro do ambiente macroeconômico, de forma que não se analisa a vontade individual única, composta por fatores únicos e exclusivos à uma única relação, mas sim o conjunto de práticas individuais e reiteradas que compõem o entendimento social sobre determinado fato.

²⁴ CAMPILONGO, André Luiz Freire; GONZAGA, Álvaro; FERNANDES Celso (coords.). *Enciclopédia Jurídica da PUCSP, tomo I (recurso eletrônico): teoria geral e filosofia do direito*. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Pg. 09

2.3.1. Ciência da Tributação

A relação entre indivíduos e Estado não é tema recente e muito menos restrita ao campo do direito, tendo a filosofia se debruçado nos séculos XVII e XVIII sobre o tema sob a ótica do chamado contrato social. ROUSSEAU (1762) já apontava para a necessidade de um vínculo baseado no “contrato social”, o qual determinava que cada indivíduo (contratante) limitaria parte de sua liberdade (e, logo, direitos) em favor do bem social por meio de um acordo recíproco entre poder público e privado condicionado ao oferecimento do cidadão à pátria, que o protegeria, e da pátria ao cidadão, que tornaria legítima as obrigações civis²⁵.

Com o desenvolvimento do Estado, este passa a ser, inicialmente, um provedor de serviços mínimos necessários à manutenção da sociedade (organização social). Sendo assim, não lhe caberia auferir riquezas para cumprimento de seu papel institucional, mas sim ao indivíduo a que são prestados esses serviços, transferindo-se parte de suas riquezas ao Estado como pagamento, denominado tributo.

Já nesta relação inicial pode-se observar o confronto de interesses entre Estado (como Fisco) e indivíduo (como contribuinte), pois, se por um lado, o indivíduo tem a tributação como verdadeira interferência em seu patrimônio (ainda que por força de um ‘contrato’ voluntário que visa a manutenção da vida social) e, portanto, devendo ser limitada ao seu mínimo necessário, o Estado dela depende como fonte de pagamento de suas despesas, sendo essencial para a sua própria manutenção e continuidade. Trata-se, portanto, da sua base mínima de organização institucional e, assim, tanto lhe é viável a maior arrecadação possível para cobertura de despesas e crescimento, o que se dá por meio do aumento da carga tributária. Natural, portanto, a busca, por parte do contribuinte, de meios alternativos que reduzam o impacto da atividade estatal em seu patrimônio por meio da organização e do planejamento.

Com a evolução da compreensão do direito, o Estado deixa de ser mero provedor de serviços que busca o pagamento de sua atividade (Estado Fiscal) e passa a agir em interesse da proteção da função social. Esta nova fase, a qual busca garantir direitos sociais como um todo, especialmente por meio de distribuição de renda

²⁵ “Encontrar uma forma de associação que defenda e proteja de toda a força comum a pessoa e os bens de cada associado, e pela qual, cada um, unindo-se a todos, não obedeça, portanto, senão a si mesmo, e permaneça tão livre como anteriormente. Tal é o problema fundamental cuja solução é dada pelo contrato social” ROUSSEAU, J. Jacques. “O Contrato Social”. 1762. Editora Hunter Books, 1ª edição, 2014. Pg. 33/34

(conhecida como Estado Social) faz com que o pagamento de tributos deixe de ter característica meramente arrecadatória e passe, também, a servir como instrumento de alocação e distribuição de renda e, posteriormente, como norma indutora de comportamentos particulares e econômicos²⁶.

Diante de tais premissas, e sendo o tributo, sob o viés do Estado, um instrumento econômico independentemente de sua função fiscalista ou social, sua mensuração está naturalmente atrelada aos conceitos fundamentais da economia de maximização, equilíbrio e eficiência e, portanto, deve se sujeitar à uma análise interdisciplinar entre direito e economia. Antes de adentrar, contudo, na questão do planejamento tributário, necessário um breve resumo sobre o entendimento da tributação e do Estado no decorrer do tempo.

Até o século XX, entendia-se o direito tributário como direito de sobreposição, subordinado ao direito privado. Sob esse entendimento, a hipótese de incidência de determinado tributo estaria condicionada, única e exclusivamente, à validade do negócio jurídico realizado. Foi apenas com a edição da Constituição Alemã de Weimar, em 1919, que passou-se a adotar a Teoria da Consideração Econômica no campo tributário, observando-se para tanto efeitos econômicos como a renda e patrimônio dos agentes como base da tributação, os quais compuseram o cerne da então denominada “capacidade contributiva”, superando, assim, a tributação pura sobre estruturas típicas de direito privado e, desta forma, estaria ligada mais à reforma das condições sociais do que com o cumprimento das metas fiscais e orçamentárias.

2.3.2. Escola institucionalista – Teoria da Escolha Pública

Iniciada por BUCHANAN²⁷ em seu estudo “*The Calculus of Consent*” (1962), a escola institucionalista defende que é preciso compreender as relações de poder para entender o funcionamento da política e do direito, uma vez que o poder advém diversas fontes relacionadas entre si (econômica, social, militar, e até física), para que

²⁶ Nesse sentido, SCHOUERI define que a tributação não apenas visa atender questões de arrecadação e/ou desoneração, como também serve ao papel de norma indutora de comportamentos, direcionando os agentes para determinadas condutas (ou renúncia de condutas) com o objetivo de corrigir falhas de mercado existentes na relação com o Estado. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Editora Forense. 2005.

²⁷ James McGill Buchanan Jr. (1919-2013)

então sejam estabelecidas regras rígidas constitucionais para definir os processos decisórios.

Para evitar a distorção do interesse privado no ambiente público decorrente do fato de que em todas as relações sociais haverá a adoção de posturas individualistas pelos agentes envolvidos e que essas posturas afetam o equilíbrio do poder (e, portanto, da política e do direito), seria necessário adotar como máxima a realização do consentimento e consenso na busca pela eficiência. Isso significa que o consenso entre os indivíduos é o balizador da alocação de recursos, sendo a Constituição compreendida como um contrato que regule a cooperação entre os agentes, assegure a segurança das relações e impeça que decisões individuais oportunistas firam o sistema.

No que tange à matéria tributária, HOLMES e SUSTEIN (1999) afirmam que a liberdade depende de tributos, uma vez que “direitos custam dinheiro”:

To the obvious truth that rights depend on government must be added a logical corollary, one rich with implications: rights cost money. Rights cannot be protected or enforced without public funding and support. (...) The right to freedom of contract has public costs no less than the right to health care, the right to freedom of speech no less than the right to decent housing. All rights make claims upon the public treasury.²⁸

Assim, uma vez que os indivíduos não conseguem exercer direitos sozinhos, o Estado deve atuar como agente interventor para garantir a efetividade dos direitos conquistados pela sociedade civil, servindo de provedor de serviços públicos que tiveram seu rol de atividades expandido com o desenvolver do direito e do que hoje é reconhecido como Estado Democrático de Direito.

Ocorre que, diante da multiplicidade de “prestações de serviços” que o Estado passa a abarcar, é necessário que haja uma fórmula de determinação de escolha sobre o que deve ou não ser financiado por ele e, para isso, a teoria da escolha pública irá comparar os processos decisórios públicos aos processos decisórios individuais de mercado, ou seja, por meio de avaliações econômicas que visam a maximização de vantagens e minimização de desvantagens (cálculo racional) para compreensão e formulação dos processos políticos.

Não obstante, BUCHANAN, em seu axioma da Teoria da Escolha Pública, determina que o interesse público que deveria guiar os processos políticos não existe, dado que não é possível que pessoas racionais possam se unir uma vez que os

²⁸ HOLMES, Stephen e SUNSTEIN, Cass. *The Cost of Rights- Why Liberty Depends on Taxes*, New York and London: W. M. Norton, 1999. Pg. 15

interesses privados exercem poder de supremacia sobre a organização dos interesses comum a todos. Assim, o Estado, como qualquer agente econômico privado, está sujeito às falhas de mercado²⁹, que podem ser definidas, em síntese, como a ocorrência de situações nas quais os interesses particulares dos agentes levam à um resultado ineficiente sob a ótica do ganho social – em regra associadas aos interesses particulares dos agentes públicos e falhas governamentais decorrentes dessa dificuldade de organizar a estrutura estatal³⁰ diante de políticos profissionais que buscam antes seus próprios interesses que o interesse público, dentre outras dificuldades trazidas pela micropolítica.

Diante de tais falhas, os tributos surgem, pelo menos em uma parcela do ambiente público, como uma forma de correção aos problemas de equidade e eficiência gerados pelos jogos políticos e pela movimentação da sociedade no tempo.

O mercado apresenta, de modo geral, duas grandes falhas: i) bens públicos exclusivos (não rivais), visto que um agente pode consumir sem reduzir o consumo de outros agentes e ii) presença de efeitos externos (“presence of external effects”), dado que o mercado não pode alcançar sozinho o seu nível ótimo. Dessa forma, “tributos corretivos” (“corrective taxes”) são formas de corrigir falhas de mercado (“market failure”). Mesmo Adam Smith considerava que os tributos são “preços” a serem pagos para o fornecimento de três categorias de bens públicos para seus súditos: defesa, justiça e bens públicos sujeitos a externalidades (p. ex.: educação primária).³¹

Alguns autores, aproveitando-se dessa base fundamental, elaboraram seu entendimento sobre o papel da tributação nas escolhas públicas. Para alguns, como WICKSELL³², a tributação seria resultado do pagamento de serviços públicos durante a vida do indivíduo e que este, por receber diferentes serviços (em maior ou menor quantidade no decorrer dos anos), entenderia como justa uma maior ou menor tributação a depender do caso próprio. Nesse sentido, o consenso público em matéria tributária deve considerar o grau máximo de utilidade nas negociações a partir de aprovações por maioria qualificada³³.

²⁹ “Falha de Mercado” corresponde ao termo utilizado na economia quando uma situação (fato ou ato) não possui a alocação de recursos mais eficiente possível, o que leva à uma perda de recursos e, por consequência, a uma perda de utilidade (ou bem-estar social). As falhas de mercado, portanto, fazem com que as relações econômicas se desequilibrem e haja mais custos do que benefícios em qualquer relação dentro de tal mercado.

³⁰ BUCHANAN, James M.; Gordon Tullock. “*The Calculus of Consent: Logical Foundations of Constitutional Democracy*”, 1999. Disponível em <http://www.econlib.org/library/Buchanan/buchCv3Cover.html>. Acessado em 09 de março de 2021.

³¹ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. *Direito Tributário e análise econômica do Direito: contribuições e limites*. Revista FESDT, nº. 03, jan/jun. 2009. Porto Alegre. Pg. 185-205.

³² Johan Gustav Wicksell (1851-1926).

³³ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. *Direito Tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Editora Elsevier. 1ª edição. Rio de Janeiro. 2009. Pg. 28-29

Já CARVALHO (2018), na análise moderna acerca do papel da tributação, aponta a mesma como necessária, sob a ótica do custo dos “oportunistas” (que são aqueles que se beneficiam de um determinado bem sem pagar por ele apenas porque os demais ao seu redor pagam) na manutenção do bem-estar social:

Como exemplo, podemos citar a segurança pública. Suponhamos que determinada rua passe a ser constantemente cenário de roubos e assaltos. Os moradores então decidem juntar esforços e contratar um guarda privado, dividindo o custo de seu salário entre todos. Enquanto alguns realmente contribuirão financeiramente, outros irão optar por “tomar carona” e se beneficiar sem custo algum. Mesmo que os pagantes instrua o guarda a não proteger aqueles que não contribuíram, a sua mera presença no local gera externalidades positivas, i.e., inibe potenciais infratores de cometerem ilícitos inclusive contra os não pagantes.³⁴

Assim, segundo o autor, o tributo seria uma ferramenta que deve ser, necessariamente, compulsória para que o efeito dos oportunistas seja diminuído e a escolhas públicas possam ser melhor alocadas por não sofrerem com os “desgastes” oportunistas.

2.3.3. Escola austríaca

Outra escola de forte renome no campo da tributação é a chamada escola austríaca, liderada por MISES e HAYEK³⁵, que, em linhas gerais, define a “tributação como roubo” e estuda seus mecanismos para obtenção da justiça ou neutralidade.

Para MISES, a tributação atua como financiamento de gastos e sua incidência sobre o indivíduo deve ocorrer na menor proporção possível, cabendo ao governo não interferir na economia, mas, ao mesmo tempo, buscar no setor privado o financiamento necessário para sua manutenção. Segundo o autor, a tributação não poderia afetar o mercado para buscar a “justiça social”.

Já HAYEK centra sua teoria no conceito de que uma boa política fiscal deve adotar uma política tributária não discriminatória e de base ampla, defendendo a neutralidade tributária como “não intervenção” nas decisões econômicas, onde a partir daí os indivíduos possam se organizar livremente.

Essa escola acentua a subjetividade dos valores, a fundamental incerteza inerente a todas as atividades econômicas e parte da inviabilidade das economias planejadas e das sociais democracias assemelhadas. No plano econômico, essa posição privilegia estudos sobre a inovação, o empreendedorismo, ao invés dos equilíbrios econômicos que têm como ponto de partida os economistas neoclássicos. As consequências jurídicas dessa

³⁴ CARVALHO, Cristiano. *Análise Econômica da Tributação*. Em: TIMM, Luciano Benetti (org.). *Direito e economia no Brasil*. Editora Atlas. 2ª edição. São Paulo. 2018. Pg. 250-251

³⁵ Ludwig von Mises (1881 – 1973) e Friedrich August von Hayek (1899 - 1992)

concepção parecem se associar, parcialmente, às conclusões dos neoinstitucionalistas.³⁶

Em outras palavras, a escola austríaca se baseia na ideia de que não cabe ao Estado promover a prosperidade e crescimento, mas si ao indivíduo, detentor de conhecimentos sobre as mudanças constantes do espaço empresarial com suas receitas e custos. O poder político, preocupado no estabelecimento de promoção de políticas públicas mínimas, não poderia estar direta e ativamente envolvido sob o risco de desequilibrar o funcionamento do próprio mercado. É, portanto, uma visão próxima da ideia de liberalismo econômico³⁷ voltado ao campo da tributação, onde a sociedade deve se organizar a partir de suas próprias interações.

2.3.4. Nova Economia Institucional (NEI)

O mercado, para a economia neoclássica, corresponde ao lugar onde os indivíduos se encontram para realizar transações diversas. Contudo, a partir do trabalho de NORTH (1990)³⁸ sobre as instituições, passou-se a identificar o mercado não apenas como um “lugar” (ainda que abstrato), mas sim uma instituição, com regras, sistemas e práticas próprias. Com isso, ao mesmo tempo em que o mercado não existe fora das instituições, seriam elas que determinam como ele funciona e é organizado. Em outras palavras, corresponderia à uma instituição formada por diversas instituições que afetam reciprocamente os custos de produção e, mais importante, os custos de transação.

Sob essa perspectiva, a NEI adota duas abordagens de ambiente para tratar do mercado: um ambiente institucional, mais amplo, e que é composto pela relação entre instituições, e, de outro lado, um ambiente microeconômico, voltado à economia dos custos de transação, ou seja, o impacto das instituições nas relações entre os agentes.

³⁶ MACKAAY, Ejan; ROUSSEAU, Stéphane. *Análise Econômica do Direito*. 2ª Edição. Editora Atlas. São Paulo 2014. Pg. 45

³⁷ Doutrina econômica que defende a liberdade individual de forma ampla e a livre iniciativa e a concorrência “como princípios básicos capazes de harmonizar os interesses individuais e coletivos e gerar o progresso social.” (Dicionário de Economia, disponível em: http://www2.fct.unesp.br/docentes/geo/magaldi/GEO_ECONOMICA_2019/dicionario-de-economia-sandroni.pdf Acesso em 21 de junho de 2021

³⁸ Douglass Cecil North (1920 – 2015)

Instituições³⁹, por sua vez, correspondem às práticas regulares que acabam por moldar comportamentos ou regras gerais dentro de uma sociedade. Neste sentido, PONDÉ (2007):

Instituições econômicas são regularidades de comportamento, social e historicamente construídas, que moldam e ordenam as interações entre indivíduos e grupos de indivíduos, produzindo padrões relativamente estáveis e determinados na operação do sistema econômico.⁴⁰

Assim, é papel das instituições gerar um nível de ordem que leve à segurança suficiente para o funcionamento do mercado e podem, via de regra, ser classificada em três dimensões: regulativa, normativa e cognitiva (SCOTT, 1995).

De forma sintética, dimensão regulativa ocorre no âmbito da realização de valores e normas, a dizer, regras de comportamento e de sanções (positivas ou negativas) que influenciam as condutas dos agentes. A dimensão normativa, por outro lado, seria resultado de “mecanismos que fazem com que as condutas implementadas decorram de uma tendência dos indivíduos a agirem de acordo com o que é esperado deles, se conformando ao que é socialmente adequado”⁴¹ e, por fim, a dimensão cognitiva corresponderia à forma de construção das representações, símbolos e demais elementos para interpretar o ambiente em que vivem.

Com essa nova visão sobre o papel do mercado e o lugar que ele ocupa como instituição própria, cria-se uma compreensão da racionalidade dos agentes onde, a depender do contexto, é possível desenvolver um modelo esperado do comportamento racional (ou seja, quais os critérios, custos e benefícios comuns de operações diferentes que podem ser extraídos para um modelo), uma vez que os instrumentos clássicos da economia não o fizeram em função do grande número de agentes e transações ou pouco número de estratégias possíveis.

Sob a ótica da tributação, considerando o mercado como instituição, a evolução do tema se daria por meio da análise dessas relações e critérios comuns do lado do contribuinte (comportamento) e do lado do Estado (incentivos de conduta e controle), na busca pela diminuição dos custos de transação e do desempenho econômico eficiente.

³⁹ Neste sentido, ver Rutherford (1994) e Langlois (1986).

⁴⁰ PONDÉ, João Luiz. *Nova Economia Institucional, volume I*. Direito FGV. Rio de Janeiro. 2007. Pg. 07

⁴¹ Idem. Pg. 08

2.4. AED no Direito Tributário

O Brasil possui tradição civilista e é adepto da denominada *civil law*, de maneira que pauta seu ordenamento jurídico em leis codificadas e fundamentadas, em última *ratio*, nos princípios constitucionais. Foge, portanto, das análises interdisciplinares do campo econômico para a aplicação formalista da lei, ambiente o qual tem passado por duras e críticas e, nas últimas duas décadas, sofrido modulações e alterações de entendimento sobre a forma da interpretação das leis vigentes, as quais vêm permitindo maior contato com aspectos sociais, políticos e econômicos não estudados anteriormente e abrindo espaço para as análises sob o enfoque da AED no ordenamento pátrio, utilizando-se, ainda que timidamente, instrumentos voltados ao olhar da eficiência das instituições (legislativo e executivo e decisões judiciais emanadas do poder judiciário).

Diante de tal panorama, a análise dos argumentos econômicos pode ser de grande valia para a interpretação e aplicação do direito como um todo, inclusive o direito tributário, pois encontra validade jurídica nos princípios basilares da democracia previstos na CF/88 que delimitam nossa estrutura política e jurídica. Isso porque a tributação, ainda que inerente ao Estado Democrático de Direito, não pode constituir obstáculo impeditivo das atividades econômicas (aqui, para fins de delimitação da matéria, refere-se ao conceito de atividades econômicas empresariais), devendo-se chegar ao ponto de eficiência entre capacidade contributiva (do contribuinte) e poder de tributar (do Estado). Em outras palavras, um equilíbrio entre limite de tributação e viabilização das atividades empresariais⁴², já previsto no texto constitucional em sua base fundamental de igualdade e eficiência, a qual, leia-se, está constituída como princípio constitucional expresso no artigo 37 da CF/88, o qual volta-se para a administração pública e seus atos e também no artigo 8º do CPC.

Não obstante, entende-se que este critério fundamental também se estende ao jurisdicionado, especialmente no âmbito tributário, dada a similitude das fundamentações dos atos dos agentes envolvidos, ou seja, entre os fiscalizadores, que estão diretamente sujeitos à tal norma, e os contribuintes, que possuem liberdade para atuar desde que dentro dos limites da lei e, como já muito tratado pelo próprio

⁴² CARVALHO, Cristiano. *A análise econômica do Direito Tributário*. Em: SCHOUERI, Luis Eduardo. (Coord.). *Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Editora Quartier Latin. São Paulo. 2008. Pg. 194.

CARF em medidas de planejamento tributário, também se sujeitam à eficiência dos atos para validar suas operações (também tratada como oponibilidade ao Fisco). Além disso, a previsão expressa da norma sobre a eficiência como norteador das operações realizadas pela Administração, ainda que na forma de princípio, já se reveste de validade e aplicabilidade ao ordenamento jurídico, o que critérios como “propósito comercial”, por exemplo, não possuem, e que, por si, já impede o desvio da aplicação da norma.

Uma vez que a análise do direito sob uma perspectiva econômica rejeita que o mesmo seja autônomo em relação à realidade social, mostra-se necessário que haja uma interdisciplinaridade entre a análise e elaboração jurídica e os institutos da economia, os quais, por sua vez, também se valem de métodos filosóficos e sociológicos para compreensão dos fatos. Como consequência, essa interpretação multidisciplinar afasta a interpretação jurídica exclusivamente baseada em precedentes judiciais que não observam em qual contexto estão inseridos partindo da premissa fundamental de que o direito não pode ser interpretado de maneira isolada.

Tal pensamento pode ser mapeado desde o século XVII no campo do direito tributário, onde, nos estudos formulados por COURNOT, este analisou quais são os efeitos da tributação dentro dos mercados denominados imperfeitos (monopólios e oligopólios)⁴³. Desde então, diversos foram os estudos que se voltaram ao campo da tributação, especialmente em relação a metodologias que visavam observar quais instrumentos permitiriam a manutenção da tributação para que o Estado pudesse cumprir sua tarefa como fornecedor de serviços sociais ao mesmo tempo que a sociedade sofresse o menor impacto possível.

Tributo é o custo que temos para usufruir dos bens públicos que o mercado não nos fornece adequadamente. Sua função essencial, portanto, é gerar a receita necessária para que o Estado possa produzir e fornecer tais bens.

[...]

É imprescindível que a sociedade possa usufruir de importantes bens públicos, tais como cultura, saúde e infraestrutura. Mas é fundamental perceber também que nada é de graça, i.e., se os indivíduos não pagarem diretamente por esses bens num regime contratual privado, inevitavelmente pagarão indiretamente através de tributos.⁴⁴

Nesse aspecto, importante ressaltar os trabalhos desenvolvidos por PARETO (1909) e LAFFER (1978), tendo este último analisado, matematicamente, um modelo

⁴³ COURNOT. A.A, *Recherches sur les Principes Mathématiques de la Théorie des Richesses*. 1838.

⁴⁴ YEUNG, Luciana. *Análise econômica do direito: temas contemporâneos*. Editora Almedina. São Paulo. 2020. Pg. 119-120

para definição de equilíbrio entre arrecadação e impactos sociais no qual o Estado poderia proceder com a arrecadação tributária até um ponto “ótimo”, o qual seria representado pela arrecadação que alcança seu patamar máximo sem impactar negativamente a sociedade (um “ótimo de Pareto”).

Em síntese, a teoria formulada postula que a maior arrecadação não decorre do aumento contínuo de tributos, mas sim de um equilíbrio sobre o quanto de receita um determinado produto gera dentro de um sistema econômico e qual a essencialidade de tal produto para os contribuintes, uma vez que o aumento irrestrito da carga tributária sobre, por exemplo, um item de consumo, teria como consequência primeiramente a diminuição da compra desse item, uma vez que os indivíduos, em uma análise de custo-benefício, decidiram pela não compra⁴⁵ e, por outro lado (mas não de forma excludente) o aumento do número de indivíduos que optariam pela sonegação fiscal.

Assim, LAFFER demonstrou que haver uma incidência tributária ótima não excessiva que, sem bem aplicada, poderia permitir o fluxo de oferta e demanda (ou seja, o indivíduo em sua análise de custo-benefício aceita o preço estabelecido e não migra para outra escolha) como também agiria como uma barreira natural à sonegação fiscal, pois, a partir do momento em que os agentes econômicos aceitam determinados custos, a consequência é a sua manutenção dentro das normas previstas socialmente.

2.4.1. Tributo como custo de transação

Não obstante o trabalho de LAFFER com o objetivo de atingir uma arrecadação tributária equilibrada, é preciso compreender que o tributo em si é considerado, à despeito de sua finalidade fiscal ou social, um custo de transação (no sentido de corresponder à um campo de obstáculos, que podem ser objetivos e subjetivos, para uma transação qualquer). Assim, quanto maior o custo de transação, mais difícil será a realização de “barganha” e, conseqüentemente, de negócio, de forma que as soluções escolhidas serão aquelas que detenham menores custos de transação.

⁴⁵ Neste sentido, tem-se o conceito econômico de “elasticidade”: “A elasticidade nos permite comparar impactos de alteração de preço (ou de renda) sobre as respectivas demandadas, sem problemas com as unidades de medida. Isso ocorre porque a elasticidade mede o quanto impactos relativos de uma variável afetam outra variável.” TIMM, Luciano Benetti (org.). “Direito e economia no Brasil”. São Paulo. 2ª edição. 2018. Editora Atlas. pg. 61

Os tributos são, em si, custos de transação para qualquer atividade porque não apenas geram efeito nos preços (no caso de uma circulação, compra e venda ou operação similar), como também importam em obrigações secundárias de informação, validação, regularização, entre outros. Na divisão formulada por COASE⁴⁶, os tributos podem estar atrelados à composição de preço e produção (informação necessária para a transação), ao processo negocial (alocação das obrigações tributárias e forma de cumprimento) e recolhimento (formalização). Em sentido amplo, o tributo seria um custo de transação pela mera atuação dos indivíduos dentro do mercado.

A tributação deve ser tratada como sendo um custo de transação (custo de utilização dos mecanismos do mercado) nas seguintes situações (i) insegurança jurídica; (ii) sonegação; (iii) burocracia fiscal; (iv) incentivos fiscais e (v) elevadas penalidades em matéria tributária. Desse modo [por exemplo], um agente de mercado pensará duas ou mais vezes antes de estabelecer uma empresa formal se os custos de transação forem superiores à atuação mediante uma empresa formal.⁴⁷

O tributo pode, portanto, ser considerado como um custo de transação em sentido amplo ao corresponder ao custo verificado pela utilização dos mecanismos do mercado e conformidade com os processos burocráticos e/ou legais impostos sobre um ato, ou em sentido estrito, onde o tributo é um custo adicional para que a realização do negócio seja concluída, hipótese percebida nas operações de venda de imóveis, onde a tradição não poderá ser concluída sem o pagamento do referido imposto, mas também das taxas cartorárias e demais emolumentos.

Assim, se um sistema tributário é ineficiente (seja pela alta carga tributária, desincentivo fiscal ou insegurança jurídica), os custos envolvidos na consideração dos atos (jurídico e econômico) aumentam, e, ainda que o tributo seja um custo de transação necessário ao Estado, a sua excessividade ou ineficiência passa a ser um problema insuportável dentro das atividades dos agentes. Neste sentido, LUKIC (2017) afirma que:

Há uma tendência natural do agente econômico reagir à tributação, e uma das formas é pelo planejamento tributário. Ocorre, porém, que se o pagamento do tributo, por si só, já causa efeitos na economia e no mercado, o fato de alguns agentes realizarem evasão fiscal ou planejamento tributário, pode também afetar o equilíbrio concorrencial.⁴⁸

⁴⁶ COASE define em seu artigo *The Problem of the Social Choice (1960)* que os custos de transação podem ser classificados, de forma geral, em três categorias: custos de informação (compreender a realidade do caso, os riscos, as informações inerentes, composição, tempo, etc.), decisão (custo de decidir por algo é perder todas as outras possibilidades) e execução (implementação, que corresponde à tempo, dinheiro, atenção, etc.).

⁴⁷ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. *"Direito Tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica"*. Rio de Janeiro. 1ª edição. 2009 Editora Elsevier.pg. 23

⁴⁸ LUKIC, Melina Rocha. *Planejamento Tributário*. FGV Direito. Rio de Janeiro, 2017. Pg. 16

Por outro lado, o confronto Fisco contra Contribuinte acerca da arrecadação também auxilia no reforço do peso do tributo como custo de transação. No âmbito do planejamento tributário, este confronto parte das consequências verificadas a partir de três posturas centrais, correlatas e influentes entre si, a saber: o aumento da carga tributária, a busca por medidas alternativas visando a redução ou a supressão da carga tributária e a resposta repressiva dos órgãos administrativos que tentam invalidar tais medidas.

Um caso exemplificativo de grande impacto na legalidade dos planejamentos tributários é o das grandes empresas de tecnologia (conhecidas no exterior como “GAFAM” – Google, Apple, Facebook, Amazon e Microsoft), que, se valendo de “buracos” legislativos (tanto internos como entre países), formularam grandes processos de planejamento que, ao termo, zeraram, ou reduziram praticamente à zero, a tributação das companhias. Esse posicionamento levou à grandes alterações em escala global, sendo, inclusive, um dos motivos para a organização da OCDE e criação do Plano BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*).

Diante desse embate, a AED consistiria, portanto, em uma técnica que se vale de ferramentas próprias da economia para reinterpretar as normas e os ordenamentos jurídicos em linha com os comportamentos racionais para que se compreenda o direito e suas consequências – nesse caso, os efeitos dos planejamentos tributários e das normas jurídicas que dizem respeito ao tema. Nesse sentido, afirma CALIENDO (2008):

[A AED] passa a ter um sentido descritivo, porque trata da aplicação de conceitos e métodos não jurídicos, para entender a função do Direito e das instituições jurídicas, mas também assume uma postura tipicamente construtivista de novos paradigmas de proteção à segurança jurídica e às condutas reguladas pelo direito tributário.⁴⁹

A questão, portanto, se volta na possibilidade de utilizar aspectos e ferramentas econômicas para criar e interpretar o direito da maneira mais justa e também eficiente, em uma tentativa distinta de aproximar o ordenamento brasileiro às normas internacionais, sem, contudo, afastar a norma e sistema jurídico vigente.

Nessa linha, ressalta-se que, modo geral, não se deve considerar a AED tão e somente sob seus aspectos formais na interpretação da legislação brasileira, como é o caso do aspecto econômico voltado aos cofres públicos nos julgamentos de

⁴⁹ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. “*Direito Tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*”. Rio de Janeiro. 1ª edição. 2009 Editora Elsevier.pg. 19

grandes teses tributárias - como, por exemplo, no caso do voto vencido do ministro Gilmar Mendes no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº. 574.706/PR, o qual julgou a exclusão do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e Comunicação (ICMS) da base de cálculo da contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) – ou o fundamento “exclusivo” de redução da carga tributária como elemento descaracterizador dos planejamentos tributários elaborados pelos contribuintes, ainda que dentro dos parâmetros legais e sem abuso de forma (como os casos de criação de empresas que duram apenas um dia / semana).

Trata-se de uma compreensão muito mais ampla (e complexa) que leva em consideração diversos aspectos para além do financeiro e que pode ser aplicada nos mais diversos campos jurídicos e em sob perspectivas diferentes, que serão melhor trabalhadas no Capítulo 4 do presente trabalho.

3. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

De acordo com o relatório *Doing Business 2020*⁵⁰, elaborado pelo World Bank anualmente, cerca de 64% (sessenta e quatro por cento) dos lucros das empresas são destinados ao pagamento de impostos, sendo necessárias 1.501 (mil quinhentas e uma) horas por ano de atividade para cumprimento das obrigações e pagamento dos tributos, o que justifica a busca, pelo contribuinte, de meios alternativos que visem a aplicação da menor carga tributária na realização dos atos empresariais.

O planejamento tributário não se limita apenas às organizações e reorganizações societárias. Trata-se de um instituto amplo que pode compreender diversas alterações de estruturas operacionais para, de maneira legal, minimizar ou até mesmo afastar por completo a incidência do fato gerador sobre determinadas operações, como, por exemplo, a instituição de distribuição de lucros ao invés de pagamento de Participação nos Lucros e Resultados – “PLR” aos sócios e diretores de determinada companhia e outros modelos operacionais que podem criar rotas alternativas dentro do dia a dia das empresas que reduzem a carga fiscal.

⁵⁰ Disponível em <https://portugues.doingbusiness.org/pt/reports/global-reports/doing-business-2020>
Acesso em 13 de abril de 2021.

LUKIC (2017) define que o planejamento tributário pode recair sobre cada aspecto individual da regra matriz de incidência de um tributo⁵¹:

- a) Critério material: fazer com que os atos praticados não sejam enquadrados em uma obrigação tributária prevista;
- b) Critério espacial: utilização de paraísos fiscais ou zonas privilegiadas;
- c) Critério temporal: manipulação do momento em que a operação ocorre (por exemplo, nos casos de tributação de coligadas no exterior);
- d) Critério pessoal: alteração de sujeito passivo de pessoa física para pessoa jurídica e vice-versa (como no caso de profissionais intelectuais que recebem por meio de pessoa jurídica; e,
- e) Critério quantitativo: realização de operações de segregação de atividades e alteração para atribuição de alíquota mais vantajosa.

Não obstante, o planejamento tributário voltado à organização societária é mais facilmente questionado pelos órgãos fiscais em função da ausência de regramento específico quanto aos possíveis arranjos. Enquanto operações como o pagamento de PLR encontram robusta legislação e procedimentos bem delimitados para sua operacionalização, os atos de reorganização societária e uso de instrumentos veículos no planejamento tributário segue em um limbo jurídico e é objeto de intensa controvérsia de entendimentos no âmbito administrativo nos julgamentos do CARF.

Assim, é preciso não apenas tornar completamente compreensível as normas já existentes como reavaliar a sua adequação par ao cumprimento da lei sem que haja importação de doutrinas estrangeiras não regulamentadas.

3.1. Limites do Planejamento Tributário (normas antielisivas)

Inicialmente, o ordenamento jurídico nacional em nada fazia menção à normas antielisivas, conceito o qual passou a ser adotado aproximadamente nos anos 2000 (sendo o CTN promulgado em 1966⁵²). Até então, a norma jurídica tributária previa tão somente a revisão de lançamento tributário pela autoridade administrativa nas hipóteses em que fosse provada falsidade, erro ou omissão “a qualquer elemento

⁵¹ LUKIC, Melina Rocha. *Planejamento Tributário*. FGV Direito. Rio de Janeiro. 2017. Pg. 21-26

⁵² Não obstante, interessante observar que a legislação tributária consolidada no Brasil é fenômeno recente quando em comparação com demais áreas do direito, o que já era objeto de críticas pelos juristas da época. Neste sentido, veja-se a crítica construída por Alfredo Augusto Beker em “Carnaval Tributário” (1999).

definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória” (artigo 149, IV, CTN), além das hipóteses definidas como crimes contra a ordem tributária (expressos na Lei nº. 4.502, de 20 de novembro de 1964), não se voltando especificamente à negócios jurídicos no curso de planejamentos fiscais, mas sim à toda e qualquer obrigação tributária.

Tal arranjo, portanto, vetava de forma expressa o uso dos institutos da simulação, fraude e dolo por parte do contribuinte com vistas a reduzir o valor de um tributo por meio de alteração dos valores de base de cálculo ou operação, falsidade quanto à aplicação de determinadas alíquotas, dentre outros, ou impedir que o fato gerador se constituísse (mentira sobre a própria existência do negócio simulado). A essa utilização de atos ilícitos deu-se a nomenclatura de evasão fiscal.

3.1.1. Evasão e Elisão Fiscal

Sob uma visão clássica do tema, DORIA (1977)⁵³ classificou a evasão fiscal em “omissiva” e “comissiva”, sendo a última sempre intencional. No entendimento do autor, a evasão omissiva seria oriunda de ato de abstenção da incidência ou transferência econômica, ocasião em que não ocorria prejuízo à administração pois o ato realizado seria o de evitar, por completo, realizar operações que ensejariam tributação com base em uma norma indutora (por exemplo: não realizar a importação de produtos como bebidas alcoólicas e cigarro por conta da alta carga fiscal, contexto em que não haveria tributação porque não efetivamente não se realizou, conscientemente, uma operação que leve ao fato gerador) ou transferir à terceiro permitido em lei o pagamento do tributo (contribuinte de fato e de direito).

Outra causa da evasão omissiva estaria evidenciada nos casos de sonegação fiscal ou até mesmo atraso no pagamento de tributos. Tal conduta, que gera prejuízo ao Fisco, levaria à aplicação de sanções tributárias (multa e correção monetária) e possivelmente seu agravamento no caso de se comprovar atos de sonegação.

Já a evasão comissiva, dividida entre atos ilícitos e elisão fiscal (lícita), corresponde à realização de atos que visam a diminuição ou afastamento da tributação, sendo diferenciados de acordo com o marco temporal das práticas em relação à constituição do fato gerador. É dizer, no primeiro caso, o contribuinte visaria

⁵³ DORIA. Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. José Bushatsky Editor. 2ª Edição. São Paulo. 1977. Pg. 32

o afastamento da tributação após a constituição da obrigação tributária, valendo-se, portanto, de condutas ilícitas para alterar a realidade. Na elisão fiscal, no entanto, a atuação do contribuinte seria prévia à constituição da obrigação e utilizaria instrumentos lícitos para tanto.

Uma outra distinção importante trazida pelo autor versa sobre a fraude fiscal. Em sua concepção, esta pode ser classificada em três espécies: fraude propriamente dita (evasão ilícita), simulação fiscal (evasão de tributo devido por meio de atos formalmente lícitos) e conluio fiscal (fraude realizada com o auxílio de terceiros)⁵⁴.

De outro lado, a realização de atos lícitos anteriores à criação do fato gerador, compreendida como elisão fiscal, tem amplos tratamentos entre os doutrinadores. Essa modalidade, na qual o contribuinte visa, licitamente, reduzir ou impedir a tributação sobre determinado negócio jurídico ou até mesmo diminuir a base impositiva, é a que vem sendo objeto de amplas discussões quanto à sua extensão diante da liberdade de organização dos indivíduos.

Isso porque, conforme seus ensinamentos, a elisão tem origem na lei por meio de indução, ou seja, incentivos dados pela norma para adoção de determinados comportamentos, ou como resultado da existência de lacunas legislativas em que o contribuinte se vale da ausência de norma que preveja uma hipótese de incidência sobre determinado negócio para realizar operações com redução ou afastamento de tributação⁵⁵.

Na mesma linha, GRECO (2004) equipara a elisão com o próprio instituto do planejamento tributário. Segundo ele “planejamento e elisão são conceitos que se reportam à mesma realidade, diferindo apenas quanto ao referencial adotado e à tônica que atribuem a determinados elementos”⁵⁶. Trata-se, portanto, de uma conduta lícita do contribuinte antes da ocorrência do fato gerador com a qual ele obtenha uma menor carga tributária legalmente permitida por meio de um contorno ou até mesmo redesenho dos preceitos legais.

Assim, a classificação “planejamento tributário” volta seu foco à conduta do contribuinte e suas respectivas qualidades (liberdade contratual, momento da realização do ato), enquanto “elisão” deixaria de analisar a prática da conduta em si

⁵⁴ Idem. Pg. 40

⁵⁵ Idem. Pg. 49-50

⁵⁶ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 1ª edição. Editora Dialética. São Paulo. 2004. Pg. 74

para preocupar-se com os efeitos que a mesma gera na arrecadação de tributos e até mesmo na própria incidência.

A doutrina não é uníssona quanto à definição da matéria. Para TORRES (2008), elisão pode ser caracterizada como lícita (relacionada ao conceito de *tax avoidance*) e ilícita (*abuse tax avoidance*)⁵⁷, onde a diferença entre elas estaria em considerar que o aproveitamento das lacunas da lei não corresponderia à atos lícitos, pois haveria manipulação dos conceitos jurídicos para atender às finalidades objetivadas.

Interessante, de outro lado, destacar o posicionamento adotado por BRITO (2004), que propõe a inversão das nomenclaturas “evasão” e “elisão” por entender que seus conceitos são justamente o oposto uma da outra:

Com efeito, elisão é o ato ou efeito de elidir, que significa eliminar, suprimir. E evasão é o ato de evadir-se, a gufa. Tanto se pode dizer elisão fiscal, no sentido de eliminação ou supressão do tributo, como evasão fiscal, no sentido de fuga do imposto. Elisão e evasão têm sentidos equivalentes. Se tivermos, porém, de estabelecer uma diferença de significado entre os dois termos, talvez seja preferível, contrariando a preferência de muitos, utilizarmos evasão para designar a conduta lícita, e elisão para designar a conduta ilícita. Realmente, elidir é eliminar ou suprimir, e somente se pode eliminar, ou suprimir, o que existe. Assim, quem elimina ou suprime um tributo, está agindo ilicitamente, na medida que está eliminando ou suprimindo a relação tributária já instaurada. Por outro lado, evadir-se e fugir, e quem foge está evitando, podendo a ação de evitar ser preventiva. Assim, quem evita pode estar agindo licitamente.⁵⁸

Por fim, TORRES (2003), também defende a existência de um terceiro tipo classificatório dos atos voltados ao planejamento, o qual o autor chama de “elusão fiscal”. Sob sua ótica, a elusão corresponderia à um ato híbrido entre evasão e elisão onde o contribuinte pratica atos que, a despeito de lícitos, seriam desprovidos de causa comercial e, portanto, incorreriam em práticas de fraude à lei ou abuso de direito⁵⁹, ideia também defendida por SCHOUERI (2020)⁶⁰.

⁵⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas Gerais antielisivas, Temas de Interpretação do Direito Tributário*. Editora Renovar. 2006. Rio de Janeiro. Pg. 08

⁵⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *A Norma Antielisão e o Princípio da Legalidade – Análise Crítica do Parágrafo Único do Art. 116 do CTN. O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. Editora Dialética. 2001. São Paulo. Pg. 115.

⁵⁹ TÔRRES, Heleno. *Limites ao Planejamento Tributário – Normas Antielusivas (Normas Gerais e Normas Preventivas). LC 104/01: uma Norma Anti-Simulação*

⁶⁰ SCHOUERI, Luis Eduardo. Webinar ADI 2446. *Parágrafo único do art. 116, CTN - Observatório da Jurisprudência*. Disponível em <https://www.youtube.com/watch?v=UDjChT7ibnA>. Acesso em 25 de junho de 2021.

3.2. Normas antielisivas brasileiras

Foi com a edição da Lei Complementar nº. 104, de 10 de janeiro de 2001, que a legislação tributária passou a contar com a previsão de descon sideração de “atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária”, a qual só poderia ocorrer mediante procedimentos a serem estabelecidos em lei. Tal previsão consta do § único do artigo 116 do CTN, que foi incluído pela lei complementar supramencionada e, como se verifica de seu texto integral, nada menciona sobre propósito negocial, sendo, portanto, uma regra geral de direito tributário para validar o uso de instituto do direito privado (simulação) no arbitramento, de ofício, de fato gerador:

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;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá descon siderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001) (Grifo da Autora)

A exposição de motivos para a inclusão do referido § trazia como fundamento a criação de uma “norma antielisão”:

Procura-se evitar ou minorar os efeitos do chamado planejamento tributário das empresas, das suas tentativas de elisão que produzam o esvaziamento da sua capacidade contributiva, com quebra da isonomia em muitos casos e com efeitos na concorrência.

[...]

Dará consideráveis poderes de interpretação e decisão ao Fisco, armando-o de instrumentos legais contra a elisão e também contra tentativas de sonegação fiscal.

A matéria em questão deveria ser regulamentada por meio de lei ordinária, motivo que ensejou a edição da MP nº. 66/02. A medida visava não apenas incluir a previsão do propósito negocial no ordenamento pátrio como também regularizar a sua aplicação (entre outros objetivos como cobranças aduaneiras e aspectos da não cumulatividade do PIS e Cofins). Nesse sentido, entre os artigos 14 até 19, sob o título “Procedimentos Relativos à Norma Geral Anti-Elisão” havia a previsão da forma e dos requisitos de validade da descon sideração, o fundamento para tanto e os procedimentos administrativos de defesa do contribuinte, contudo, ao término de seu

prazo de vigência não foi convertida em lei, havendo, inclusive, forte crítica dos doutrinadores sobre seu teor, especialmente pela inclusão de conceitos não correspondentes aos procedimentos fiscais, especialmente em seu artigo 14:

Art. 14. São passíveis de descon sideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

§ 1º Para a descon sideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de:

I - falta de propósito negocial; ou

II - abuso de forma.

§ 2º Considera-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato. (grifo da Autora)

A MP nº. 66/02 não foi a única a (tentar) regulamentar o tema. Em 2015 foi proposta a MP nº. 685, de 21 de julho de 2015, a qual instituía o Programa de Redução de Litígios Tributários (PRORELIT). O programa continha normas para regularização de contribuintes que estivessem com débitos tributários, bem como instituía procedimento administrativo para “informar à administração tributária federal as operações e atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo”. Nos termos do artigo 7º da MP:

Art. 7º O conjunto de operações realizadas no ano-calendário anterior que envolva atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo deverá ser declarado pelo sujeito passivo à Secretaria da Receita Federal do Brasil, até 30 de setembro de cada ano, quando:

I - os atos ou negócios jurídicos praticados não possuírem razões extratributárias relevantes;

II - a forma adotada não for usual, utilizar-se de negócio jurídico indireto ou contiver cláusula que desnature, ainda que parcialmente, os efeitos de um contrato típico; ou

III - tratar de atos ou negócios jurídicos específicos previstos em ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Parágrafo único. O sujeito passivo apresentará uma declaração para cada conjunto de operações executadas de forma interligada, nos termos da regulamentação.

Dessa forma, o contribuinte poderia utilizar a sistemática como consulta tributária, quando realizada a declaração antes de ocorrida a operação, ou como instrumento de homologação por parte do Fisco, que poderia não reconhecer a oponibilidade da operação e determinar o pagamento do tributo apurado.

A despeito da exposição de motivos da MP nº. 685/15 trazer a necessidade de instituição de estratégias de planejamento tributário, pautadas no Plano de Ação do BEPS e estratégias adotadas pelo G20, quando convertida para a Lei nº. 13.202, de 08 de dezembro de 2015, os artigos referentes à matéria foram suprimidos pelo Plenário da Câmara dos Deputados, especialmente em função da forte crítica ao texto

que previa a aplicação de 150% (cento e cinquenta por cento) de multa nos casos em que o contribuinte não declarasse suas operações, equiparando-as, assim, como ilícitos tributários e criando um aspecto de presunção dolosa no planejamento tributário.

Não obstante, fato é que a previsão do § único do artigo 116 do CTN vem sendo objeto de discussão há bastante tempo, conforme se verá no tópico seguinte.

3.2.1. Críticas ao modelo legislativo sobre instrumentos de desconstituição dos planejamentos tributários

Da leitura do trecho da exposição de motivos da LC nº. 104/01, já é possível verificar a existência de confusão, por parte do ente legislativo, do objetivo de normas voltadas à evasão e elisão fiscal, bem como um forte sentimento de equiparar o planejamento tributário à sonegação. Não obstante, ainda que se aceite a interpretação de que a norma estaria voltada à evasão fiscal, e não à elisão, ainda assim a inclusão do texto trouxe considerável insegurança jurídica ao não delimitar os atos sob os quais visariam “dissimular a ocorrência do fato gerador”, permitindo uma adoção ampla e irrestrita dos possíveis argumentos cabíveis para tanto, o que, de fato ocorreu após a inclusão § único ao artigo 116 do CTN.

A diferenciação entre “evasão”, “elisão”, “abuso” e demais conceitos tem sido alvo de constantes estudos pela academia e a insegurança jurídica sobre o tema pode ser associada, também, do uso de institutos de direito privado para hipóteses tributárias sem nenhum tipo de alinhamento (ou regulamentação) do que seria aplicável. Nesse sentido, discute-se sobre a real motivação da introdução do § único do artigo 116 do CTN, que, influenciado pelo movimento de países que passaram a editar normas de limites do planejamento, teria sido anunciado como uma norma antielisiva, quando, em realidade, corresponderia à um instrumento validador do direito ao Fisco contra atos de evasão, o que, ao considerar a interpretação das normas jurídicas brasileiras já existentes, seria desnecessário.

Em segundo lugar, há considerável crítica em relação às medidas provisórias editadas por sua tentativa em incluir no texto normativo conceitos sobre planejamento tributário, o que extrapolaria o objeto da norma. Isso porque a previsão do § único do artigo 116 do CTN faz menção à criação de lei ordinária para o procedimento da desconstituição de planejamentos por parte da administração pública, e, no entanto,

como se observou dos textos propostos, especialmente em relação aos §§ do artigo 14 da MP nº. 66/02, as medidas incluíam conceitos de propósito negocial e abuso de direito, ambos de maneira genérica, como fundamento para os atos da administração, e não o procedimento a ser seguido.

Por fim, outro aspecto a ser observado é que, em comparação com outros países, a redação do § único do artigo 116 do CTN (e das tentativas das MPs) demonstraria claramente não se tratar de uma norma antielisiva por não apresentar parâmetros próprios e indicadores claros quanto aos critérios do planejamento.

Isso porque, em comparação com normas antielisivas já consolidadas, não haveria nenhuma aproximação efetiva sobre o tema. Na França⁶¹, a legislação fiscal prevê a desconstituição de atos de “caráter fictício” que não existiriam na hipótese de uma operação normal (considerada como advinda da atividade real), ao mesmo tempo em que determina a criação de um comitê para análise dos casos de abuso, bem como a possibilidade de o contribuinte submeter à administração, previamente, o modelo da operação que está buscando, podendo essa, por sua vez, apontar os pontos inoponíveis e permitir o ajuste dos atos. Na Espanha, a Ley General Tributario nº. 58/03 prevê como hipóteses de meios artificiosos no planejamento tributário:

- a. Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.
- b. Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.⁶²

Por fim, a Alemanha define na legislação que o abuso no planejamento seria considerado a partir da escolha de uma opção “inapropriada” em comparação com as disponíveis no ordenamento e que leve o contribuinte à uma “vantagem tributária não prevista por lei”, ao mesmo tempo que prevê que, mesmo nessa hipótese, caso o contribuinte faça prova de razões para uso do modelo proposto que sejam “relevantes quando vistos de uma perspectiva global”.⁶³

Importante verificar que todas as legislações permitem a possibilidade de o contribuinte apresentar suas razões e comprovar o cabimento dos negócios jurídicos

⁶¹ Livre des procédures fiscales, IV : Procédure de l'abus de droit fiscal, articles L64 - L64 B, disponível em https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000037993642/. Acesso em 25 de junho de 2021.

⁶² Artículo 15, Ley General Tributario. Disponível em: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186> . Acesso em 25 de junho de 2021.

⁶³ Tradução livre dos §§ 42(1) e 42(2) do Código Tributário. Disponível em <https://www.steuertipps.de/gesetze/abgabenordnung-ao/42-missbrauch-von-rechtlichen-gestaltungsmoeglichkeiten>. Acesso em 25 de junho de 2021

realizados, o que demonstra um ambiente fiscal mais maduro que o Brasil não apresenta e a necessidade de criar um caminho de maior visibilidade entre os interessados não apenas pela formulação de critérios específicos voltados ao planejamento que funcionem como parâmetros na atividade da administração e intérpretes da lei, mas também permita trazer o contribuinte para a discussão e, com isso, aumentar a confiança da relação entre os agentes.

Contudo, a criação desse ambiente não pode ser por meio da simples importação de conceitos já utilizados em outros países que se encontram mais evoluídos na temática. NETO (2020)⁶⁴, aponta que os critérios normativos de um determinado país quanto aos limites do planejamento devem funcionar como um “hidrômetro” particular, devendo analisar a cultura local, as necessidades sociais e econômicas, o mercado de investimentos e a capacidade de atração de recursos, entre outros, para determinar qual o “nível de tolerância” para negócios jurídicos que visem a redução de tributos por meio de testes objetivos. No caso do Brasil, a ausência de legislação sobre o tema e o alto teor de insegurança jurídica faz com que seja necessário, primeiro, realizar esses testes validadores, com base em critérios objetivos e os princípios que regem a norma brasileira, o que, como se defende no presente trabalho, poderia ser atingido por meio do uso de instrumentos econômicos.

Para além das críticas de construção da norma, logo após a edição da LC nº. 104/01 (promulgada em janeiro daquele ano), a Confederação Nacional do Comércio (CNC) ingressou com Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) perante o STF para discutir a inclusão o do § único do artigo 116 do CTN no ordenamento. A ADI, distribuída sob o nº. 2.446, visou demonstrar que a previsão legal advinda da LC nº. 104/01 representaria ofensa aos princípios da legalidade, da tipicidade cerrada e da separação de poderes, bem como por permitir a exigência de tributo com base em analogia ao inserir a interpretação econômica no direito tributário brasileiro.

Até a presente data, o caso não fora encerrado pelo Supremo, contudo, em julho de 2020 o julgamento da ADI foi iniciado e a ministra relatora, Cármen Lúcia, proferiu seu voto pela constitucionalidade do texto, com a ressalva de que “a denominação “norma antielisão” é de ser tida como inapropriada, cuidando o dispositivo de questão de norma de combate à evasão fiscal.”.

⁶⁴NETO, Luis Flávio. Webinar *ADI 2446. Parágrafo único do art. 116, CTN - Observatório da Jurisprudência*. Disponível em <https://www.youtube.com/watch?v=UDjChT7ibnA>. Acesso em 25 de junho de 2021.

Em razão desta afirmação, houve forte crítica ao voto proferido por indicar, novamente (assim como na exposição de motivos da norma), uma confusão quanto aos termos “evasão” e “elisão”, uma vez que o § único se voltaria à regulamentação dos limites do planejamento tributário, e, sendo a evasão instrumento ilícito, não poderia ser “regulamentado”.

A conclusão [do voto] de que a norma do parágrafo único do artigo 116 do CTN seria válida porque se limitaria ao combate de práticas ilícitas verificadas após a ocorrência do fato gerador (evasão fiscal) contraria não só o espírito [1] como a letra do referido dispositivo, que indicam claramente ter sido permitido ao Fisco desconsiderar os efeitos jurídicos de atos e negócios jurídicos praticados antes do fato gerador (elisão fiscal), a fim de submetê-los a regime tributário diverso do que lhes seria normalmente aplicável.

Afinal, se de evasão se tratasse, não haveria necessidade de qualquer outro procedimento além daqueles já previstos na legislação tributária, para que o lançamento fosse efetuado ou revisto pela autoridade fiscal, em vista da realidade dos fatos, como se verifica nos casos de dolo, fraude ou simulação, que são figuras amplamente conhecidas e tipificadas há décadas, tanto pelo CTN (artigos 149, VII, 150, §4º, 154, parágrafo único, 155, I e 180, I), quanto pela legislação penal (Lei nº 8.137/1990, artigos 1º e 2º). Nesses casos, a autoridade administrativa deverá, sob pena de responsabilidade funcional (CTN, artigo 142), rever o lançamento sempre que constate que o ato ou negócio jurídico declarado pelo contribuinte não se verificou de fato, como se dá na simulação relativa (CTN, artigo 149, VII).⁶⁵

Com isso, também sob o âmbito do judiciário, haveria uma indeterminação quanto aos conceitos aplicáveis ao tema.

No entanto, ponto mais essencial quanto à referida ADI é a questão da limitação da decisão a ser proferida e de seus efeitos. Como mencionado, a ADI foi proposta em 2001 sob os argumentos de que o § único do artigo 116 do CTN daria ao agente fiscal ares de legislativo ao poder acatar determinado planejamento ou não, bem como uma possível aplicação de analogias pelo uso de interpretação econômica. Nessa linha, a CNC pautou-se nos conceitos de evasão e elisão da realidade existente naquele período (2001), o que decerto traz consequências ao escopo da *ratio decidendi* que poderá ser utilizada no julgamento do caso.

É dizer, o panorama do tema já passou por fases diversas e alterações da compreensão da licitude e dos fundamentos para tanto desde o ingresso da medida, conforme se verá no capítulo 3.4. Assim, ainda que o tema seja relevante e poderá trazer alguns instrumentos para o debate, é importante observar que a ADI não buscou o saneamento sobre a questão da natureza do artigo (ser ou não norma antielisiva),

⁶⁵ DIAS, Hamilton; FUNARO, Hugo. *ADI 2446: artigo 116, parágrafo único, do CTN é inconstitucional*. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2020-jun-18/souza-funaro-consideracoes-adi-2446>. Acesso em 25 de junho de 2021.

ficando restrito à existência de elisão ou evasão dentro do ordenamento e a possibilidade da administração em desfazer planejamentos diante da presença de elemento de evasão. Neste sentido, SCHOUERI (2020):

O 116 em nenhum momento cogitou impedir algum tipo de planejamento tributário, apenas tratou do tema da dissimulação e, por isso mesmo, não há qualquer inconstitucionalidade no dispositivo do 116.

[...]

Não tivemos a oportunidade de regulamentar o artigo 116 porque a medida provisória 66 não regulamentava a norma, e sim inventava coisas que não estavam previstas no 116. A MP 66 pretendia dar ao artigo 116 conteúdo que ele não tem e que a ministra Cármen Lúcia vem agora dizer claramente que não tem. Não é dizer que não poderia haver uma norma antiabuso no direito brasileiro, estou sequer dizendo que não poderíamos, por uma alteração do CTN, vir a admitir a analogia em matéria tributária por lei complementar.⁶⁶

Nessa linha, diante da forma como a legislação foi posta, o papel do STF no caso concreto é restrito à verificação da interpretação do dispositivo arguido na ação em luz aos pedidos formulados à época em que a ação foi iniciada, o que, na atualidade, não mais resolve os questionamentos atuais postos pela doutrina, jurisprudência e práticas adotadas.

O desfecho do tema, portanto, não resolverá todos os temas atuais da matéria, porém poderá ser usado como um primeiro parâmetro na tentativa de regulamentação por força das discussões acadêmicas que dele surgirão e, com sorte, retornarão ao legislativo novamente para aprofundada análise.

3.3. Planejamento Tributário no CARF

A amplitude da norma e conseqüente ausência de parâmetros claros para a atuação da liberdade de organização do contribuinte podem ser vistas como fatores que colaboram para a alta taxa de lides administrativas no campo do planejamento tributário, uma vez que, diferentemente de matérias como Preços de Transferência e Subcapitalização, inexistem critérios específicos que delimitem o que é, efetivamente, um planejamento abusivo.

Isso resulta em um cenário de insegurança jurídica que não se limita à um julgamento favorável ou desfavorável ao contribuinte por força da veracidade dos argumentos ou robustez nas provas apresentadas no curso do processo que levariam

⁶⁶ SCHOUERI, Luis Eduardo. Webinar *ADI 2446. Parágrafo único do art. 116, CTN - Observatório da Jurisprudência*. Disponível em <https://www.youtube.com/watch?v=UDjChT7ibnA>. Acesso em 25 de junho de 2021.

os julgadores à adotar certo posicionamento, mas também na própria possibilidade de fiscalização em si, que não possui parâmetros efetivos para análise dos atos realizados pelo contribuinte e acabam por ampliar de forma irrestrita a imposição de desconstituição de planejamentos adotados.

O artigo 170 da CF/88 prevê que “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”, observando, para tanto, diversos princípios, dentre eles o da livre iniciativa (inciso IV) e contemplando, dentro de si, a liberdade à organização empresarial além da (se não direta, pelo menos indiretamente) liberdade de planejamento dentro da organização. Em outras palavras, a CF/88 define ser direito a manutenção da ordem econômica por meio da livre iniciativa, possibilitando aos contribuintes organizarem-se, desde que dentro dos limites legais.

Assim, ao se falar de limites do planejamento tributário, discute-se, em resumo muito simplista, até onde o Estado pode interferir no patrimônio privado e na liberdade de escolha dos contribuintes dentro de um sistema de livre iniciativa e livre concorrência. Nas palavras de ALKIMIM (2019):

[planejamento tributário] parte de uma avaliação de seu risco porque eu parto de um pressuposto de que existe um negócio normal que leva a um resultado econômico e eu opto por realizar uma reorganização pretendidamente lícita que me leva ao mesmo resultado com redução ou não pagamento do tributo. A grande questão é qual é o limite de validade deste negócio jurídico alternativo nos seus efeitos tributários e até onde o contribuinte pode ao invés de realizar sua conduta normal, realizar um planejamento tributário para alcançar a redução ou não pagamento do tributo.⁶⁷

Como já apontado no capítulo 3.2, houveram tentativas diversas de regulamentar a matéria do planejamento tributário em face ao propósito negocial, porém sem sucesso. Ainda assim, o CARF permaneceu a aplicar tal entendimento, utilizando-se para tanto, da verificação de critérios temporais, de interdependência das partes e constatação de operações anormais, fundamentando suas decisões nos instrumentos de abuso de direito e/ou fraude à lei.

Não obstante, os fundamentos para desconstituição de planejamentos (e até mesmo a interpretação de certos atos) não foram construídos de forma única. A matéria passou por diversas fases quanto sua extensão, interpretação e limites até se

⁶⁷ ALKIMIM, Alexandre. Webinar *Planejamento Tributário: Além da Substância e do Propósito Negocial* - IV Congresso de Direito Tributário do Rio de Janeiro. 2019. Disponível em <https://www.youtube.com/watch?v=o8SPPHmYQC4>. Acessado em 21 de março de 2021

chegar no modelo atual, cada uma com suas críticas específicas e pontos de fragilidade, mas que, de uma forma ou de outra, refletiam o panorama geral normativo (e até mesmo social) das épocas em que foram formuladas. Vejamos.

3.4. Fases do Planejamento Tributário

3.4.1. Primeira Fase – Formalismo e Simulação

Inicialmente, o entendimento majoritário (se não unânime) sobre a validade dos planejamentos tributários possuía caráter absolutamente formalista. É dizer, desde que os atos fossem realizados de acordo com o que prescreve a lei e não havendo neles indícios de ilicitude expressa, os contribuintes poderiam realizar toda e qualquer operação com finalidade de reorganização e conseqüente economia de tributos. Como resultado, muitas operações complexas foram criadas para se anular a tributação, à exemplo das operações conhecidas como “casa separa”, que nada mais são do que um instrumento que permite, por meio de uma sucessão de atos societários, que dois (ou mais) indivíduos façam trocas de bens ou patrimônio sem a incidência de tributos sobre o fato gerador, que ficaria diluído nas práticas societárias incorridas.

Essa fase pode ser compreendida pela máxima “liberdade salvo simulação” (GRECO, 2004) e corresponde à defesa ampla dos direitos de organização do contribuinte em paralelo à restrita tipicidade de atos ilícitos e/ou vedados dentro de um contexto de compreensão da “tributação como roubo”, impondo, assim, a menor interferência do Estado possível, ideologia advinda do liberalismo clássico do início do século XX. Sob tal perspectiva, a lei deve definir estritamente quais os atos e negócios proibidos, sem permitir o uso de analogias ou interpretações extensivas em respeito à tipicidade fechada do direito tributário.

[...] se o Fisco só pode cobrar mediante tipicidade fechada e legalidade estrita, então tudo aquilo que não estiver a elas submetido será uma área não alcançada pela lei tributária, portanto de lacuna. Assim, quando o contribuinte se conduzir dentro de uma área de lacuna poderá agir tranquilo, pois o Fisco nada poderá objetar.⁶⁸

A legislação tributária prevê a possibilidade de construção de hipóteses de incidência sobre fatos já conceituados (e regulados) pelo direito civil, trazidos para o âmbito fiscal e então regulamentos acerca dos efeitos tributários que podem decorrer

⁶⁸ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. Editora Dialética. 3ª edição. São Paulo. 2011. Pg. 131

de tais fatos. Nesse sentido, o artigo 109 do CTN é expresso em determinar o uso dos conceitos advindos do direito privado como fonte de pesquisa, “mas não para definição dos respectivos efeitos tributários”.

Uma vez que haja a incorporação de tais conceitos ao direito tributário, este deve valer-se da definição originária prevista do direito privado para definir qual a tributação sobre determinado fato, mas não a alteração do instituto em si. É dizer, para fins de tributação de, por exemplo, juros sobre o capital próprio (JCP), o direito tributário pode utilizar os conceitos definidos pela legislação societária para definir, para si, as consequências fiscais de tal ato realizado na esfera privada.

No campo do planejamento, a maior fonte de desconstituição que vem sendo usada, de uma forma ou outra, através das fases, é a simulação.

3.4.1.1. Simulação

O instituto da simulação não é único ao direito tributário, não tendo o mesmo definição própria ao âmbito fiscal, de forma a ser necessário a aplicação conceitual prevista no direito privado.

Sob a perspectiva do planejamento tributário, as definições e importações do direito privado importam na medida que apenas surge o fato gerador após a realização de um ato jurídico privado que envolva o patrimônio (seja da pessoa física ou jurídica), o qual, por sua vez, tem a sua definição prevista no artigo 91 da Lei nº. 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil) e é expresso no sentido de que “constitui universalidade de direito o complexo de relações jurídicas, de uma pessoa, dotadas de valor econômico”. Dessa forma, o planejamento somente ocorre pela existência de atos jurídicos privados.

OLIVEIRA (2019)⁶⁹ define que é o Código Civil que dá “corpo e alma” ao patrimônio e sua movimentação, onde, trazido para o campo jurídico, o corpo corresponde à forma e a alma à substância. Com isso, cabe ao direito civil conceder a substância aos negócios jurídicos que são praticados, em uma clara inversão do entendimento de “substância sobre a forma” utilizado nos planejamentos tributários.

⁶⁹ OLIVEIRA, Ricardo Maris de. Webinar *Planejamento Tributário: Além da Substância e do Propósito Negocial*. Disponível em <https://www.youtube.com/watch?v=j0Uz8sFHq3k> Acesso em 21 de março de 2021.

Isso porque, segundo o autor, a substancia é, obrigatoriamente, criada pelo direito e corresponde às causas dos negócios jurídicos, tratados pelo direito privado como função social do contrato, ou seja, a finalidade pela qual determinado ato jurídico existe. Sob essa ótica, a substância é algo que se encontra dentro do direito, não na realidade prática e se confunde com a causa do ato, a qual, por sua vez, se manifesta pela “prestação e contraprestação do contrato”, não sendo significativo o motivo pelo qual o fato correu, pois este não teria o condão de alterar a validade do ato jurídico. A causa deve ser compreendida como a finalidade pretendida e posta legalmente de forma objetiva por meio de norma expressa e pelo próprio ato realizado enquanto, de outro lado, o motivo corresponde à ordem subjetiva.

Nesse sentido, em se tratando de planejamento tributário, apenas a simulação descrita no artigo 167 do Código Civil poderia anular a operação realizada pelo contribuinte e, ainda assim, subsiste “o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma”. Sobre essa concepção, NETO (2011) explica que:

Na década de 70, a doutrina brasileira do Direito Tributário, influenciada por esse primeiro modelo, se ocupou de estabelecer critérios para que a Administração Tributária e os contribuintes, com a máxima segurança jurídica pudessem conhecer e identificar quais atos seriam classificados como *lícitos* ou *ilícitos*. RUBENS GOMES DE SOUSA, então, defendia que um “roteiro simples e seguro” seria a realização de testes quanto à *licitude* (como o ato foi realizado perante o direito civil?) e ao momento do ato (o ato foi praticado antes ou depois do fato gerador?). Se os atos praticados forem lícitos e anteriores à ocorrência do fato gerador, tratar-se-ia de *planejamento tributário* tolerado pelo Estado; se os atos praticados, embora objetivamente lícitos, forem posteriores à ocorrência do fato gerador, tratar-se-ia de evasão fiscal.⁷⁰

Apenas a desconformidade entre a causa do contrato e o ato próprio seriam passíveis de análises de desconstituição, e não motivo para tal ato, o qual, de acordo com a legislação civil, apenas poderia ser utilizado como fundamento em duas hipóteses: o motivo falso e o motivo ilícito (artigos 140 e 166, inciso III, do Código Civil, respectivamente). Ambos apenas serão fundamento para a nulidade do negócio jurídico se forem razão determinante para sua realização, não podendo ser alegado fora dessa hipótese uma vez que a motivação interna dos agentes, no campo do direito privado, em nada afeta as relações jurídicas.

Isso porque a legislação civil determina que a simulação pode ser do tipo absoluta, onde se cogita a própria existência de um negócio jurídico, ou relativa,

⁷⁰ NETO, Luis Flavio. *Teorias do “abuso” no Planejamento Tributário*. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011. Pg. 63. Disponível em <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-03092012-143317/pt-br.php>. Acesso em 22 de junho de 2021

também compreendida como dissimulação, a qual verifica-se a existência de um negócio jurídico (ou aspecto desse negócio) aparente ou simulado com a finalidade de encobrir outro negócio de forma dolosa, ou seja, há manifesto interesse em enganar terceiros (no caso, o Fisco) - aqui, seriam enquadradas operações como uma locação na qual não há qualquer cobrança de aluguel ou um empréstimo sem remuneração e imediato perdão de dívida, por exemplo.

Nesta senda, a economia tributária (objetivo comum nos planejamentos tributários) não se aplica à nenhuma das hipóteses trazidas pelo ordenamento jurídico privado, mas corresponde à uma prática usual de toda e qualquer operação, onde o contribuinte possui a prerrogativa de ponderar sobre os efeitos (tributários) de praticar determinado ato e, sendo a redução da carga tributária um motivo para realizá-la, esta não está sujeita à análise de nulidade por simulação por não se enquadrar nas hipóteses legais.

Por fim, entendimento interessante é o trazido por DÓRIA (1977) na classificação entre simulação ou elisão que permite a correta diferenciação entre os institutos. Para o autor, além da característica principal da existência de licitude dos meios utilizados, na elisão as ferramentas são usadas para impedir a verificação do fato gerador (ou “pressuposto de incidência”) enquanto na simulação, este já ocorreu antes de qualquer ato, mas vem “desnaturado” pelos artifícios e, portanto, não pode ser reconhecido como tal. Além disso, a forma jurídica na elisão é, apesar de alternativa, real, enquanto na simulação, corresponde à um mero pretexto sem conteúdo. Em relação aos resultados dos atos, o autor aponta que, na elisão, estes são próprios aos negócios realizados, o que não ocorre na simulação, a qual apresenta efeitos “diversos daqueles que aparentam ser”, não correspondendo ao “resultado natural do negócio”.

Com isso, torna-se evidente que a importação dos conceitos de simulação para desconstrução de planejamentos tributários pode ser válida tão somente se respeitada toda a definição apontada pela legislação civil e não apenas parte de sua premissa. Em outras palavras, o uso da simulação quanto à motivação dos atos de planejamento tributário somente poderia aplicar-se nas hipóteses do §1º do artigo 167 do Código Civil (aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; ou os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados) ou se, em caso de motivação determinante para o negócio jurídico, esta

for falsa ou ilícita, demonstrando a conjugação por nexos causal entre vantagem tributária, simulação comprovada nos termos da lei e vícios negociais, não cabendo ao agente fiscal (ou administração tributária) a competência sobre avaliações que extrapolem tais regras por se tratar de matéria de direito privado, discutível quando uma das partes leva o caso ao judiciário (ou é apurado pelo Ministério Público).

3.4.1.2. Estudo de casos

A análise da matéria “planejamento tributário” perante o CARF durante essa primeira fase obedecia ao atendimento dos critérios formais previstos em lei, ou seja, atendimento da forma legal imposta para realização de atos, que poderiam ser livremente estipulados desde que não infringissem a previsão normativa. Dessa forma, os atos considerados como “negócios jurídicos indiretos” não tinham sua validade desconstituída a menos que o Fisco trouxesse aos autos provas de infração à lei.

IRPF - GANHOS DE CAPITAL - SIMULAÇÃO - Para que se possa caracterizar a simulação, em atos jurídicos, é indispensável que os atos praticados não pudessem ser realizados, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. Se não existia impedimento para a realização de aumentos de capital, a efetivação de Incorporação e de cisões, tal como realizadas e cada um dos atos praticados não é de natureza diversa daquele que de fato aparenta, isto é, se de fato e de direito não ocorreram atos diversos dos realizados, não há como qualificar-se a operação de simulada. Os objetivos visados com a prática dos atos não interferem na qualificação dos atos praticados, portanto, se os atos praticados eram lícitos, as eventuais consequências contrárias ao Fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal e não de evasão ilícita. (Acórdão nº. 106-09.343 – 1º Conselho de Contribuintes – julgado em 18/09/1997)

O caso em questão discutia a incidência de Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) no ganho de capital decorrente de alienação de ações/quotas não negociadas em bolsa de valores, no qual o sócio pessoa física realizou diversas alterações contratuais que determinavam, entre outros, o aumento de capital da sociedade alienada, a incorporação e a cisão de empresas investidas/investidoras na alienada que culminaram na ausência de tributação levantada em procedimento fiscal sob o fundamento de simulação.

Após decorrer sobre a formalização de cada um dos atos realizados, bem como o próprio histórico de criação e capital das empresas apuradas, analisando, para tanto, a documentação disponível e elaborada à época dos fatos, o desenrolar das

atividades e o conseqüente resultado final da operação, o Conselho de Contribuintes se posicionou no sentido de que:

- a) se, para alcançar o objetivo ulterior, o contribuinte recorre a ato ou negócio jurídico nulo ou anulável (defeitos dos atos jurídicos), infringe a lei e a evasão fiscal é ilícita;
- b) se, ao contrário, para alcançar o fim visado, recorre a ato ou negócio jurídico real, verdadeiro, sem vício no suporte fático nem na manifestação da vontade, tem a elisão fiscal, que é lícita e admitida pelo ordenamento jurídico brasileiro. (fls. 33)

Dessa forma, por se tratar de operações formais legítimas, teria havido, no caso concreto, um “impedimento do nascimento da obrigação tributária, tendo sido evitado a ocorrência do fato gerador” (fls. 33 da decisão).

Tal posicionamento resulta de uma construção sob a qual, diante da liberdade de organização do contribuinte, este teria o pleno direito de arranjar-se de forma a evitar a consolidação da hipótese de incidência ao impedir a formalização dos critérios materiais da obrigação tributária. Para tanto, boa parte das decisões favoráveis proferidas determinavam, após a análise dos registros e formalidades dos atos, que os mesmos não se caracterizariam como simulatórios por força da ausência do interesse no dolo e da declaração enganosa de vontade, o que seria essencial para a construção da simulação. Nesse sentido:

No âmbito do direito tributário, a simulação relativa é a mais recorrente. Não se trata apenas da ocultação de um negócio jurídico; requer uma conduta dirigida a obstruir a ocorrência do fato gerador, utilizando-se para tanto de um arsenal complexo que envolve uma miríade de artimanhas, documentos, práticas contábeis e registros. Com efeito, ao qualificar como simulação a conduta realizada pelo contribuinte, considerada em um planejamento tributário, implica em analisar um feixe de operações complexas e com diversos elementos incomuns. Importante destacar que na simulação, o fato gerador efetivamente ocorre, mas é descaracterizado, não sendo tipologicamente reconhecido em sua aparência, como hipótese de incidência legal.⁷¹

Já o acórdão nº. 101-94.340, julgado pela 1ª Câmara do Conselho de Contribuintes, aponta pela impossibilidade de atribuição de obrigação fiscal sobre atos formalmente realizados:

DESCONSIDERAÇÃO DE ATO JURÍDICO - Não basta a simples suspeita de fraude, conluio ou simulação para que o negócio jurídico realizado seja desconsiderado pela autoridade administrativa, mister se faz provar que o ato negociai praticado deu-se em direção contrária a norma legal, com o intuito doloso de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária (art. 149 do CTN).

SIMULAÇÃO — Configura-se como simulação, o comportamento do contribuinte em que se detecta uma inadequação ou inequivalência entre a forma jurídica sob a qual o negócio se apresenta e a substância ou natureza

⁷¹ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. São Paulo. Bushatsky, 2ª ed. 1977, p. 66.

do fato gerador, efetivamente, realizado, ou seja, dá-se pela discrepância entre a vontade querida pelo agente e o ato por ele praticado para exteriorização dessa vontade.

NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO — Configura-se negócio jurídico indireto, quando um contribuinte se utiliza de um determinado negócio, típico ou atípico, para obtenção de uma finalidade diversa daquela que constitui a sua própria causa, em que as partes querem efetivamente o negócio e os efeitos típicos dele realizado e submete-se a sua disciplina jurídica.

No processo, que versava sobre a incidência de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social ao Lucro Líquido (CSLL) sobre a alienação de investimentos avaliados pelo valor do patrimônio líquido e considerados como receita não tributável, o contribuinte havia, na busca de um novo acionista, emitido novas ações ordinárias que seriam subscritas pelo acionista ingressante e, posteriormente, procedeu à uma rescisão do acordo de acionistas formulados com o consequente resgate de suas quotas pelo valor histórico aportado (anterior ao ingresso do novo acionista). Assim, a fiscalização passou a questionar não apenas as diferenças de valor acionário, como também as operações de empréstimos e demais atividades da empresa autuada para alegar que a operação realizada (troca de controle acionário) consistia em efetiva venda de ações e, portanto, seriam devidos impostos de IRPJ e CSLL à título de ganho de capital, bem como aplicação de multa agravada pelos atos fraudulentos. Por outro lado, o acórdão manteve o entendimento da legalidade das operações no âmbito de sua formalização e, conseqüentemente, afastou a incidência tributária. Nos termos do voto relator:

A operação realizada foi perfeitamente legítima e obedeceu a todas as exigências e requisitos colocados pela Lei das S/A, tendo em vista que foi autorizada e votada em Assembléia Geral Extraordinária, para que fosse aberta a possibilidade de subscrição de ações e admitido novo acionista. Desta forma, em nada desnatura a operação o fato de, posteriormente, ter ocorrido a retirada de acionistas. Sob o ponto de vista das leis tributárias, igualmente, nada há a ser oposto pelo Fisco, tendo em vista que nenhum dispositivo legal foi violado ou afrontado, pois, inclusive, a operação de subscrição de ações com ágio, o registro deste na conta de reserva de capital e a obrigatoriedade de ser efetuada equivalência patrimonial para os acionistas controladores nesta hipótese, foram inteiramente obedecidas.

[...]

Confrontando as operações realizadas com as leis vigentes à época da ocorrência dos fatos, constata-se que nenhum procedimento contrário à lei poderá ser imputado à Recorrente. (fls. 27)

Importante mencionar que, nesse caso, o acórdão traz expressamente a tipicidade cerrada da legislação tributária, de maneira que somente se poderia exigir uma obrigação tributária “quando o evento do mundo fático se subsumir inteira e integralmente à hipótese abstrata esculpida na lei.” (fls. 35).

Para os casos nos quais a cobrança fiscal foi mantida em sede de recurso, tem-se como exemplo o quanto decidido no acórdão nº. 201-77.788, julgado em 26/08/2004 pela 1ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, no qual, diante da presença inconteste de simulação e fraude, desconsiderou as operações formuladas pelo contribuinte e manteve não apenas a exigência do tributo como também a aplicação de multa qualificada nos seguintes termos:

NORMAS PROCESSUAIS. DECADÊNCIA. ATOS PRATICADOS COM DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. Restando caracterizado o evidente intuito de fraude, mediante conduta dolosa que procura evitar o conhecimento, pela autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador, bem assim modificar e excluir características essenciais deste, utilizando-se, inclusive, de conluio, a contagem do prazo decadencial passa a ser do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ainda que se trate de tributo sujeito à homologação. Preliminar rejeitada.

CPMF. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. A utilização de conta de depósitos vinculados de titularidade da instituição financeira, para crédito de valores dos clientes desta e o posterior pagamento de obrigações destes, por sua conta e ordem, com os recursos nela depositados, caracteriza hipótese de incidência da CPMF, nos termos do inciso III do art. 2º da Lei nº 9.311/96.

MULTA QUALIFICADA. Havendo a instituição financeira e sua cliente agido em conluio para evitar o conhecimento da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador, excluindo e modificando-lhe, ainda, suas características essenciais, de modo a evitar o pagamento do tributo, utilizando-se, para tanto, de um sistema de conta-corrente paralela que embutia o nome da cliente nas operações, evidencia-se o intuito doloso de fraude, condição necessária à exasperação da penalidade.

No caso concreto, o contribuinte, instituição bancária, alegando a existência de acordos com seus clientes (pessoas jurídicas), coletava, diariamente, valores recebidos pelos postos de vendas dos mesmos, creditava tais valores em uma conta de depósitos vinculados de sua titularidade e, com estes recursos, quitava obrigações da contratada, não procedendo ao recolhimento da Contribuição Provisória sobre a Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF) onde, segundo a fiscalização, haveria em realidade um “esquema que, pelas suas características, mantinha a funcionalidade de uma conta corrente escritural, sem que o nome da sua cliente aparecesse na movimentação integral dos valores” (fls. 03).

Seguindo a mesma lógica do quanto já apresentado, o Conselho de Contribuintes analisou cada operação realizada pelo contribuinte em comparação com as normas legais (no caso regulatórias e tributárias), e verificou efetivo desrespeito à legislação:

Assim, não amparadas pela norma do Banco Central, mediante conluio, o banco e sua Cliente acordaram um mecanismo com a mesma funcionalidade de crédito e débito da conta corrente, mas que embutisse o nome da Souza

Cruz, com vistas a impedir o conhecimento da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador, o que caracteriza a sonegação, bem assim, a excluir e modificar características essenciais deste fato gerador, de modo a evitar o pagamento do tributo, evidenciando a fraude.

Deve ficar claro que, não obstante a conduta, o fato gerador ocorreu, porque, como já ressaltado, o legislador ordinário previu todas as modalidades que ensejassem circulação de moeda, por meio de instituição financeira, com algumas ressalvas expressas, que não correspondem aos fatos ocorridos no presente caso.

Logo, não lograram o banco e sua Cliente impedir a ocorrência do fato gerador, mas, com tal operação, deixaram claro a intenção dolosa, onde se pode identificar as figuras dos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64.

E, uma vez caracterizado o dolo, mantém-se a multa qualificada a que se refere o art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, e afasta-se a preliminar de decadência arguida pelo recorrente com base no art. 150, § 42, do CTN, visto que a contagem passa a ser pela regra do art. 173, inciso I, do CTN, conforme já colocado. (fls. 16)

Ou seja, nessa hipótese verifica-se que, havendo norma tributária, ensejada nas operações caracterizadas pelo Banco Central, não se trataria de liberdade de organização, mas sim comprovado “conluio” para desconsiderar o fato gerador que, segundo a decisão, efetivamente realizou-se, uma vez previsto em lei, fator decisivo para a desconstituição de negócios jurídicos,

3.4.2. Segunda Fase – Defeitos jurídicos

Com a ampla utilização de instrumentos legais para afastamento integral da obrigação tributária, inicia-se um questionamento por parte dos agentes fiscais e do órgão administrativo quanto à existência de outros fatores que poderiam gerar a descaracterização dos planejamentos, tornando-os inoponíveis por força de “defeitos do negócio jurídico”, a saber, o abuso de direito, iniciando a segunda fase do entendimento sobre planejamento tributário.

Essa segunda compreensão pode ser associada à mudança de concepção do papel de Estado, que passa a ter um caráter social que supera o individualismo liberal do início do século XX ao debruçar-se sobre conceitos de igualdade e justiça social, pois se a primeira fase de discussão sobre o tema preocupava-se essencialmente com a existência do direito à livre organização, a segunda passa a se preocupar com o estabelecimento de limites do exercício de direitos.

A ideia de “abuso”, em sentido amplo, não comporta, em sua essência, realização de ilícito que levaria às penalidades impostas sobre os crimes tributários e, em adição à ausência de exatidão normativa sobre os parâmetros do que pode ser considerado abuso, verifica-se que existe considerável dificuldade sobre a melhor

compreensão do tema, não sendo incomum o uso de termos vagos para possíveis definições e que ficam à margem das concepções de seu intérprete (que pode ser o julgador, fiscal ou até mesmo o próprio contribuinte).

[...] é preciso identificar a ideologia de quem está se manifestando, porque se ele professar uma ideologia liberal clássica, quase certamente defenderá a concepção de uma ampla liberdade – para não dizer ilimitada – do contribuinte, ao mesmo tempo em que afirmará que o Fisco não pode desconsiderar os atos realizados, pois não existem as figuras da fraude à lei e do abuso de direito em matéria tributária no Brasil e assim por diante. Por outro lado, se a ideologia for eminentemente social, certamente defender-se-á que o planejamento tributário é uma conduta sempre inaceitável porque frustra o atingimento da capacidade contributiva, quebra a isonomia e agride a solidariedade social, razão pela qual a interpretação da norma tributária deve dar proeminência à substância econômica do negócio jurídico e não à sua dimensão jurídica.⁷²

Dentro de tal contexto, a ideia de “planejamento tributário abusivo” encontra as mesmas dificuldades, pois se baseia no uso de práticas ou negócios jurídicos lícitos que, por uma aplicação interpretativa dos conceitos de “abuso de direito” ou “abuso de forma”, invalidariam as operações, classificando-as como simulação. Ou seja, nessa análise de negócios jurídicos os conceitos de abuso de forma e de direito não são utilizados como um fim em si mesmo, mas sim para justificar a aplicação dos conceitos de simulação previstos no Código Civil por via indireta, tão somente pela ausência de motivos extratributários para sua realização e por meio de uma abordagem causalista ante a ausência de correspondência do abuso de direito no CTN.

Segundo DÓRIA (1977), o abuso de direito corresponderia à uma ação (ou omissão) do agente dentro do pressuposto de seu direito, porém contrário à finalidade social da norma, gerando um desequilíbrio na relação entre as partes interessadas⁷³ (no caso do direito tributário, Fisco e contribuinte). Em outras palavras, o abuso seria uma espécie de “ilícito funcional”⁷⁴ disposto em uma “zona cinzenta” entre a licitude a evasão fiscal que acabam se afastando do fim econômico ou social da operação

⁷² GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. Editora Dialética. 3ª edição. São Paulo. 2011. Pg. 22

⁷³ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. São Paulo. Bushatsky, 2ª ed. 1977, p. 105-106

⁷⁴ NETO, Luis Flavio. *Teorias do “abuso” no Planejamento Tributário*. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011 Apud. YAMASHITA, Douglas. *Elisão e Evasão de Tributos*. Editora Lex. 2005. Disponível em <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-03092012-143317/pt-br.php>. Acesso em 22 de junho de 2021

desejada originalmente, com base no quanto disposto pelo artigo 187 do Código Civil⁷⁵.

Nesse sentido, aqueles que se alinham ao entendimento da prática de abusos nos atos de planejamento tributário com vistas à redução da carga fiscal entendem que a verificação do planejamento tributário implica, em última análise, na validação da existência de relação entre “forma e substância” para que se possa delimitar suas condições de validade e eficácia. Não havendo tal relação, ou seja, não se demonstrando que o interesse (ou intenção) das partes não corresponde àquilo materializado (em outras palavras, nada mais demonstra do que o interesse na redução do tributo a ser pago), estaria diante de uma dissimulação do negócio original, suficientemente compreendida como planejamento abusivo.

Não concordamos com o posicionamento de que um ato com finalidade única de redução do encargo seja qualificado como ato abusivo. Este deveria se referir, especificamente, aos atos que busquem levar a tributação se não à zero (o que poderia ser facilmente classificado como evasão), muito próximo disso, e, para além, tenha nítido caráter de prejudicar terceiros.

De acordo com os ensinamentos de RODRIGES (2003), o abuso de direito ocorreria tão somente quando “o agente, atuando dentro das prerrogativas que o ordenamento jurídico lhe concede, deixa de considerar a finalidade social do direito subjetivo e, ao utilizá-lo desconsideradamente, causa dano a outrem.”⁷⁶, ou seja, apenas se constataria o abuso quando presente não apenas a existência de dano à terceiro, mas também a finalidade de prejudicar, constatação essa que deve recair sobre o Fisco para prova da desconstituição, não do contribuinte como elemento validador prévio de suas operações lícitas. Nesse sentido também, FILHO (2009):

[abuso de direito] É aquele que, sem justo motivo, causa algum dano a alguém, e esse efeito não pode ser imputado às pessoas que buscam otimizar a sua carga tributária, pois elas não prejudicam um terceiro, o Estado, porque ele ainda não é titular de um direito (o direito nasce do fato), mas tem apenas uma expectativa ou pretensão. Essa expectativa pode ser desfeita pelo particular por inúmeras maneiras; de fato, o Fisco perde a pretensão quando morre o contribuinte, quando uma empresa é fechada etc. Ora, sejamos razoáveis: ninguém, em seu juízo perfeito, ousaria imputar a acusação de abuso de direito à dona de casa que, no supermercado, escolhe

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.

⁷⁶ RODRIGUES, Sílvio. *Direito Civil. v.4 – Responsabilidade Civil*. 20ª Edição. Editora Saraiva. São Paulo. 2003. Pg. 46.

a marca de sabão em pó de preço menor, e, portanto, paga menor carga tributária que está embutida no preço do produto adquirido.⁷⁷

Além do abuso de direito, duas outras figuras jurídicas são bastantes utilizadas nessa fase, a saber, a fraude à lei, prevista no artigo 166, inciso VI do Código Civil e lavada ao direito tributário pelos artigos 149, inciso VII e 150, §4º do CTN, e o abuso de formas.

Na fraude a lei, segundo GRECO (2004)⁷⁸:

o contribuinte monta determinada estrutura comercial que se enquadre na norma de contorno para, desta forma, “driblar” a norma contornada. Com isto pretende fazer com que a situação concreta seja regulada pela norma de contorno, com o que fica afastada a aplicação da norma de tributação (ou de tributação mais onerosa).

Já o abuso de formas corresponderia ao desencontro entre forma e substância das operações realizadas pelo contribuinte, o qual poderia ser compreendido como espécie dentro do gênero abuso de direito ou como instrumento para obtenção dos resultados da simulação ou fraude à lei, ou seja, o uso de um instrumento jurídico para realizar outro (GRECO, 2004)⁷⁹.

Para CARVALHO (2010)⁸⁰:

O abuso de direito significa, portanto, norma produzida por particular, constituída no exercício de competência que excede as atribuições jurídicas que o Direito autoriza ao sujeito, identificando-o como incompetente naquela função, ao mesmo tempo que atribui ao ato caráter de ilicitude. Fraude à lei, por outro lado, é a produção de norma ilícita, com feições de ato jurídico lícito, para fins de fugir à incidência normativa. A localização de um ou outro ilícito exige, como requisito essencial, norma válida no sistema, que, em termos objetivos, fundamenta a figura da ilicitude no Direito.

Não obstante, fato é que o órgão administrativo começou a mudar seu posicionamento quanto à prática de reorganizações societárias no planejamento tributário e outros atos correlatos, passando a analisar, além das questões estritamente legais, os impactos econômicos (e tributários) nas operações realizadas.

A tributação, tida como norma de promoção de direitos sociais, é entendida pelo princípio da legalidade enquanto instrumento de atuação estatal que visa promover a igualdade, aferindo aos atos praticados um olhar sobre a substância, a

⁷⁷ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Planejamento Tributário: linguagem e método*. 5ª Edição. Editora Noeses. São Paulo. 2009. Pg. 178.

⁷⁸ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 1ª edição. Editora Dialética. São Paulo. 2004. Pg. 240

⁷⁹ Idem. Pg. 277

⁸⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. Editora Saraiva. 30ª Edição. São Paulo. Pg. 616

qual deve confirmar a norma legal e gerando eficácia positiva dos princípios sociais da tributação.

3.4.2.1. Estudo de casos

O fator normativo ainda era ponto essencial nas decisões do CARF durante a segunda fase, de maneira que se observa uma forte tendência na desconstituição dos atos realizados pelos contribuintes não por apenas infringir o texto normativo, mas sim em função da utilização de atos legais (formalmente perfeitos) mas materialmente viciados pelo abuso de forma. Assim, passa-se a adotar um entendimento de prevalência do ato sobre a forma, influenciado, dentre outros, pela previsão do § único do artigo 116 do CTN, introduzido no ordenamento pela LC nº. 104/01, contemporâneo à época.

No acórdão nº. 1302-001.945, julgado em 09/08/2016, a 3ª Câmara da 2ª Turma Ordinária do CARF deu provimento ao Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte para exonerar crédito tributário de IRPJ ao fixar entendimento de que a demonstração de inexistência de vantagem tributária pelo contribuinte valida as operações por este realizada, vez que não cabe ao Fisco agir como fiscal da legislação societária e dos propósitos negociais.

SIMULAÇÃO. NÃO CONFIGURADA. GLOSA DE DESPESA FINANCEIRA. INDEVIDA.

É legítimo que a investidora no exterior pudesse optar entre adquirir diretamente a participação em sociedade brasileira ou então aportar recursos em uma subsidiária brasileira, para que esta adquirisse a participação desejada.

Afasta a acusação de simulação a constatação de que: se os valores emprestados à subsidiária brasileira tivessem nela ingressado como aumento de capital, não existiria as despesas financeiras com juros de empréstimo questionadas na autuação, mas teria sido aumentada a base de cálculo dos juros sobre capital próprio e, conseqüentemente, poder-se-ia ter despesas maiores de JCP, in casu, em valores próximos aos juros dos empréstimos pagos.

Interessante perceber que, ainda que haja reconhecimento da existência de operação de “casa/separa” e dissimulação do ganho de capital, o órgão administrativo reconheceu que, se realizadas as operações pela via geral (no caso concreto, aumento de capital para aquisição de participação societária), haveria aumento da base de cálculo para pagamento de JCP em valores próximos aos juros de empréstimo realizado, de maneira que tal semelhança das operações acabaria por

afastar a acusação de ato simulado e, portanto, inexistira no caso concreto qualquer prova de ilegalidade, abuso de direito ou fraude à lei.

Já no julgamento do Recurso de Ofício nº. 16561.720239/2016-50, de 12/06/2018, a 4ª Câmara da 1ª Turma Ordinária proferiu voto (Acórdão nº. 1401-002.650) no sentido de que, nas hipóteses de auto-organização societária, a desqualificação ocorrerá quando “*o motivo não for predominantemente fiscal, ainda que determinado negócio jurídico vise a redução da carga tributária, conquanto que se apoie em razões de ordem empresarial, destituídas de abuso de direito.*” (fls. 01 da decisão).

No caso, que analisava atos diversos de reorganização societária entre os anos 2011 e 2013 e afastaram possível ganho de capital apurado na alienação de investimentos por valor do Patrimônio Líquido, a Câmara entendeu que o contribuinte não estaria obrigado a escolher, entre duas alternativas válidas, aquela que lhe incorresse em maior tributação, uma vez que “*as empresas são, perante a lei, contribuintes e não devotos do Estado, a ponto de pagarem mais impostos quando existe opção menos onerosa.*” (fls. 23). Ponto a ser destacado na decisão é que, para aplicação de tal entendimento, a Câmara alegou o fato de que o contribuinte consiste em empresa pública, submetida à órgãos estatais e análise de mercado, o que, em comparação com outros casos, poderia ser questionado como motivo extratributário, já que sociedades anônimas e de capital aberto também estão sob análise de mercado sem, contudo, obter o mesmo resultado favorável.

Na mesma linha, o Acórdão nº. 1302-001.610, julgado em 03/02/2015 pela 3ª Câmara da 2ª Turma Ordinária, também deu provimento ao Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte sob a fundamentação de que a redução de carga tributária não seria o único motivo do planejamento efetuado, havendo fundamentos econômicos de fato e de direito que afastariam a desconsideração dos atos apenas pelo motivo de que se optou pela operação menos tributariamente onerosa, posicionamento similar adotado nos Acórdãos nº. 1302-003.290, 1401-002.835, de 10/09/2018 e 1301-003.469, de 20/11/2018.

Assim, já é possível identificar a mudança de paradigma quanto ao entendimento do CARF sobre a “essência” das operações realizadas, o que se mantém na fase atual com pequena migração das bases para tal conclusão. Em outras palavras, enquanto nesse estágio a desconstituição recai sobre defeitos da operação por haver um desencontro entre motivação e negócio jurídico, o que seria considerado

como “abuso”, a terceira fase inaugura uma compreensão do abuso não como fim em si mesmo, mas sim como uma forma de violar os princípios máximos da capacidade contributiva e justiça fiscal.

3.4.3. Terceira Fase – Propósito Negocial e Capacidade Contributiva

Por fim, a terceira fase de compreensão do planejamento tributário ocorre a partir do momento em que o CARF passa a considerar em suas análises não apenas os requisitos formais da operação e a existência de “defeitos” no negócio jurídico (estando eles previstos na legislação tributária ou não), mas também sua substância, ou seja, o motivo que levou as partes à realizarem determinada operação e o seu resultado final (objetivo visado).

Isso se dá por vários motivos. O conceito de Estado Democrático de Direito já se encontra mais consolidado após a promulgação da CF/88, a qual carrega um forte sentimento assistencialista, sendo, inclusive, publicado o novo Código Civil (2002), que traz para a legislação federal conceitos como função social do contrato e da empresa. Na esfera global, a partir dos anos 2000 (especialmente após 2010) a tecnologia passa a se desenvolver em agilidade impressionante, apagando barreiras territoriais que até então não eram facilmente transponíveis e surgem novos conceitos e produtos que hoje parecem comuns, porém não eram vistos ou facilmente concebidos há dez anos atrás, levando à criação de um mercado de novas possibilidades de operações que até então não tinham sido vistas e, conseqüentemente, não se enquadravam nas normas jurídicas vigentes.

Dessa forma há uma convergência entre o mercado atual e a revisão dos critérios de capacidade contributiva, onde, como resultado, o CARF passa a adotar o propósito negocial como elemento desqualificador de operações ainda que as mesmas não apresentem nenhum tipo de vício ou defeito. Nas palavras de GRECO (2004)⁸¹, a capacidade contributiva “por ser um princípio constitucional tributário, acaba por eliminar o predomínio de liberdade para temperá-la com a solidariedade social inerente [à capacidade contributiva].”.

O conceito de capacidade contributiva está expresso na CF/88 em seu artigo 145, §1º, o qual determina que:

⁸¹ GRECO, Marco Aurélio, *Planejamento Tributário*. 1ª edição. Editora Dialética. São Paulo. 2004. Pg. 281

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.

Sob tal comando, a doutrina atual compreende que o princípio expresso pela norma supra tem respaldo na igualdade e na justiça, pois proporcionaliza o recolhimento do tributo sob a máxima de que quanto maior o patrimônio (ou renda), maior a tributação e vice-versa.

Considerar o planejamento tributário sob a ótica da capacidade contributiva, tal como encampado nesta terceira fase, significa dizer que todos que apresentarem mesma capacidade contributiva devem ser tributados da mesma maneira, independentemente de terem realizados atos e negócios lícitos ou sem defeitos. Assim, a possibilidade de planejamento tributário passa a ser muito restrita, na medida que não importará se o negócio “alternativo” foi realizado lícitamente, sem abuso de direito, de forma ou fraude à lei. O que importará é o fato de denotar ou não capacidade contributiva de quem o realizou. Neste caso, em nome no princípio da isonomia e da capacidade contributiva, o indivíduo deverá ser tributado.⁸²

Não concordamos com tal posicionamento. Em primeiro lugar, em nosso entendimento, a previsão do princípio da capacidade contributiva estaria alinhada em relação à carga tributária direta (alíquota progressiva, tributação de grandes riquezas, entre outros) e não sobre operações singulares de planejamento tributário lícitas que, como efeito, geram a redução da carga fiscal. Isso porque o ordenamento brasileiro dispõe de inúmeras operações no campo das organizações societárias, o que não ocorre no âmbito da tributação. Neste ponto, de igual entendimento o voto do conselheiro relator do Acórdão nº. 1401-002.835, proferido pela 4ª Câmara da 1ª Turma Ordinária da 1ª Seção de Julgamento em 15/08/2018:

É frequente utilização pelo Fisco da teoria da ausência de propósito comercial por meio do qual defende que a simples inexistência sob sua ótica outros motivadores para a operação que não o alcance do benefício fiscal, tem sido usada como elemento suficiente para invalidar os atos do contribuinte ou o benefício fiscal almejado.

Tal lógica ao meu ver se afasta da necessária objetividade da lei tributária, fundada no princípio da tipicidade cerrada, além de afetar a segurança jurídica vez que diversas regras e estruturas criadas pelo legislador brasileiro oferecem um benefício fiscal aos contribuintes como parte integrante de uma política econômica.

Nesse sentido entendo ser absolutamente claro o exemplo trazido pelo Conselheiro desta Primeira Seção, Luiz Fabiano Alves Penteadó em caso semelhante ao aqui tratado: “Usualmente menciono em meus votos, de forma exemplificativa, o regime fiscal da Zona Franca de Manaus, que oferece incentivos fiscais para as empresas que lá se estabelecerem e produzirem, gerando empregos, desenvolvimento econômico/social e, mesmo, arrecadação de tributos para a região. Neste caso, não há qualquer exigência

⁸² LUKIC, Melina Rocha. *Planejamento Tributário*. FGV Direito. Rio de Janeiro. 2017. Pg. 57

de que as empresas lá estabelecidas tenham propósitos comerciais além do gozo do incentivo fiscal em si, para lá se estabelecerem (...)" (fls. 08/09)

É dizer, a legislação criou diversos mecanismos para operações societárias que são, de fato, legítimas e válidas. Não pode a administração, sob a alegação de justiça fiscal, inviabilizar todos os efeitos desses instrumentos sem qualquer parâmetro de legalidade.

Reitera-se que são exceções os negócios jurídicos que anulam integralmente a tributação, pois, nesta hipótese, haveria total desalinhamento com os propósitos sociais do Estado Democrático de Direito atual. O ocorrido com as grandes indústrias de tecnologia (*GAFAM*) ilustra bem o caso. Não se pode aceitar que pessoas jurídicas se esvaíam completamente da tributação ao explorar todas as lacunas normativas (e entre jurisdições) pois, nesse caso, haveria o desrespeito não ao princípio da capacidade contributiva em si, mas às normas gerais que regem o convívio social (uma forma de “pacto social” atualizado) e os ordenamentos jurídicos. No entanto, fato é que os contribuintes podem se valer de instrumentos lícitos que permitam uma redução legítima em sua atividade comercial. Aqui, a tributação se aproximaria mais de conceitos de “mínimo existencial” e “reserva do possível” aplicados sob a ótica dos contribuintes ao invés do Estado.

Em segundo lugar, aceitar essa restrição de atividades em sede de planejamento em detrimento da capacidade contributiva o tornaria, de fato, extremamente limitado, se não completamente inviabilizado, o que levaria à uma segregação entre direito privado e direito tributário que não se pode conceber, dado que, conforme já mencionado anteriormente, o direito tributário somente existe após o acontecimento de um ato / fato no plano privado.

Uma segregação como essa importaria em uma profunda alteração do conceito de liberdade do contribuinte, o qual se veria, pelo menos no campo tributário, diante de uma posição assemelhada à administração pública no que tange à legalidade estrita de seus atos. Ou seja, somente poderia agir se a lei assim o permitisse. Nesta linha, GANDRA (2005) afirma que:

[...] admitir que o agente fiscal possa desconsiderar uma operação legítima, praticada pelo contribuinte por entendê-la com a solução mais eficiente, do ponto de vista econômico e empresarial, apenas porque, para o Fisco, o melhor seria que o contribuinte tivesse praticado uma outra operação que garantisse aos cofres públicos maior arrecadação, é gerar, permanentemente, a insegurança jurídica. É fazer com que o contribuinte viva em constante estado de incerteza, podendo ser surpreendido, a qualquer tempo, durante o lapso decadencial – ou além dele – pela desconsideração de seus atos fundada em mero palpite da fiscalização, em violação manifesta

à estabilidade das relações jurídicas e da ordem social e econômica, queridas pela lei suprema, a julgar pelas normas nela plasmadas.⁸³

Dessa forma, ao aceitar tal hipótese, as pessoas jurídicas se veriam obrigadas a desenvolver sua atividade como se os tributos em nada as influenciassem e não gerassem nenhum efeito (financeiro ou qualquer outro) sobre as operações realizadas. Seria inaplicável, portanto, qualquer opção por negócios jurídicos menos onerosos, o que, seguindo os ensinamentos de FERRAGUT (2016) seria incabível, uma vez que “não há, no direito positivo brasileiro, enunciado que determine ao contribuinte a busca da via negocial mais onerosa em termos tributários, nem a proibição pela menos onerosa.”⁸⁴.

3.4.3.1. Estudo de casos

No âmbito dos julgamentos do CARF, com o advento da MP n. 66/02, que incluiu o termo “propósito negocial” no CTN (sem, contudo, incluir o devido conceito e forma de aplicação), o argumento passou a ser amplamente utilizado nos julgamentos administrativos para desconstituir planejamentos que, à despeito de se mostrarem legais e eficientes para o contribuinte que o adotou, por não apresentar outra motivação que não a redução de carga tributária, não seriam oponíveis ao Fisco, mesmo após a derrubada das medidas propostas.

Atualmente, no órgão administrativo, há uma tendência a considerar como oponível os planejamentos realizados quando o contribuinte encontra-se diante de dois instrumentos jurídicos válidos onde um apresenta uma menor carga tributária que o outro, desde que (i) não haja provas sobre fraude ou simulação que descaracterizem a legalidade da operação; (ii) o contribuinte encontre respaldo normativo e jurisprudencial para suas operações quanto ao prazo e existência de provas de boas práticas sobre o tema; e (iii) o contribuinte não se utilize de brechas legais ou vazios normativos na realização de seu planejamento para não ensejar a manutenção do crédito tributário por ausência de propósito negocial.

A utilização de referidas brechas gera certa dificuldade na valoração das provas envolvidas em processos de planejamento tributário, uma vez que consistem, via de

⁸³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Norma antielisão tributária e o princípio da legalidade, à luz da segurança jurídica*. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 119, ago. 2005, Pg. 120-134.

⁸⁴ FERRAGUT, Maria Rita. *As Provas e o Direito Tributário*. Editora Saraiva. São Paulo. 2016. Pg. 121

regra, nos atos e documentos formais necessários para a operação (o que, a menos que sejam levantadas provas de simulação e fraude na elaboração dos mesmos ou vícios contratuais, demonstram-se como válidos e legítimos em todas as operações).

Assim, a análise das provas como aptas a inferir qual a correta interpretação normativa dos casos, salvo comprovação de atos ilícitos, em nada pode validar ou descaracterizar determinado planejamento, sendo, portanto, o antagonismo entre a interpretação do Fisco e do contribuinte a maior causa para a alta dos casos litigiosos sobre o tema, cabendo ao último a comprovação de que os documentos elaborados comprovam a existência de validade da operação sob o aspecto material tanto quanto o formal, demonstrando ou, ao menos indicando de forma clara, os objetivos extrafiscais benéficos do planejamento, sejam eles de cunho operacional, econômico regulador, etc.⁸⁵.

Tem-se muitas vezes a aplicação dos critérios de propósito comercial não sobre a operação final, mas sobre os atos e fatos a ela relacionada, como as operações com utilização de Fundo de Investimento em Participações (FIP) e empresas veículos, atos estruturados de forma sequencial e operações invertidas (incorporação às avessas), sendo considerados indicadores mais ou menos persuasivos quanto à ausência de propósito comercial.

Mesmo dentro dos julgados nos quais o CARF acata os recursos interpostos pelos contribuintes no que tange à licitude dos planejamentos tributários, esta posição não costuma ser adotada com frequência. Via de regra, o órgão administrativo, quando alinhado com o posicionamento do contribuinte, aponta para questões de legalidade da operação advinda da ausência de provas de abuso de direito ou simulação. Neste sentido, o Acórdão nº. 1302.003.290, julgado pela 3ª Câmara da 2ª Turma Ordinária da 1ª Seção de Julgamento em 12/12/2018:

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. PROPÓSITO NEGOCIAL. LICITUDE.

O legislador tributário não desconsidera o fato de o contribuinte buscar uma maneira menos onerosa de conduzir seus negócios, seja por motivos tributários, societários, econômicos ou quaisquer outros, desde que o faça licitamente. A reestruturação societária perpetrada pelo contribuinte, por si só, não desfigura a operação, notadamente quando a fiscalização não demonstra a ocorrência dolo, fraude ou simulação.

O caso em questão corresponde à auto de infração para cobrança de IRPJ e CSLL com imposição de multa agravada, por suposta utilização de empresa veículo

⁸⁵ GRECO. Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4ª edição. Editora Quartier Latam. São Paulo. 2019. Pg. 521

para interposição formal de transferência de base tributária de uma para outra, onde após cisão parcial, houve deslocamento de ativos para matriz optante de regime menos oneroso (de lucro real para presumido). Em sede de recurso voluntário, entretanto, os conselheiros entenderam pela legalidade das operações, tendo o acórdão sido expresso no sentido de que “existência de propósito comercial seria apenas um “plus” para demonstrar a validade e lisura das operações societárias; não havendo fundamento para a referida exigência no âmbito da legalidade, nem cabendo à Administração realizar exigências diversas das previstas em lei” (fls. 53).

O acórdão reflete o posicionamento sobre a aceitabilidade de negócios realizados quando outros indícios de propósito comercial são observados, pois, conforme se verifica da decisão, o foco da discussão era, de fato, arranjos operacionais que envolviam criação de filiais, alteração em investimentos e outros movimentos da atividade empresarial, bem como a ausência de indicadores objetivos de fraude ou simulação, que permitiram ao CARF defender a legalidade dos atos de reorganização.

[...] não cabe à administração tributária desconsiderar atos acobertados pela legislação pátria, por total ausência de previsão legal. Ad argumentandum, contudo, ainda que se adentrasse no mérito se houve propósito comercial ou não, assistiria razão ao recorrente.

A fiscalização não apresentou provas aptas a demonstrar qualquer abusividade na conduta do contribuinte.

Partiu de meras ilações e suposições para desconstituir operações acobertas pelo manto da legalidade. O contribuinte, por sua vez, demonstrou em sua defesa a legitimidade das operações societárias produzidas.

Dentre os pontos levantados pela defesa, entende-se importante destacar alguns, aptos a corroborar as operações perpetradas. Inicialmente, cumpre citar a proposta de venda do grupo econômico em questão à empresa DIXIE/BEMIS. Alterações estruturais de empresas são comuns em momentos que precedem esse tipo de operação, em especial no tocante à divisão entre as atividades de administração e as de fabricação, como ocorreu no caso em comento, entre a VIDEPLAST EMBALAGENS e VIDEPLAST PLÁSTICOS.

Tal ponto, aliado à perspectiva de abertura de novas filiais, aumentar o número de empregados e aumento no investimento de imobilizados, demonstram que a motivação não foi unicamente tributária. (fls. 53/54)

Ao analisar a decisão, verifica-se que a mesma discorre longamente acerca da legalidade do planejamento tributário e da liberdade do contribuinte, porém, conforme trecho extraído, é possível compreender que tal defesa apenas se deu por ter, como elemento fundador, os indícios de motivos operacionais da atividade realizada, os quais foram refletidos na esfera societária pelo planejamento. Ou seja, da mesma forma que não caberia a manutenção do auto por “meras ilações e suposições para desconstruir operações”, o cancelamento do mesmo não seria possível sem o suporte fático/operacional do caso concreto.

Dessa forma, entende-se que a decisão em comento, embora pareça positiva em relação à liberdade de organização do contribuinte ao afastar a aplicabilidade do propósito negocial previsto no § único do artigo 116 do CTN por ausência de lei ordinária e prever a estrita legalidade do direito tributário, apenas reflete o posicionamento atual de que a economia tributária não seria motivação apta para validar as operações de planejamento quando for o motivo único ou principal para tal ato.

Na mesma linha o quanto disposto no Acórdão nº. 1302-002.623, julgado em 13/03/2018 pela mesma Câmara, o qual traz em sua ementa a previsão de que inexistente “disposição legal a determinar, identificar, ou apontar o que deva ser tido por “propósito negocial”; do mesmo modo, não cabe à autoridade fiscal a discricionariedade de apontar em quais operações existe e em quais não existe proposta negocial”, mas que, entretanto, analisou questões de cunho operacional (no caso, contratos de locação de veículos) para justificar o não cabimento do auto de infração.

Pegando como exemplo o uso de FIPs, um caso paradigma tratado pelo CARF é o nº. 1201-002.278, proferido pela 3ª Câmara da 2ª Turma Ordinária da 1ª Seção de Julgamento em 15/06/2018 (Hameva). O acórdão analisou a utilização de FIP como instrumento para alienação de quotas no planejamento sucessório:

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO POR FIP. RAZÕES EXTRATRIBUTARIAS. PLANEJAMENTO SUCESSÓRIO. VALIDADE. OPORTUNIDADE AO FISCO

A transferência de investimento para um Fundo de Investimento em Participações (FIP) por motivos de planejamento sucessório familiar em posterior alienação de tal investimento para terceiro com o conseqüente oferecimento do ganho de capital à tributação pela FIP é ato plenamente oportuno ao Fisco desde que ausentes fraude, simulação ou abuso de direito. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. CARÁTER INDUTOR DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. UTILIZAÇÃO DE FIP. OPORTUNIDADE AO FISCO. POSSIBILIDADE.

A legislação tributária ao criar tributação mais favorecida aos fundos de investimento induz o contribuinte a utilizar tal instrumento como forma de planejamento tributário válido que pode ser oportuno ao Fisco desde que ausentes fraude, simulação ou abuso de direito.

No processo em questão, o qual visava discutir a incidência de ganho de capital na alienação de ações após a sua transferência para FIP, onde a fiscalização alegou falta de motivação extratributária como elemento para desconstituição, foram utilizados como referência o processo de planejamento sucessório das pessoas físicas envolvidas bem como a existência de outros ativos da família geridos nesse contexto de operações como elemento validador.

Já o Acórdão nº. 9101-004.382 (Tinto Holding), julgado pela 1ª Turma da Câmara Superior do CARF (CSRF), considerou que “A incorporação de ações por pessoa jurídica mediante a constituição de fundo de investimento, sem qualquer finalidade negocial ou societária, unicamente para diferir o pagamento de tributos devidos, não produz o efeito tributário, almejado pelo sujeito passivo.” (fls. 01). Diferentemente do primeiro acórdão, a CSRF entendeu que o uso de FIP se destinaria à um planejamento sem propósito negocial por considerar que (i) o fundo tinha apenas um investidor, sem autonomia; (ii) a criação do fundo teria ocorrido após o anúncio de venda da pessoa jurídica e (iii) não haveria inclusão de nenhum outro ativo no FIP para validá-lo como instrumento de investimentos além de inexistir “tempo para maturação do investimento”.

Ambos os julgados trabalham a mesma base de operações (FIP como veículo) no planejamento tributário e o papel do propósito negocial em sua constituição. Não obstante, embora o objetivo final seja a manutenção ou cancelamento de obrigação tributária, é no desenvolvimento das atividades dos contribuintes que o órgão administrativo se apoia para formalização da decisão.

Para a argumentação do caso da Tinto Holding, ao analisar o conjunto probatório que determinou que o FIP foi constituído por um ativo já existente, único, sem diversificação de carteira, com similaridade de partes/investidores (sócios das empresas e investidores do FIP) e curto prazo do veículo, à despeito da formalidade das operações, a ausência de propósito negocial foi evidenciada. Nessa linha, os critérios da decisão se assemelham mais à segunda fase dos entendimentos sobre planejamento tributário, porém ao invés da roupagem “abuso de direito”, passa-se a utilizar ausência de propósito negocial. Também sobre o tema:

FIP. AUSÊNCIA DE FINALIDADE NEGOCIAL. Desprovido de finalidade negocial o Fundo de Investimento em Participação - FIP, constituído por uma única investidora, com um único investimento ao qual não foi aportado qualquer investimento adicional ou ato de gestão visando seu crescimento/desenvolvimento ou saneamento e cuja permanência no FIP durou alguns dias. (Acórdão nº. 2301-005.933, julgado em 14/03/2019 pela 3ª Câmara da 1ª Turma Ordinária da 2ª Seção de Julgamento)

Por fim, é necessário tecer algumas considerações sobre o posicionamento do CARF quanto à aplicabilidade do § único do artigo 116 do CTN independentemente da linha de compreensão dos negócios jurídicos realizados em sede de planejamento tributário.

Enquanto a doutrina possui entendimento em relação à impossibilidade de aplicação da referida norma por ausência de lei ordinária que a regulamente, o CARF tem flexibilizado o uso da regra em questão. Isso porque, ainda que não haja regulamentação própria do § único do artigo 116 do CTN, o órgão administrativo entende que há duas interpretações possíveis sobre o tema. A primeira permitiria sua aplicação com base no dever fundamental de pagar tributos, onde, com base na hermenêutica, interpreta-se o ordenamento a partir da capacidade contributiva como princípio que valida o dever de pagamento:

NORMA GERAL ANTIELISIVA. EFICÁCIA.

Dentre as duas interpretações juridicamente possíveis deve ser adotada aquela que afirma a eficácia imediata da norma geral antielisiva, pois esta interpretação é a que melhor se harmoniza com a nova ordem constitucional, em especial com o dever fundamental de pagar tributos, com o princípio da capacidade contributiva e com o valor de repúdio a práticas abusivas. No mesmo sentido, precedente na 1ª Turma da CSRF, Ac. 9101002.953. (Acórdão nº. 9101003.447, julgado em 06/03/2018 pela 1ª Turma da CSRF)

Para essa vertente, não somente acredita-se que a própria edição do Decreto nº. 70.235, de 06 de março de 1972, seria suficiente para regulamentar todo e qualquer procedimento fiscal (inclusive o previsto posteriormente pelo § único do artigo 116 do CTN) como também a norma seria decorrente da previsão geral do artigo 149, inciso VII do CTN, de forma que a eficácia do texto legal estaria comprovada independentemente de regulamentação procedimental específica. Além disso, defende-se que a não aplicação do dispositivo até edição de lei acabaria por permitir aos contribuintes realizar atos abusivos de planejamento sem nenhuma regra para impedi-los. Nessa linha também o Acórdão nº. 1201001.136, julgado em 26/11/2014 pela 2ª Câmara da 1ª Turma Ordinária da 1ª Seção de julgamento:

[...] interpretar-se o art. 116, parágrafo único, do CTN, introduzido pela Lei Complementar nº 104/2001, da forma defendida pela ora recorrente, significaria uma autorização para que os grandes contribuintes deixassem de cumprir, ao menos até a promulgação da lei ordinária (e já se vão quase 14 anos de omissão legislativa no âmbito federal), o seu dever fundamental de pagar tributos, mediante a adoção de planejamentos tributários abusivos. Seria assim uma inovação legislativa com vista a impedir que o Fisco coibisse o ilícito, já que, como ressalta Torres, o combate à fraude à lei e ao abuso de forma jurídica já existia mesmo antes do advento da norma em questão.

Além de não se coadunar com o dever fundamental de pagar tributos, tal interpretação também constitui uma afronta ao princípio da capacidade contributiva, insculpido no art. 145, § 1º, da Constituição, já que os grandes contribuintes, justamente aqueles que possuem maior capacidade econômica, estariam sendo gravados com uma tributação inferior à sua capacidade, e em detrimento da tributação incidente sobre os demais contribuintes, uma vez que o montante de recursos orçamentários necessários à concretização dos direitos e garantias fundamentais permanece inalterado. É de se em conta, ainda, que a nova ordem constitucional conferiu grande importância a valores morais, tais como a boa-

fé e a função social do contrato, repudiando, por conseguinte a adoção de práticas abusivas perpetradas seja pelo Estado seja pelos particulares. Em assim sendo, também aqui a interpretação defendida pela recorrente não se harmoniza com a Constituição na medida em que, segundo ela, enquanto não for promulgada a lei ordinária prevista no art. 116, parágrafo único, do CTN, o Fisco estaria impedido de coibir práticas abusivas perpetradas pelos grandes contribuintes. (fls. 46/47)

Nesse caso, portanto, seria possível defender a manutenção do crédito fiscal sob a ótica da ausência de propósito negocial ou capacidade contributiva ainda que o fundamento do auto de infração seja pelo § único do artigo 116 do CTN. Assim, verifica-se que o que tem sido discutido em relação ao referido § no CARF diz respeito ao âmbito procedimental (e formal) da desconstituição de planejamentos, não o direito da fiscalização em fazê-lo, ainda que sem lei regulamentar.

De outro lado, a segunda vertente entende que o texto legal em questão estaria fora do âmbito de aplicação enquanto não editada norma própria, pois, ao fundamentar-se no § único do dispositivo, estaria o poder judiciário colidindo com legislativo e haveria uma usurpação do Fisco (judiciário) sobre o dever do legislador, quando este, pelo Congresso Nacional, rejeitou em mais de uma ocasião⁸⁶ a tentativa de regulamentação da matéria. Nesse sentido foi o quanto decidido pela 4ª Câmara da 1ª Turma Ordinária da 3ª Seção do CARF em 27/08/2018:

Com a edição da Lei Complementar nº 104/2001, foi adicionado o parágrafo único ao art. 116 do Código Tributário Nacional, que autorizou a desconsideração de atos ou negócios praticados com finalidade de dissimulação, "(...)observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária". Neste sentido, a Medida Provisória nº 66/2002 foi a tentativa do Poder Executivo de estabelecer os procedimentos para a aplicação do dispositivo adicionado em 2001.

[...]

Tal medida, independentemente do juízo (favorável ou desfavorável) que se faça a seu respeito, foi igualmente objeto de repulsa por parte do legislador. Não deve olvidar o julgador administrativo que integra o Poder Executivo no exercício de função jurisdicional atípica. Assim, caso decida pela eficácia e consequente aplicação de dispositivo que o Congresso Nacional rejeitou mais de uma vez, estará a incorrer em usurpação de competência do Poder Legislativo e, logo, afronta direta à separação dos poderes e do próprio Pacto Federativo. (fls. 07/08)

A complexidade do tema, a escassez de regulamentação e os conflitos decisórios, portanto, levam à um contencioso muito expressivo, bem como uma alta insegurança jurídica no campo do planejamento tributário até os dias atuais, sendo poucas as tentativas de parametrização do tema e uniformização das decisões.

⁸⁶ Rejeição do artigo 74 do anteprojeto do CTN, alterações da Lei Complementar nº. 104/01; rejeição da matéria na MP nº. 66/02, que regulamentava o § único do artigo 116 e da MP nº. 685/15, que tratava do dever de declaração à administração dos atos de planejamento tributário.

4. POSSÍVEIS CONTRIBUIÇÕES DA AED EM MATÉRIA DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Para que se possa analisar a AED e suas possíveis alternativas no campo do planejamento tributário, faz-se necessário, antes, compreender sob qual campo de atuação ela pode se estender em relação aos indivíduos interessados e de que forma atua no campo da formação da decisão jurídica, compreendida como “o processo de tomada de decisão que resulte em consequências jurídicas, assim como o produto resultante deste processo” (CARVALHO, 2018)⁸⁷.

No contexto da decisão jurídica, o repertório de normas compõe o estado de coisas que influenciarão a escolha. Sejam princípios, sejam regras, e, principalmente, a pragmática que firma essas normas no sistema – a jurisprudência –, esta é a informação sobre a realidade que importa ao agente que necessita escolher. No direito tributário, por exemplo, o contribuinte, o agente ou o juiz tomarão como base justamente esse repertório ao realizar os seus atos visando os resultados pretendidos, sempre no afã maximizador: obter economia fiscal, autuar de forma eficiente ou pôr fim ao litígio alcançando a decisão mais justa.⁸⁸

Assim, no âmbito do presente estudo, é possível compreender o uso da técnica em três diversas (porém complementares) óticas: a do poder legislativo, na construção de normas tributárias (especialmente no campo do planejamento tributário), a do contribuinte, que pondera as opções viáveis para implementação de um planejamento, e, por fim, a do julgador, compreendido como o órgão ou responsável pela interpretação da norma jurídica frente ao planejamento efetuado pelo contribuinte (no presente caso, o CARF, também podendo-se estender ao agente fiscal que lavra autos de infração contra o tipo de operações ora tratadas).

4.1. AED no campo legislativo

Já se estabeleceu o pressuposto que as relações tributárias advêm de negócios jurídicos realizados no âmbito do direito privado e por ele regidos. Assim, é dever das normas jurídicas tributárias determinar quais negócios acarretam incidência tributária e de que forma esta vem a ser aplicada, definindo de maneira minuciosa os critérios específicos da denominada hipótese de incidência, conforme disposto no artigo 146 da CF/88⁸⁹.

⁸⁷ CARVALHO, Cristiano. *Teoria da decisão Tributária*. 2018. São Paulo. Editora Almedina. p. 34

⁸⁸ Idem. p. 102

⁸⁹ CF/88, art. 146. Cabe à lei complementar:

Segundo CARVALHO (2018)⁹⁰, a estrutura de relação entre legislador e sociedade sob a ótica da AED no campo da tributação deve ser avaliada sob a perspectivas da reformulação da própria concepção legislativa sobre a forma de obter incentivos ao cumprimento da norma tributária (e o pagamento de tributos).

A teoria macroeconômica compreende que o indivíduo racional reage à incentivos e, no campo do direito, esses incentivos visam o cumprimento de determinadas regras estabelecidas (por exemplo, pagar tributos) e, ao mesmo tempo, impedir a adoção de práticas não desejadas (por exemplo, matar uma pessoa), porém sempre sob um viés negativo (sanção). Ou seja, os incentivos disponíveis expressos na legislação brasileira pautam-se na culminação de sanção pelo descumprimento à lei.

Isso significa que, ao agir em desacordo com a norma por deixar de fazer algo que lhe é imposto ou fazer algo que lhe é proibido, o agente sofrerá uma penalidade – no caso do pagamento de tributos, haverá imposição de multa e juros sobre o valor do débito (além de inscrição do débito em dívida ativa, impossibilidade de emissão de certidão e outras consequências decorrentes) e, no caso de ser cometido um crime, há imposição de pena de reclusão, conforme previsão do Código Penal (nesse caso, prevista em seu artigo 121).

Essa lógica decorre, diretamente, da forma na qual o sistema jurídico está organizado, pois, ao basear-se em normas gerais que buscam prever a amplitude de relações, atos e negócios (jurídicos ou não) para incluí-los na mesma sistemática traz como consequência um descompasso entre realidade e previsão legal. Diante desse descompasso inerente ao modelo jurídico (que nunca poderá alcançar a realidade e tempo hábil), criam-se lapsos que acabam por facilitar a atuação dos chamados

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.

⁹⁰ Ibidem. Pg. 105

oportunistas⁹¹, o que também gera um ambiente mais competitivo entre os agentes para obtenção de sua máxima eficiência em desrespeito ao bem-estar geral.

Em termos práticos, pode-se analisar essa relação na forma de organização (tanto das normas jurídicas quanto dos agentes / contribuintes) dos planejamentos tributários. A partir da impossibilidade de se prever integralmente os possíveis meios de planejamentos e desdobramentos que eles acarretam, bem como a imprecisão sobre os termos e conceitos relativos à matéria já existentes na norma, o constante trabalho de desconstituição dos negócios realizados pelos agentes fiscais em detrimento do direito de organização dos contribuintes acarreta em um verdadeiro “círculo vicioso”, onde estes últimos buscarão cada vez mais formas não preteridas (ou pelo menos, não vedadas até o momento da operação) pelo órgão administrativo, que, por sua vez, diante da pluralidade de novos arranjos, irá se empenhar em enquadrá-los dentro de uma restrita lista de requisitos aceitáveis, atualmente representada pelo propósito negocial (ou ausência de interesse exclusivo na diminuição da carga tributária).

[...] quanto mais prolixo e confuso o sistema tributário for, mais incentivos para planejamento tributário e ações judiciais haverá. Ainda que o custo de contratação de especialistas na área possa ser menor que o benefício esperado pelos contribuintes ao economizarem ou recuperarem valores que seriam revertidos em tributos, em termos sociais seria inegavelmente mais proveitoso se esses recursos não fossem alocados nestas atividades de *rent seeking*.⁹²

Diante desse cenário, pode-se argumentar pelo uso de ferramentas que possuem o mesmo objetivo (evitar os oportunistas) porém sob uma perspectiva positiva e não sancionatória. Exemplos dessa mudança de paradigma podem ser refletidos pela instituição de prêmios de conformidade, noção que tem sido aproveitada pelo governo do estado de São Paulo ao incentivar o cumprimento das leis tributárias por meio da criação do programa da Nota Fiscal Paulista ou até mesmo o Programa Nos Conformes, previstos respectivamente na Lei Estadual nº. 12.685, de 28 de agosto de 2007 e Lei Complementar Estadual nº. 1.320, de 06 de abril de 2018.⁹³

⁹¹ Vide Nota 34

⁹² CARVALHO, Cristiano. *Teoria da decisão Tributária*. Editora Almedina. São Paulo. 2018. Pg. 226

⁹³ O Programa Nos Conformes é uma iniciativa do governo paulista que visa estabelecer regras de conformidade tributária que crie “condições para a construção contínua e crescente de um ambiente de confiança recíproca entre os contribuintes e a Administração Tributária” (art. 1º) por meio de benefícios aos contribuintes que estejam em dia com as obrigações tributária.

Voltando à temática do planejamento tributário, essa perspectiva seria aplicável na construção de normas jurídicas que criassem um sistema cooperativo entre administração pública e contribuinte. Nesse sentido, já é possível observar em outros países uma tendência do ente público em afastar a premissa de que os atos realizados pelo contribuinte têm como interesse inerente a fraude ao Fisco e passam a incluí-los em um ambiente no qual permitem a troca de informações e análise conjunta de operações que possa reduzir a carga tributária e ainda assim impedir que as operações sejam completamente esvaziadas da sua “função social”, posicionamento liderado pela OCDE em seu trabalho de compliance cooperativo (*co-operative compliance*) pelo Fórum sobre Administração Tributária (FTA)⁹⁴.

Para tanto, o Relatório da OCDE classifica a atuação da administração em atividades reativas, as quais têm como função a elaboração de respostas a consultas formuladas pelo contribuinte ou advindas de investigações e auditorias, atividades proativas, responsáveis pela prestação de informações prévias aos fatos geradores ou cumprimento de obrigações acessórias que possam influenciar decisões e estimular o contribuinte a um comportamento de conformidade, e, por último, atividades sob demanda para cumprimento de regras de compliance, que visam facilitar a conformidade fiscal dos contribuintes⁹⁵ (incentivo à cidadania fiscal).

Pretende-se, por meio desses programas, a abertura de diálogo entre administração tributária e contribuinte tanto no âmbito preventivo como no consultivo que permita tornar a relação entre as partes mais transparente, eficaz e eficiente (seja na percepção técnica ou na econômica), alcançando-se, em termos econômicos, um Equilíbrio de Nash no qual o *payoff* de conformidade tributária é superior ao da renúncia ao cumprimento dos tributos por força da cooperação entre os agentes.

Outro efeito econômico positivo analisado nesse modelo é a diminuição da assimetria de informações entre os agentes envolvidos, um custo de transação de grande peso na teoria econômica e que pode ser minimizado dentre de um campo tão neutro quanto possível para que as partes possam discutir as premissas de suas operações e o melhor desenho para cumprimento das suas obrigações.

⁹⁴ OCDE. “*Tax Compliance by Design*”. 2014. Disponível em <https://www.oecd.org/ctp/administration/tax-compliance-by-design-9789264223219-en.htm> Acesso em 03 de junho de 2021

⁹⁵ Idem.

Não obstante, não se pode ignorar, de outra ótica, o atual posicionamento no que tange aos reiterados programas de parcelamentos como instrumento de política fiscal recorrente, que acabam por incentivar os agentes a optar pelo não cumprimento das obrigações tributárias, deixando-as pendentes até que seja editada uma nova medida de parcelamento que venha a reduzir consideravelmente multa ou juros decorrentes do não cumprimento e tornando-se, em última consequência, uma forma de postergação de pagamento de tributos. Em artigo veiculado na Revista da Receita Federal, FABER e SILVA (2016)⁹⁶ analisam, sob a perspectiva econômica, de que maneira a edição de contínuos parcelamentos (na esfera federal) poderia “influenciar as decisões dos principais agentes econômicos, empresas e famílias, sobre pagar tempestivamente tributos”, testando também os efeitos dessa medida sobre a arrecadação e demonstram que:

Considerando que 32% dos contribuintes especiais e diferenciados optaram por uma das reaberturas da Lei nº 11.941, de 2009, e que os contribuintes diferenciados respondem em torno de 70% da arrecadação tributária federal, cuja média foi de R\$ 600 bilhões para os anos de 2008 a 2012, pode-se estimar que em torno de R\$ 18,6 bilhões por ano, em valores nominais, deixaram de ser arrecadados de forma induzida. Além disso, entre as empresas analisadas que foram optantes pelo parcelamento reaberto em 2013 (3.410), 70,14% (2.392) já haviam optado pelo parcelamento de 2009, sugerindo efeitos cumulativos não abordados neste trabalho.

O comportamento no lucro das empresas optantes por parcelamento especial [como visto na Figura 4], indica que o aumento do lucro ocorreu simultaneamente à queda na necessidade de caixa dessas empresas, o que pode sinalizar uma consequência provável para o capital economizado com o não pagamento imediato dos créditos tributários.⁹⁷

O estudo em questão aponta metodologicamente os efeitos já incutidos nos contribuintes acerca do uso de parcelamentos, que deixaram de ser considerados como medida excepcional e são utilizados como efetivo mecanismo de diferimento tributário. É dizer, portanto, que não basta apenas a criação de um ambiente cooperativo com a administração pública, também se faz necessário reduzir o uso de medidas de exceção (como o parcelamento) no cotidiano dos contribuintes que acabam por o afastar ainda mais da cidadania fiscal.

Por fim, interessante apontar que o modelo de processo de decisão no campo legislativo também pode ser avaliado pela ótica da criação (e mensuração) dos tributos por meio do estudo dos conceitos de neutralidade, igualdade, justiça fiscal e

⁹⁶ FABER, Frederico Igor Leite; SILVA, João Paulo Ramos Fachada Martins da. “Parcelamentos Tributários – Análise de Comportamento e Impacto”. Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros, Brasília-DF, v.3, n.1-2, p.161-187, jan/dez. 2016

⁹⁷ Idem. Pg. 27

eficiência tributária visando localizar o equilíbrio entre arrecadação e carga fiscal⁹⁸. Quanto à aplicabilidade de tal entendimento no ordenamento pátrio, CARVALHO (2011) aponta que:

[...] entendo que a chamada interpretação econômica só será possível se o próprio ordenamento assim o determinar: havendo uma lei, na ordenação jurídica, que autorizasse esse tipo de interpretação, muito bem; é interpretação jurídica e admissível. Não havendo, supomos que não cabe, ao menos na fase jurídica, essa ponderação. A legislação brasileira, no entanto, não admite sobreposição do conteúdo econômico em relação à forma. Sendo lícito o ato – pois não se encontra juridicamente proibido, nem tampouco infringe prescrição legal alguma – não pode ser ele desconsiderado pela autoridade administrativa, com o argumento de que implicaria menor carga tributária.⁹⁹

Há de se ressaltar que tal compreensão da análise do direito não violaria, desde que aplicada corretamente, o princípio de capacidade contributiva e função social prezados pelo atual ordenamento, pois o viés econômico seria compreendido como parte integral e conjunta das normas tributárias e não como superior a elas. É dizer, ao permitir que se faça uma análise dos efeitos econômicos sobre os institutos jurídicos e os seus resultados, ambos os agentes interessados (administração pública e contribuinte) podem estabelecer um campo de atuação mais claro que facilita e equilibra o alinhamento entre direitos e responsabilidades.

Nessa hipótese, a compreensão de quais efeitos econômicos o contribuinte teria sobre seu planejamento seria essencial para delimitar, em conjunto com a administração, até onde poderia exercer o seu direito e maximizar seus resultados sem prejudicar a tributação necessária advinda do princípio da capacidade contributiva, ou seja, seria possível encontrar o ponto de equilíbrio entre o máximo de economia sem ferir o mínimo tributário (seguindo os estudos de LAFFER sobre o tema), sendo esse último compreendido não como o mínimo a ser pago (que poderia, a depender da estrutura, ser zero), mas sim o mínimo aceitável dentro da capacidade contributiva do agente que respeite as obrigações advindas do “pacto social” ao mesmo tempo que não o onere de forma mais gravosa a imposição tributária quando há uma opção ofertada mais benéfica (e legal), que, poderá, inclusive permitir a realização de novos investimentos, geração de lucro e movimentação econômica e arrecadatória de possíveis novos negócios, atendendo-se, portanto, à neutralidade da tributação.

⁹⁸ Neste sentido, vide capítulo 2.4.

⁹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e Positivização no Direito Tributário*. Ed. Noeses. São Paulo. 2011. Pg. 77.

Portanto, não sendo a hipótese de análise econômica sob o ponto de vista elaborador e/ou qualificativo do tributo em si, a AED no campo legislativo teria o condão de auxiliar na formulação de normas que possam melhor regular o ambiente tributário como um todo, pautando-se, no caso do planejamento tributário (por exemplo), na delimitação do campo de atuação das partes, seja do contribuinte (ou seja, até onde vai sua liberdade de organização), seja pelo Fisco (até onde se pode questionar e quais fundamentos de desconsideração aceitáveis e claros para a outra parte), considerando, para tanto, as ideias de tributo ótimo, capacidade contributiva e justiça fiscal, diminuição dos custos de transação por meio de regras claras e objetivas, todas em conjunto com a liberdade de auto-organização. Seria, em outras palavras, o “hidrômetro” do que poderia ser aceito ou não dentro do ordenamento.

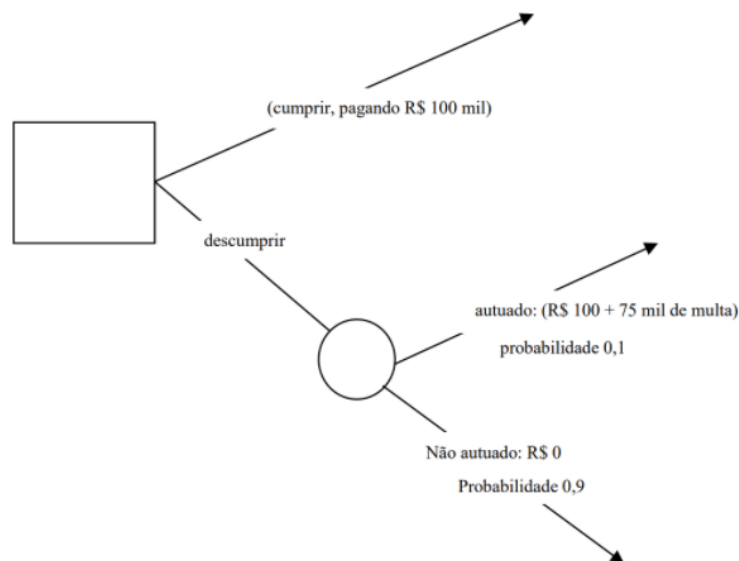
4.2. AED sob a ótica do contribuinte

O contribuinte brasileiro, ao elaborar um procedimento de planejamento tributário que apresente um custo-benefício positivo e legítimo diante do ordenamento jurídico nacional deverá enfrentar os obstáculos (ou “custos”) relacionados à complexidade do sistema jurídico-tributário, a falta de cooperação entre contribuintes e fiscalização, a elevada carga tributária brasileira e, naturalmente, os custos de conformidade e transação inerentes à tomada de decisão (em outras palavras, custos relacionados ao cumprimento das regras tributárias – conformidade – e custos para implementação do planejamento como tempo, dinheiro, negociação sobre quais opções implementar, etc.).

Trata-se, de forma sintetizada, do outro lado das medidas adotadas pelo legislador, e, no campo da análise econômica, corresponde à justaposição desses incentivos na esfera tributária. Isso significa que os mesmos parâmetros que norteariam a atuação do legislador quanto à criação de um ambiente cooperativo entre administração pública e contribuinte se aplicam se analisados sob o enfoque do agente individual.

Não obstante, é preciso atentar-se às questões vinculadas ao comportamento do indivíduo privado (contribuinte), pois, ao contrário do legislador, o contribuinte é o objeto sob o qual as normas jurídicas recaem para incentivar e/ou induzir determinado comportamento.

Enquanto a proposição de um ambiente cooperativo e produção de incentivos positivos (ou sanções premiais) por parte do legislador se constitui em um plano mais horizontalizado, na perspectiva do contribuinte é possível identificar ramificações e possíveis consequências advindas de escolhas inicialmente propostas pela lei que podem alterar o cálculo de racionalidade na hora da escolha por determinados atos ou negócios jurídicos. CARVALHO (2018) apresenta o problema da teoria da escolha do contribuinte por meio do seguinte exemplo:



(Figura 1 – Fonte: CARVALHO. Cristiano)¹⁰⁰

Na Figura 1 acima, o autor demonstra o efeito dos desdobramentos das decisões possíveis pelo contribuinte em uma situação de cumprir ou não com o pagamento de determinado tributo. A partir desse desdobramento (também conhecido como árvore de decisão), é possível compreender que a escolha do contribuinte gera um jogo de probabilidades sobre os possíveis resultados de cada escolha tomada:

Se o contribuinte cumprir com o dever de pagar o tributo, dispenderá o valor de R\$ 100 mil, que é o montante do débito. Se, por outro lado, decidir por descumprir com a obrigação, o nó decisório colocará duas possibilidades: 1) ser atuado no valor do tributo (R\$ 100 mil), somado da sanção pelo descumprimento (R\$ 75 mil); ou 2) não ser atuado, o que lhe poupará o montante integral que devia.

O ponto fulcral, entretanto, que influenciará a escolha do contribuinte é a atribuição de probabilidades (portanto, uma escolha sob risco) de vir a ser efetivamente apanhado em sua conduta ilícita. Se, na sua avaliação, essa probabilidade for de apenas 10%, o valor a ser considerado é de apenas R\$ 17.500,00, o que racionalmente o levaria a descumprir com a prestação que

¹⁰⁰ CARVALHO. Cristiano. *Teoria da decisão Tributária*. Editora Almedina. São Paulo. 2018. Pg. 234

deve ao Estado, uma vez que mediante o cálculo custo benefício, o ônus de pagar o tributo (R\$ 100 mil) é consideravelmente maior.¹⁰¹

Ou seja, na consideração do planejamento tributário sob a ótica do contribuinte o ambiente normativo promovido pela administração pública e pelo legislador passa a ser construído em dois níveis complementares, quais sejam, o ambiente em si (leis claras, objetivas, possibilidade de cooperação entre os agentes, realocação dos instrumentos de exceção ao seu correto uso, etc.) mas também como as escolhas do contribuinte dentro ambiente irão refletir na realidade e quais os desdobramentos daí originados, levando sempre em consideração que, diferentemente do contribuinte, o legislador não se vê sujeito aos custos inerentes à conformidade tributária.

Isso porque, como também já tratado anteriormente, a tributação está incluída no rol de sacrifícios consequentes da adesão ao pacto social, do qual todos os indivíduos concordam em pertencer pelo bem-estar social, contudo não deixa de ser um fator que diminui a utilidade daquele que vê seu patrimônio parcialmente diminuído.

Enquanto as regras penais, ainda que implicitamente dispostas, proíbem o indivíduo de fazer algo, as regras tributárias o obrigam a agir. Não matar alguém não costuma implicar custos de oportunidade, ao menos para os cidadãos honestos. Por outro lado, para que se possa cumprir com a obrigação tributária é necessário tomar várias medidas que implicam custos, além do tributo propriamente dito.¹⁰²

Como resultado, ainda que haja a criação de um ambiente normativo tributário mais justo, ou, ao menos, mais permissivo em relação à uma maior utilidade do contribuinte, haverá sempre o fator de opção de descumprimento da lei tributária por parte do agente na sua tentativa de aumentar benefícios (ou reduzir custos).

No que tange ao planejamento tributário, a atual situação normativa agrava esse fator, pois, ainda que fosse suposto que o agente racional (contribuinte) desconsiderasse por completo a escolha “não pagar” e se encaminhe para um processo de análise de árvore de decisão, essa estaria prejudicada e possivelmente invalidada, uma vez que a premissa para os cálculos de probabilidade de determinadas ações não poderá ser efetivada.

Com o intuito de prever qual o melhor custo-benefício de determinada decisão, o contribuinte precisa valer-se das probabilidades de sanções, que englobam a possibilidade de fiscalização ou autuação por parte da administração tributária, o

¹⁰¹ Idem. Pg. 234

¹⁰² Idem. Pg. 236

entendimento adotado e a forma de tratativa daquela matéria que poderá ser diferente entre julgadores de um mesmo órgão por inexisterem regras claras sobre o tema. É dizer, o processo de árvore da decisão pode ser mapeado quando se analisa o risco de determinadas ações, não a incerteza sobre elas que, por sua própria definição, não podem gerar probabilidades.

Em síntese, isso significa que não se pode calcular a probabilidade de um ou outro resultado sem que se conheça quais os critérios para analisá-los. Seria correspondente à tentativa de calcular a probabilidade em um jogo de dados de obter o número 9, sem saber se o dado jogado é um dado regular (6 faces) ou não. Essa incerteza matemática é traduzida como insegurança jurídica e afeta a forma de o contribuinte se organizar tanto quanto à modelação do sistema normativo (círculo vicioso visto no subcapítulo acima).

[...] a relação entre essas duas áreas [psicologia e legislação] se dá no sentido de que somente será possível selecionar normas jurídicas capazes de influenciar e alcançar determinados objetivos de forma eficaz, se houver a compreensão das possíveis reações comportamentais que os indivíduos sujeitos às normas terão. Para isso, é necessário compreender quais fatores influenciam a tomada de decisão, a fim de que se possa estabelecer quais normas terão maior eficiência na condução do comportamento humano.¹⁰³

Ademais, a realização de um planejamento tributário também conta com custos financeiros advindos da contratação de especialistas, advogados e contadores, implementação de estruturas (pagamento à órgãos para alteração de documentos societários, por exemplo) e o custo de contratação de advogados para defesa administrativa e judicial na hipótese de questionamento e desconstituição das operações realizadas para além do pagamento do tributo em si.

Conclui-se, portanto, que somente diante de um ambiente de regras bem estabelecidas é que será possível uma análise eficiente dos custos do planejamento tributário, e, enquanto tal alteração não ocorrer, a probabilidade de escolha pela evasão por parte do contribuinte é potencializada em função da ausência de alternativas e/ou procedimentos eficazes para estudo do tema.

4.3. AED no Campo do Litígio (CARF)

¹⁰³ TOMKOWSKI, Fábio Goulart. *Direito Tributário e Heurísticas*. Editora Almedina. São Paulo. 2017. Pg. 38

Por fim, passa-se a discorrer sobre os possíveis efeitos da análise econômica no planejamento tributário sob a ótica do julgador, ou seja, nas hipóteses em que os atos realizados pelo contribuinte são questionados.

Preliminarmente, deve-se delimitar o recorte utilizado no presente trabalho, a saber, o foco de estudo sobre as decisões proferidas pelo CARF e não pelo poder judiciário, o qual se dá, principalmente, em função da baixa difusão do tema no âmbito contencioso judicial, especialmente considerando a ausência de tecnicidade dos juízes na matéria, que atuam nas mais amplas frentes do direito público e privado, enquanto o CARF atua exclusivamente nas relações Fisco *versus* contribuinte.

Além disso, importa ressaltar que qualquer discussão sobre a validade de negócios jurídicos pautados pelo artigo 116, § único, do CTN, em sede judicial, esbarra no julgamento pendente da ADI nº. 2.446 pelo STF, de forma que o escopo em muito se limita nesta esfera (o que não se observa no CARF, já que, nos termos de seu Regimento Interno, o órgão está vinculado apenas às decisões definitivas dos tribunais superiores¹⁰⁴).

Não obstante, independentemente dos aspectos acima trazidos, fato é que os conselheiros do CARF estão sujeitos aos mesmos princípios (processuais e materiais) observados no judiciário, como, por exemplo, o devido processo legal e contraditório.

¹⁰⁴ Artigo 62 do Regimento Interno do CARF (RICARF):

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;
b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária;

c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Há, inclusive, em alguns casos, a flexibilização¹⁰⁵ de alguns princípios procedimentais para obtenção da verdade material, o que permite um estudo melhor aprofundado, em sede administrativa, dos atos e negócios jurídicos levados à julgamento.

Outro ponto que se deve destacar nesta fase é que o presente trabalho não se volta à defesa da sobreposição dos instrumentos econômicos aos jurídicos, mas sim à abertura ao uso, durante a análise de casos concretos, de argumentos consequencialistas, sendo o aspecto econômico um argumento de destaque na esfera tributária.

Os princípios e ferramentas disponibilizados pela interpretação econômica permitem um melhor entendimento da realidade, onde, por meio de uma adequação dos argumentos jurídicos, principiológicos e consequencialistas, o intérprete normativo pode articular a visão apresentada pela economia na construção dos fundamentos que amparam a aplicação de determinada norma no caso concreto.

ÁVILA (2012), ao tratar do tema, é didático ao apontar que a doutrina jurídica vem perdendo relevância em termos de praticidade ao se restringir fixamente ao “exame da veracidade ou falseabilidade dos enunciados descritivos em face do ordenamento jurídico posto”¹⁰⁶, deixando de considerar as demais características das questões apontadas, tão importantes quanto, como a finalidade, efeito e bens jurídicos envolvidos na tributação.

Nesse sentido, é inconcebível aceitar a desconsideração de problemas apenas porque determinada forma de se fazer ciência, por hipótese adotada, não teria condições de os enfrentar adequadamente. Não cabe ao jurista considerar como sendo um falso problema aquele que não é resolvido por seu estudo eventualmente redutor. Como ensina Humberto Ávila, a doutrina não pode ser um seletor de problemas. Ao contrário, ela deve enfrentá-los, bem como encarar as complexidades, em vez de ignorar os problemas na tentativa de reduzi-los.¹⁰⁷

Na mesma linha, no julgamento do Recurso Extraordinário nº. 651.703/PR, o ministro Relator Luiz Fux sustentou que:

A utilização do critério econômico como decorrência do aspecto teleológico não deriva de uma preocupação arrecadatória, mas de uma apreciação

¹⁰⁵ Neste sentido, tem-se a busca pelo princípio da verdade material e formalismo moderado, que permitem, por exemplo, a apresentação de documentação extemporânea (após juntada de defesa) e realização de diligências em qualquer fase do processo administrativo para esclarecimento de dúvidas por parte dos julgadores

¹⁰⁶ ÁVILA, Humberto. *A doutrina e o Direito Tributário*. Em: ÁVILA, Humberto (org.). *Fundamentos do direito tributário*. Madrid: Marcial Pons, 2012. Pg. 224

¹⁰⁷ FOLLONI, André; SIMM, Camila Beatriz. *Direito Tributário, Complexidade e Análise Econômica do Direito*. Revista Eletrônica do Curso de Direito UFSM. 2016. v. 11, n. 1. Disponível em <https://periodicos.ufsm.br/revistadireito/article/view/19726>. Acesso em 16 de junho de 2021

axiológica baseada nos valores da Igualdade e da Solidariedade, dos quais derivam os princípios da Igualdade, Capacidade Contributiva e Solidariedade. Deve-se reconhecer a integração entre o Direito e a Economia, em substituição ao formalismo jurídico. A interpretação é simultaneamente jurídico-econômica, ainda que, para formação dos conceitos tributários passem pelo filtro jurídico.¹⁰⁸

De acordo com PARGENDLER e SALAMA (2013)¹⁰⁹, pode-se citar, de maneira sintética, três fatores de origem de tal necessidade de mudança de percepção ou paradigma jurídico, a saber: (i) o triunfo do progressismo; (ii) a centralidade do poder judiciário no arranjo político (em outras palavras, ativismo judicial ou “*government by policy*”); e (iii) o reconhecimento da força normativa dos princípios no uso instrumental do direito como ferramenta de engenharia social¹¹⁰. Em resumo, os autores defendem que a crescente ampliação do universo dos indivíduos e das suas relações jurídicas demanda uma mudança na interpretação (bem como criação) das normas, uma vez que os modelos jurídicos passaram por uma transição de uma estrutura essencialmente formalista para ser regida por princípios gerais.

É dizer que, ao se considerar que o ordenamento jurídico pauta-se em bases principiológicas (que, no caso do Brasil, estão dispostas na CF/88), e que as regras infraconstitucionais, por natureza, não podem prever a totalidade das ações e efeitos de todas os possíveis atos, negócios e arranjos jurídicos, caberá ao intérprete da lei ponderar em qual medida as consequências fáticas influenciam na subsunção entre norma e realidade, devendo, para tanto, considerar que a realidade atual dispõe de um espaço no qual as fronteiras entre jurídico e não jurídico (social e econômico) são reduzidas a cada dia. Assim, “para se analisar a pertinência entre meios jurídicos e fins normativos não basta interpretar a lei nem recorrer a intuições de justiça. É preciso, ao contrário, apelar a uma ferramenta descritiva do mundo”¹¹¹.

Não obstante a isso, a atuação dos julgadores em adotar um papel de interpretação e até mesmo criação de leis (ativismo judicial) não possui, no ordenamento tradicional, mecanismos claros para viabilizar esse comportamento em

¹⁰⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº. 651.703/PR. Hospital Marechal Cândido Rondon e Secretário Municipal de Finanças de Marechal Rondon – PR. Relator Luiz Fux. Julgado em 22/02/2019. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4117105> Acesso em 21 de junho de 2021.

¹⁰⁹ PARGENDLER, Mariana; SALAMA, Bruno Meyerhof. *Direito e consequência no Brasil: em busca de um discurso sobre o método*. Disponível em <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/8901#:~:text=No%20presente%20artigo%20sustentamos%20que,de%20argumentos%20consequencialistas%20em%20ju%C3%ADzo>. Acesso em 16 de junho de 2021.

¹¹⁰ Idem. Pg. 17

¹¹¹ Idem. Pg. 20

grande escala, oferecendo poucas soluções que podem ser até mesmo conflitantes entre si e, como resultado, é possível identificar a “opção” pela não aplicação da norma (seja pelos indivíduos, seja pelos intérpretes) – trata-se, na linguagem informal, dos casos em que as leis e regras “não pegam”, ou seja, à despeito de existirem e preverem consequências expressas, positivas ou negativas, não são impostas na vida prática.

Isso porque não se pode confundir a finalidade da norma jurídica com a sua eficiência objetiva e, ao considerar que não é mais possível separar completamente os julgadores da formulação de políticas, lhes cabendo o dever de considerar os efeitos de suas decisões no campo prático, torna-se evidente a necessidade de, em primeiro lugar, estruturar o ambiente normativo para permitir que as decisões judiciais atuem como incentivos à regularidade (*compliance*) dos indivíduos e, na ausência de regras claras e bem delineadas, cabe ao próprio intérprete valer-se de um campo de apreciação que abranja todos os aspectos da realidade não compreendidos pela norma.

No que concerne à aplicação de tais considerações ao tema do uso da AED nas análises de desconstituição dos planejamentos tributários, a confusão entre objetivo da norma e sua eficácia já é facilmente verificada nas exposições de motivos para a criação das regras antielisivas no Brasil, não apenas pela clara confusão acerca do real objetivo das normas e quais institutos regulamentar (evasão x elisão)¹¹², como também pela ausência de investigação dos efeitos de tais práticas sob a ótica econômica-fiscal, ou seja, quais os impactos na arrecadação, nos negócios efetuados pelos contribuintes e a extensão do papel do ente administrativo para acompanhamento e fiscalização dessas operações, bem como qual o desembolso financeiro de ambas as partes para este novo arranjo de atividades.

Cabe ao CARF, ao realizar o julgamento de demandas desse tipo, avaliar o tema sob uma ótica mais ampla, no sentido de compreender o papel das decisões judiciais como indutoras de comportamento e explorar não apenas as questões fáticas trazidas no caso sub judice, mas também qual os efeitos que essa decisão (em conjunto com tantas outras) tem sobre o todo. Em outras palavras, cabe, nos processos de construção de decisões, a análise das externalidades negativas (insegurança jurídica atual em função da gama de decisões divergentes) e positivas,

¹¹² Conforme Capítulo 3.2.1.

as quais apontam para um entendimento que não é apenas consolidado, mas de fácil compreensão, isto é, um ambiente onde, a partir da leitura das decisões, seja possível inferir quais os parâmetros considerados aceitáveis e quais os limites impostos.

O principal argumento para o uso dessa técnica nos julgamentos tributários se encontra na prerrogativa dos julgadores pela integração do direito, técnica estudada no campo da hermenêutica jurídica e que, em síntese, descreve a atividade de preenchimento das lacunas jurídicas no ordenamento, um fato que não se pode evitar por completo em função da impossibilidade prática de se criar um sistema jurídico integralmente fechado, ou seja, que preveja todos as condutas e interações sociais possíveis, seja pela amplitude de relações, seja pelo constante fluxo de mudança na compreensão social dos indivíduos. Tal prerrogativa, inclusive, mais se assemelha à uma obrigação dos julgadores, que não podem se esquivar de proferir decisões quando provocados.

A questão que se coloca é que, além da análise custo-benefício relativa ao caso concreto, devem ser também avaliadas consequências que poderão advir da decisão. Casos difíceis servem de precedente e de marcos para criação de incentivos sociais. Nesse sentido, o efeito da decisão claramente ultrapassa os interesses em jogo, constituindo externalidades. O comportamento futuro, não apenas das partes envolvidas, mas de outros indivíduos, também deve entrar no cômputo da decisão. E, sendo assim, devem ser preferidas externalidades positivas a negativas, ou, em outras palavras, como os demais indivíduos se comportarão a partir da escolha do julgador.¹¹³

Por exemplo, a verificação de que determinada turma tem posicionamento consolidado no sentido de manter as autuações fiscais (desconsiderando os atos de planejamento tributário), alegando, tão somente, que “não se verifica propósito comercial” nas transações não pode ser compreendida como externalidade positiva de uniformidade, dado que não é possível inferir quais os motivos que ensejam as decisões.

Diferente seria o posicionamento que, ao analisar os atos realizados, dirimisse os fatores jurídicos, econômicos, de mercado, sociais (dentre outros aplicáveis ao caso) da operação em análise, quais os efeitos da manutenção ou cancelamento do auto de infração para o contribuinte no particular, assim como para a jurisprudência, e somente a partir do compilado de todos os aspectos relevantes realizasse a construção do entendimento e o enquadramento legal da decisão.

¹¹³ CARVALHO, Cristiano. *Teoria da decisão Tributária*. Editora Almedina. São Paulo. 2018. Pg. 334

O próprio STF não é estranho à essa atuação quando se discute a admissibilidade de recurso extraordinário pela repercussão geral e no cabimento de modulação de efeitos das decisões proferidas. No âmbito tributário há, inclusive, uma tendência de justificar a aplicação da modulação de efeitos nas “grandes teses” tributárias frente ao prejuízo arrecadatório caso não houvesse recorte temporal (ou material) sobre a demanda em juízo sob uma suposta análise dos fundamentos econômicos do caso concreto.

Neste ponto, ressalta-se que, em nosso entendimento, o posicionamento adotado pelo STF na arguição de modulação de efeitos no qual se justifica a aplicabilidade da ferramenta tão somente em função da questão arrecadatória não condiz com os preceitos da análise econômica do direito. Ainda que o caráter arrecadatório seja um argumento válido, para que seja corretamente defendido, o órgão público, representado pela Procuradoria, deveria produzir referências concretas aos argumentos de prejuízos à arrecadação, não apenas tratá-los como uma consideração genérica, pois somente por meio da apresentação de critérios e argumentos concretos é que o julgador poderia realizar o correto sopesamento de normas e justificar sua tendência para proteção ao contribuinte (pelo princípio da legalidade) ou ao Fisco (pelo princípio da capacidade contributiva).

Caso recente é o do julgamento da exclusão do ICMS na base de cálculo de PIS e da COFINS, na qual o quesito arrecadatório foi usado como fundamento para modulação de efeitos, mas fora pautado, tão somente, em presunções, não havendo, por parte da Procuradoria da União, demonstração de onde e como os impactos econômicos ocorreram. Partindo do mesmo pressuposto, a simples argumentação, por parte do contribuinte, sobre os possíveis efeitos econômicos decorrentes do pagamento de tributo “a maior” quando outra operação mais econômica pudesse ter sido realizada deveria ser fundamento apto para o cancelamento de auto de infração que se pautar na ausência de propósito negocial.

Há, nesse caso, um paralelo interessante sobre argumentação econômica que tem privilegiado cegamente o Fisco. PISCITELLI (2021)¹¹⁴ aponta que, especialmente no caso do julgamento do RE nº. 574.706/PR, no que tange à matéria tributária, a Lei Complementar nº. 101, de 04 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), em

¹¹⁴ PISCITELLI, Tathiane. Webinar *Consequencialismo no Direito Tributário: uma discussão sobre diferentes visões*. Disponível em <https://www.youtube.com/watch?v=oVG0UIa-pFU>. Acesso em 21 de junho de 2021.

seu artigo 4º, §3º, prevê a elaboração do Anexo de Riscos Fiscais, no qual “serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso se concretize”. Segundo a autora, se o fundamento pela preservação da arrecadação é (como pode ser) o adotado pelo julgador, esse deve ser devidamente esclarecido para ser acatado. Em outras palavras, “existência de prejuízo de arrecadação” pode ser compreendido como um parâmetro, mas não fundamento técnico em si se desacompanhado de evidências práticas, ou seja, qual o real efeito da ausência arrecadatória, quais impactos fiscais e econômicos (não pagamento de dívidas, restrições orçamentárias em campos específicos ou até mesmo oscilações no mercado, por exemplo).

Atualmente, no Brasil há uma falha conceitual na aplicação da AED no campo do direito, uma vez que esta vem sendo compreendida, ao menos mencionada, na aplicação de normas, como mero efeito financeiro nos cofres públicos, entendimento este que encontra-se completamente desviado da realidade, não apenas porque a AED não corresponde à uma única ferramenta de convencimento (é, ao contrário, a técnica de aplicação de múltiplos instrumentos econômicos na ponderação de análises jurídicas visando a aplicação e interpretação da norma), como também não está adstrita ao campo dos benefícios ou malefícios financeiros de uma determinada prática ou decisão.

Não se trata, portanto, de um único argumento financeiro genérico (seja em favor do Fisco ou do contribuinte) a ser ponderado entre demais argumentos jurídicos na tomada de decisão judicial, de maneira que a fundamentação de que, por exemplo, a adoção de modulação de efeitos nos julgamentos das teses tributárias nas quais se julga pela inconstitucionalidade da exação é um argumento econômico não encontra sustentação, pois tal entendimento é meramente financeiro.

Sobre o tema, CARVALHO (2018) escreve:

Diriam alguns que a possibilidade de atribuir efeito *ex nunc* às decisões declaratórias de inconstitucionalidade não passa de um raciocínio econômico, cujo objetivo seria preservar as contas do governo. O analista econômico do direito, por outro lado, dirá que provavelmente essa regra, uma vez aplicada frequentemente pelo Supremo Tribunal Federal brasileiro, gerará incentivos para que o legislativo siga criando leis inconstitucionais, pois o seu custo passa a ser mínimo – uma vez que não terá que ressarcir de forma *ex tunc* os contribuintes lesados pelo tributo abusivo.¹¹⁵

¹¹⁵ CARVALHO, Cristiano. *Análise Econômica da Tributação*. Em: TIMM, Luciano Benetti (org.). *Direito e economia no Brasil*. Editora Atlas. 2ª edição. São Paulo. 2018. Pg. 248

Portanto, a AED consiste na apropriação de lições da economia (especialmente microeconomia), para servir de instrumento na análise jurídica, abrangendo muito mais do que o argumento financeiro ou arrecadatório.

Mesma linha segue a aplicação do propósito negocial. A simples menção de sua ausência por se tratar de uma operação que vise economia tributária não pode ser argumento suficiente para desconsideração dos negócios jurídicos realizados ao passo que a economia tributária em si já permite a realocação financeira nas operações da empresa.

Construir um ambiente de cooperação deve ser objetivo principal dos agentes e depende da atuação de todos os interessados ao editar leis claras e objetivas que possam dar segurança ao contribuinte (e, de certa forma, permitir a previsão dos efeitos delas decorrentes), e que, por sua vez, deverá atentar-se aos incentivos existentes em sua tomada de decisão e ter um espaço para, diante da verificação de possíveis efeitos externos àqueles previstos, negociar os atos e negócios ali verificados com o objetivo de retornar ao equilíbrio entre economia tributária e arrecadação.

Nesse novo arranjo, caberia ao órgão administrativo tão somente a análise de situações excepcionais em que se perceba um efetivo conflito de interesses no qual seja necessário o sopesamento de princípios devidamente demonstrados e fundamentados, considerando, inclusive, os fatores econômicos¹¹⁶.

Valer-se desse instrumento é, portanto, uma ferramenta eficiente que permite ao intérprete compreender a fundo o seu objeto de análise, da mesma forma que se permite a apreciação de um laudo técnico pericial (médico ou de engenharia, por exemplo) no curso da instrução do processo com a finalidade de verificar os reais atos

¹¹⁶ Sobre o tema, o caso “American Virginia”, julgado pelo STF em 2007, no qual analisou-se os princípios da livre iniciativa versus livre concorrência dentro do ambiente de comércio de cigarros é um excelente exemplo. No caso, a empresa em questão teve o seu registro especial de produção de cigarros cancelado em função do não pagamento de tributos (IPI) e ingressou com medida cautelar para assegurar o seu direito ao livre-exercício da atividade econômica sem vinculação ao pagamento dos tributos como forma de coação, ato vedado pela CF/88.

Sobre o tema, ver MATTOS. Ely José de; CARVALHO. Cristiano. *Análise Econômica do Direito Tributário e Colisão de Princípios Jurídicos: Um Caso Concreto*. Disponível em <https://escholarship.org/uc/item/5sb875z8> Acesso em 06 de junho de 2021:

“O argumento em prol da livre-iniciativa foi no sentido de evitar a utilização de sanções políticas para coagir o particular a pagar seus débitos tributários, o que é vedado, inclusive, pela Súmula nº 70 do STF. Por outro lado, o argumento em prol da livre concorrência foi no sentido de evitar conferir vantagem injusta à empresa que não paga tributos, responsáveis por grande parte do preço do cigarro. Este argumento também acaba invocando o princípio da isonomia, que, não obstante ser de natureza negativa, também funda, por assim dizer, a livre concorrência.” Pg. 05

(e consequências) das relações jurídicas questionadas, substituindo “as presunções absolutas (jure et de jure) antes impostas por regra legal em época na qual os benefícios da produção de prova eram certamente superados por seus custos”¹¹⁷.

Dessa forma, a discussão entre liberdade de organização e capacidade contributiva poderia ser mais efetiva na hipótese em que o CARF considerasse, dentro dos próprios limites da teoria da argumentação, a alocação de recursos na economia tributária por parte do contribuinte *versus* os efeitos da ausência de receita ao Fisco (sopesamento), dentro de um parâmetro mínimo aceitável entre as partes (nem a ausência de pagamento, nem a oneração excessiva). Se respeitados tais critérios, os efeitos das decisões podem gerar um ambiente de maior segurança jurídica, pois estarão de acordo com a norma e valores do ordenamento.

¹¹⁷ PARGENDLER, Mariana; SALAMA, Bruno Meyerhof. *Direito e consequência no Brasil: em busca de um discurso sobre o método*. Disponível em <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/8901#:~:text=No%20presente%20artigo%20sustentamos%20que,de%20argumentos%20consequencialistas%20em%20ju%C3%ADzo>. Acesso em 16 de junho de 2021.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A desconsideração dos planejamentos tributários fundamentadas pura e tão somente na impossibilidade de elisão mostra-se como uma face da insegurança jurídica que impede a harmonização das normas sobre o tema e acaba, por resultado final, cerceando o direito do contribuinte em se auto organizar, ferindo, no caminho, diversos preceitos legais.

Não se ignora os avanços do entendimento acerca do papel da tributação ou da interpretação das normas. Tal mudança se faz essencial para a manutenção do direito como um todo, especialmente considerando os efeitos que as novas tecnologias trouxeram, acabando com as barreiras territoriais e iniciando uma era digital que não encontra suporte normativo no ordenamento atual. A formação de novas compreensões sobre os fatos e operações realizadas no campo tributário segue, e deve seguir, a evolução das teorias da capacidade contributiva, do Estado Democrático de Direito e de institutos como a função social dos instrumentos (contratos, empresa, etc.), porém tal evolução não pode ocorrer às custas da total inviabilização de operações notadamente eficientes e que demonstram caráter de boa-fé.

É dizer, não se defende que sejam explorados os vácuos legislativos internos e externos para anular toda a tributação global (como ocorreu com os casos das empresas de tecnologia que acabaram por dar início à uma cooperação internacional que tem como objetivo impedir a erosão de bases), mas sim proteger que contribuintes possam proceder com suas operações incorrendo no menor custo possível, sem que fuja de suas obrigações tributárias e gere efetivo prejuízo ao Fisco. Em termos econômicos, trata-se de encontrar o ponto de equilíbrio ótimo entre arrecadação e liberdade de organização, no qual o Estado identifica qual o ponto máximo que poderá tributar enquanto o contribuinte identifica o ponto mínimo.

Nesse sentido, ÁVILA (2007) postula que o contribuinte é livre para usar dos institutos jurídicos para se organizar da melhor maneira possível, desde que não abuse dos mesmos, caracterizando o abuso não como a motivação tributária, mas sim como a desnaturação dos elementos essenciais daquele instituto.¹¹⁸ Assim, a menos que o contribuinte deixe de observar os elementos que são da própria natureza do

¹¹⁸ ÁVILA, Humberto. "Planejamento Tributário". Revista de Direito Tributário n. 98. São Paulo. 2007. Pg. 83

instrumento utilizado, poderá ser válida a operação. É o que diferencia a reestruturação societária por meio de incorporação às avessas em um grupo econômico no qual se respeita a vedação ao aproveitamento do prejuízo fiscal, de uma operação na qual um FIP ou sociedade é criado para, em um mínimo decurso de prazo, ser extinto após a troca de ativos. Isso porque, no segundo caso, a utilização dos veículos não leva em consideração a função social da empresa (ou ânimo associativo de partes interessadas na realização de uma atividade empresarial) ou o objetivo de investimentos e percepção de rendimentos de um fundo.

O tema acerca dos limites do planejamento tributário é extenso e complexo, já tendo passado por várias fases e, ainda assim, sem um desfecho satisfatório para nenhum dos agentes interessados. Diante de tantas posições antagônicas dentro de um mesmo tema, torna-se imprescindível questionar se a existência de uma “norma geral antielisiva” é de fato necessária e, principalmente, efetiva, ou se a adoção de critérios operacionais bem determinados e limitações práticas decorrentes da aplicação dos conceitos trazidos pela teoria da simulação não dariam o condão de criar um caminho de maior visibilidade para a atuação do contribuinte, que contaria com um sistema de parâmetros delineados originalmente identificados pelo órgão administrativo nas análises mais detidas de casos reais trazidos à julgamento e traduzidos em uma legislação própria e objetiva.

Não obstante, na ausência de legislação própria que parametrize, de forma concisa e objetiva, cabe ao CARF a análise dos casos fiscalizados, devendo o órgão ponderar não apenas os fundamentos jurídicos das operações no que tange à legalidade e atenção aos elementos essenciais dos instrumentos, como também as consequências das decisões sob uma análise econômica efetiva (não apenas o caráter financeiro e os efeitos de uma arrecadação maior ou menor).

Ao julgar casos que se voltem sobre questões como a exposta, ao invés de apropriar-se de conceitos estrangeiros sem a devida adequação ao ordenamento jurídico (ou seja, edição de lei ordinária que regulamente questões do planejamento tributário e que permitam não apenas delimitar o poder do contribuinte em se auto organizar como também o do Fisco em questionar tal organização, bem como implementar um meio de comunicação eficiente entre os interessados), o CARF poderá, por meio dos instrumentos já existentes na norma tributária, em complemento à interpretação lógica do caso concreto, valer-se de instrumentos eficientes que

demonstrem, de forma clara e precisa, qual o limite do planejamento tributário no ordenamento brasileiro.

Não se deve ignorar os incentivos dos agentes econômicos dentro de um contexto jurídico-tributário já que o pagamento de tributos em si, a alta carga tributária e outras variáveis decorrente do ambiente pouco cooperativo entre contribuintes e administração pública são todos pontos com considerável influência para a adoção de um planejamento tributário que mais aproxime o contribuinte do “*status quo ante*” de suas operações à imposição do tributo. Neste ponto, cabe ao poder legislativo também considerar tais influências no poder de decisão do contribuinte e adequar, para além da criação de leis específicas da matéria de planejamento em si, essas variáveis na composição da tributação, uma vez que sob o aspecto arrecadatório, o tributo tem origem na economia e, portanto, tem caráter indissociável no momento da estruturação de operações. É dizer, em outras palavras, que assim como o contribuinte avalia os efeitos econômicos de determinada decisão em seu ambiente, também deve o poder público, ambos atuando para uma mudança de cenário que facilite ao contribuinte adequar-se à legislação tributária e agir dentro da conformidade aceita não apenas sob a ótica legal, mas também de igualdade e capacidade contributiva.

Dessa forma, fica evidente como a AED pode auxiliar na estabilização do tema sob as três óticas (legislativo, contribuinte e CARF) tanto no julgamento de operações realizadas que são fiscalizadas e podem chegar ao CARF como também na formulação de normas específicas que delimitem a expansão do poder de auto organização do contribuinte, levando em consideração não somente sua liberdade de promover atos que melhor lhe couberem, mas também o peso da tributação, da insegurança jurídica e do maior (ou menor) esforço na busca de meios alternativos para evitar autuações que o contribuinte constantemente buscará diante da lacuna normativa e da repressão de atos na esfera administrativa.

A partir de uma adequação entre os princípios gerais do direito brasileiro, as normas tributárias internas (sem importação direta de termos não ajustados à realidade do país) e os instrumentos da economia, é possível obter um entendimento mais correto da realidade e das circunstâncias de cada caso. Conseqüentemente, ao se obter clareza quanto ao caso específico e os parâmetros suportados pela lei, a aplicação da norma será muito mais eficiente e flexível às mudanças e necessidades sociais que ocorrem com o tempo, permitindo também a obtenção do ponto ótimo de

tributação no que tange ao binômio economia tributária e necessidade de arrecadação sem ferir os princípios básicos de um Estado Democrático de Direito e da capacidade contributiva dos contribuintes. Por essas razões, entende-se que o uso de técnicas da AED pode ser tão valioso no campo tributário, indissociável da economia em diversas óticas e que merece uma atenção menos formalista e mais técnica e integrada, sendo possível atingir tal objetivo por meio de estudo aplicado dos casos concretos e sem a necessidade de importações diretas de conceitos internacionais (e até mesmo do direito privado) de forma incoerente.

Há muito a ser avançado e os testes de uso da AED decerto passarão por fases de validação, contudo entendemos ser uma ferramenta útil dentro do tema que poderá auxiliar aproximar o planejamento tributário da segurança jurídica tão almejada.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALKIMIM, Alexandre. Webinar Planejamento Tributário: Além da Substância e do Propósito Negocial - IV Congresso de Direito Tributário do Rio de Janeiro. 2019. Disponível em <https://www.youtube.com/watch?v=o8SPPHmYQC4>.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Planejamento Tributário: linguagem e método. 5ª Edição. Editora Noeses. São Paulo. 2009.

ANDRADE, José Maria de Arruda de. Interpretação e Aplicação da Lei Tributária: da Consideração Econômica da Norma Tributária à Análise Econômica do Direito. Em: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Interpretação e Aplicação da Lei Tributária. Editora Dialética. Fortaleza. 2004.

ÁVILA, Humberto. A doutrina e o Direito Tributário. Em: ÁVILA, Humberto (org.). Fundamentos do direito tributário. Madrid: Marcial Pons. 2012.

_____. "Planejamento Tributário". Revista de Direito Tributário n. 98. São Paulo. 2007.

BORGES, Marcio Ribeiro; VANDRESEN, Thais. Common Law e o Novo Código de Processo Civil: Teoria dos Precedentes Vinculantes e Outras Influências. 2015.

BRASIL. Constituição (1988) Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 1988.

_____. Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966.

_____. Lei nº. 13.105, de 16 de março de 2015

_____. Lei Complementar nº. 104, de 10 de janeiro de 2001

_____. Lei nº. 10.406, de 10 de janeiro de 2002

BUCHANAN, James M.; Gordon Tullock. "The Calculus of Consent: Logical Foundations of Constitutional Democracy". 1999.

CAMPILONGO, André Luiz Freire; GONZAGA, Álvaro; FERNANDES Celso (coords.). Enciclopédia Jurídica da PUCSP, tomo I (curso eletrônico): teoria geral e filosofia do direito. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. 2017

CARVALHO, Cristiano. A análise econômica do Direito Tributário. Em: SCHOUERI, Luis Eduardo. (Coord.). Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Editora Quartier Latin. São Paulo. 2008.

_____. Análise Econômica da Tributação. Em: TIMM, Luciano Benetti (org.). Direito e economia no Brasil. 2ª Edição. Editora Atlas. São Paulo. 2018.

_____. Teoria da decisão Tributária. Editora Almedina. São Paulo. 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 30ª Edição. Editora Saraiva. São Paulo.

_____. Derivação e Positivção no Direito Tributário. Ed. Noeses. São Paulo. 2011.

COASE, R. H. The Problem of Social Choice. The Journal of Law and Economics. 1960.

COOTER, Robert D., ULEN, Thomas. Law and Economics. 6ª edição. Addison-Wesley. 2016.

DIAS, Hamilton; FUNARO, Hugo. ADI 2446: artigo 116, parágrafo único, do CTN é inconstitucional. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2020-jun-18/souza-funaro-consideracoes-adi-2446>

DORIA, Antônio Roberto Sampaio. Elisão e Evasão Fiscal. 2ª Edição. José Bushatsky Editor. São Paulo. 1977.

FABER, Frederico Igor Leite; SILVA, João Paulo Ramos Fachada Martins da. "Parcelamentos Tributários – Análise de Comportamento e Impacto". Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros, Brasília-DF, v.3, n.1-2, p.161-187, jan/dez. 2016

FERRAGUT, Maria Rita. As Provas e o Direito Tributário. Editora Saraiva. São Paulo. 2016.

FOLLONI, André; SIMM, Camila Beatriz. Direito Tributário, Complexidade e Análise Econômica do Direito. Revista Eletrônica do Curso de Direito UFSM. v. 11, n. 1. 2016.

GALIO, Morgana Henicka. História e Formação dos Sistemas Civil Law e Common Law: a influência do direito romano e a aproximação dos sistemas. XXIII Congresso Nacional do Conpedi. Universidade Federal da Paraíba / UFPB. 2014

GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 1ª edição. Editora Dialética. São Paulo. 2004.

_____. Planejamento Tributário. 3ª edição. Editora Dialética. São Paulo. 2011.

_____. Planejamento Tributário. 4ª edição. Editora Quartier Latin. São Paulo. 2019.

HILBRECHT, Ronald O. Uma introdução à teoria dos jogos. Em: TIMM, Luciano Benetti (Org.) Direito e Economia no Brasil. 2ª Edição. Editora Atlas. 2018.

HOLMES, Stephen e SUNSTEIN, Cass. The Cost of Rights- Why Liberty Depends on Taxes, New York and London: W. M. Norton, 1999.

JUNIOR, Ivo Gico. Introdução ao Direito e Economia. Em: TIMM, Luciano Benetti (org.). Direito e economia no Brasil. 2ª edição. Editora Atlas. São Paulo. 2018.

LUKIC, Melina Rocha. Planejamento Tributário. FGV Direito. Rio de Janeiro, 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. A Norma Antielisão e o Princípio da Legalidade – Análise Crítica do Parágrafo Único do Art. 116 do CTN. O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104. Editora Dialética. São Paulo. 2001.

MACKAAY, Ejan; ROUSSEAU, Stéphane. Análise Econômica do Direito. 2ª Edição. Editora Atlas. São Paulo 2014.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma antielisão tributária e o princípio da legalidade, à luz da segurança Jurídica. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 119, ago. 2005.

NETO, Luis Flavio. Teorias do “abuso” no Planejamento Tributário. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo. São Paulo. 2011.

_____. Webinar ADI 2446. Parágrafo único do art. 116, CTN - Observatório da Jurisprudência. Disponível em <https://www.youtube.com/watch?v=UDjChT7IbnA>.

OLIVEIRA, Ricardo Maris de. Webinar Planejamento Tributário: Além da Substância e do Propósito Negocial. Disponível em <https://www.youtube.com/watch?v=j0Uz8sFHq3k>

PONDÉ, João Luiz. Nova Economia Institucional, volume I. Direito FGV. Rio de Janeiro. 2007.

PARGENDLER, Mariana; SALAMA, Bruno Meyerhof. Direito e consequência no Brasil: em busca de um discurso sobre o método. Revista De Direito Administrativo, v. 262. 2013.

PISCITELLI, Tathiane. Webinar Consequencialismo no Direito Tributário: uma discussão sobre diferentes visões. Disponível em <https://www.youtube.com/watch?v=oVG0Ula-pFU>.

POSNER, Richard A. The Economic Approach to Law. Texas Law Review, v. 53, n. 4, 1975.

QUINTINO, Jessica Priscilla e MACEI, Demetrius Nichele “O propósito negocial no planejamento tributário sob a ótica do CARF”. Revista Jurídica da Presidência Brasília v. 17 n. 113 Out. 2015/Jan. 2016.

REALE, Miguel. Lições Preliminares de Direito. 25ª Edição. Editora Saraiva. São Paulo. 2000.

RODRIGUES, Sílvio. Direito Civil. v.4 – Responsabilidade Civil. 20ª Edição. Editora Saraiva. São Paulo. 2003.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Editora Forense. São Paulo. 2005.

_____. Webinar ADI 2446. Parágrafo único do art. 116, CTN - Observatório da Jurisprudência. Disponível em <https://www.youtube.com/watch?v=UDjChT7ibnA>.

SCOTT, W. R. Institutions and Organizations. Thousand Oaks: SAGE Publications. 1995.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso. Direito Tributário e análise econômica do Direito: contribuições e limites. Revista da FESDT. Edição n. 3. Porto Alegre. 2009.

_____. Direito Tributario e análise econômica do direito: uma visão crítica. 1ª edição. Editora Elsevier. Rio de Janeiro. 2009.

TIMM, Luciano Benetti (org.). "Direito e economia no Brasil". 2ª edição. Editora Atlas. São Paulo. 2018.

TOMKOWSKI, Fábio Goulart. Direito Tributário e Heurísticas. Editora Almedina. São Paulo. 2017

TÔRRES, Heleno. Limites ao Planejamento Tributário – Normas Antielusivas (Normas Gerais e Normas Preventivas). LC 104/01: uma Norma Anti-Simulação (não publicado)

TORRES, Ricardo Lobo. Normas Gerais antielisivas, Temas de Interpretação do Direito Tributário. Editora Renovar. Rio de Janeiro. 2006.

TUCCI, José Rogério Cruz e. Precedente judicial como fonte de direito. Revista dos Tribunais. São Paulo

YEUNG, Luciana. Análise econômica do direito: temas contemporâneos. Editora Almedina. São Paulo. 2020.