

FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS - FGV
ESCOLA DE DIREITO DE SÃO PAULO - EDESP
MESTRADO ACADÊMICO EM DIREITO E DESENVOLVIMENTO

BRUNO NEPOMUCENO DE SOUZA

**NORMA GERAL ANTIELISIVA E DESENVOLVIMENTO: DIAGNÓSTICO,
FORMULAÇÕES NORMATIVAS À PROVA E UMA CONTRIBUIÇÃO AO
DESENREDO DA REGULAÇÃO NO BRASIL**

SÃO PAULO

2017

BRUNO NEPOMUCENO DE SOUZA

**NORMA GERAL ANTIELISIVA E DESENVOLVIMENTO: DIAGNÓSTICO,
FORMULAÇÕES NORMATIVAS À PROVA E UMA CONTRIBUIÇÃO AO
DESENREDO DA REGULAÇÃO NO BRASIL**

Dissertação de Mestrado apresentada à Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Direito.

Área de Concentração: Direito e Desenvolvimento, na linha de Direito dos Negócios e Desenvolvimento Econômico e Social

Orientador: Prof. Dr. Eurico Marcos Diniz de Santi

Coorientador: Prof. Dr. Carlos Ari Vieira Sundfeld

SÃO PAULO

2017

Souza, Bruno Nepomuceno de.

Norma geral antielisiva e desenvolvimento: diagnóstico, formulações normativas à prova e uma contribuição ao desenredo da regulação no Brasil / Bruno Nepomuceno de Souza. - 2017.

340 f.

Orientadores: Eurico Marcos Diniz de Santi, Carlos Ari Sundfeld.

Dissertação (mestrado) - Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas.

1. Direito tributário - Brasil. 2. Sonegação fiscal. 3. Impostos. 4. Administração tributária - Brasil. 5. Recursos e protestos tributários. I. Santi, Eurico Marcos Diniz de. II. Sundfeld, Carlos Ari. III. Dissertação (mestrado) - Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas. IV. Título.

CDU 34::336.2(81)

BRUNO NEPOMUCENO DE SOUZA

**NORMA GERAL ANTIELISIVA E DESENVOLVIMENTO: DIAGNÓSTICO,
FORMULAÇÕES NORMATIVAS À PROVA E UMA CONTRIBUIÇÃO AO
DESENREDO DA REGULAÇÃO NO BRASIL**

Dissertação de Mestrado apresentada à Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Direito. Área de Concentração: Direito e Desenvolvimento, na linha de Direito dos Negócios e Desenvolvimento Econômico e Social

Orientador: Prof. Dr. Eurico Marcos Diniz de Santi

Coorientador: Prof. Titular Dr. Carlos Ari Vieira Sundfeld

DATA DE APROVAÇÃO: __/__/____

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Dr. Eurico Marcos Diniz de Santi (Orientador)
FGV DIREITO SP

Prof. Dr. Carlos Ari Vieira Sundfeld (Coorientador)
FGV DIREITO SP

Prof. Dr. Gustavo Gonçalves Vettori
USP – FEA/ FGV Direito SP

Profa. Dra. Ana Cláudia Akie Utumi
FIECAFI/ FGV Direito SP

SÃO PAULO

2017

À minha mãe, Ana Célia.
À minha avó, Maria Socorro.

AGRADECIMENTOS

A trajetória foi longa, desde o momento em que vislumbrei a possibilidade de me mudar para São Paulo e almejei entrar na Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas – FGV Direito SP, perpassando a recomendação de cursar o *GVLaw* em Direito Tributário, para, em seguida, pleitear uma vaga no curso de mestrado. Privilegiado por encerrar um ciclo de metas e dedicação de mais de cinco anos, tantos são os nomes dos envolvidos, que assumo o risco de ser negligente em relação a vários, mas não poderia deixar de expressar meus agradecimentos a alguns que, mais representativamente, trilharam comigo este caminho.

Aos meus orientadores, os Professores Eurico Marcos Diniz de Santi e Carlos Ari Sundfeld, pelo suporte na elaboração dessa dissertação e pela atenção aos meus anseios e angústias intelectuais. Mais ainda, especificamente, ao Professor Eurico, por, desde as discussões no *GVLaw*, continuadas no Núcleo de Estudos Fiscais e pela orientação, ser inspiração incansável de reforma e melhoria do Brasil e, ao Professor Carlos Ari, por ser, desde as salas de aula da disciplina do mestrado, inspiração ao exercício prático de como poder melhorar o sistema, mas sempre e principalmente, por ser a lapidação necessária à mente e expressão de qualquer pesquisador que tenha o privilégio de o acompanhar, além do acalento e estímulo imprescindíveis à mente obtusa de um estudante enfadado.

Aos membros da banca de qualificação e defesa do presente trabalho de dissertação, Gustavo Gonçalves Vettori e Ana Cláudia Akie Utumi, imprescindíveis ao direcionamento que tomou a pesquisa e ao resultado, com tão valiosos comentários, pela minuciosa atenção com que se detiveram ao texto, sendo assim, mais que avaliadores e profissionais admirados, mas orientadores do meu estudo. Agradeço ainda, por comporem uma banca que não imaginaria mais apropriada à leitura da dissertação, por constarem entre as grandes referências assumidas no texto, especialmente, por ser o projeto elaborado por Ana Cláudia Utumi a fonte de minhas conclusivas abordagens. Além disso, a Gustavo Vettori, por ser desde as aulas do *GVLaw*, sólida referência no debate maduro e ponderado do direito tributário.

Aos demais professores do Mestrado Acadêmico da FGV Direito SP, que foram capazes de me introjetar uma nova e estimulante lente de observação sobre o Direito, especialmente Mário Gomes Schapiro, Danilo Borges dos Santos Gomes de Araújo, Salem Hikmat Nasser, Mariana Pargendler, Maíra Machado, José Garcez Ghirardi e Eduardo Baistrocchi. Da mesma forma, aos professores da Fordham University, onde permaneci seis

desafiadores meses imerso em cursos e pesquisas, nomeadamente Toni Jaeger-Fine, Jeffrey Colon, Matthew McKenna, Reza Nader, Tatyana Johnson, Donald Sharp e Tom Moyer.

Aos professores que antecederam o período de mestrado, mas que foram fundamentais no meu percurso para ingresso no mestrado, especialmente, Luís Eduardo Schoueri e Roberto Quiroga Mosquera, que me permitiram acompanhá-los por dois anos, nas salas de aula da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como ouvintes da graduação e aluno especial do mestrado, bem como Leonardo Branco, Ramon Tomazela, Caio Takano, Breno Vasconcellos, Mariana Pimentel, Flávio Rubinstein, Roberto Vasconcellos, Carmine Rullo, Daniel Monteiro Peixoto, Gustavo Amaral e Paulo Tedesco.

Ao Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT, por ser local de tantas pesquisas, debates e evolução como pesquisador e entusiasta do Direito Tributário.

A Leandro Brudniewski, Fernando Zilveti, Aldo de Paula Júnior e Breno Cônsoli, com quem tive o privilégio de trabalhar durante o período antecedente ao ingresso no curso de mestrado, e que representaram sempre fonte de inspiração profissional.

Ao amigo Osny da Silva Filho, pela sempre motivação e entusiasmo para que minha trajetória fosse na Fundação Getulio Vargas, afinal, não poderia ter acertado mais!

À Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas, por, em cinco anos, me estimular a evoluir como estudante e profissional e me fazer sentir em casa, não sendo menos do que uma experiência única acadêmica disponibilizada no Brasil aos alunos que a integram, bem como à Bolsa Mário Henrique Simonsen e à bolsa de isenção no período sanduíche cursado em Nova Iorque, durante os dois anos do curso.

Aos colegas e amigos do Núcleo de Estudos Fiscais, nomeadamente Gisele Bossa, Miguel Nicácio, Guilherme Grava, e especialmente a Laura Romano Campedelli e Ana Teresa Lima Rosa Lopes, que compartilharam não apenas o curso e as pesquisas, mas todos as oscilações dos últimos anos. Agradeço, neste mesmo tom, ao amigo Yasser Reis Gabriel.

Aos demais colegas de curso e amigos para a vida, especialmente, a Chloé Gueguén, Arthur Prado, Diego Kiçula, Caio D'Amore, Marina Fischer, Juliana Kobata e Ana Carolina Bracarense, pela satisfação de ter compartilhado este período junto a cada um.

Ao amigo Caio de Souza Borges, pela inspiração e apoio em cada passo dado desde o processo seletivo do curso de mestrado até o encerramento do mesmo, como referência mais próxima e conterrânea dos caminhos que almejava para mim, e por desprender sempre atenção, com recomendações e lembranças para cada diferente período do curso.

A Francisco Leocádio Ribeiro Coutinho Neto, Leonardo Azevedo e Romildo Toscano de Brito Neto, por dividirem comigo grande parte da construção desses projetos, acompanhando, de forma próxima, por anos, cada passo dado, comemorando cada superação.

A Clarice Amorim de Albuquerque e a Demétrio Demeval Trigueiro do Vale Neto, por me atenderem prontamente, dedicarem seu tempo e me darem uma perspectiva de quem não carrega as mesmas lentes que eu do meu trabalho.

Aos meus irmãos, Thiago, Marconi, Djalma e João, por serem minha eterna fonte de superação, por, inconscientemente, não me admitir falhar como espelho, na missão de irmão mais velho, mas, em especial, a Thiago, por compartilhar meus sonhos comigo e fazer o que está a seu alcance de atitudes e desprendimentos, lembrando-me que o projeto não é apenas meu, mas da nossa família.

A meus tios, que me motivam em meus propósitos e me confortam o caminho com sua participação na minha vida, especialmente, Suelena, Valber, Sandra, Lisane e Sayonara.

A meus avós, Maria Idelzuith, Célio e, principalmente, Maria Socorro, por serem minha saudade diária, minha motivação e suporte nos momentos em que me aparenta faltar força, e por serem o carinho e ternura mais desproporcionais.

Ao meu pai, por ter me ensinado que a vida retribui com base no mérito e na dedicação e por me fazer lembrar acima de tudo que o tempo é implacável e a vida é efêmera, devendo-me dedicar apenas àquilo que me preencha a vida. Cada escolha minha tem o peso destes seus ensinamentos!

À minha mãe, principalmente, por ser a razão e a forma de chegar a qualquer conquista, por ser tudo o que preciso para dar qualquer passo, por me dar o privilégio de sonhar e de realizar, por me permitir não crer na impossibilidade, apenas por existir na minha vida. A ela, por indubitável merecimento, não vai apenas minha dedicatória, mas meus maiores agradecimentos. Este projeto e esta conquista não seriam meus, se não fossem igualmente seus!

“The most difficult subjects can be explained to the most slow-witted man if he has not formed any idea of them already; but the simplest thing cannot be made clear to the most intelligent man if he is firmly persuaded that he knows already, without a shadow of doubt, what is laid before him.”

Lev Nikolayevich Tolstoy, 1894

RESUMO

O anseio de arrecadação, para abastecer os cofres públicos, e a liberdade de organizar os negócios, com a menor carga tributária possível, polarizam os interesses do governo e dos contribuintes. Quase “produto de prateleira”, o planejamento tributário ainda é uma estratégia amplamente vendida. Todavia, o Estado mudou, os valores mudaram, e a globalização dramatizou a realidade, evidenciando que a perspectiva legalista que outrora fundamentou com segurança o percurso por brechas da lei, na verdade, distorceu o sistema, acentuou a sonegação e, por diversas vias, comprometeu a isonomia tributária. Como tentativa de mitigar os efeitos, passos discretos e incompletos foram dados (i) no Congresso, com a edição de uma Norma Geral Antielisiva, mas carente de regulação, (ii) na jurisprudência, com inovações estrangeiras, como tentativa de lidar com a Norma, e (iii) na doutrina, para fundamentar as posturas, geralmente contrárias a qualquer passo dado, seja por viés fiscalista ou empresarial. Em meio a tudo isso, inúmeras tentativas surgiram de se regular a denominada Norma Geral Antielisiva. O estudo traça, então, inicialmente, um panorama terminológico com as figuras correlatas ao tema e uma evolução do debate na doutrina. Em seguida, é revelado o comportamento do tribunal administrativo federal. Diante das demandas e diretrizes internacionais, procura-se levar o debate ao plano global, cogitando possíveis paradigmas, para se concluir se representariam modelos a serem transplantados. Logo depois, percorre-se toda a construção legislativa em torno do tema, como tentativas de regulação. Por fim, todas as formulações normativas são postas à prova com base em critérios diversos, com o propósito de que, diante da política pretendida, baseadas em um argumento de substância econômica e ressalvas de propósito negocial, recomendações sejam dadas para uma regulação da Norma Geral Antielisiva brasileira.

Palavras-chave: Planejamento Tributário; Norma Geral Antielisiva; Regulação; Desenvolvimento; Globalização; Propósito Negocial; Substância Econômica.

ABSTRACT

The yearning for tax collection, to supply with funds the public coffers, and the freedom to organize the business, with the lowest tax burden as possible, polarized the interests of the government and the taxpayers. Almost a “shelf product”, tax planning has always been a broadly sold strategy. However, the State has changed, the values have changed, and the globalisation dramatized reality, highlighting that the legalistic perspective that had once underpinned with certainty the path through the legal loopholes, in fact, distorted the system, enhanced the non-compliance and tax evasion and, in various ways, jeopardized the tax equality. As an attempt to mitigate its effects, discreet and uncompleted steps were taken (i) in Congress, with the edition of a General Anti-Avoidance Rule, although deprived of regulation, (ii) in the case law, with foreigner innovations, in an endeavor to deal with the rule, and (iii) in the doctrine, to substantiate the postures, usually opposed to any step taken, either from a revenue or business bias. In the midst of all this, several attempts arose to regulate the so-called General Anti-Avoidance Rule. The study outlines, therefore, first and foremost, a terminological panorama with the related figures to the theme and an evolution of the debate in the doctrine. Thereafter, it's revealed the behavior of the federal administrative court. Before the demands and international guidelines, it seeks to lead the debate to the global level, reasoning possible paradigms, to conclude if they would represent models to be transplanted. Soon after, it ranges the whole legislative construction around the issue, as tries of regulation. Ultimately, all the normative formulations are subjected to tests, on the basis of several criteria, with the intent of that, before the envisaged policy and founded on an argument of economic substance and reservations of business purpose, recommendations be provided for a regulation of the brazilian General Anti-Avoidance Rule.

Keywords: Tax Planning; General Anti-Avoidance Rule; Regulation; Development; Globalisation; Business Purpose; Economic Substance.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	18
1. Do tópico do Planejamento Tributário ao tema da Norma Geral Antielisiva em um Contexto de Regulação e o Desenvolvimento: a proposta de trabalho.....	18
2. Premissas Metodológicas: delimitação do objeto de estudo, o problema e as metas da pesquisa	29
CAPÍTULO I - O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: PANORAMA TERMINOLÓGICO E UMA PERSPECTIVA DO EMBATE DOUTRINÁRIO E JURISPRUDENCIAL NO BRASIL	33
1. De antemão, por que uma Norma Geral Antielisiva?	33
2. Panorama terminológico.....	42
2.1. “Elisão”, “Evasão” e “Elusão” no cenário do planejamento tributário legítimo.....	42
2.2. Conceitos fundamentais correlatos.....	51
3. Evolução do Debate.....	67
3.1. Primeira fase: Liberdade salvo Simulação	68
3.2. Segunda fase: Liberdade salvo Patologias do Negócio Jurídico	71
3.3. Terceira fase: Liberdade com Capacidade Contributiva	83
3.4. Quarta fase: Da harmonização internacional e do desarranjo institucional.....	92
4. Levantamento jurisprudencial no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF): mais que mero indício	109
CAPÍTULO II - DO PERCURSO LEGISLATIVO BRASILEIRO E UMA APROXIMAÇÃO DOS PARADIGMAS ESTRANGEIROS.....	123
1. A Medida Provisória nº 66/2002	125
2. Projetos de Lei em andamento no Congresso Nacional.....	128
3. A Medida Provisória nº 685 de 2015.....	142
3.1. As Emendas à MP nº 685 de 2015.....	145
3.2. A Emenda 78 à Medida Provisória 685 de 2015	151

4. Da “Macrovisão do Crédito Tributário”, uma promessa para a regulação da Norma Geral Antielisiva brasileira	156
5. Uma aproximação dos paradigmas estrangeiros.....	166
5.1. Estados unidos e Reino Unido: paradigmas ou hipócritas?	175
5.2. “ <i>One size fits all</i> ”: os paradigmas representam modelos a serem transplantados? .	193
 CAPÍTULO III - DIANTE DO DIAGNÓSTICO, FORMULAÇÕES NORMATIVAS À PROVA: UMA CONTRIBUIÇÃO AO DESENREDO DA REGULAÇÃO DA NORMA GERAL ANTIELISIVA BRASILEIRA	197
1. Entre o problema e a hipótese: a regulação da Norma Geral Antielisiva testada .	197
1.1. Desafios Institucionais.....	198
1.2. Estratégias de Regulação	202
1.3. Impacto nas propriedades relevantes	207
1.4. Aspectos procedimentais	211
1.5. Aspectos substanciais	215
2. Recomendações para a regulação da Norma Geral Antielisiva brasileira via Projeto “Macrovisão do Crédito Tributário”	220
 CONCLUSÕES	230
1. Uma síntese da pesquisa: qual o objetivo pretendido?	230
2. Resultados atingidos: conclusões finais e reflexões prospectivas.....	232
 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	240
 ANEXOS	267

LISTA DE SIGLAS

AIIM – Auto de Infração e Imposição de Multa

AO - *Abgabenordnung*

APN – *Accelerated Payment Notice*

ATO – *Australian Taxation Office*

BEPS – *Base Erosion and Profit Shifting*

CAE – Comissão de Assuntos Econômicos (do Senado Federal)

CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

CbC – *Country-by-Country Reporting*

CCiF – Centro de Cidadania Fiscal

CCJ – Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania (do Senado Federal)

CCJC – Comissão de Constituição e Justiça e Cidadania (da Câmara dos Deputados)

CDEICS – Comissão de Desenvolvimento Econômico, Indústria e Comércio (da Câmara dos Deputados)

CEI – Comitê Especial Independente

CFT – Comissão de Finanças e Tributação (da Câmara dos Deputados)

COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CORAT – Cadastro de Operações Rejeitadas pela Administração Tributária

CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis

CRS – *Common Reporting Standard*

CRS – *Congressional Research Service*

CTASP – Comissão de Trabalho, de Administração e Serviço Público (da Câmara dos Deputados)

CTN – Código Tributário Nacional

CVM – Comissão de Valores Mobiliários

DOTAS – *Disclosure of Tax Avoidance Schemes*

DPT – *Diverted Profits Tax*

DRO – Declaração de Registro de Operações

ECF – Escrituração Contábil Fiscal

EMP – Emenda de Plenário

FATCA – *Foreign Account Tax Act*

FGV – Fundação Getulio Vargas

GAAP – *Generally Accepted Accounting Principles*

GAAR – *General Anti-Avoidance Rule*

HMRC – *Her Majesty's Revenue And Customs*

IASB – *International Accounting Standard Board*

IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário

ICMS – Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

IFRS - *International Financial Reporting Standards*

IGA – *Intergovernmental Agreement*

IN – Instrução Normativa

INSS – Instituto Nacional do Seguro Social

IPO – *Initial Public Offering*

IRPF – Imposto de Renda das Pessoas Físicas

IRPJ - Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas

IRS – *Internal Revenue Service*

ISS – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

JCT – *Joint Committee on Taxation*

LoB – *Limitation on Benefits*

LGT – *Ley General Tributaria*

MF – Ministério da Fazenda

MP – Medida Provisória

NEF – Núcleo de Estudos Fiscais

NGA – Normas Gerais Antielisivas

OCDE – Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico

PAES – Programa de Parcelamento Especial

PAEX – Programa de Parcelamento Excepcional

PBL – *Problem Based Learning*

PGFN – Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

PIB – Produto Interno Bruto

PIS – (Contribuição ao) Programa de Integração Social

PL – Projeto de Lei (da Câmara)

PLP – Projeto de Lei Complementar

PLS – Projeto de Lei do Senado

PLV – Projeto de Lei de Conversão

PTA – Planejamento Tributário Agressivo

PTT – *Principal Purpose Test*

RECT – Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária

REFIS – Programa de Recuperação Fiscal

RFB – Receita Federal do Brasil

RTT – Regime Tributário de Transição

SAAR - *Specific Anti-Avoidance Rules*

SINPROFAZ - Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional

SPED - Sistema Público de Escrituração Digital

SRFB – Secretaria da Receita Federal do Brasil

TAAR - *Targeted Anti-Avoidance Rules*

TDT – Tratados para evitar a Dupla Tributação

TFUE – Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia

TIEA – *Tax Information Exchange Agreements*

LISTA DE TABELAS, GRÁFICOS E DIAGRAMAS

Tabela 1 - Disposição dos Artigos de Dolo, Fraude e Simulação no CTN	53
Tabela 2 - Projetos de Lei em Trâmite No Congresso Nacional	129
Tabela 3 - Sistematização das Emendas à MP nº 685/2015 e Respectivas Propostas	145
Tabela 4 - Alguns Paradigmas Estrangeiros	173
Tabela 5 - As Dez Jurisdições mais Comuns na Declaração de Lucros das Empresas Americanas	176
Tabela 6 - Desafios Institucionais	198
Tabela 7 - Estratégias de Regulação	202
Tabela 8 - Impacto nas Propriedades Relevantes	207
Tabela 9 - Aspectos Procedimentais	212
Tabela 10 - Teste dos Aspectos Substanciais	216
Gráfico 1 - Horas Para Cumprimento Das Obrigações Tributárias	71
Diagrama 1 - Processo para Desconsideração dos Atos e Negócios Jurídicos	132
Diagrama 2 - Parcela dos Lucros Auferidos no Exterior pelas Empresas Americanas Localizadas em Paraísos Fiscais	177
Diagrama 3 - Processo do Painel Consultivo Independente da GAAR no Reino Unido	187

INTRODUÇÃO

1. Do tópico do Planejamento Tributário ao tema da Norma Geral Antielisiva em um Contexto de Regulação e o Desenvolvimento: a proposta de trabalho

Ao tratar de matéria tributária, o juízo imediato é de uma relação Estado-contribuinte polarizada. De um lado, o anseio arrecadatório para financiamento do arcabouço estatal é dos assuntos mais relevantes para a Administração Pública e, especialmente, da administração tributária. De outro, a tentativa das empresas de economia legítima de despesas, entre as quais a tributária, tendo em vista um mercado predatoriamente competitivo e elevados Custo Brasil e Risco Brasil. Os extremos dessa realidade convergem a um ponto de intersecção, em que se encontra a estratégia de planejamento tributário, embrenhado convenientemente em todas as nuances de um ambiente globalizado, de novos pilares políticos, econômicos, sociais e tecnológicos. De um lado ou de outro, por política ou estratégia de negócios, a pauta está no sistema tributário ou, mais apropriadamente redimensionado, no sistema tributário internacional¹.

O contribuinte, com uma perspectiva legalista e de suposta segurança jurídica, reiteradamente, tenta organizar seus negócios e sua vida, aproveitando-se das brechas da lei, para sofrer a menor carga tributária possível, ganhar competitividade no mercado e, assim, sobreviver. O Estado, na figura do Fisco, partindo da premissa de que o contribuinte é sempre um potencial evasor, por imperativo de arrecadação e apoderando-se de novas lentes de observação, mas sem legalidade formal, passou, na dúvida, a autuar desmedida e infundamentadamente, inclusive, com aplicação de multas agravadas, tornando ainda mais hostil o ambiente de negócios brasileiro. Evidencia-se uma situação: à consideração do planejamento tributário, situado nesta área cinzenta de tensão real entre Fisco e contribuinte,

¹ A afirmação deve ser compreendida a partir da conclusão do autor no artigo publicado “Os Preços de Transferência e Intangíveis no Contexto de um Susposto Sistema Tributário Internacional” de que não existiria atualmente um Sistema Tributário Internacional a partir da perspectiva do estudo do tratamento, pelas regras de preços de transferência, dos intangíveis, mas, trazendo ao presente trabalho, levando em conta o discutido na quarta fase do debate sobre “Planejamento Tributário”, considera-se a demanda de que deve haver um Sistema Tributário Internacional coerente, no tratamento, e harmonizado em suas bases. (Cf. NEPOMUCENO, Bruno. *Os Preços de Transferência e Intangíveis no Contexto de um Susposto Sistema Tributário Internacional*”. In: Revista de Direito Tributário Atual, v. 29, 2013.

não foi conferida adaptação necessária a essa nova realidade da ordem econômica mundial, tornando-se, aproveitando, por analogia, os termos de Campos², uma “curiosa relíquia artesanal na era eletrônica”.

Atribui-se a qualidade de relíquia ao tratamento planejamento tributário, neste sentido, especificamente, pois a visão que predomina majoritariamente entre os intérpretes e aplicadores do direito tributário é uma visão textualista, formal, entretanto, sem regulação. Então, como ser textualista sem texto? Como se basear em formas e estar certo de que o tratamento é adequado, se as formas não condizem com a essência das operações? Como lidar com operações moderníssimas, estruturadas a partir de um contexto globalizado e em cima última tecnologia³, se o texto tem décadas de atraso e não leva em consideração que os negócios transcendem as fronteiras das jurisdições e ainda levam consigo lucros não tributados? Ou pior, como permitir que o contribuinte organize suas vidas e seus negócios com segurança, se a legislação que lhe permite compliance é ultrapassada, os conceitos e termos são indeterminados e as autoridades administrativas não julgam de acorco com o que está previsto e, portanto, supostamente permitido pela lei?

Inúmeros são os questionamentos e indignações que permeiam o pensamento de quaisquer dos polos da relação. E todos não tem resposta palpável e com segurança jurídica para oponibilidade argumentativa. Desse modo, parte-se da premissa de que o Brasil conta com uma Norma Geral Antielisiva, desde a introdução do parágrafo único ao art. 116 do Código Tributário Nacional, mas que esta norma ainda carece de regulação. Pretende-se, então, apresentar um diagnóstico compreensivo da realidade brasileira, comprovando a

² CAMPOS, Roberto de Oliveira. *O funeral da nota fiscal*. Veja, 23 de junho de 1999.

³ Reconhecendo esse novo mundo, imerso em globalização e tecnologia, o eminente economista Marcos Cintra descreve: “**O novo padrão de intensa movimentação de mercadorias e capitais impõe novos parâmetros de comportamento tanto para governos como para empresas.** A informatização e as novas formas de gestão aumentam a produtividade. Os processos de produção e comercialização adquiriram a escalas mundiais. A localização territorial perdeu importância na definição de produtos, no planejamento estratégico e nos padrões de compra de insumos e de distribuição de produtos, principalmente nas empresas transnacionais. **O mercado financeiro internacional passou a girar grandes volumes de recursos, tornando praticamente impossível a tarefa de acompanhar, controlar e classificar tais fluxos e suas representações materiais para poderem servir de base para um sistema tributário convencional.** (...) **Nesse contexto de profundas mudanças de paradigmas comportamentais e administrativos, a eficácia dos sistemas tributários convencionais é desafiada,** principalmente com o surgimento de “paraísos fiscais” espalhados pelo mundo. A engenharia financeira e tributária permite a montagem de complexas operações envolvendo fundações familiares, sociedades de serviços especializados, *trading companies* e fundos de investimentos, **colocando em xeque as estruturas tributárias ortodoxas baseadas em impostos tradicionais.** Na economia globalizada, o dinheiro se move de forma instantânea e praticamente anônima entre as fronteiras nacionais. O problema para os governos é que, quando os fluxos financeiros se movimentam, levam receitas tributárias com eles, em geral para paraísos fiscais ou para países de baixa tributação. Estimativas mostram que eles desviam anualmente cerca de US\$ 250 bilhões de arrecadação tributária do restante do mundo, sendo US\$ 70 bilhões somente da economia norte-americana.” (Grifos acrescidos). (CINTRA, Marcos. *Globalização, Modernização e Inovação Fiscal*. In: VASCONCELLOS, Roberto França de. (Coord.) *Política Fiscal*. São Paulo: Saraiva, Série GVlaw, 2009, pp. 54-56).

importância e a necessidade da regulação da norma geral antielisiva brasileira. Para tanto, tem-se em consideração todo o percurso de evolução das propostas normativas até o momento de encerramento deste estudo, aproveitando-se suas perspectivas e formatos, positivos e negativos, a fim de que se contribua efetivamente com o desenredo de uma regulação adequada, por meio da mais madura recente formulação apresentada, ao mesmo que as movimentações e tendências internacionais, para que se trate de uma regulação de um país inserido em um contexto global, favorável aos investimentos e negócios estrangeiros.

Sendo assim, o ponto imprescindível e imediato é o de se superar uma visão estritamente formalista, que, embora, por lógica, possa permitir uma investigação mais precisa da relação entre normas, não leva em consideração devidamente a eficácia social e, por consequência, nas palavras de Eurico de Santi, “esbarram em dificuldades como a ausência de uma visão global sobre problemas tributários, capaz de conectar, por exemplo, a concretização de normas jurídicas e a realização de objetivos gerais estabelecidos por políticas públicas”⁴.

Em relação à superação deste preservadamente “alimentado” cenário de caos da realidade em que se encontra o tratamento jurídico do planejamento tributário, aproveitando as pesquisas realizadas no Núcleo de Estudos Fiscais da Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas – NEF/ FGV Direito SP, a percepção e consideração de Eurico de Santi é de que:

O desafio atual é, portanto, tendo em conta os limites da lógica jurídica (já expostos por Kelsen) e para além do paradigma textualista, pensar como é possível chegar a padrões interpretativos da norma tributária razoavelmente estáveis. Para tanto é preciso levar a sério a dimensão pragmática do discurso jurídico (insuficientemente explorada por perspectivas formalistas); isto é, o papel dos diversos atores sociais e da argumentação.⁵ (Grifos acrescidos)

Todavia, sob a indubitável preocupação de legisladores e políticos em busca de meios para conter o planejamento tributário abusivo, um primeiro ponto que se deve ter mente é, como traz Alm, que “o desenvolvimento dessas estratégias depende basicamente do entendimento da razão pela qual pessoas físicas e jurídicas utilizam essas operações e da

⁴ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Kafka, Alienação e Deformidades da Legalidade: Exercício do Controle Social Rumo à Cidadania Fiscal*. 01. ed. São Paulo: Thomson Reuters Revista dos Tribunais, 2014, p. 37.

⁵ Idem, Ibidem, pp. 529-530.

busca de políticas que são consistentes com esses fatores de motivação e evidências associadas”⁶.

Ou seja, quais seriam as motivações de tal comportamento dos contribuintes? Entre elas, cogita-se a básica e sempre presente pretensão de redução da carga tributária, mas também uma comumente levantada é a incerteza, diante das obrigações, seja ela a de arrecadação ou a dos deveres instrumentais, em um arranjo sistêmico-normativo de grande complexidade, como se identifica na realidade brasileira, sem falar na incerteza nas políticas fiscais, que se alteram a cada governo, carregando um arcabouço normativo abarrotado de normas no decorrer das últimas seis décadas. Nesse contexto, James Alm⁷ alertou que, embora haja bastante literatura sobre a reação de indivíduos e empresas a políticas certas e estáveis, há escasso estudo a respeito da reação dos contribuintes, em sendo a política incerta como é constatada, diante dos casos de planejamento tributário.

Assim, tomando por base uma composição de motivações individuais e em grupo, mas com prevalência das normas sociais nas decisões, Alm assume o entendimento de que “a presença dessas motivações em grupo parece provavelmente em todos os casos implicar que uma maior incerteza – sobre a base tributária, a alíquota ou a fiscalização – levará a um aumento no uso do planejamento tributário agressivo (PTA) por indivíduos”⁸.

Ocorre que não há como pensar em norma social sem que a política instituída pelas normas tenha aderência em determinada sociedade. Assim, pontualmente, diante das conclusões apresentadas de sistemas fiscais encrustados por incertezas podem elevar os níveis de planejamento tributário agressivo, vale levantar as sugestões de James Alm a respeito das políticas de controle do dito PTA:

Um passo óbvio da primeira política é reduzir a incerteza que uma legislação fiscal complexa e variável cria para os indivíduos. (...) Um segundo passo igualmente óbvio é o fornecimento de maior assistência ao contribuinte. De forma mais geral, há muitas políticas possíveis para as administrações fiscais que refletem as muitas e variadas motivações de indivíduos. Conforme argumentado por Alm e Torgler (2011), essas políticas sugerem vários “paradigmas” para as administrações fiscais. Sob um primeiro paradigma – o “paradigma do crime” tradicional – a ênfase é exclusivamente na repressão do comportamento questionável, por meio de frequentes auditorias e pesadas penalidades. Esse tem sido o paradigma convencional das administrações tributárias em toda a história, e se adequa bem ao modelo padrão de comportamento baseado nas motivações individuais, conforme

⁶ ALM, James. *Um Sistema Tributário transparente desencorajaria o “planejamento tributário agressivo”?* Trad. Nara C. Takeda Taga. IN: *Transparência Fiscal e Desenvolvimento. Homenagem ao Professor Isaias Coelho*. São Paulo: Ed. Fiscosoft, 2013, p. 276.

⁷ Idem, Ibidem, p. 278.

⁸ Idem, Ibidem, p. 294.

exemplificado pelo modelo de economia do crime do comportamento de evasão fiscal.

Um segundo paradigma reconhece o papel da sanção, mas também reconhece o papel da administração fiscal como um facilitador e um prestador de serviços aos cidadãos contribuintes. Esse novo “paradigma de serviço” para administração fiscal se adequa diretamente à perspectiva que enfatiza o papel dos serviços prestados pelo governo como condição ao comportamento de declaração fiscal. De fato, a literatura mais recente na reforma da administração fiscal enfatizou esse paradigma de serviço como um facilitador e um prestador de serviços aos cidadãos-contribuintes, e muitas reformas administrativas recentes ao redor do mundo adotaram esse paradigma com grande sucesso.

Um terceiro paradigma é também sugerido por este trabalho. Alm e Torgler (2011) o denominam “paradigma da confiança”, e ele é consistente com o papel das motivações de grupo nas decisões individuais.⁹ (Grifos acrescidos)

Os três paradigmas apresentados, além da redução da incerteza, envolvem, assim, respectivamente, (i) melhoria na detecção e, com isso, maior chances de punibilidade, (ii) uma melhor qualidade na contraprestação dos serviços públicos ao contribuinte e (iii) a tão relevante renovação para uma cultura de cumprimento das obrigações fiscais. Ou seja, não devem ser abandonados os paradigmas do crime e do serviço, para se pensar a política, especialmente aquela demonstrada pelas administrações tributárias, que são a melhor representação da política governamental e própria forma de execução das normas tributárias. Principalmente, quando o contexto é de questionamento das bases ultrapassadas e insatisfatórias e de reforma¹⁰. Deve-se, neste caso, promover melhorias em todas as formas de política de controle do planejamento tributário agressivo.

⁹ Idem, Ibidem, pp. 305-306.

¹⁰ A importância política do bom funcionamento das administrações tributárias é evidenciada nas palavras de Everardo Maciel: “Alguns já prenunciam a morte de impostos tradicionais, pela incapacidade de o fisco enfrentar adequadamente estruturas de planejamento fiscal, cujas teias se espalham por diferentes países constituindo uma rede com vínculos em paraísos fiscais ou países com fortes salvaguardas de segredo comercial ou bancário. Este prenúncio dramático é certamente um exagero, conquanto não se deva subestimar a dimensão dos problemas que estão sendo enfrentados. (...) É precisamente neste contexto que a administração tributária (modelos organizacionais, gestão de pessoas, processos, procedimentos e ferramentas tecnológicas) assume importância cada vez maior, especialmente nos países que não têm uma sólida tradição de cumprimento das obrigações tributárias – vale dizer, os países em desenvolvimento. É muito conhecida a frase de Milka Casanegra, eminente tributarista que militou nos quadros do *Fiscal Affairs Department* do Fundo Monetário Internacional: “nos países em desenvolvimento, Administração Fiscal é a verdadeira política fiscal (texto original em inglês). Hoje creio que não seria demasiado arriscado estender, em boa medida, esse entendimento aos próprios países desenvolvidos”. (MACIEL, Everardo. *Tópicos de Administração Tributária*. In: VASCONCELLOS, Roberto França de. (Coord.) *Política Fiscal*. São Paulo: Saraiva, Série GVlaw, 2009, pp. 329-330.). Embora soe drástico falar sobre a morte de impostos, houve uma certa repetição com que esta hipótese foi cogitada, como se verifica a partir das palavras de Avi-Yonah: “Nas últimas décadas do século XX, houve frequentes previsões de que o imposto sobre a renda estaria morto na era da globalização. O economista canadense Richard Bird escreveu em 1988 que ‘a fraqueza da tributação internacional coloca em questão a viabilidade do próprio imposto de renda... Se algo não for feito para retificar logo esses problemas, o futuro do imposto de renda é sombrio’. Outros autores escreveram matérias com os seguintes títulos: ‘Os Impostos de Renda sobre o Capital podem sobreviver nas economias abertas?’, ‘Há um Futuro para a Tributação da Renda sobre o Capital?’ e eu escrevi uma intitulada ‘Globalização, Guerra Fiscal e a Crise Fiscal do Estado do Bem-Estar Social’.” (AVI-YONAH, Reuven S. *Relatório da OCDE sobre Guerra Fiscal Predatória: Uma Retrospectiva após uma Década*. Trad. Andreia Cristina Scapin. IN: *Transparência Fiscal e Desenvolvimento*.

A despeito das recomendações, fato é que, mesmo diante da demanda por profundas mudanças de paradigmas comportamentais e administrativos, as estruturas tributárias permanecem ortodoxas, prevalecendo o tratamento e, mais que isso, o pensamento convencional, dissonante da realidade e, portanto, avassalador ao sistema como um todo, se lembrado que todos os *players* envolvidos geram distorções. Assim, enquanto permanecer o mesmo sistema arcaico, as complicações são somatizadas.

E o problema torna-se um ciclo vicioso, ao passo que, por vantagens competitivas para sobreviver, as empresas sonegam, ou seja, envolvendo-se nas mais variadas formas de planejamento tributário. Dessa forma, a tributação ótima acaba sendo aquela que decorre da minimização pelas brechas legislativas. Assim, em compensação pelas perdas de arrecadação, estabelece-se um padrão de fiscalização, autuação e tributação suficientemente algaraviado, prejudicial, em que se estimula as sonegadoras e se retira a viabilidade econômica das empresas que arcam devidamente com seus tributos. Afinal, enquanto alguns pagam menos, os demais têm que arcar com o excedente compensatório, ou, como pronuncia-se Marcos Cintra a respeito de uma tributação que não seja efetivamente universal, “a sobrecarga sobre os contribuintes efetivos se tornará insuportável, a evasão será estimulada e a arrecadação será comprometida”¹¹.

Alega-se, então, que, para se chegar a um sistema tributário mais simples, barato e com um padrão de incidência socialmente aceitável, tenha-se que rever os valores perseguidos, a política¹² por trás da lei e a substância econômica subjacente às operações.

Homenagem ao Professor Isaias Coelho. São Paulo: Ed. FISCOSOFT, 2013, p. 546). Os autores mencionados que já escreveram sobre a morte do Imposto de Renda são, respectivamente, Roger H. Gordon e Jack Mintz. Não se cogita, portanto, como ideal político nem a morte de impostos nem a de que a política deve ser a da administração fiscal, pois não ultrapassaria os propósitos arrecadatórios, em um momento que o que se demanda são progressos na relação entre Fisco e contribuinte, por meio de uma regulação da Norma Geral Antielisiva. Propugna-se uma instituição fortificada e funcional, desvinculada de pretensões de arrecadação, mas de promoção de política fiscal, como vertente da política nacional.

¹¹ Idem, Ibidem, p. 88.

¹² Deve-se pontuar que, tratando-se da política por trás de uma regulação para a Norma Geral Antielisiva brasileira, a política que se trata é a política fiscal, que, em sua concepção mais básica, seria a posição do Estado com relação às despesas e receitas públicas, com inerente interseção entre a tributação, a economia e as finanças públicas. Afunilada a perspectiva para a política fiscal, tem-se que, de acordo com o Rogério Mori¹², três seriam as funções da política fiscal, com base nas ações estatais: a alocativa, a distributiva e a estabilizadora. Dito isto, pela generalidade imanente ao tema, outro funil deve ser passado: não se perfaz nas clássicas funções alocativa e distributiva da política fiscal a relevância de uma regulação do tratamento do planejamento tributário em sua zona mais cinzenta, a da elisão fiscal, uma vez que a alocativa refere-se ao fornecimento de bens e serviços públicos, e a distributiva se baseie na distribuição de renda em uma sociedade, sob a justificativa do que considere mais próximo de um ideal de justiça. A função estabilizadora é, assim, o principal *background* político-funcional que se pretende admitir em uma regulação para a Norma Geral Antielisiva em um contexto de desenvolvimento nacional, afinal, foi com essa função que a política fiscal brasileira, tal qual é exposto nas palavras de Mori, “transcendeu sua característica básica ao longo de boa parte da segunda metade do século XX e ganhou contornos desenvolvimentistas, com maior intervenção do Estado na economia brasileira” (Cf. MORI, Rogério. *Política Fiscal e Desempenho Macroeconômico*. In: VASCONCELLOS, Roberto França de. (Coord.)

Assim, configurar-se-ia um início da adequação do sistema tributário às demandas mínimas de justiça, eficiência, solidariedade e moralidade¹³, concernentes ao ideal de uma economia globalizada. Diante disso, sugere-se que essa crise cíclica só teria condição de ser minimizada com a reconstrução do pensamento tributário por uma arrecadação socialmente mais eficiente e justa. Caso contrário, nem o Estado arrecada eficientemente, para financiar as atividades públicas, nem as empresas brasileiras ganham competitividade no cenário internacional, ainda tendo que encarar, internamente, a possibilidade de serem inviabilizadas, pelas autuações absurdas, com multas vultosas.

No meio, permanece-se a academia, tentando desdobrar-se a partir de “ilusões edificantes e tranquilizadoras”¹⁴, mas se apoiando em formas e léxico jurídicos que não mais revelam o mundo real, de substância, e onde se identifica um pensamento tributário extremamente resistente às inovações, causada pelos freios do tradicionalismo jurídico do *Civil law*, do protecionismo ao patrimônio contra intervenções do Estado, ou seja, carregada de valores do liberalismo clássico, mostrando, resultando em grandes e graves entraves ao amadurecimento das instituições.

Como repercussão e não à toa,, a Receita Federal do Brasil posicionou-se no sentido de que “O Brasil é um país de fraca tradição tributária e, portanto, a própria formulação das

Política Fiscal. São Paulo: Saraiva, Série GVlaw, 2009, pp. 3-4.). Assim, sob uma política fiscal estabilizadora, conectando a Tributação e do Desenvolvimento, tem-se pontualmente que “A função estabilizadora da política fiscal, por sua vez, tem como papel fundamental a utilização da política econômica com vistas a proporcionar crescimento econômico, elevado nível de emprego e estabilidade da inflação em patamar baixo. Nessa visão, o governo tem papel fundamental ao garantir de maneira explícita na condução da política econômica, com destaque para a política fiscal, os elementos essenciais para um bom desempenho econômico do país”. Nesse sentido, com uma atribuição de relevância maior dada à função estabilizadora, a política fiscal revela-se de uma forma mais moderna e adequada às perspectivas de inovação do presente trabalho; assim, como molde de ação estatal, a “rediscussão e redesenho do papel do Estado no contexto econômico ganharam uma nova perspectiva e dimensão”¹². Diante dessa realidade política, é que o eminente economista Rogério Mori apresenta as seguintes conclusões sobre o cenário de mudanças brasileiro: “De fato, **o Brasil não deve se furtrar, nos próximos anos, a uma nova rodada de rediscussão do papel do Estado na economia brasileira**, ainda que esse debate se situe em moldes distintos dos verificados no final da década de 1980 e início da década de 1990. **Claramente, essa discussão deverá transitar para o desenho da política fiscal e da sua estratégia de ação para os próximos anos, com implicações diretas para o desempenho macroeconômico brasileiro.** (...) Claramente, o papel da política fiscal e do Estado brasileiro no início do século XXI tem contornos diferentes do que foi vivenciado pelo País por boa parte do século passado. É difícil imaginar um Estado operando nos moldes dos anos 1970 em um contexto globalizado econômico e financeiramente como o verificado nos dias de hoje. (...) **A política fiscal aproxima-se de uma encruzilhada na qual a estratégia da última década mostra sinais de esgotamento e há necessidade de mudanças** do ponto de vista da estrutura dos gastos.”

¹³ Art. 37 da Constituição Federal de 1988. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, **moralidade**, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (...) (Grifo acrescido)

¹⁴ UNGER, Roberto Mangabeira. *Impostos e Paradoxos*. Folha de S. Paulo, 28 de abril de 1998. *Apud* CINTRA, Marcos. *Globalização, Modernização e Inovação Fiscal*. In: VASCONCELLOS, Roberto França de. (Coord.) Política Fiscal. São Paulo: Saraiva, Série GVlaw, 2009, p. 74.

soluções tributárias deve prevenir, desde sua concepção, a evasão fiscal”¹⁵. E a situação só tem se agravado, demonstrando a necessidade de consolidação dos valores e amadurecimento institucional para tirar o Brasil da realidade de um país de tradição tributária fraca. Com o retardo prolongado desse necessário amadurecimento, a situação chegou ao insustentável, trazendo, paulatinamente, maturidade a fórceps e revelando que o suposto prazo de inexequibilidade para consolidação de valores e de maturidade institucional tenha terminado. O tempo é agora!

Todavia, da percepção de que o tempo urge, por onde começar? Até porque, conforme bem posiciona Eurico de Santi, “não fossem os mesmos textos, as mesmas leis, a mesma Constituição, diríamos que o sistema do contribuinte e o sistema do Fisco conformam sistemas de direito totalmente diversos”¹⁶. Não aceitando a possibilidade de coexistirem diferentes sistemas, a perspectiva oposta entre os tributistas do contribuinte e os tributaristas do Fisco deve se basear no mesmo sistema, para adequar seus próprios interesses.

Diante disso, como pontapé mais relevante para se trabalhar medidas adequadas para o tratamento do planejamento tributário e contenção de estruturas abusivas, retoma-se a introdução de uma Norma Geral Antielisiva no Brasil, com o advento do parágrafo único¹⁷ ao artigo 116 do Código Tributário Nacional, pela Lei nº 104, de 10 de janeiro de 2001.

Para se ter noção de para que veio o presente dispositivo, vale transcrever a Mensagem nº 1.459 do Poder Executivo, transformada no Projeto de Lei Complementar nº 77, de 1999, que viria a se transformar na Lei Complementar nº 104 de 2001 e que “submete à deliberação do Congresso Nacional o texto do projeto de lei complementar que ‘altera dispositivos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional’:

A inclusão do parágrafo único ao art. 116 faz-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos e negócios jurídicos praticados com finalidades de elisão, constituindo-se, desta forma, em instrumento eficaz para combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito.¹⁸

¹⁵ SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Condicionantes e perspectivas da tributação no Brasil*. Estudo Tributário 07, ago. 2002, acessível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/estudos-diversos/condicionantes-e-perspectivas-stb>, acesso em 21/02/2017.

¹⁶ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Planejamento tributário e estado de direito: Fraude à lei, reconstruindo conceitos, entre metáforas e 'buracos no direito': Evasão, elusão, elisão ou... 'ilusão'?*. FISCOSoft, v. 3248, p. 5, 2012.

¹⁷ A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

¹⁸ <http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD16OUT1999.pdf#page=46>. Acesso em 20/02/2017.

Como já mencionado, a doravante considerada Norma Geral Antielisiva ainda não foi regulada, mesmo diante de variadas tentativas do Legislativo, via Projetos de Lei, e do Executivo, por Medidas Provisórias, tendo a primeira sido a Medida Provisória nº 66, de 2002, e a última a Medida Provisória nº 685, de 2015, ambas tentativas rejeitadas pelo Congresso, marcando o início de uma mudança de tratamento da matéria pelas autoridades fiscais, mas, por faltar legalidade disponível, de forma ainda arbitrária e inadequada. Parte-se da premissa, então, de que o Brasil detém uma GAAR – *General Anti-Avoidance Rule*, sigla no inglês usada para “Norma Geral Antielisiva”, mas inaplicável por falta de regulação, bem como, em vez de contestá-la, de que é o ponto de partida para qualquer passo normativo na regulação de operações específicas que caíssem sob o guarda-chuva da Norma Geral, mas não satisfatoriamente tratadas pela generalidade e abstração da medida.

Na verdade, amplamente os casos considerados de planejamento tributário tendem a ser vistos sob uma conotação pejorativa, diante a quase total autuação, uma vez que, sem limites estabelecidos em lei, os fiscais sempre autuam, por sempre apresentarem dúvidas. Assim, a questão que se faz é: diante falta de regulação no Brasil para os casos de planejamento tributário, o *rule of law* perde força? E, já se pode antecipar a resposta no sentido de que “sim”, pois a falta de regulação aumenta a fragilidade do negócios brasileiros no exterior, além de aumentar a insegurança dos negócios estrangeiros no Brasil, comprometendo o desenvolvimento. Nesse sentido, reitere-se: parte-se da premissa de que deve haver uma regulação para a Norma Geral Antielisiva brasileira.

O presente trabalho dedica-se, então, a avaliar todo o percurso de tentativas e, fundamentadamente, a relevar a ainda necessidade de uma regulação doméstica para a Norma Geral Antielisiva, segundo política pública incrementalista¹⁹ e integrada com as demandas internacionais, mas, simultaneamente, em consonância com o desenvolvimentismo brasileiro como contexto para a forma de atuação do Estado e assumindo a ideia de que o Direito pode ser vetor instrumental ao desenvolvimento econômico e social do Brasil, para, ao fim, ter-se

¹⁹ O modelo de política mais representativo do que se imagina com uma regulação da Norma Geral Antielisiva é o do “incrementalismo”, com poucas propostas e foco na etapa de formulação, não à toa sendo o que mais se adequa as perspectivas do presente trabalho, cuja contribuição é voltada à formulação normativa para tratamento do planejamento tributário, via regulação do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional. Em contraponto ao modelo teórico e impraticável da “racionalidade” que vislumbra exaurir todas as possibilidades, apresenta-se como uma alternativa a ele e conservador, no sentido de que “os atuais programas, políticas e despesas são considerados como ponto de partida, e a atenção é concentrada sobre novos programas e políticas e sobre acréscimos, decréscimos ou modificações nos programas em vigor” (HEIDEMANN, Francisco G.; SALM, José Francisco. *Políticas públicas e desenvolvimento*. Brasília: UnB Editora, 2014), aceitando a legitimidade do passado, e aproveitando-o como base para os novos passos.

recomendações pontuais para uma regulação apropriada via proposta já existente e madura sobre o assunto²⁰.

Além disso, pretende-se que uma solução proposta ao problema esteja em consonância com uma das últimas e de maior repercussão propostas de reforma política no Brasil, cujo título é “Produtivismo Incluyente: Empreendedorismo Vanguardista”²¹, Roberto Mangabeira Unger, quando à frente da Secretaria de Assuntos Estratégicos da Presidência da República no ano de 2015, consonância esta que se verifica pela estruturação em três pilares comuns, quais sejam: (i) buscam solucionar entraves que têm contido o impulso empreendedor e inovador na economia brasileira; (ii) avançam ideias e iniciativas que já estão em circulação no governo e no país, com distintos graus de amadurecimento e apoio; (iii) concentram-se em mudanças de regras e, portanto, têm baixo ou nenhum impacto orçamentário.

É patente que uma regulação da Norma Antielisiva bem desenhada deva vir a impulsionar o empreendedorismo, por meio de um melhor ambiente de negócios, atendendo ao primeiro pilar. Como percorrida toda a evolução do debate na doutrina, todo o percurso de propostas normativas, avaliando a maturidade de cada uma delas por meio de testes, e apresentado um amplo panorama do tratamento do planejamento tributário atualmente, espera-se que a contribuição ao desenredo de uma regulação da Norma Geral Antielisiva também possa estar de acordo com o segundo pilar apresentado. Por fim, por mais que seja ideal não haver nenhum impacto orçamentário, um dos motivos que leva uma grande quantidade de jurisdições a editar uma Norma Geral Antielisiva é exatamente para funcionar como um guarda-chuva regulatório, para menos e melhores ações pontuais, para lidar com as operações de planejamento tributário, permitindo, inclusive, uma grande redução de custos por uma redução imediata do contencioso pernicioso instaurado no cenário brasileiro, mas,

²⁰ A ideia de regulação revela duas dimensões que podem ser identificadas em um plano formal como sistema de controle social entre os agentes econômicos, quais sejam: (i) normativa, segundo a qual o sistema deve encerrar regras e normas que facilitem as condições de prevalecimento dos direitos; e (ii) a sociológica, que diz que as normas ou regras devem condicionar, de fato, o comportamento das unidades econômicas. Sob a perspectiva de um sociólogo que cuja principal pesquisa envolveu política, regulação e o comportamento abusivo ou mesmo criminoso de empresas, transcreve-se o seguinte trecho da obra de Michael Clarke, em que se sublinha a dificuldade encontrada em os atores envolvidos, ou mesmo, mesmo por falta de compreensão pública, do que se oferece com uma regulação, especialmente nos seus respectivos negócios e campos de atuação: ***“One of the greatest difficulties that states have with regulation, therefore - and the same applies to business and industries subject to regulation – is achieving a balanced public understanding of what regulation can offer. This problem is exacerbated by the technical nature of much of the information available, and by the constantly changing diversity of threats.”*** (CLARKE, Michael. *Regulation*. Londres: Palgrave Macmillan, 1999, p. 231).

²¹

Disponível

em:

<http://www.robertounger.com/portuguese/pdfs/produtivismo/textos/EMPREENDEADORISMO%20DE%20VANGUARDA.pdf>. Acesso em 28/10/2016.

para tanto, algum impacto orçamentário deve haver a curto prazo, devendo ser avaliado sob as variáveis da “viabilidade econômica” e de “custo-benefício” de qualquer mudança proposta.

Reitera-se, portanto, que se proceda a uma regulação da Norma Geral Antielisiva brasileira. É matéria que urge constar em pauta nas agendas de reforma! Todavia, a proposta de se regular as situações de planejamento tributário, com a pretensão de se conformar como *by-pass* a todas as fragilidades causadas pela ausência de regulação, para de norte à conversão do “*law in books*” em “*law in action*”, envolve complexidades, imprecisões e destom entre os atores envolvidos. Por isso, este trabalho pretende oferecer um estudo compreensivo da realidade brasileira, compreendendo cada etapa de evolução no tratamento do planejamento tributário.

Para tanto, além desta introdução, o trabalho estrutura-se em três capítulos, quais sejam: (i) O Planejamento Tributário: panorama terminológico e uma perspectiva do embate doutrinário e jurisprudencial no Brasil; (ii) Do percurso legislativo brasileiro, dos paradigmas estrangeiros e uma aproximação dos paradigmas estrangeiros; (iii) Diante do diagnóstico, formulações normativas à prova: uma contribuição ao desenredo da regulação da Norma Geral Antielisiva brasileira; e conclusões.

Neste primeiro Capítulo, de Introdução, a proposta do trabalho é apresentada, com um percurso do tópico genérico do planejamento tributário ao tema específico da Norma Geral Antielisiva em um contexto de regulação e desenvolvimento no Brasil. Em seguida, são identificados, objetivamente, o objeto de estudo, o problema e a hipótese de pesquisa.

No Capítulo I, inicia-se com o questionamento do porquê de uma Norma Geral Antielisiva, seguido de uma a apresentação abrangente sobre “planejamento tributário”, começando com um panorama terminológico sobre suas facetas, isto é, “elisão”, “evasão” e “elusão”, da mesma forma que das figuras correlatas, inerentes ao tema, como “simulação”, “fraude à lei”, “abuso de direito”, “negócio jurídico indireto”, “propósito negocial” e “substância econômica”. Com o panorama conceitual estabelecido, a perspectiva passa para a evolução do debate na doutrina doméstica, à qual se atribui didaticamente quatro fases: “liberdade salvo simulação”, “liberdade salvo patologias do negócio jurídico”, “liberdade com capacidade contributiva” e “da harmonização e do desarranjo institucional”. Com a compreensão do labirinto conceitual em que se encontra o tema e com a perspectiva de evolução do debate, cujo entrave se verifica pelo imbricamento mútuo de todas as fases, em que, por exemplo, consta resistência criada pela primeira fase ainda na quarta fase, passa-se a uma verificação da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), âmbito onde se pode identificar cada uma das características apresentadas no decorrer do

capítulo, por ser onde todo o caos instaurado desemboca, representando mais que mero indício do diagnóstico brasileiro em relação ao problema apresentado.

No Capítulo II, trilha-se todo o percurso de tentativas de regulação da Norma Geral Antielisiva no Brasil, abrangendo os Projetos de Lei, todos ainda em trâmite no Congresso Nacional, e as Medidas Provisórias, ambas com dispositivos relacionados ao tema rejeitados e não convertidos em Lei. Em relação à Medida Provisória nº 685 de 2015, mais recente tentativa formalizada, sistematiza-se todas as emendas apresentadas. Além disso, antecipa-se a revelação do que se entende como uma promessa para a regulação da matéria, elaborada sob os auspícios do grupo de especialistas da “Macrovisão do Crédito Tributário”. Em seguida, para confrontar à evolução nacional, faz-se uma aproximação a supostos paradigmas regulatórios estrangeiros, para se confirmar que não necessariamente representam modelos a serem transplantados e, assim, que *one size doesn't fit all*.

O Capítulo III, é aberto com a consciência de que um diagnóstico brasileiro foi extraído. A partir daí, os projetos de lei em trâmite no Congresso Nacional e a proposta da Emenda nº 78 à Medida Provisória nº 685 de 2015, mais madura tentativa já formalizada de regulação, são postos à prova com base em testes extraídos de percepções e conclusões de trabalhos de estudiosos sobre o tema, para evidenciar vantagens e falhas das propostas, dentro do que se considera uma regulação adequada ao tema. Por fim, aproveitando-se dos mesmos testes e trazendo novas perspectivas e avaliações, verifica-se em que situação se encontraria a proposta do projeto “Macrovisão do Crédito Tributário”, para que seja disponibilizada uma perspectiva sobre essa promessa de regulação para a Norma Geral Antielisiva.

Finalmente, nas Conclusões, a partir de uma síntese da pesquisa, retoma-se qual é o objetivo pretendido com o trabalho, para, em seguida, confrontá-lo com os resultados atingidos com o encerramento da pesquisa. Com isso, dez conclusões finais e reflexões prospectivas são apresentadas, uma vez que o trabalho não pretende esgotar os esforços em prol da resolução da problemática levantada, mas ter a possibilidade de contribuir efetivamente ao desenredo da regulação da Norma Geral Antielisiva brasileira, como fio condutor ao desenvolvimento.

2. Premissas Metodológicas: delimitação do objeto de estudo, o problema e as metas da pesquisa

Em sintonia com ideais de vanguarda da Fundação Getúlio Vargas, tem-se que o ponto de partida do estudo é um problema real, ao qual o trabalho, atingindo as metas da pesquisa, tem a pretensão de oferecer uma contribuição à resolução do problema, neste caso consistente em propostas no progresso do desenredo de uma regulação adequada para a Norma Geral Antielisiva brasileira. Como se verificará, trata-se de um problema jurídico e, como lente principal de observação, de direito tributário, mas transcende o direito tributário brasileiro, pois também é estrangeiro e, de recente construção, aquele referente a um sistema tributário global.

Reconhece-se e antecipa-se, todavia, que inúmeros pontos cegos podem surgir da pesquisa aplicada, se lida por atores das numerosas áreas tangenciais que entornam a problemática e que seriam tocadas pelas propostas apresentadas, mas não estaria ao alcance serem detectadas previamente em uma pesquisa limitada pela elaboração por apenas um ator, como é imanente a um trabalho de dissertação de mestrado²². Bem verdade, imagina-se que cada ponto cego que se identifique possa desencadear outras pesquisas, capazes de agregar ao tema central do planejamento tributário.

Com relação à bibliografia do trabalho, foi utilizada bibliografia brasileira, mas também estrangeira, uma vez que se coloca o planejamento tributário inserido em um contexto global de negócios e relações transnacionais entre as empresas, entre empresas e fiscos e, atualmente, mesmo entre fiscos de diferentes jurisdições. E não há como regular e tributar adequadamente transações internacionais sem que seja exposta uma rede regulatória que transcenda uma única jurisdição. Assim, a bibliografia, necessariamente, demonstra a

²² Afinal, como bem alerta Moeller, “O “fazer sentido” é a interação entre o real e o possível. Aquilo que pensamos faz sentido dentro de um horizonte de possibilidades. Sem um contexto de sentido, pensamentos não podem fazer sentido. Similarmente, a comunicação, sem um contexto de sentido, não consegue fazer sentido. Nossas mentes e comunicações operam em um horizonte de sentidos, tal qual um barco opera em um corpo de água. **Estas operações acontecem na base da distinção entre o que é real e o que é possível.**” (grifos acrescidos). (Tradução livre do autor para “*Sense-making is the interplay between the actual and the possible. What we think makes sense within a horizon of possibilities. Whithout a context of sense, thoughts cannot make sense. Similarly, communication without a context of sense cannot make sense. Our minds and communications operate within a sense-horizon like a ship operates on a body of water. **These operations take place on the basis of a distinction between what is actual and what is possible.***”) (MOELLER, Hans-Georg. *Luhmann Explained. From Souls to Systems*. Chicago: open Court, 2006, p. 67).

inserção do tratamento doméstico do planejamento de acordo com uma coerência internacional. Sendo assim, houve a cautela na referência apenas a pontos que descrevessem negócios, formatassem modelos de instituições e delineassem as normas antielisivas estrangeiras, sem limitações legais ou julgamentos como paradigmas que devam ser copiados.

Quanto ao diagnóstico jurisprudencial apresentado, por sua vez, pela cautela acima exposta, não se utilizou jurisprudência estrangeira no presente trabalho. Da mesma forma, não foi realizada uma pesquisa de decisões judiciais em torno do planejamento tributário, por elas não serem capazes de representar uma amostragem, uma vez que o tema enfrenta um processo de desjudicialização, desde a instituição dos programas especiais de parcelamento. Sendo assim, apenas a jurisprudência administrativa é referida no trabalho. E, como já são inúmeros os trabalhos que realizaram pesquisa de julgados no antigo Conselho de Contribuintes e no CARF, que o presente trabalho, como progresso de pesquisa, meramente utilizou-se dos resultados de pesquisa de autores selecionados pela qualidade e referência do estudo, para, em conjunto, formar um diagnóstico do tratamento jurisprudencial administrativo, em âmbito federal, do planejamento tributário.

Por fim, uma perspectiva histórica foi utilizada por meio da construção de cada uma das formulações normativas tendentes a dar um tratamento ao planejamento tributário via regulação da Norma Geral Antielisiva brasileira, não sendo, portanto, uma mera reflexão sobre o tema, mas uma construção da recente trajetória de intuito regulatório, como forma de sedimentação das ideias coerentes subjacentes às propostas e conferência de uma avaliação das nuances positivas e negativas de cada uma delas, para que se as seguintes propostas normativas possam ser construídas a partir de uma acessível perspectiva dos pontos a serem melhor trabalhados, sem repetir falhas e lacunas.

Assim, tendo-se verificado qual o percurso da generalidade de abrangência do tópico do “planejamento tributário” ao tópico de enfoque de uma regulação para a Norma Geral Antielisiva brasileira, como proposta do trabalho, para que o leitor não se perca nas abstrações trazidas e análises conferidas aos dados e informações levantados, faz-se mister que esteja evidenciada uma delimitação objetiva do objeto de estudo, bem como uma identificação do problema e as propostas incrementais de resolução.

Como delimitação do trabalho, tem-se o de tratamento do planejamento tributário elisivo, com potencialidade para ser agressivo, ou, em outros termos, abusivo, aquele que cumpre a letra da lei, mas pode ser abusivo em relação ao seu espírito, ou à política pretendida, isto é, aproveitando as palavras de James Alm, aquele que “consiste em prática que reduz a alíquota efetiva de um tributo sobre um tipo particular de rendimento para um

nível abaixo daquele pretendido pela política tributária para essa renda”²³, conforme percentual instituído pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE.

A preocupação não tem enfoque principal na figura ilícita, claramente evasiva do planejamento, embora inerentemente seja tocada, ao passo que os pretensos e atualmente não mais que etéreos limites de permissibilidade fazem com que seja parte do estudo, mas não é o ponto da preocupação, de modo que as penalidades para os casos de evasão não são compreensivamente abordadas. Importa, na verdade, a figura nebulosa da elisão, no limite do permitido e do proibido, passível à desconsideração pelas autoridades administrativas e às eventuais multas, mas que não dispõe atualmente de tratamento adequado, pela falta de regulação.

Diante da introdução do parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional, mas carente de regulação, para se identificar as nuances e repercussões da figura elisiva, delimitado o objeto de estudo, pretende-se contribuir com perspectivas de contornos e premissas de uma regulação para a Norma Geral Antielisiva brasileira, levando em conta o cenário doméstico, mas sem olvidar que o país, para atingir um melhor nível de desenvolvimento econômico e social, também deve ser visto como *player* internacional, assim relevando eventuais progressos de medidas internas com coerência global. Afinal, não se trata de um problema exclusivamente interno. Tem-se, diante do estudo, um problema de representatividade global e que não pode ser resolvido se não devidamente levantado neste contexto.

Assim, há uma problemática ampla, consistente no mau funcionamento sistêmico e institucional no tratamento das operações nebulosas de planejamento tributário, em que se identifica grave crise de confiança entre os atores envolvidos, que se colocam nos polos de um ponto de tensão, ao mesmo o não mais funcionamento das estratégias de regulação baseadas nos paradigmas do crime e do serviço não mais atendem às necessidades de impacto regulatório.

Dentro desta problemática ampla, há uma específica, formada pelos entraves diversos que surgem de um labirinto conceitual e uma limitação textualista dos intérpretes e aplicadores do direito que se aproximam do tema, ao prenderem-se a percepções falidas diante da globalização. Além disso, agrega-se uma inclinação a falência institucional, com o

²³ ALM, James. *Um Sistema Tributário transparente desencorajaria o “planejamento tributário agressivo”?* Trad. Nara C. Takeda Taga. IN: *Transparência Fiscal e Desenvolvimento. Homenagem ao Professor Isaías Coelho*. São Paulo: Ed. FIscoSoft, 2013, p. 276.

recente dismantelamento do mais importante órgão julgador em matéria técnica do país. Dessa forma, “metonimizado” na causa pelo efeito, o problema pode ser evidenciado não apenas como a falência do sistema e o desarranjo institucional gerado pela incapacidade de tratar o assunto, mas já associando o problema ao próprio planejamento tributário, em sinonímia com o caos instaurado.

As medidas de solução, por sua vez, ainda que influenciadas por um contexto internacional, devem ser tomadas no plano doméstico brasileiro. Por isso, é verificada amplamente a trajetória nacional, seja por meio da evolução do debate na doutrina, o seu tratamento na jurisprudência e, diante de uma carência legislativa, todo o percurso das formulações normativas para regulação do tema desde a introdução do parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional até o encerramento do presente estudo. Assim, trilhando um percurso descritivo do contexto abrangente, avaliativo em relação às formulações normativas já surgidas para lidar com o problema, perpassa-se também uma etapa prescritiva, ao se ponderarem recomendações como contribuição para uma regulação da uma Norma Geral Antielisiva brasileira. Ou seja, a premissa assumida é de que hipótese de resolução viria por meio de uma regulação para o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, cujos contornos, premissas e política considerados relevantes no processo são apresentados no decurso do trabalho, ao mesmo que, pontual e especificamente, apresenta-se no trabalho os mesmos contornos, premissas e política, vistos ou ressalvados, sob a forma da última e mais madura formulação normativa elaborada até o momento do encerramento da pesquisa.

CAPÍTULO I - O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: PANORAMA TERMINOLÓGICO E UMA PERSPECTIVA DO EMBATE DOUTRINÁRIO E JURISPRUDENCIAL NO BRASIL

1. De antemão, por que uma Norma Geral Antielisiva?

O modelo de tratamento ao planejamento tributário ainda prevalecente entre os juristas é o que prestigia a lacuna, como espaço de permissão para o contribuinte poder organizar seus

negócios da maneira lhe aprouver. No Capítulo IV do Código Tributário Nacional, que dispõe sobre “Interpretação e integração da Legislação Tributária”, o art. 108 traz o seguinte sobre a possibilidade de lacunas:

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

A partir do dispositivo, reconhece-se que a incompletude do ordenamento pode permear algumas relações entre fato e norma no Direito Tributário, no entanto, é perceptível que a vontade do legislador não é de que a lacuna permaneça, dotando o aplicador do direito de meios secundários para sanar o vazio normativo.

Em verdade, o culto à lacuna decorre da primeira fase do debate, como se verificará, associado ao da liberdade absoluta e, para a própria existência da ideia de espaço não regulado, também associado à tipicidade fechada. Ou seja, compreende-se que há a lacuna se a lei específica não for capaz atingir o fato em questão, de modo que deve ser permitido. Todavia, considerando que, dando suporte valorativo às normas específicas, existem normas gerais a serem consideradas, não haveria mais lacuna nem permissibilidade absoluta.

Diante da lacuna em relação a normas específicas, portanto, com a maturidade do debate, passou-se a admitir a ideia de que uma norma geral ser aplicada, e esta, por sua vez, pode ser do tipo inclusiva ou exclusiva²⁴. A exclusiva, de acordo com as premissas da primeira fase, trata a matéria de forma que, se o fato não estiver previsto nas específicas, não estaria sujeito à tributação. A inclusiva, por outro lado, entende que o fato não regulado especificamente não deixa de ser contemplado com a hipótese de incidência, por outros princípios e valores.

Este tipo de tratamento põe em xeque todos os conceitos, de acordo como foram formulados na primeira fase, como o da elisão tributária, envolvendo operações para reduzir a carga tributária, ainda como figura exclusivamente lícita. Sobre a interpretação da lacuna em casos de planejamento tributário, bem esclarece Marco Aurélio Greco²⁵ que:

²⁴ Cf. GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3ª. Ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 181.

²⁵ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3ª. Ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 183.

Para alguns, diante da lacuna, o passo subsequente da interpretação/ aplicação do ordenamento deve se dar pela aplicação de uma *norma geral exclusiva* de modo que o não expressamente previsto estará fora do alcance da norma tributária, como corolário da ideia de liberdade. Para outros, o passo seguinte deve se dar pela aplicação de uma *norma geral inclusiva*, de modo que o não expressamente previsto estará dentro do alcance da norma tributária, como resulta do princípio da capacidade contributiva e do valor da isonomia. **O cerne do tema da lacuna, portanto, não é a existência de um vazio normativo, mas um conflito de critérios normativos, um conflito de valores a serem prestigiados na aplicação do ordenamento positivo. De um lado, valores do Estado de Direito (liberdade, propriedade e segurança), de outro lado, valores do Estado Democrático (capacidade contributiva, solidariedade e isonomia).** (grifos nossos)

A partir do texto, é passível de melhor compreensão o enquadramento da perspectiva da lacuna, por momentos do debate, sob diferentes premissas. Inclusive, Greco acrescenta que a lacuna não significa o “silêncio eloquente” da legislação, pois “lacuna é a falta de previsão específica; silêncio eloquente é a previsão específica através de uma não previsão”²⁶. Acompanha-se neste trabalho a opinião de Greco, no sentido de que apenas falta a previsão específica para tratar dos casos de planejamento tributário. Essa é a primeira razão, então exposta do porquê de uma Norma Geral Antielisiva, ou uma GAAR, sigla para *General Anti-Avoidance Rule*, doravante utilizada neste tópico, uma vez que a sua adoção é uma vacilação avaliada por inúmeros países e, portanto, faz parte do debate internacional. A adoção do termo, assim, mesmo que esteja em vias de regulação doméstica, traz a lembrança de sua abordagem ser de repercussão e importância internacional, especialmente, no debate sobre a transferência de lucros e erosão da base tributável.

Seguindo ainda a linha acima trazida por Greco, tem-se que, na falta de uma norma específica, aplicam-se uma norma geral, razão desmembrada da primeira pela qual se entende que deve haver uma Norma Geral Antielisiva, para dar suporte às específicas e devidamente tratar os casos escorregadios de planejamento tributário, entendidos aqui como principalmente os de elisão fiscal, comportando as áreas limítrofes entre o lícito e ilícito, com prevenção e combate a arranjos abusivos que percorrem as brechas permissivas do ordenamento. Todavia, ainda que se possa entender que uma GAAR pode ser dividida pela perspectiva legal, pelas doutrinas judiciais de prevenção ao abuso e pelas formas de interpretação da lei tributária²⁷, no presente trabalho, a GAAR a que se refere é especificamente a vista consubstanciada em uma norma positivada. Por esse motivo, diante da grande lacuna existente na positivação da

²⁶ Idem, Ibidem, p. 184.

²⁷ ALLEVI, Laura; CELESTI, Chiara. *10th GREIT Annual Conference on EU BEPS; Fiscal Transparency, Protection of Taxpayer Rights and State Aid and 7th GREIT Summer Course on Tax Evasion, Tax Avoidance & Aggressive Tax Planning*, Intertax. Wolters Kluwer Law International, abril de 2016, pp. 90-91.

mesma, é que a Norma Geral Antielisiva não pode ser a que superficial e propedeuticamente foi trazida no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional.

Um fato é que, embora se possa dizer que a adoção de uma GAAR não seja uma tendência mundial e que estaria suprida sua ausência por medidas antielisivas específicas e pela jurisprudência dos tribunais superiores²⁸, em primeiro lugar, no Brasil, pelas diversas razões já alhures apresentadas, não há uma jurisprudência que se possa considerar em matéria de planejamento tributário nos tribunais superiores judiciais e, nos administrativos, especialmente no CARF, não há uniformidade de entendimento suficiente, para que o contribuinte pudesse gozar de segurança jurídica, a ponto de justificar se evitar politicamente os custos de conformidade de uma regulação sobre a matéria. Além disso, a adoção é facilmente identificada como tendência mundial, ao passo que (i) inúmeros países, tanto do *Common Law*, como do *Civil Law*, têm recentemente adotado, (ii) existem recomendações da OCDE²⁹ para adoção e contornos adotados pelos países signatários na conformação de uma GAAR, além de, até mesmo, (iii) haver uma recomendação, na União Europeia para uma eventual GAAR Comum³⁰, disponibilizando um desenho recomendável para as adotadas na legislação doméstica de cada Estado-membro, com uma ideia comum e geral de abuso no planejamento e organização dos negócios, como forma de melhorar o ambiente de cooperação internacional no combate ao planejamento tributário agressivo³¹.

Foge do escopo do presente trabalho levantar qualquer bandeira, a favor ou contra uma GAAR comum na União Europeia, tendo sido mencionada apenas com o propósito de fundamentar o contra-argumento de tendência mundial de adoção, a tal ponto, que um bloco político-econômico como a União Europeia já apresentar preocupações concernentes a uma

²⁸ Cf. VASCONCELLOS, Roberto França de. *Planejamento Tributário: Elisão Versus Evasão Fiscal: Relação Entre o Direito Tributário e o Direito Privado*. In: Tathiane Piscitelli. (Org.). *O Direito Tributário na prática dos Tribunais Superiores: Sistema Tributário Nacional e Código Tributário Nacional em debate*, 2013, pp. 319-320.

²⁹ Juliana Palma, inclusive, destaca que “A maior atenção conferida ao planejamento do exercício da competência normativa pelas entidades analisadas relaciona-se à recomendação da OCDE sobre a Reforma Regulatória brasileira, que previa o planejamento regulatório como uma das frentes de aprimoramento da regulação no Brasil”, constando no “Relatório sobre a Reforma Regulatória. Brasil – Fortalecendo a governança para o crescimento”, segundo o qual, de acordo com a OCDE, “[o] planejamento prospectivo tem provado ser útil para melhorar a transparência, previsibilidade e coordenação da regulação. Ele promove a participação das partes interessadas, o mais cedo possível, no processo regulatório, e isto pode reduzir os custos de transação por meio de uma ampla divulgação prévia de futuras regulações. Muitos países da OCDE têm estabelecido mecanismos para publicação de detalhes da regulação que planejam preparar no futuro” (PALMA, Juliana Bonacorsi de. *Atividade Normativa da Administração Pública: Estudo do processo administrativo normativo*. Tese de Doutorado, defendida na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2014, pp. 307-308).

³⁰ https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/c_2012_8806_en.pdf. Acesso em 20/01/2017.

³¹ FRANZ, Tobias. *The General Anti-Abuse Rule Proposed by the European Commission*. Intertax. Wolters Kluwer Law International, janeiro de 2015, pp. 660-672.

harmonização internacional deste tipo de regulação, mas um ponto se pode aproveitar, que é o de se ter uma convergência entre as jurisdições no que se refere ao que se entende por planejamento tributário agressivo, ou, em outras palavras, na sua forma abusiva, bem como a adoção ampla dos critérios do “propósito negocial”, seja pelo viés do “*principal purpose*” ou do “*essential purpose*”, e da “substância econômica” e sua correlata inerente da “primazia da substância sobre a forma”.

Assim, diante de lacunas da lei, caos interpretativo e carência regulatória, uma GAAR traz e é benéfica, por trazer ao ordenamento padrões mínimos, como instrumental a ser utilizado pelos intérpretes e aplicadores do direito, eliminando um tanto de discricionariedade dos julgadores, sejam administrativos ou judiciais, servindo de guarda-chuva para uma melhor coordenação e coerência entre as medidas normativas específicas de combate ao planejamento tributário agressivo, reduzindo amplamente a insegurança jurídica e, pensando nos negócios transnacionais, dando ares de coesão entre as jurisdições naquilo que considera reprovável e, por conseguinte, aprimorando um sistema tributário internacional, de modo que, como benefício último, implemente-se no âmbito doméstico brasileiro um melhor ambiente de negócios, favorável aos investimentos internacionais, além de se firmarem as bases para uma melhor relação de confiança adquirida por novas normas sociais e jurídicas permitidas pela instituição de uma GAAR.

Diante disso, tendo em vista o porquê e a patente necessidade de que uma GAAR seja adotada no Brasil, como *player* internacional, e que não seja apenas sob a forma e conteúdo desvalidos do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, fica evidente que a regulação deve ter contornos que levem a um nível de segurança jurídica e qualidade de ambiente de negócios, melhores do que se não houvesse a Norma. Questiona-se, assim, qual seria a conformação desta norma.

No decorrer do estudo, fornece-se um extenso e compreensivo *background*, para uma regulação da Norma Geral Antielisiva brasileira, no formato de uma medida genérica customizada às necessidades nacionais, mas considerando ser um instrumento de cooperação internacional de um *player* global de representatividade, como forma de melhorar a segurança jurídica, a relação de confiança entre Fisco e contribuintes e, por conseguinte, o ambiente de negócios nacional, de forma a torná-lo mais atrativo aos investimentos estrangeiros, ao mesmo que favorável à competitividade e globalização das empresas brasileiras.

Genericamente, pode-se aproveitar, inclusive, os pressupostos listados, à época da elaboração da Norma Geral Antielisiva no Canadá, que Arnold e Wilson³², em análise sobre o instituto, julgavam dever estar presentes e que foram posteriormente trazidos em estudo elaborado por Luiz Dias Martins Filho³³, a seguir:

- (1) uma norma geral antielisiva deve ser ampla o suficiente para abranger todos os tipos de transações que resultem em métodos abusivos de elisão fiscal;
- (2) deve fazer distinção entre transações elisivas abusivas e transações elisivas legítimas;
- (3) deve focar, se possível, mais nos resultados das operações do que no propósito, intenção do contribuinte em efetuar determinada transação/operação. Se, entretanto, o teste do propósito mercantil/empresarial é utilizado, deve este ser um teste objetivo;
- (4) a norma geral antielisiva deve guardar harmonia com outras normas antielisão;
- (5) uma norma geral antielisiva só deve prevalecer sobre outras normas específicas antielisão apenas em determinadas situações/circunstâncias;
- (6) deve minimizar a incerteza, a insegurança jurídica dos contribuintes;
- (7) deve ser uma norma a ser aplicada em último recurso, em situações extremas;
- (8) os contribuintes devem estar legitimados a contestar/recorrer de todos os aspectos da aplicação de norma geral antielisiva;
- (9) a norma geral antielisiva só deve ser aplicada se houver estreita pertinência com as consequências tributárias de determinada transação;
- (10) sanções, multas, penalidades devem ser aplicadas a contribuintes que realizam transações/operações elisivas abusivas.

Todos os dez pressupostos atribuídos à época à instituição de uma Norma Geral Antielisiva no Canadá parecem nada menos que atuais, para servir de recomendações genéricas à regulação brasileira, às quais se busca atender por meio dos contornos gerais de uma proposta normativa. O contexto apresentado já dá uma feição de resposta aos questionamentos apresentados por Paulo Rosenblatt³⁴, em sua obra sobre a adoção de Normas Gerais Antielisivas por países em desenvolvimento, a partir da referência dos já considerados desenvolvidos, a seguir reproduzidos:

A evasão tributária é um problema que demanda uma resposta legislativa nas economias em desenvolvimento? Uma *GAAR* seria adequada a endereçar este problema em economias em desenvolvimento? Haveria notáveis diferenças entre os sistemas tributários de países desenvolvidos e em desenvolvimento que sugeririam uma *tailor-made GAAR*, em vez de um transplante de modelo ou kit de ferramentas? Que lições de design os países em desenvolvimento podem ter dos desenvolvidos que já experimentaram regras e doutrinas *GAAR*? Dada a discricionariedade e incerteza serem consequências da introdução de uma *GAAR*, como pode este poder

³² ARNOLD, Brian J.; WILSON, James R. *The General Anti-Avoidance Rule*. In: Canadian Tax Journal, vol. 36, nº 5, 1988.

³³ MARTINS FILHO, Luiz Dias. *Considerações sobre Norma Antielisão no Reino Unido*. In: Ricardo Lobo Torres; André Terrigno Barbeitas; Denise Lucena Cavalcante; Flávio Bauer Novelli. (Org.). *Temas de Interpretação do Direito Tributário*. 1ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, v. 1, p. 206-207.

³⁴ ROSENBLATT, Paulo. *General Anti-avoidance Rules for Major Developing Countries*, v. 49, Series on International Taxation. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer Law & Business, 2015.

ser limitado para promover um equilíbrio entre proteger a base tributável e salvaguardar os contribuintes?

Ou seja, diante das perguntas, tem-se que (i) a evasão tributária, por ser um problema global, demanda igualmente uma resposta legislativa nas economias em desenvolvimento, cuja (ii) primeira medida de tratamento deveria vir em forma de uma GAAR, uma Norma Geral Antielisiva, embora não seja totalmente suficiente; (iii) quaisquer países, em desenvolvimento ou desenvolvidos, de tradição no *Common Law* ou no *Civil Law*, devem ter uma GAAR customizada às suas particularidades, embora um pacote de recomendações possa ser o mesmo, como forma de facilitar e implementar uma melhor cooperação e harmonização internacional; (iv) a lição de se adotar uma Norma Geral, acompanhada de medidas específicas, cujo conteúdo envolva uma consideração da substância econômica subjacente às operações e uma verificação dos propósitos da transação em pauta, além dos mecanismos responsivos e que levem ao fortalecimento da relação de confiança entre o Fisco e os contribuintes; e (v) o equilíbrio, por sua vez, vem como consequência da transparência dada aos atos da Administração Pública e às estratégias dos contribuintes.

Ademais, em estudo realizado por Frederik Zimmer, um Relatório Geral³⁵ desenvolvido a partir de relatórios de vinte e sete jurisdições, entre as quais o Brasil, em matéria de “forma e substância” na interpretação das leis tributárias, identifica-se o esforço de identificar padrões gerais e diferenças que não apenas envolvem a especificidade da perspectiva da forma e da substância, mas todo o cenário construído em torno da perspectiva de uma regulação da Norma Geral Antielisiva. Assim, percebe-se que, aproveitando as palavras de Wheatcroft, “à primeira vista, a matéria parece extremamente teórica e mais adequada a professores que a praticantes; há, todavia, algumas implicações extremamente práticas”³⁶.

Nesse sentido, transcrevem-se as palavras conclusivas do “Relatório Geral” consolidado de Frederik Zimmer:

Este relatório mostra que a posicionamento em relação à forma e substância em direito tributário, genericamente, e em elisão fiscal, particularmente, varia consideravelmente de país para país, ambos no que toca à forma como abordam as questões e quão distante estão preparados para permitir que a substância prevaleça sobre a forma. Uns poucos países ainda apoiam-se em uma perspectiva de simulação, em alguns países doutrinas jurisprudenciais foram desenvolvidas e em

³⁵ ZIMMER, Frederik. *General Report*. Cahiers de Droit Fiscal International, vol. LXXXVIIa, Kluwer, 2002.

³⁶ Tradução livre pelo autor de “At first sight, the subject looks extremely theoretical and more suitable for professors than practitioners; it has, however, some extremely practical implications” (WHEATCROFT, George Shorrocks Ashcombe. *General Report*. Studies in International Fiscal Law, vol. 50a., 1965.)

vários países normas legais foram promulgadas (todos os países com possíveis combinações com normas legais específicas antielisivas). Ao mesmo tempo, o estilo de interpretação legal diferencia-se bastante, de estrita, quase literal, a um estilo purposivista. **Um estilo de interpretação estrita implica uma estrita aderência aos conceitos de direito privado e frequentemente também um extensivo uso de conceitos de direito privado nas leis tributárias.**

No primeiro momento, a questão levantada foi se haveria uma diferença sistematizada entre os países de *civil law* e *common law*, quanto à abordagem e às soluções. **Enquanto há certamente algumas diferenças em relação à abordagem, refletindo a diferença geral entre os países de *civil law* e *common law*, a resposta na medida a que se refere as soluções parece ser negativa.** (...)

No que diz respeito a soluções práticas, as diferenças não são tão grandes quanto as diferenças em abordagens básicas indicam. **Isto se deve, em parte, à edição de ambas normas gerais e específicas antielisivas em muitos países durante as duas últimas décadas e também porque aqueles países que usam apenas o conceito de simulação dentro do campo da forma e da substância tendem a usar o bastante amplo conceito de simulação**, por exemplo via regras de evidência. **Também é possível ver alguns desenvolvimento em direção a um menos estrito e mais purposivo estilo de interpretação das normas em alguns países.**

Uma questão básica é se uma norma antielisiva é necessária e, caso sim, o porquê. Baseado no princípio de liberdade contratual, o ponto de partida geralmente é que o contribuinte é livre para organizar seus negócios como quiser para economizar tributos. Baseado no princípio da segurança jurídica, ele deve também ter confiança que as transações em que ele entrou legalmente (por uma perspectiva de direito privado) serão respeitadas pelas autoridades e pelos tribunais.

Todavia, há outros princípios que devem ser levados em consideração. Mesmo se o planejamento tributário for perfeitamente legal, a proliferação de esquemas de evasão fiscal, formas de redução do montante tributável, etc., levantam sérias questões em relação à isonomia tributária e à eficiência da arrecadação tributária (...) Em casos extremos, a falta de igualdade e eficiência na arrecadação podem ameaçar a confiança do contribuinte leal no sistema tributário.

Contra este pano de fundo, não é uma surpresa que a vasta maioria dos países abrangidos por este relatório possuem algum tipo de norma geral antielisiva. **Admitidamente e, como destacado por muitos dos relatores das divisões, uma abordagem básica ao problema da elisão fiscal deve ser construir o sistema tributário mais lógico possível. Certamente, normas antielisivas serão de pouca ajuda, se o sistema tributário falhar em encontrar certos padrões nesse sentido; uma norma geral antielisiva deve ser o último recurso.** (...) A globalização da economia e o desenvolvimento de instrumentos financeiros derivativos são dois recentes acontecimentos que contribuiu com o crescimento de possibilidades de elisão tributária.

Assim, na opinião do relator geral, normas gerais antielisivas são uma parte necessária do sistema moderno de tributação dos rendimentos. Uma regra que a substância prevaleça sobre a forma jurídica (excluindo a simulação e descaracterizações) não é suficiente. Fora aceitar esquemas de elisão fiscal em larga extensão, nestes sistemas, o conceito de simulação tende a ser alargado além do conceito de direito privado. **Um palpite do relator geral é que um juiz considerar os “fatos” de um caso parece agregar pouco à segurança jurídica, comparado a uma discussão aberta sobre os critérios substanciais para se declarar uma elisão fiscal.** Normas específicas antielisivas podem ser úteis, mas o extensivo uso de tais normas tornam o sistema mais complexo e mais focado nos detalhes que nos princípios.

O desafio, então, é encontrar o equilíbrio entre o respeito pela segurança jurídica, por um lado, e pela isonomia e eficiência da tributação, pelo outro. (Grifos acrescidos)³⁷

³⁷ Tradução livre de: “This report shows that the attitude towards form and substance in tax law generally and tax avoidance in particular varies greatly from country to country both with regard to the way they approach the issues and how far they are prepared to let substance prevail over form. A few countries still rely on a sham/simulation approach, in some countries court-based doctrines have been developed and in several countries

Das suas considerações finais sobre o tratamento da “forma e a substância” e sua repercussão no planejamento tributário, alguns pontos devem ser evidenciados: (i) variação entre as jurisdições no tratamento pela substância e pela forma, bem como em quanto estão preparados para que a substância tenha primazia sobre a forma; (ii) variação entre as jurisdições também na interpretação, indo da estrita à purposiva; (iii) uma interpretação pela legalidade estrita implicaria no uso de conceitos do direito privado no ordenamento tributário; (iv) inexistência de grandes diferenças entre os países de tradição *Common Law* dos *Civil Law*, pela utilização ampla de um Norma Geral em conjunto com normas específicas antielisivas, ao mesmo que desenvolvimentos no sentido de apropriar de um estilo de

statute-based rules have been enacted (for all countries with possible combinations with special statute-based anti-avoidance rules). At the same time, statute interpretation style differs very much, from strict, almost literal interpretation to a purposive style. A strict interpretation style implies a strict adherence to private law concepts and often also an extensive use of private law concepts in tax law statutes.

At the outset, the question was raised whether there is a systematic difference between civil law countries and common law countries as to approach and solutions. While there are certainly some differences in approach, reflecting the general difference between civil law and common law countries, the answer as far as solutions is concerned seems to be no. (...)

As regards practical solutions, the differences are not as great as the differences in basic approaches indicate. This is partly due to the enactment of both general and special anti-avoidance rules in many countries during the last two decades and also because those countries which use only the sham/ simulation concept within the field of form and substance tend to use rather wide concept of sham/simulation, for instance via evidence rules. It is also possible to see some developments towards a less strict and more purposive style of statute interpretation in some countries.(...)

A basic issue is whether an anti-avoidance rule is needed and, if so, why. Based on the the principle of freedom of contract, the point of departure generally is that the taxpayer is free to arrange his affairs as he wishes in order to save taxes. Based on the principle of legal security, he should also be able to trust that the transactions which he has legally (from a private law perspective) entered into will be respected by the authorities and the courts.

However, there are also other principles that should be taken into account. Even if tax planning is perfectly legal, the proliferation of tax avoidance schemes, tax shelters, etc., raises serious questions in relation to equality in taxation and efficiency in tax collection (...). In extreme cases, the lack of equity and efficiency in tax collection may threaten loyal taxpayer's confidence in the tax system.

Against this background, it is not surprising that the vast majority of the countries covered by this report have some kind of general tax anti-avoidance rule. Admittedly and as pointed out by many of the branch reporters, a basic approach to the tax avoidance problem should be to construct the tax system as logically as possible. Certainly, tax avoidance rules will be of little help if the tax system fails to meet certain standards in this respect; a general tax anti-avoidance rule should be remedy of last resort. (...) The globalisation of the economy and the development of derivative financial instruments are two recent developments that certainly contributed to increase the possibilities for tax avoidance.

Thus, in the opinion of the general reporter, general tax anti-avoidance rules are a necessary part of modern income tax systems. A rule that legal substance will prevail over legal form (excluding sham/ simulation and mischaracterisations) is not sufficient. Besides accepting tax avoidance schemes to a too large extent, in such systems, the concept of sham/simulation tends to be extended beyond the private law concept. Guessing at how a judge will consider the “facts” of a case seems to the general reporter to add little to legal security compared to an open discussion on the substantial criteria for stating tax avoidance. Specific anti-avoidance rules may be useful but extensive use of such rules makes the system more complex and more focused on detail than on principle.

The challenge, then, is to find the balance between the regard for legal security on the one hand and equity and efficiency in taxation on the other.” (ZIMMER, Frederik. General Report. Cahiers de Droit Fiscal International, vol. LXXXVIIa, Kluwer, 2002).

interpretação mais purposiva e menos de legalidade estrita, nos países de ambas as tradições; (v) relevância de outros princípios serem considerados, além da liberdade, da legalidade e da segurança jurídica; (vi) alegação de que uma medida básica para lidar com o problema da elisão fiscal é a construção de um sistema tributário mais lógico quanto possível; (vi) de modo que normas antielisivas seriam de pouca ajuda, se o sistema tributário não adotar certos padrões para o tratamento; (vii) uma Norma Geral Antielisiva deveria ser a salvaguarda e ultimo recurso para um tratamento padronizado; (viii) o critério da substância subjacente à operação daria mais segurança jurídica, no tratamento das operações de planejamento tributário, que a consideração de fatos pelo juiz, a serem enquadrados nas figuras do direito privado.

Diante do exposto, dos pontos evidenciados do relatório geral de Zimmer, três parecem ser os pilares necessários que, coerentemente, levariam a uma tributação mais eficiente e mais isonômica, conferindo mais segurança jurídica aos contribuintes, e melhor ao ambiente de negócios, quais sejam: em primeiro lugar, que haja uma Norma Geral Antielisiva que dê coerência ao sistema como todo; em segundo lugar, que a interpretação das leis seja com base no purposivismo, isto é, nos propósitos do ordenamento como um todo; e, em terceiro, que o critério relevante para aferição das operações de planejamento tributário seja o da substância econômica subjacente, e não da forma sob a qual a operação se revela. Pleiteia-se, portanto, uma interpretação purposiva e uma argumentação pela substância, conformadas em Norma Geral Antielisiva coerentemente regulada. Assim, justifica-se não apenas a Norma Geral Antielisiva, mas a necessidade de sua coerente regulação, conforme se verificará no decorrer do presente estudo.

2. Panorama terminológico

2.1. “Elisão”, “Evasão” e “Elusão” no cenário do planejamento tributário legítimo

O planejamento tributário envolve uma problemática que se pode dizer estar localizada no ponto de tensão de interesses contrastantes da relação entre contribuintes e Estado. Nos polos da tensão, o Fisco assume uma saga por eficácia na aplicação das leis, na

sede pela maior arrecadação viável, ao passo que os contribuintes, preocupados pela alta carga tributária imposta, buscam a menor cobrança possível legalmente, via planejamento tributário.

O tema é dos mais controversos. Além disso, a linguagem expressa nas normas tem representado entrave na evolução do tratamento dado às operações, não acompanhando as mudanças trazidas pelas últimas décadas de globalização, especialmente levando em conta as distorções sociais criadas a partir da participação menor de determinadas pessoas na arrecadação, de modo que outros contribuintes menos estratégicos se responsabilizem com uma carga maior, para cobrir o déficit público. Na realidade, os conceitos e interpretação de boa parte da doutrina mais refletem uma etapa superada da visão sobre o planejamento do que contribuem para sua evolução.

Assim, é imprescindível trazer os conceitos de algumas autoridades sobre o assunto, apresentados na doutrina e refletidos na jurisprudência, mas uma ponderação prévia apresentada na obra *Planejamento Tributário* de Marco Aurélio Greco deve ser feita e bem reflete a representatividade e limitação dos conceitos e da linguagem sobre o tema, a seguir transcrita³⁸:

De tempos para cá surgiram textos jurídicos que dão à linguagem tanto relevo que parece assumir posição única de princípio e fim de qualquer análise, como se fosse a única dimensão da realidade da vida humana e tivesse importância maior do que realmente tem. Não há dúvida de que o convívio em sociedade – e, por decorrência, a experiência jurídica – envolve linguagem que deve ser adequadamente utilizada. Mas isto não significa que tudo na vida jurídica se resume à linguagem (em suas múltiplas feições).

Diante da limitação conceitual e, conseqüentemente, hermenêutica, para lidar com o tema, Greco, com maturidade, reconhece que, no contexto atual, é inevitável que “tenhamos de navegar pela incerteza, pela multiplicidade de perspectivas e concepções, por áreas permeadas de subjetivismo etc”³⁹. Assim, aceitando que o tema se encontra nessa penumbra de incerteza e subjetivismo, partir-se-á em busca de novos caminhos de evolução de perspectiva.

No entanto, ainda que se possa mencionar uma relativa limitação, é necessário antes que se conheça como a doutrina ainda entende o planejamento tributário e os seus conceitos correlatos, isto é, os da *evasão*, da *elisão* e da *elusão fiscal*. Esta é a base da compreensão para qualquer eventual progresso no tratamento desta zona cinzenta e de tensão, para que os

³⁸ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3ª. Ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 82.

³⁹ Idem, Ibidem, p. 83.

reflexos negativos que ambos os lados da força têm sofrido sejam minimizados, e se alcance um certo ponto de equilíbrio, a partir dos valores predominantes sobre a matéria.

Nas palavras elucidativas de Marco Aurélio Greco⁴⁰, denomina-se “planejamento tributário” a operação:

(...)consistente na adoção, pelo contribuinte, de providências lícitas voltadas à reorganização de seus negócios com vistas a dar vida à hipótese que não configuraria (aos olhos do contribuinte) um fato gerador do imposto, ou à sua configuração de um modo que resulte tributo em dimensão inferior à que existiria caso não tivessem sido adotadas tais providências.

O planejamento tributário, como figura lícita, encontrou sinonímia na designação de “elisão fiscal”, em contraponto à “evasão fiscal”, que consta como ilícito. Os limites do agressivo⁴¹, entretanto, entre o lícito e o ilícito, o abusivo ou não, da postura do contribuinte, ao organizar sua vida e seus negócios, a ponto de se poder qualificar uma operação como oponível ao Fisco, têm sido objeto de divergências há décadas.

Sobre a contraposição entre a elisão e a evasão fiscal, Roberto França de Vasconcellos⁴², brilhante e ponderadamente, aponta para a seguinte realidade:

Embora o consenso pleno em torno dos conceitos de elisão e evasão e seus critérios delineadores nunca tenha sido atingido, mesmo em outros países, em termos gerais, é possível afirmar que a tradição jurídica brasileira reconheceu a elisão fiscal como um procedimento (i) praticado antes da ocorrência do fato gerador do tributo; (ii) em consonância com a legislação vigente e (iii) desprovido de qualquer traço de simulação. Esses foram os mais relevantes (embora não os únicos) elementos identificadores da elisão fiscal, consagrada como prática legítima do contribuinte, decorrente da sua liberdade negocial e insuscetível de desconsideração pelas autoridades fiscais.

Em contrapartida, a evasão fiscal foi associada ao ato ilícito, espécie de infração tributária, muitas vezes envolvendo a prática de simulação, passível de ser tipificada, em casos de maior gravidade e potencial lesivo, como crime contra a ordem tributária.

Embora se concorde com a dualidade estabelecida e que o consenso não exista, mesmo em outras jurisdições, deve ser advertido que o referido Professor, neste trecho, apresentou a realidade do que majoritariamente se associa aos termos em questão. Por isso, algumas ressalvas devem ser feitas, para que não seja criado um viés pela comodidade de se seguir o que está no entendimento da maioria.

⁴⁰ Idem, Ibidem, p. 195.

⁴¹ O agressivo, deve-se dizer, não significa que seja abusivo. Ele é apenas tendente à abusividade, no limites do permitido, ao passo que o abusivo já cruzou estes limites de permissibilidade e licitude.

⁴² VASCONCELLOS, Roberto França de. *Planejamento Tributário: Elisão Versus Evasão Fiscal: Relação Entre o Direito Tributário e o Direito Privado*. In: Tathiane Piscitelli. (Org.). *O Direito Tributário na prática dos Tribunais Superiores: Sistema Tributário Nacional e Código Tributário Nacional em debate*, 2013, p. 300.

Como se verificará mais adiante, em capítulo sobre as fases do debate sobre o planejamento tributário no Brasil, a “elisão”, conforme apresentada no trecho, refere-se à figura estabelecida na primeira fase do debate apenas, em que se leva em conta a liberdade absoluta do contribuinte para organizar sua vida, desde que não haja simulação, pois, em havendo, os limites do lícito estariam transpostos e passaria a ser configurada “evasão fiscal”.

Fato é que, em relação à simulação, mesmo permanecendo estático este entendimento em parte da doutrina e da jurisprudência, o debate já apresentou outras patologias como fatores limitantes, como a fraude à lei e o abuso do direito, para limitar essa liberdade, além de acrescentar uma lente de aferição da capacidade contributiva sobre as operações em geral, relativizando ainda mais essa liberdade.

Ou seja, a despeito do entendimento estabelecido na tradição jurídica brasileira e refletido em muitas obras e decisões, ambas as figuras tiveram as nuances do seu tipo aprimoradas, para se adaptar à realidade dos negócios atualmente, superando a concepção da legalidade estrita e tipicidade fechada. Esta evolução, todavia, será vista, com mais detalhes, em tópico mais adiante.

Perceba-se, para sublinhar a incoerência de se manter uma visão maniqueísta baseada na legalidade, que a tendência na consideração como “evasão”, abarcando também o que no Brasil, sob a visão de muitos, ainda se configuraria sob a figura da “elisão”, já se apresenta há décadas na Alemanha, conforme, trazida à doutrina brasileira por Hermes Marcelo Huck⁴³, pode-se verificar na jurisprudência do Tribunal Constitucional alemão, segundo a qual há evasão⁴⁴:

- a) quando a forma jurídica escolhida pelas partes se apresenta como “não usual, contrária à realidade, ou extravagante, de qualquer modo inteiramente inadequada para a operação econômica;
- b) quando, além disso, se tem de admitir que a escolha foi adotada “abusivamente”, apenas para economizar impostos que seriam devidos, se aplicada a ordem normal dos negócios; e
- c) quando “o procedimento escolhido realmente conduziria a uma considerável economia de imposto, se devesse ser aceito pelas autoridades fiscais;

Esta consideração, todavia, não pode persistir, uma vez que considera as operações de atos e negócios lícitos, mas resultados ilícitos, enquadradas exclusivamente na figura da

⁴³ HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 32.

⁴⁴ Já antecipando a discussão terminológica, tem-se a “Evasão”, em alemão, traduzida para o português como *Steuerhinterziehung*, mas compreendendo as figuras de caráter essencialmente evasivos da *Steuerumgehung*, ou fraude fiscal, e da *Steuerflucht*, que denota a fuga do tributo, enquanto a “Elisão” traduzida como *Steuervermeidung*, equivalente a um planejamento fiscal legítimo.

evasão, em discordância com o que se pretende assumir neste trabalho, que é o do enquadramento destas operações na figura da elisão, cujo tratamento seria dado pela Norma Geral Antielisiva, por ser capaz de lidar com os excessos e abusos decorrentes da estrutura. É possível, com isso, atribuir o ponto de quebra entre a permissibilidade inerente ao conceito da elisão e da proibição que imbuía amplamente a definição da evasão à introdução do parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional, considerada Cláusula ou Norma Geral Antielisiva, segundo a qual “a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária (...)”.

Com o dispositivo, as hipóteses de elisão fiscal passaram a ser alvos da possibilidade de desconsideração pelas autoridades administrativas, rompendo com a permissão absoluta do contribuinte utilizar-se das lacunas da lei, uma vez que a evasão já pairava no campo da ilicitude⁴⁵. Como transição instituída por uma Cláusula Geral Antielisiva sem regulação, no entanto, inúmeras distorções ocorreram, com as autoridades fiscais desconsiderando inúmeros atos e negócios jurídicos e lhes atribuindo haver simulação inapropriadamente.

Não bastassem as impropriedades nas autuações dos casos de planejamento tributário, a última instância de julgamento administrativo tributário na esfera federal, hoje formatada no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, por razões diversas, entre as quais a falta de fundamento legal, acabou por manter as distorções, resultando em um completo desmantelamento institucional, com repercussões sérias para todo o sistema, mas, tanto a evolução das decisões neste tribunal, como a fase de desarranjo da instituição, serão melhor abordadas posteriormente.

O que se pretende ratificar com essas informações, neste momento, é que todas as mudanças e desvios apresentados repercutem na imprecisão terminológica dos institutos da evasão e da elisão, especialmente da elisão, cujo conceito tradicional foi posto em xeque, ao se empregar incongruentemente os conceitos do direito civil, ora conatos ao tema do planejamento tributário, como o abuso de direito, a fraude à lei, o negócio jurídico, entre outros que serão igualmente tratados neste capítulo.

Além disso, a própria terminologia usada tem sofrido questionamentos, especificamente, quando, para o termo utilizado no decorrer de todo este trabalho da “elisão”, alguns doutrinadores utilizarem o termo “elusão”, muitas vezes, diferenciando-os. Em outros

⁴⁵ A atribuição de ilicitude da evasão já vem prevista, antes mesmo dos efeitos tributários, da ação dolosa, por simulação ou fraude, no artigo 187 do Código Civil de 2002, segundo o qual “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”.

termos, entre os adeptos da “elusão”, há os doutrinadores que entendem haver as três figuras diferentes da “evasão”, “elisão” e da “elusão”, como Heleno Taveira Torres⁴⁶ e Paulo Caliendo⁴⁷, e os que entendem haver apenas a “elusão” e a “evasão”, como Fernando Aurelio Zilveti⁴⁸.

Para entender as diferenças entre as perspectivas, vale trazer as palavras, primeiramente, de Heleno Taveira Tôrres, que, em sua obra, diferenciando a “elusão fiscal” da “elisão”, apresenta o entendimento de que a elusão é⁴⁹:

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

Assim, a partir da visão de Tôrres, a elusão diferencia-se da evasão, pois nesta haveria o descumprimento direto do preceito legal, ao passo que naquela não seria direto o afronte, mas estaria imbuída de alguma forma de excesso ou abuso. A partir do afronte indireto, o contribuinte que se engajasse em operação “elusiva”, desprovido de causa, com a mesma finalidade de se abster da obrigação tributária decorrente, da simulação ou fraude à lei, poderia ser sujeito à desconsideração dos seus atos ou negócios pelas autoridades fiscais. Enquanto isso, diferenciar-se-ia a elusão da elisão, pois esta seria a correspondente a um planejamento tributário legítimo, com operações munidas de “causa”, a ponto de se referir à Cláusula Geral como “antielusiva”, em vez de “antielisiva”.

Seguindo esta linha de pensamento, Caliendo⁵⁰ didaticamente estrutura as seguintes características, para distinguir a elusão da evasão tributária:

- a) a evasão implica descumprimento direto da norma tributária, ao passo que a elusão seria o descumprimento indireto;

⁴⁶ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

⁴⁷ CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

⁴⁸ ZILVETI, Fernando Aurelio. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

⁴⁹ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 64.

⁵⁰ CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 241.

- b) na evasão praticam-se atos vedados pelo ordenamento (por exemplo, deixar de emitir nota fiscal), enquanto na elusão praticam-se atos permitidos pelo ordenamento, mas que levam a resultados ilícitos;
- c) na evasão descumpre-se o dever tributário em momento posterior à ocorrência do fato gerador, enquanto na elusão o descumprimento independe do momento cronológico do fato gerador (pode ser antes ou depois do fato gerador);
- d) a evasão ofende o comando normativo (fazer ou não fazer algo), ao passo que a elusão corresponde à manipulação de formas para ocultar o efetivo conteúdo da operação;
- e) na evasão a causa do negócio jurídico é ilícita, enquanto na elusão a ausência de causa deve ser depreendida da verificação da cadeia negocial envolvida.

Mais uma vez, por este autor, tem-se permissibilidade apenas no conteúdo da operação de elisão fiscal, pois, por mais que a elusão seja estruturada em atos e negócios lícitos, o resultado é ilícito, ensejando descon sideração pelas autoridades fiscais. Assim, a despeito de uma classificação que não se adote no presente trabalho, há grande valia a ser extraída das considerações dos referidos autores, a da percepção e admissibilidade de um resultado ilícito, mesmo que por atos e negócios lícitos, evidenciando superação do modelo legalista ultrapassado da primeira fase do debate. E a classificação, neste caso, pode ser mera estilística, se for atingido o resultado baseado nos valores apropriados para tratamento da situação, mesmo discordando dos termos, o que será fundamentado.

Como antecipado no parágrafo anterior, não se concorda com a classificação e a propriedade do termo “elusão”, uma vez que, seja a ofensa direta ou indireta à norma, uma vez que, configurando fraude à lei ou simulação, estar-se-ia diante de “evasão”. Nesse sentido, a opinião de Roberto Vasconcellos, que, ponderando se a ausência de “causa” significar alguma patologia que leve ao comprometimento da operação de planejamento, traz que “se a resposta for positiva, entendemos se tratar de um caso de evasão fiscal, ainda que o descumprimento à lei não tenha sido direto”⁵¹.

Além disso, mesmo que, em não sendo identificada nenhuma patologia, em se tratando de operação correspon da ou não à capacidade contributiva do contribuinte, poder-se-ia enquadrar o planejamento na categoria da “elisão”, passível ou não à descon sideração dos atos e negócios pelas autoridades administrativas. O planejamento tributário legítimo seria, assim, o caso de elisão fiscal com correspondente demonstração da capacidade contributiva em relação à operação, ou aquele munido de outras causas envolvidas que não a tributária.

Sustentando a inviabilidade de distinção entre as figuras da “elusão” e da “evasão” sob os argumentos apresentados, para sustentar a utilização de “elisão” e “evasão”,

⁵¹ VASCONCELLOS, Roberto França de. *Planejamento Tributário: Elisão Versus Evasão Fiscal: Relação Entre o Direito Tributário e o Direito Privado*. In: Tathiane Piscitelli. (Org.). *O Direito Tributário na prática dos Tribunais Superiores: Sistema Tributário Nacional e Código Tributário Nacional em debate*, 2013, p. 310.

Vasconcellos⁵² apresenta o seguintes contrapontos às hipóteses de configuração de operações de “elusão fiscal”:

- a) se houver infração à norma, direta ou indiretamente, que permita a desconsideração dos atos ou negócios praticados, estaremos no campo da evasão fiscal;
- b) o ato praticado tem apenas a roupagem de licitude, sendo, na verdade, ilícito por abuso de direito, fraude à lei, etc – portanto, também há “elusão” na ilicitude;
- c) como já mencionamos, mesmo na evasão, o ato ou negócio praticado pelo contribuinte pode ocorrer antes do fato gerador – portanto, o aspecto cronológico não é absolutamente confiável para distinguir a evasão da elusão, como também não o é para distinguir a evasão da elisão;
- d) se o ato foi praticado para ocultar algo, conferindo-lhe aparência diversa da sua essência, o ordenamento foi violado, e, então, estaremos falando de “evasão” fiscal.

Em relação aos pontos apresentados pelo Roberto Vasconcellos, há contraposição de várias situações que não seriam configuradas como a figura supostamente autônoma da “elusão”, mas que desembocariam em casos de evasão fiscal. Todavia, discorda-se da primeira afirmação no sentido de que não necessariamente todas as operações que permitam a desconsideração dos atos e negócios praticados levariam ao campo da evasão, pois é possível haver os que meramente sejam desconsiderados e a eles sejam aplicados os encargos moratórios, ao passo que, em outros casos, além da desconsideração, pode-se ensejar diferentes penalidades.

Dito de outra forma, acredita-se que os casos passíveis de serem multados são casos de patente evasão, enquanto os casos meramente passíveis de desconsideração são casos de elisão, embora a realidade das autuações seja diferente. Em verdade, como apresentado alhures neste trabalho, entende-se que esta seja das maiores distorções hoje presentes no nosso sistema tributário nacional, levando em conta que a maior parte dos casos de planejamento, genericamente considerados, isto é, de elisão ou evasão, são autuados e a eles são aplicados as multas gravosas, por ampla consideração de patologias infundamentadas.

Por sua vez, passando às razões do segundo autor, que liga diretamente a “elusão” ao planejamento tributário, entendido este como o exercício do direito de resistência à tributação e considerando a existência apenas da figura da evasão e da elusão, tem-se que Zilveti⁵³ argumenta categoricamente no seguinte sentido, para validar a propriedade do termo “elusão”, em vez de “elisão”:

⁵² Idem, Ibidem, p. 311.

⁵³ ZILVETI, Fernando Aurelio. *Interpretação e Planejamento Tributário*, In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de Santi; ZILVETI, Fernando Aurelio (Coordenadores). *Tributação Empresarial*. São Paulo: Saraiva, 2009, Série GVlaw, p. 314

Em vez da forma *elisão*, geralmente utilizada pela nossa doutrina, deve-se adotar a forma *elusão*, que traduz fielmente o conceito de *fuga habilidosa*. Eludir significa evitar com habilidade que ocorra o que ainda não existe, ideia que caracteriza a atividade do contribuinte quando *evita*, com habilidade, a ocorrência do fato gerador, ou *foge* dela com *habilidade* ou astúcia. Observe-se que, nesse sentido, *dissimular* tem idêntico significado de *eludir*, verbo do substantivo *elusão*. O negócio jurídico indireto não encobre ou dissimula fato gerador algum. Ele se realiza ao largo do fato gerador, sem que este ocorra. Daí a sua legitimidade como planejamento tributário. Curioso que o legislador brasileiro não tenha se utilizado do termo *elusão* e emprestado do estrangeiro o termo *dissimular* e, assim, criado grande celeuma doutrinária no país.

Ou seja, Zilveti se baseia na terminologia adotada sob o mesmo radical latino, para sustentar que o termo “elisão” seria inapropriado e que, em vez dele, deve ser utilizado “elusão”; por conseguinte, a Norma Geral instituída no parágrafo único do CTN seria igualmente “antielusiva”. Originado da matriz latina “*ēlūdēre*”, como o argumento de Zilveti traz a propriedade do termo “elusão” por questões etimológicas e opção estrangeira, entre vários países, a despeito de não possuírem identidade absoluta, vale sublinhar que, de fato, adota-se, na Espanha, *elusión fiscal* e *evasión fiscal*, e, na Itália, *elusione fiscal* e *evasione fiscale*.

Todavia, em primeiro lugar, não seria suficiente para justificar com categoria, uma vez que, primeiramente, há casos de países que não adotam o termo, como a França, que usa *évasion fiscale* e *optimisation fiscale*, bem como os países de língua inglesa com influência do latim, que adotam *tax evasion*, *tax avoidance*, *tax mitigation* e *tax planning*, inclusive, sendo estes dois últimos com possibilidade de inclusão entre as condutas permitidas ou não pelos intérpretes e aplicadores do direito.

Em segundo lugar, se a pretensão é utilizar-se de real preciosismo linguístico, no Brasil, o levantamento das palavras existentes na língua é trazido no Vocabulário Ortográfico da Língua Portuguesa, elaborado pela Academia Brasileira de letras, em sua última edição em 2009 com 381 mil verbetes, incluindo “elisão”, mas sem constar “elusão”⁵⁴ entre eles, o que significa que “elusão”, apesar do esforço em se aplicar a etimologia, não é a terminologia apropriada no Brasil, por ser inexistente.

Assim, adota-se neste trabalho a seguinte terminologia:

- (i) “planejamento tributário” como o termo genérico, albergando as hipóteses lícitas ou ilícitas de organização dos negócios, com repercussão na carga fiscal;

⁵⁴ Cf. <http://www.academia.org.br/nossa-lingua/busca-no-vocabulario>. Acesso em 10/02/2017, às 14h43.

- (ii) o termo específico “evasão” para os casos de planejamento em que sejam identificadas patologias, isto é, cujos atos e negócios sejam ilícitos, com afronte direto ou indireto à lei;
- (iii) e “elisão”, especificamente, para os casos de planejamento com atos e negócios lícitos, mas com resultados lícitos ou não, vistos a partir da lente da capacidade contributiva, de modo que os que tiverem excessos podem ser desconsiderados, ao passo que os que forem considerados sem excessos podem ser considerados efetivamente como “planejamento tributário legítimo”.

Diante disso, ainda que se releve a imprecisão dos tipos atribuídos, sustenta-se a terminologia de “evasão” e “elisão” são os termos mais adequados para as situações de planejamento tributário; por conseguinte, considera-se com propriedade e adota-se a denominação de Cláusula ou Norma Geral “Antielisiva”, por endereçar aos intérpretes e aplicadores do direito as situações de elisão, que são as que se encontram no limiar da desconsideração, conforme apresentado no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário.

2.2. Conceitos fundamentais correlatos

Além dos conceitos de evasão, elisão e elusão já apresentados, importante trazer alguns conceitos fundamentais correlatos ao planejamento tributário e que são imprescindíveis, para se pensar em uma conformação para a regulação da Norma Geral Antielisiva, quais sejam: (i) simulação; (ii) dissimulação; (iii) abuso de direito; (iv) fraude à lei; (v) negócio jurídico indireto; (vi) substância econômica e (vii) propósito negocial.

De antemão, um ponto comum entre as figuras apresentadas, além de estarem relacionadas a “planejamento tributário”, é de que tiveram seu significado, validade e efeitos alterados no decorrer do tempo. Assim, pretende-se, neste capítulo, objetivamente dar um norte às figuras que terão evolução dos conceitos nas fases do debate no capítulo seguinte, mas já trazer as suas bases conceituais, para que, se ajustadas às lentes do autor, quando abordadas no trabalho, possam ser melhor compreendidas, quando abordadas no trabalho, já que são imprescindíveis ao engajamento no debate.

Atendendo à sequência anunciada, tem-se que a primeira figura correlata é a da *simulação*. A simulação foi considerada desde os primórdios da discussão sobre planejamento

tributário no Brasil, como único fator limitador à liberdade absoluta do contribuinte de organizar sua vida e negócios, desde que respeitados os princípios da legalidade estrita e da tipicidade fechada. Ou seja, desde que não se agisse contra o que expressamente a lei proíbe e não houvesse simulação, o indivíduo teria liberdade para explorar as lacunas, com o intuito de pagar menos tributos.

Na concepção da primeira fase do debate, para que um planejamento tributário fosse considerado inoponível ao Fisco, seria necessário que se verificassem três critérios: (i) o cronológico, mais especificamente a verificação de que os atos e negócios jurídicos tivessem ocorrido após o fato gerador; (ii) ilicitude já nos atos e negócios; e (iii) houvesse simulação. Se, entretanto, visto da perspectiva clássica, o planejamento apresentaria os seguintes efeitos: (i) perda de arrecadação, (ii) incapacidade de correspondência a uma manifestação de capacidade contributiva e (iii) quebra da neutralidade da tributação como critério de competitividade das empresas⁵⁵.

À simulação, foram agregadas outras patologias, mas ela permanece entre as proibições, na avaliação de permissibilidade de operações de planejamento até a atualidade. Bem verdade, é critério para se consiferar evasão fiscal. Inicialmente caracterizada como um vício de vontade, ou seja, da incompatibilidade entre a vontade real e a aparente, passou a ser considerada vício da causa do negócio jurídico, isto é, da distorção entre a causa real e a aparente, por falta de liame lógico do conteúdo com a finalidade. Uma ponderação, neste ponto, é de que ainda há autores que a entendem e defendem como vício da vontade, mas, neste trabalho, a perspectiva de evolução faz com que assim seja expressado.

Na legislação, foi importada dos civilistas, com disciplina trazida desde o Código de 1916 e vigente no artigo 167 e §§ do Código Civil de 2002⁵⁶, mas também trazida para a Código Tributário no artigo 149⁵⁷, incisos VII e IX, no artigo 150, § 4º⁵⁸, no artigo 154,

⁵⁵ Cf. GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3ª. Ed. São Paulo: Dialética, 2011, pp. 112-114.

⁵⁶ Art. 167. É nulo o negócio jurídico **simulado**, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico **simulado**.

⁵⁷ Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: (...) VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou **simulação**; (...)

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

⁵⁸ Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em

parágrafo único⁵⁹, no artigo 180, inciso I⁶⁰, geralmente acompanhando o dolo e a fraude, combinação esta que se repete em inúmeros dispositivos do Código Tributário Nacional, conforme se pode verificar na tabela a seguir:

Tabela 1 - Disposição dos Artigos de Dolo, Fraude e Simulação no CTN⁶¹

Disposição dos Artigos de Dolo – Fraude e Simulação no CTN		
Dolo	Fraude	Simulação
Art. 137 II e III		§ único 116
Art. 149 VII	Art. 149 VII e IX	Art. 149 VII
Art. 150 §4º	Art. 150 §4º	Art. 150 §4º
Art. 154 § único	Art. 154 § único	Art. 154 § único
Art. 155 I		Art. 155 I
Art. 180 I	Art. 180 I	Art. 180 I
Art. 208	Art. 208	

Conforme demonstrado no quadro por Galderise Teles, a positivação evidencia uma relação próxima entre os institutos. Todavia, seu conceito não é exatamente simples e incontroverso como parece, levantando correntes doutrinárias sobre o tema e desencadeando problemas e controvérsias na jurisprudência judicial e administrativa, o que não deveria persistir, mas inúmeros julgadores, em esforço para simplificar o embate doutrinário, acabam valendo-se, muitas vezes, erroneamente, apenas da figura da “simulação” no exame dos casos de planejamento tributário⁶². Lamentavelmente, nestas oportunidades, não se tem recorrido às demais patologias nem mesmo à Norma Geral Antielisiva, empobrecendo a análise dos casos.

que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. (...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou **simulação**.

⁵⁹ Art. 154. Salvo disposição de lei em contrário, a moratória somente abrange os créditos definitivamente constituídos à data da lei ou do despacho que a conceder, ou cujo lançamento já tenha sido iniciado àquela data por ato regularmente notificado ao sujeito passivo.

Parágrafo único. A moratória não aproveita aos casos de dolo, fraude ou **simulação** do sujeito passivo ou do terceiro em benefício daquele.

⁶⁰ Art. 180. A anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede, não se aplicando:

I - aos atos qualificados em lei como crimes ou contravenções e aos que, mesmo sem essa qualificação, sejam praticados com dolo, fraude ou **simulação** pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele.

⁶¹ Tabela extraída de: TELES, Galderise Fernandes. *Planejamento Tributário e Normas Antielisivas: Uma Análise a Partir da Perspectiva de Nosso Sistema Constitucional*. Dissertação de mestrado, defendida na Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, em 13 de outubro de 2014, p. 234.

⁶² Cf. GODOI, Marciano Seabra de. *Dois conceitos de Simulação e suas Consequências para os Limites da Elisão Fiscal*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, 11º volume. São Paulo: Dialética, 2007, p. 273.

Na verdade, acredita-se que o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional tenha sido desprezado e, por conseguinte, subutilizado, pela vagueza com que demonstra seus propósitos, ocasionada pela falta de regulação sobre o tema, mas é incontestável que foi a partir de sua introdução que a discussão dos limites do planejamento tomou corpo. Com relação à simulação, Marciano Seabra de Godoi⁶³ identifica duas correntes, conforme se pode verificar no trecho a seguir:

Grosso modo, a doutrina divide-se em duas posições, defendidas em dezenas de livros e artigos publicados nos últimos anos: 1ª posição (majoritária) – somente em caso de *simulação* o Fisco pode desconsiderar atos e negócios praticados com a finalidade de evitar ou reduzir a incidência tributária; 2ª posição (minoritária) – não só em casos de *simulação*, mas também em casos de fraude à lei ou abuso de direito, o Fisco pode desconsiderar atos e negócios praticados com a finalidade de evitar ou reduzir a incidência tributária. Especificamente quanto ao parágrafo único do art. 116 do CTN, a doutrina majoritária vê no dispositivo uma norma pouco inovadora que contempla somente atos e negócios *simulados*, ao passo que a doutrina minoritária enxerga em tal dispositivo um caráter inovador e uma autêntica *norma geral* destinada a combater planejamentos tributários que, apesar de não conterem *simulação*, se mostram abusivos ou praticados com fraude à lei tributária.

As correntes apresentadas sobre a simulação, conforme se verá mais adiante, em capítulo que separa as fases do debate sobre o planejamento tributário, em realidade, constam em diferentes fases. Com efeito, entende-se que uma dessas correntes, notadamente a majoritária, estaria atrasada no debate, sem realizar maiores esforços para atualizar a compreensão do planejamento, ao passo que a minoritária enquadra-se nas fases mais recentes do debate, realizando todos os esforços, para adequar as operações de planejamento tributário à nova realidade de valores do Estado brasileiro e às novas demandas internacionais. Assim, já se pode antecipar que o presente trabalho faz parte dos esforços realizados em conjunto com a minoria identificada por Godoi.

Tomado o partido por uma das correntes, um ponto de convergência do qual se deve partir é de que os negócios, nos quais for identificada simulação, são “falsos e mentirosos”⁶⁴. Assim, independente da concepção causalista ou de vício da vontade, o negócio é considerado inverdade. Entre as inúmeras controvérsias e problemas, parte-se ao menos de uma convergência, repita-se, a do negócio não retratar a verdade.

Com isso em mente, utilizando-se as palavras de Ricardo Lodi Ribeiro, outra consideração deve ser tomada e que gera os posteriores questionamentos a partir da figura da

⁶³ GODOI, Marciano Seabra de. *Dois conceitos de Simulação e suas Consequências para os Limites da Elisão Fiscal*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, 11º volume. São Paulo: Dialética, 2007, p. 272.

⁶⁴ Cf. XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 67.

simulação, qual seja a de que “a simulação é absoluta quando não oculta qualquer outro negócio jurídico; é relativa, quando há um negócio jurídico dissimulado, que as partes procuram ocultar”⁶⁵. Desta afirmação, pretende-se trazer os contornos do conceito de *dissimulação*, correlato também ao planejamento tributário e decorrente do alcance do conceito de simulação.

De antemão, deve-se ter em mente que a dissimulação é, tal qual a simulação, uma figura importada do Direito Civil, como se pode ver atualmente positivada no *caput* do artigo 167 do Código Civil de 2002, segundo o qual “É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se *dissimulou*, se válido for na substância e na forma”. Ao Direito Tributário, por sua vez, foi trazido com a introdução do parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário, a partir da qual, *in verbis* “A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de *dissimular* a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária (...)”.

Ocorre que, diante dos casos de planejamento tributário, as autoridades fiscais consideram, de forma simplória, a simulação e a dissimulação, como se fossem a mesma figura de antes da Lei Complementar nº 104 de 2001, e, posteriormente, passaram a desconsiderar os atos e negócios jurídicos, além de, como regra, diante de qualquer patologia ou mera desconfiança de existência de vício, aplicam multas. Não se leva em conta que a simulação, com intuito de enganar, apresenta algo que não existe, ao passo que, na dissimulação, com a mesma pretensão enganosa, oculta-se algo existente.

Foge ao escopo do trabalho a pretensão de qualificar e demonstrar se os auditores fiscais agem corretamente ou não diante da diferença de figuras, afinal, não há transparência dos autos de infração, mas, como se verificará pela jurisprudência do CARF, se, entre os julgados, não há um padrão, a suspeita e probabilidade é de que também haja na conduta dos auditores. Ainda assim, para que melhor sejam stressadas as diferenças, é válido trazer à tona as palavras de Ricardo Lobo Torres⁶⁶, que evidencia quatro recomendações sobre o tema, a seguir transcritas:

- a) a “dissimulação” nada tem a ver com a simulação, que elisão não é; dissimular é encobrir, ocultar, disfarçar, atenuar os efeitos de algum fato, e não se confunde com o simular, que tem o significado de fingir ou fazer parecer real o que

⁶⁵ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 148.

⁶⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *A chamada “interpretação econômica do direito tributário”, a Lei Complementar 104 e os limites atuais do planejamento tributário*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 235.

não é e que vem definido no art. 120⁶⁷ do Código Civil e no art. 149 do VII⁶⁸, do CTN;

- b) a prática judicial e a contribuição doutrinária francesas, em torno do conceito de “dissimulação” como instrumento de “abuso do direito”, são muito ricas, embora suscetíveis de inúmeras divergências, e não podem ser esquecidas;
- c) o combate à dissimulação, sem densidade semântica no direito tributário brasileiro, deve se fazer também à luz da contribuição de outros países concernentes às figuras da proibição do abuso de forma jurídica, vedação de fraude à lei, desconsideração da personalidade jurídica, propósito mercantil;
- d) a norma geral antielusiva, que ora se incorpora ao nosso direito, deve ser interpretada sob a perspectiva do princípio da transparência e da ponderação entre capacidade contributiva e legalidade;

Sobre o trecho acima, deve-se ter em conta que foi escrito em artigo publicado em 2001, assim, antes do Código Civil de 2002. Todavia, embora antes mesmo da nova perspectiva dos civilistas, é atual no sentido de que a dissimulação, como figura que encobre a realidade, deve ser avaliada à luz de princípios e da ponderação entre os valores, bem como do propósito negocial, encoberto pelo termo retrógrado, mas equivalente, do “propósito mercantil”. Com isso, o autor alia-se à corrente minoritária que despende esforços em melhor tratar o planejamento tributário, evidenciando a terceira fase do debate que se verá no próximo capítulo, ao relevar a importância da interpretação sob a perspectiva da transparência e da ponderação entre capacidade contributiva e legalidade.

No trecho, também se evidencia a influência francesa no ordenamento brasileiro diante da incorporação da “dissimulação” e, interessantemente, essa influência já decorre do ordenamento tributário, conforme se pode verificar no próprio *Code Général des Impôts*, que correspondente ao código tributário francês, no capítulo referente às penalidades, em seu artigo 1741, traz reprimenda aos atos e negócios que “voluntariamente dissimulem uma parte das somas sujeitas à tributação”⁶⁹⁷⁰.

⁶⁷ Art. 120 do Código Civil de 1916. Reputa-se verificada, quanto aos efeitos jurídicos, a condição, cujo implemento for maliciosamente obstado pela parte, a quem desfavorecer. Concedera-se, ao contrário, não verificada a condição maliciosamente levada a efeito por aquele, a quem aproveita o seu implemento.

⁶⁸ Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

VII - quando se comprova que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

⁶⁹ Article 1741. Sans préjudice des dispositions particulières relatées dans la présente codification, quiconque s'est frauduleusement soustrait ou a tenté de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts visés dans la présente codification, soit qu'il ait volontairement omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits, soit qu'il ait **volontairement dissimulé une part des sommes sujettes à l'impôt**, soit qu'il ait organisé son insolvabilité ou mis obstacle par d'autres manoeuvres au recouvrement de l'impôt, soit en agissant de toute autre manière frauduleuse, est passible, indépendamment des sanctions fiscales applicables, d'une amende de 500 000 € et d'un emprisonnement de cinq ans. (Grifos acrescidos)

⁷⁰

<https://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do?cidTexte=LEGITEXT000006069577&idArticle=LEGIARTI000006312980&dateTexte=&categorieLien=cid>. Acesso em 12/02/2017, às 20h01.

Além disso, mesmo que sem utilizar o termo “dissimulação”, consta no *Livre des Procédures Fiscales* o direcionamento, à administração, da faculdade de desconsideração dos atos e negócios, como direito de controle e de retificação de abusos pela administração, conforme apresentado em seu artigo L64⁷¹, a seguir transcrito:

A fim de restituir-lhe a sua verdadeira natureza, a administração está no seu direito de descartar, pois não sendo oponíveis, os atos constitutivos de um abuso de direito, que esses atos tenham um caráter fictício, ou que, buscando o benefício de uma aplicação literal dos textos ou das decisões indo contra os objetivos perseguidos pelos seus autores, eles não possam haver sido inspirados por nenhum outro motivo do que aquele de eludir ou de amenizar as cargas tributárias que o interessado, se esses atos não haviam sido assinados ou realizados, teria normalmente assumidos, considerando a sua situação ou as suas atividades reais.

Em caso de discordância a respeito das retificações notificadas sobre o fundamento do presente artigo, o litígio é submetido, pela demanda do contribuinte, ao julgamento do comitê de abuso de direito tributário. A administração pode igualmente submeter o litígio a julgamento do comitê.

Se a administração não se conformar ao aviso do comitê, ela deve trazer a prova justificativa da retificação.

Os pareceres emitidos serão objeto de relatório anual a ser publicado.⁷² (Grifos acrescidos)

A legislação francesa traz, portanto, a diretriz genérica de que a dissimulação deve ser reprimida, sob pena de sanções, inclusive, penais, ao mesmo que, administrativamente, tem-se o dever de desconsideração do ato, por macular a operação formalmente elisiva com uma realidade essencialmente evasiva. Além disso, evidencia-se, pelos termos utilizados nos dispositivos transcritos, que, além da simulação, a figura estaria relacionada diretamente às patologias da fraude e do abuso de direito. Bem verdade, a relação com cada uma das figuras é estabelecida pela figura matriz da simulação e agrega ainda o negócio jurídico indireto.

A simulação foi, assim, primeiramente, entendida como gênero, a partir da qual se tem a “simulação absoluta”, que é a figura que se trata como patologia, e “simulação relativa”, à

⁷¹

<https://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do?cidTexte=LEGITEXT000006069583&idArticle=LEGIARTI000020051914>. Acesso em 12/02/2017, às 20h30.

⁷² Traduzido livremente pelo autor de “*Article L64. Afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles.*

En cas de désaccord sur les rectifications notifiées sur le fondement du présent article, le litige est soumis, à la demande du contribuable, à l'avis du comité de l'abus de droit fiscal. L'administration peut également soumettre le litige à l'avis du comité.

Si l'administration ne s'est pas conformée à l'avis du comité, elle doit apporter la preuve du bien-fondé de la rectification.

Les avis rendus font l'objet d'un rapport annuel qui est rendu public. “

qual se atribui a denominação de “dissimulação”. Sobre a diferença entre ambas, elucidativas são as palavras de Roberto Vasconcellos, ao trazer que “Haverá simulação absoluta quando inexistir vontade para a celebração de qualquer negócio ou, então, simulação relativa, nos casos em que as partes efetivamente celebram um negócio jurídico (negócio simulado) ocultando negócio diverso, sendo esse último o realmente desejado (negócio dissimulado)”⁷³.

A despeito de, no trecho acima, serem apresentadas como vício da vontade, mesmo que fosse a partir da corrente adotada por Anderson Furlan⁷⁴, que segue a linha de vício do motivo, isto é, independentemente da opção, o ato ou negócio simulado ou dissimulado deve ser submetido à desconconsideração. Uma advertência deve ser feita: entende-se que a desconconsideração é ato da administração, para trazer os contribuintes a um contexto de isonomia de tratamento, em caso de simulação ou dissimulação, ao passo que as penalidades são aplicadas seriam cabíveis apenas nos casos de ilicitude. Desse modo, podem coexistir a aplicação do art. 149, VII, e do parágrafo único do art. 116 do CTN ou apenas ser aplicado isoladamente um deles, a depender do caso.

Adotando essa consequência para a identificação de quaisquer das patologias, discorda-se da acepção genérica da simulação em relação às outras patologias, além da dissimulação, conforme vêm tratando nas autuações os fiscais, a partir de visão fundada ainda na primeira fase do debate, como se verá a seguir, quando apenas se aceitava a simulação como limitante à liberdade absoluta.

Além disso, mesmo a aceitação da doutrina francesa despertou questionamentos em relação à apropriação no direito brasileiro, sob a ótica dos efeitos tributários das situações aparentes e as disfarçadas, ou dissimuladas, conforme se pode verificar no trecho a seguir da obra de Marco Aurélio Greco⁷⁵:

Quando se trata de simulação, alcança-se apenas o ato simulado tal como definido no Código Civil (dois negócios, o real e o aparente) ou o conceito de ato simulado abrange o que a doutrina francesa denomina de ato disfarçado (*deguisé*)? A pergunta é importante, pois se entendermos que o ato simulado é fiscalmente inaceitável e que simulado é apenas o que está previsto no Código Civil, o perfil do Código Civil supõe a reunião de alguns elementos dentre os quais a existência de dois negócios jurídicos (um negócio real e um negócio aparente) e a intenção. Se, nessa situação concreta, não existirem estes dois negócios, não haverá simulação (salvo a pura mentira). Quando houver um único negócio real, não existirá a figura do Código Civil. Porém, se a postura for no sentido da doutrina

⁷³ VASCONCELLOS, Roberto França de. *Planejamento Tributário: Elisão Versus Evasão Fiscal: Relação Entre o Direito Tributário e o Direito Privado*. In: Tathiane Piscitelli. (Org.). *O Direito Tributário na prática dos Tribunais Superiores: Sistema Tributário Nacional e Código Tributário Nacional em debate*, 2013, p. 323.

⁷⁴ FURLAN, Anderson. *Planejamento fiscal no direito brasileiro: limites e possibilidades*. Rio de Janeiro: Gen/Forense, 2011.

⁷⁵ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3ª. Ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 280.

francesa, não será apenas o ato simulado clássico, mas também o que se chama “ato disfarçado”. Ou seja, haveria um único negócio só que não tendo a aparência ou a feição que normalmente deveria ter. Portanto, fica a pergunta: em matéria fiscal pretende-se atingir o ato simulado clássico ou também o ato único real, mas disfarçado?

Além disso, surge outra pergunta no sentido de saber qual o núcleo do perfil consagrado no Código Civil. Será que o núcleo é a ideia de *artifício*? Ou a ideia de *irrealidade*? Ou de *inadequação*? Se for sustentada uma visão rígida do conceito de simulação, pode-se chegar a um beco sem saída, pois ainda que o ato seja “artificial”, mas se único ato e real, não se configuraria a hipótese de simulação do Código Civil e o Fisco não poderia objetá-lo com base nesta noção. (Grifos acrescidos)

Importante salientar que o autor do trecho supra transcrito não deixou resposta para as perguntas suscitadas, apenas levantando o debate. Todavia, considerando a importância dessas respostas para uma conformação de Norma Geral Antielisiva, pretende-se respondê-las a partir das premissas e evolução apresentados neste trabalho. Assim, primeiramente, assume-se que o que se alcança com a simulação não é apenas o ato tal qual apresentado no Código Civil, mas abrangendo o que a doutrina francesa denomina disfarçado, ou seja, compreendendo a dissimulação também. Como consequência, a resposta do segundo questionamento surge, superando o núcleo do perfil consagrado no Código Civil.

Afinal, as bases da análise presumem a superação da legalidade estrita e tipicidade fechada para identificação das patologias, demandando lentes de aferição da capacidade contributiva demonstrada, conforme se perceberá como parte da evolução do debate sobre planejamento tributário, tratada no próximo capítulo deste trabalho. Assim, uma interpretação econômica da operação acaba por prevalecer sobre os limites inerentes às formalidades e positividade de qualquer ordenamento. Inclusive, é fato que o rigor da disciplina cível não poderia ser capaz de limitar os efeitos tributários do instituto.

Por outro viés, Marco Aurélio Greco considera as acepções de “dissimular”⁷⁶ mais abrangentes que as de “simular”, apresentando-se, portanto, de forma diametralmente oposta ao que se colocou até o presente momento, em que a simulação era o gênero e a dissimulação a espécie. Greco, então, traz a dissimulação como gênero que abrangeria a simulação⁷⁷. Todavia, não se defende esta posição, pois, além de aproveitar a explicação já trazida sobre as diferenças entre a simulação e a dissimulação, na primeira fase do debate no Brasil, teve-se a simulação encampada como limitadora à liberdade absoluta do contribuinte de organizar seus

⁷⁶ Trazendo as acepções do verbete do Dicionário Aurélio XXI, Greco apresenta que dissimular pode significar “ocultar ou encobrir com astúcia; disfarçar; não dar a perceber; calar; fingir; atenuar o efeito de; tornar pouco sensível ou notável; proceder com fingimento, hipocrisia; ter reserva; não revelar os seus sentimentos ou designios; esconder-se” (GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3ª. Ed. São Paulo: Dialética, 2011.p. 554).

⁷⁷ Cf. GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3ª. Ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 554.

negócios, dentro da qual qualquer patologia poderia ser enquadrada, parte-se do histórico brasileiro para manter a simulação como figura genérica.

Perpassada uma tentativa de se afinar os conceitos de simulação e de dissimulação, o próximo a ter suas nuances apreciadas é o conceito de *abuso de direito*. Literalmente compreendido como um extrapolamento do que o Direito prescreve, seja do ponto de vista econômico, social, costumeiro ou principiológico, o *abuso de direito* surge, como se verá no próximo capítulo, na segunda fase do debate sobre planejamento tributário no Brasil, como entre as patologias que limitam a liberdade do contribuinte de estruturar sua vida e seus negócios, ensejando a sujeição à desconsideração dos atos e negócios jurídicos considerados abusivos.

Apresentado como um “ilícito atípico”, entende-se que o objetivo do *abuso de direito* seria o de reprimir atos e negócios que, embora se apresentem formalmente dentro da licitude, acabam gerando distorções no equilíbrio da relações⁷⁸, neste caso, entre o contribuinte e o Estado Democrático de Direito brasileiro. Diante de abuso, então, as autoridades fiscais, se em condições de provar que as condutas supostamente lícitas do contribuinte foram pautadas por razões básica ou exclusivamente tributárias, poderiam requalificar os atos e negócios, para incidência da norma tributária, por óbvio, mais onerosa.

Embora a realidade atual seja de autuações desmedidas e infundadas, um ideal seria de que os argumentos extratributários dos contribuintes fossem capazes de frear a discricionariedade do Fisco nas autuações, mas é possível que a razão não seja suficiente a conter a alegação de fraude à lei ou abuso de forma⁷⁹. Antes de adentrar a fraude à lei, deve se antecipar que, superada a ideia de uma modalidade autônoma de patologia passível de contaminar o planejamento tributário, bem como a de que se configuraria, alternativamente, como abuso de direito, fraude à lei ou simulação, tem-se a posição de que o abuso de forma, na verdade, seria uma espécie do gênero abuso de direito, quando performado pela distorção entre a forma e o conteúdo do negócio.

⁷⁸ Cf. VASCONCELLOS, Roberto França de. *Planejamento Tributário: Elisão Versus Evasão Fiscal: Relação Entre o Direito Tributário e o Direito Privado*. In: Tathiane Piscitelli. (Org.). O Direito Tributário na prática dos Tribunais Superiores: Sistema Tributário Nacional e Código Tributário Nacional em debate, 2013, p. 333.

⁷⁹ Cf. VASCONCELLOS, Roberto França de. *Planejamento Tributário: Elisão Versus Evasão Fiscal: Relação Entre o Direito Tributário e o Direito Privado*. In: Tathiane Piscitelli. (Org.). O Direito Tributário na prática dos Tribunais Superiores: Sistema Tributário Nacional e Código Tributário Nacional em debate, 2013, p. 335.

Por outro lado, não se deve confundir, como patologias distintas, o abuso de direito com a simulação. Para distinguir as categorias, é suficiente e clara a explicação de Ricardo Lodi Robeiro⁸⁰, a seguir transcrita:

Há que se distinguir os *negócios simulados*, que são fictícios, não queridos, frutos de uma ficção negocial, cujo propósito é a ocultação de uma realidade, dos negócios realizados com *abuso de direito*, que são sérios, reais e praticados de tal forma pelas partes, para obter um resultado idôneo que vise a burlar uma norma imperativa ou proibitiva. São claramente diferenciados, pois na simulação se cria uma aparência que oculta a realidade; enquanto no abuso de direito, se materializam negócios jurídicos desejados pelas partes, reais em seu conteúdo e execução, mas, ainda que singularmente lícitos, escondem resultados que a lei buscava atingir e que defluem dos atos efetivamente praticados. (Grifos acrescidos)

O abuso de direito estaria, assim, mais pendente às figuras elisivas, ao passo que a simulação é real evasão, se em sua forma absoluta. Clareados os contornos do abuso de direito, o próximo conceito que se pretende levantar é o de *fraude à lei*, como patologia capaz de macular o ato ou negócio jurídico nas operações de planejamento tributário. A fraude à lei fiscal, no Brasil, teve seu conceito positivado no artigo 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ainda em vigor, como “tôda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento”.

A fraude, conforme disciplinada no Código Tributário Nacional, como se verá mais adiante, na segunda fase do debate, é figura ilícita do direito penal. Por ser ilícita, neste formato, já se poderia qualificá-la como transpassando os limites da elisão e figurando nas hipóteses evasivas. No entanto, a “Fraude à Lei” referida nas estruturas de planejamento tributário, gerando as dificuldades quanto à definição, na verdade, não tem afronta direta à lei. As condutas dos contribuintes são, na verdade, lícitas, e o que ocorre é uma ofensa ao espírito da lei tributária.

Nesse sentido, na prática, para se ensejar uma conduta fraudulenta à lei tributária, o contribuinte deve valer-se de um dispositivo legal vigente de forma a encobrir seu ato ou negócio, ou criar determinadas estruturas com impactos jurídico-tributários, com a utilização de previsões que levariam a uma carga tributária menos onerosa. Assim, os atos e negócios, singularmente elisivos, agrediriam o espírito do ordenamento, que, em composição com a

⁸⁰ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 149.

legalidade, funda-se em princípios, como o da solidariedade social, da isonomia e da capacidade contributiva.

Assim, a fraude, no sentido penal, juntamente com a simulação assim tipificada, teria o condão de qualificar uma conduta evasiva, criminosa, de planejamento tributário. A fraude à lei tributária, por sua vez, como figura elisiva que é e que necessariamente deve ser analisada com uma lente de observação que leve em conta uma composição de valores e princípios do ordenamento em conjunto com a legalidade, traria a sujeição dos atos e negócios jurídicos à desconsideração pelas autoridades fiscais, passando os contribuintes a arcar com uma tributação regular, como se não houvesse a operação fraudulenta, acrescida dos encargos moratórios. Essa figura continuará a ser tratada ainda neste capítulo do trabalho, uma vez que passou a ser considerada na segunda fase do debate sobre planejamento tributário no Brasil, que foi o da *liberdade, salvo patologias – Abuso de Direito, fraude à lei e outras figuras*.

Com isso, passa-se a um outro conceito correlato ao planejamento tributário que merece ser levantado, por frequente associação, o do *negócio jurídico indireto*, que “corresponde à obtenção dos mesmos efeitos econômicos que resultam do fato gerador, mediante a adoção de um negócio jurídico diferente. Em atenção às alterações de entendimento na terceira fase do debate, que agrega a análise da capacidade contributiva do indivíduo diante de um negócio jurídico indireto, deve-se aproveitar o tratamento estabelecido às hipóteses do artigo 149⁸¹ do Código Tributário Nacional.

Por abrangência, o negócio jurídico indireto pode ser conformado como qualquer uma das patologias e, assim sendo, estaria sujeito ao lançamento de ofício natural às hipóteses evasivas, mas também pode se configurar como uma das hipóteses elisivas, de modo que seu

⁸¹ Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;
II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;
III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;
IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;
V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;
VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;
VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;
VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;
IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.
Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

tratamento deveria ser submetido à regra de desconsideração do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional.

Por exemplo, ao relacionar com proximidade, por óbvia distorção na causa dos negócios, o negócio jurídico indireto com a simulação vista como vício da causa ou motivo, Marciano Seabra de Godoi⁸² tem a seguinte conclusão ponderada sobre o rigor terminológico que se pode apurar de uma suposta distinção quanto aos dois conceitos:

Os autores – principalmente os mais simpáticos à autonomia dogmática do negócio jurídico indireto – costumam dizer que no negócio jurídico indireto as partes querem realmente os negócios jurídicos, ao passo que na simulação essa vontade não existe. Mas não raro os exemplos de simulação dados por alguns autores são os mesmos que outros autores dão para a figura do negócio jurídico indireto, como ocorre com a *doação indireta*. Por isso, mais uma vez concebida a simulação em termos de vício de causalidade, **parece-nos correta a afirmação de Betti segundo a qual “a distinção convencional e puramente dogmática, entre negócio jurídico simulado e negócio jurídico indireto, nada tem de absoluto e de fixo, nem se pode aspirar ao rigor científico de outras classificações”**. (Grifos acrescentados)

Aceitando essa impossibilidade de rigor, mas agregando as figuras das demais patologias do negócio jurídico, Marco Aurélio Greco⁸³ pretende, no seguinte trecho, trazer quais seriam as consequências pragmáticas de tratamento adequado para os negócios jurídicos indiretos, levando em conta a carga de princípios imbuída no ordenamento brasileiro atualmente:

Em suma, para deflagrar as consequências pertinentes às patologias dos negócios jurídicos (simulação, abuso de direito e fraude à lei) não havia necessidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN. A eles o ordenamento reage por si só mediante um lançamento de ofício. **A inclusão do parágrafo único ao artigo 116 do CTN tornou a figura da elisão uma categoria tributária não dependente das patologias; ainda que os negócios jurídicos não padeçam de qualquer vício, o dispositivo abre espaço para aferir a sua conformidade ao princípio da capacidade contributiva, daí a necessidade de procedimentos especiais para tanto**. (Grifos acrescentados)

Por fim, as últimas definições às quais se pretende referir neste capítulo, como base de compreensão terminológica dos institutos apresentados no trabalho, são as da *substância econômica* e do *propósito negocial*. *Substância econômica* parte da doutrina originalmente americana que busca qual a essência econômica de uma operação, dessa forma, correlacionando-se com a doutrina da “Substância ou essência sobre a forma”, segundo a qual

⁸² GODOI, Marciano Seabra de. *Dois conceitos de Simulação e suas Consequências para os Limites da Elisão Fiscal*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, 11º volume. São Paulo: Dialética, 2007, pp. 286-287.

⁸³ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3ª. Ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 557.

o que importa realmente não é qual a forma jurídica, mas a substância econômica da operação.

A doutrina do propósito negocial, que, tal qual a substância econômica, também teve o pontapé inicial dado pela Suprema Corte americana, no caso “*Gregory v. Helvering*”. Sobre o *leading case*, para melhor compreensão do contexto em que surgiu, valiosas são as palavras, por bem resumir, de João Dácio Rolim⁸⁴, a seguir transcritas:

No caso, a forma adotada pelo contribuinte numa reorganização societária era um artifício ou um disfarce para ocultar o seu real caráter, fazendo parte de um plano preconcebido não para reorganizar a estrutura societária, mas tão-somente para transferir parte de ações de uma empresa ao contribuinte sem incidência do imposto, através da criação artificial de uma outra companhia que deixou de existir logo após a consumação daquele plano. **De fato, entendeu a Suprema Corte que tinha havido “uma elaborada e tortuosa forma de transmissão disfarçada de reorganização societária”. Assim, a forma artificial contrária à substância dos fatos ocorridos não poderia subsistir, ainda que conduzida toda a transação de acordo com os termos formais da lei, pois não estaria em consonância com a intenção do legislador.** (Grifos acrescidos)

Ela tem sido levada em conta, mesmo sem positivação ainda no Brasil, como contra-argumento à desconsideração dos atos e negócios jurídicos ou enquadramento ilícito de uma operação, quando o contribuinte a realizou sem que o único motivo tenha sido tributário. A partir de minuciosa análise e ampla compreensão sob o assunto, Leonardo Branco define o propósito negocial como o “congruamento entre a acolhida de um ato ou negócio jurídico e o comportamento dos pactuantes”⁸⁵.

Segundo as premissas adotadas no trabalho, a consideração da substância econômica, a partir da *Economic Substance* ou da *Substance over Form*, relevam a base da fundamentação para se aplicar a capacidade contributiva na terceira fase do debate de planejamento tributário, como doutrinas auxiliares necessariamente às normas antielisivas, não de evasão, cujo tratamento é o dado às patologias do negócio jurídico.

O “propósito negocial”, todavia, não pode ser considerado um afronte à ordem econômica⁸⁶, restringindo o livre exercício da atividade econômica sem suposto supedâneo normativo, uma vez que, (i) a liberdade tem os limites impostos pelas patologias do negócio jurídico e pela aferição da capacidade contributiva, mas a utilidade desta figura é exigência

⁸⁴ ROLIM, João Dácio. *Normas Antielisivas Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2001, pp. 142-143.

⁸⁵ BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo. *Argumentação Tributária de Lógica Substancial*. 201 págs. Dissertação de mestrado, defendida na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2016, p. 173.

⁸⁶ Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: Parágrafo único. **É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.** (Grifos acrescidos)

para validar a licitude de um negócio jurídico; e (ii) a função da figura é argumentativa como excludente de ilicitude⁸⁷ para os casos de elisão ou planejamento tributário abusivo, sem ilicitudes nos atos, mas cujo resultado pudesse ensejar um enquadramento ilícito. Ou seja, como um instrumento de defesa dos contribuintes em face das autuações arbitrárias, para determinados casos que apenas pareçam suspeitos, mas que, na verdade, sustentam-se e justificam-se pelo propósito negocial.

Interessante verificar a intenção do legislador, com o Projeto de Lei nº 4834, de 6 de setembro de 1954, que pretendia instituir o Código Tributário Nacional, seguindo a tendência originada na Alemanha, por já trazer, no artigo 74⁸⁸, que tratava “Da interpretação da Legislação Tributária”, que “A Interpretação da legislação tributária visará sua aplicação não só aos atos, ou situações jurídicas nela nominalmente referidos, como também àqueles que produzam, ou sejam suscetíveis de produzir, resultados equivalentes”. O Código Tributário vigente, por sua vez, ainda que não expressamente, traz nos artigos 109 e 110⁸⁹ a mesma consequência. Este entendimento, deve-se alertar, não é pacífico, mas é premissa que se pretende assumir neste estudo, validada por se encontrar nos confins da intenção legislativa brasileira desde idos da década de 1950.

Com efeito e em consonância com todas as premissas assumidas neste trabalho, a ideia de uma interpretação não meramente jurídica, mas também econômica, como se verá em progresso nas fases do debate, relaciona-se diretamente com⁹⁰: (i) a autonomia dos conceitos do Direito Tributário; (ii) a apuração dos resultados econômicos da operação; (iii) a inadmissibilidade ao abuso de direito, especialmente, de formas, trazidas do direito privado, devendo-se introduzi-los no Direito Tributário; (iv) a interpretação teleológica da operação, com valoração dos atos e negócios jurídicos.

Trazendo o tema para a realidade, o desafio ao intérprete e aplicador do direito está posto, neste momento de adequação do sistema tributário. Sobre a necessidade de se encontrar um equilíbrio, para que se possa dar os próximos passos na regulação do tema no Brasil, faz-se necessário lembrar as seguintes palavras de Marco Aurélio Greco⁹¹, de extrema adequação

⁸⁷ YAMASHITA, Douglas. *Elisão e Evasão de Tributos*. São Paulo: Lex Editora 2005, p. 47.

⁸⁸ <http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD07SET1954.pdf#page=11>. Acesso em 13/02/2017.

⁸⁹ Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

⁹⁰ NOGUEIRA, Johnson Barbosa. *A interpretação econômica no Direito Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1982.

⁹¹ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3ª. Ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 523.

ao ponto em que se encontra de indefinição após o fim de um capítulo cuja pretensão era conferir clareza a um panorama terminológico, mas que talvez não tenha passado de diretivas de compreensão:

Como definir, concretamente, o convívio entre os elementos e de que maneira assegurar a consagração concomitante de valores em tese conflitantes, este é o grande desafio que a interpretação da lei tributária está para enfrentar. E, certamente, não poderá fazê-lo satisfatoriamente com a utilização de um modelo teórico bivalente. **Cumpra construir um novo modelo, qualitativo, que não ignore a utilidade do modelo quantitativo e bivalente, mas que compreenda a realidade como algo uno, no qual valores, interesses, expectativas, objetivos visados, etc. estão integrados, sem oposições ou exclusões, sujeitos, apenas, a gradações em função dos valores culturais e sociais vivenciados em certo momento histórico. Encontrar o ponto de equilíbrio, neste contexto, é o desafio que hoje se apresenta à interpretação e ao intérprete da lei tributária.** (Grifos acrescidos)

Ainda que em forma de diretivas de compreensão, tem-se a utilidade palpável e imediata de conferir as assunções teóricas do trabalho, em relação a todas as figuras apresentadas neste capítulo, mas uma outra consideração já pode ser levantada, qual seja a bem evidenciada nas palavras de Ricardo Lobo Torres, de que “realmente, se tornou indefensável a posição no sentido de que a elisão, praticada com base na interpretação dos conceitos de direito privado, sem simulação, é sempre lícita”, demandando regulação, para que a subsunção dos atos e negócios jurídicos tenham adequado tratamento no ordenamento brasileiro.

Assim, o negócio jurídico poderá ter sua validade apreciada a partir da perspectiva do formalismo fiscal, como também, por outro lado, a partir do realismo fiscal, por ter levado a determinado resultado econômico. Com a demonstração de inovação na doutrina e, na jurisprudência e mesmo nas propostas normativas, a partir da utilização de figuras como as do “propósito negocial”, da “substância econômica”, da primazia da “substância sobre a forma” e, de certa forma, do “abuso de direito”, muitas vezes disfarçadas sob o argumento de simulação ou demais patologias com conformação normativa no ordenamento jurídico brasileiro, percebe-se que, tal qual anunciado por Schoueri⁹², “o uso indevido de conceitos de direito privado para trazer à fundamentação argumentos econômicos é uma confusão que tem sido observada em jurisdições que não possuem cláusulas antiabuso adequadas”, indicando a tendência alhures mencionada de, em não havendo, os fundamentos, mesmo que distorcidos, de uma Norma Geral Antielisiva, entrarem “pelas portas dos fundos”.

⁹² SCHOUERI, Luís Eduardo. *O Refis e a Desjudicialização do Planejamento Tributário*, Revista Dialética de Direito Tributário nº 232, 2015, p. 109.

Tratando-se da realidade brasileira, mais uma vez, um resultado é claro: a legislação não se mostra adequada, no tratamento dos planejamentos tributários, ao apropriar-se de regras distorcidas para fazer uso de uma figuras e uma lente de observação já presentes, com o agravante de utilizar esses conceitos de direito privado distorcidos, com base na legalidade estrita. Não à toa, ao se assumir qualquer tentativa de compreensão, ingressa-se em um verdadeiro labirinto conceitual. Afinal, se analisadas as figuras do planejamento tributário pela ótica dos formalistas liberais, para cujo entendimento o preciosismo linguístico e a forma mais importam que a substância econômica subjacente a elas, chega-se a definições paradoxalmente indefinidas, a partir das quais cada intérprete e aplicador do direito chega a uma posição de suposta verdade diferente.

Nesse contexto, em estudo realizado como tentativa de reconstruir conceitos relacionados a planejamento tributário, entre metáforas e lacunas, Eurico de Santi⁹³, julgando “melhor falar sobre o que se acha que entende do que daquilo que temos certeza que absoluta que não entendemos”⁹⁴, apresenta, com ponderação e precisão, a única verdade sobre a questão:

O planejamento tributário instala-se nos limites do direito: nas difíceis, intrincadas e quase sempre inexploradas áreas de penumbra na teoria do direito, entre o direito e o não-direito, entre a moral-social e a letra da lei – retratando os limites da forma no direito -, entre a legalidade e a insegurança, entre a validade e a não-validade dos atos e negócios jurídicos, entre os interesses privado e público, entre a incidência e a não incidência, entre o lícito e o ilícito. **Em razão de tudo isso, não por acaso, toda terminologia empregada nessa área é vaga e imprecisa, não há consenso sobre o sentido e alcance de termos e expressões como “simulação”, “dissimulação”, “negócio jurídico indireto”, “fraude à lei”, encobrendo as distinções entre a “evasão” e a “elisão”, entre a “elusão” e a efetiva “economia de opção”**

Assim, diante do panorama apresentado, tem-se que, carentes de um entendimento pacífico sobre o tema, os aplicadores do Direito têm acompanhado a angústia global em se dar um tratamento adequado ao tema, pendência esta que perpassa diferentes fases, mas que ainda não se encontra em estágio de conformidade por adequação. Sendo assim, no intuito de contribuir para a compreensão do tema, dando azo às ambições deste trabalho, faz-se mister compreender que fases o debate já superou e qual a fase em que se encontra na atualidade.

⁹³ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Planejamento tributário e estado de direito: Fraude à lei, reconstruindo conceitos, entre metáforas e 'buracos no direito': Evasão, elusão, elisão ou... 'ilusão' ?*. FISCOSoft, v. 3248, p. 2, 2012.

⁹⁴ Idem, Ibidem, p. 1.

3. Evolução do Debate

Reitere-se: para lidar com tema de uma Norma Geral Antielisiva, é necessário entender a evolução do debate sobre planejamento tributário no Brasil. Em sua obra, Marco Aurélio Greco⁹⁵ identifica 3 fases: (i) a da liberdade salvo simulação; (ii) a da liberdade salvo patologias dos negócios jurídicos; e a da (iii) liberdade com capacidade contributiva. A estas, neste trabalho, na tentativa de dar continuidade à organização do debate em fases, acrescentou-se a (iv) da harmonização internacional e do desarranjo institucional;

Vale salientar que todas as fases denominadas por Greco tratam de liberdade, por ser o valor primordial, relativizado pelos limites compreendidos em cada uma das fases. Além disso, para melhor compreensão do enquadramento da discussão, importante destacar que as duas primeiras fases envolvem um debate cujas patologias são vistas sob a perspectiva civilista, enquanto na terceira fase o debate é essencialmente tributário⁹⁶. Na quarta fase, por sua vez, surge uma contextualização fática como ruptura do sistema, ao mesmo que uma demanda de política fiscal internacional.

3.1. Primeira fase: Liberdade salvo Simulação

Na primeira fase, isto é, da *liberdade salvo simulação*, tem-se em pauta uma liberdade absoluta, no sentido de que o contribuinte é totalmente livre para agir, desde os atos apresentem, cumulativamente, em seu planejamento, as seguintes três características: (i) precedam o fato gerador; (ii) sejam lícito; (iii) não envolvam simulação.

A simulação de que se trata nesta primeira fase é o instituto do Direito Civil, conforme trazida no artigo 167 do Código Civil brasileiro de 2002, já importado do Código Civil de 1916⁹⁷, a seguir transcrito:

⁹⁵ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3ª. Ed. São Paulo: Dialética, 2011.

⁹⁶ Idem, *Ibidem*, p. 133.

⁹⁷ Art. 102. Haverá simulação nos atos jurídicos em geral:

I. Quando aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas das a quem realmente se conferem, ou transmitem.

II. Quando contiverem declaração, confissão, condição, ou cláusula não verdadeira.

III. Quando os instrumentos particulares forem antedatados, ou posdatados.

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado. (grifos acrescentados)

Deve-se acrescentar que a simulação nesta fase do debate é a que se considera vício da vontade. Em seu modelo clássico, a simulação existe quando há uma dissonância entre uma vontade real e uma vontade aparente, isto é, por ênfase, uma diferente da outra. Esta é a visão predominante na primeira fase, apoiada na doutrina civilista francesa, cujo contexto era de garantir a vontade individual protegida em face ao poder do rei, introduzida pelos revolucionários na época da Revolução Francesa.

Assim, um ato ou negócio jurídico de planejamento tributário que escape às três condições mencionadas enquadra-se na liberdade de agir do contribuinte ou, em outras palavras, é oponível ao Fisco, se questionado pelas autoridades administrativas. Com esta concepção amparada nos valores de um Estado liberal clássico, a elisão é considerada uma proteção do cidadão à postura do Estado de opugnação indesejada ao patrimônio particular.

Além da liberdade absoluta, alguns princípios decorrem diretamente da visão do planejamento tributário em sua primeira fase de debate, quais sejam: legalidade estrita, tipicidade fechada e proibição da analogia. Como o planejamento é considerado uma forma de defesa do patrimônio individual contra o Estado, o primeiro é o da *legalidade estrita*, pois é a medida exata que o cidadão aceitou ser agredido. Por isso, não basta a legalidade, ela tem de ser estrita nesta fase.

Para tanto, uma *tipicidade fechada* se faz indispensável, uma vez que, apenas diante de tipos fechados na hipótese legal, é possível se basear no que está previsto em lei, para livremente planejar os atos e negócios dentro das possibilidades de oponibilidade ao Fisco do desenho da operação, na eventualidade do contribuinte ser questionado.

Art. 103. A simulação não se considerará defeito em qualquer dos casos do artigo antecedente, quando não houver intenção de prejudicar a terceiros, ou de violar disposição de lei.

Art. 104. Tendo havido intuito de prejudicar a terceiros, ou infringir preceito de lei, nada poderão alegar, ou requerer os contraentes em juízo quanto à simulação do ato, em litígio de um contra o outro, ou contra terceiros.

Art. 105. Poderão demandar a nulidade dos atos simulados os terceiros lesados pela simulação, ou representantes do poder público, a bem da lei, ou da fazenda.

Além desses, nesta fase o Direito Tributário é posto em posição equivalente à do Direito Penal, com a liberdade como valor equiparado ao da propriedade. Assim, como no Direito Penal há a *proibição à analogia*, igualmente ocorre no Direito Tributário, em matéria de planejamento. Se a autoridade administrativa aproveitar-se da figura da analogia para incluir situações não enquadradas como caso de simulação, estar-se-ia em confronto com a legalidade estrita, a tipicidade fechada e ainda a liberdade absoluta do contribuinte organizar a própria vida. Por outro ângulo, o intérprete é apenas alguém que apenas descreve o que está previsto na legislação, não agregando nenhum elemento exterior ao jurídico para a análise dos fatos e das consequências, neutro em valoração.

Este é o contorno principiológico da primeira fase do debate sobre o planejamento tributário no Brasil, em que o contribuinte pode se aproveitar das lacunas do ordenamento tranquilamente, sem razões quaisquer para o Fisco desconsiderar as operações e responsabilizar penal e tributariamente os articuladores. Ou seja, é uma fase em que a elisão tributária é uma figura de atos, negócios, causas e finalidades perfeitamente aceitáveis e oponíveis.

A visão apresentada nesta primeira fase gerou algumas consequências que são refletidas até hoje no sistema tributário brasileiro. A primeira foi a estratégia em massa de se estruturar operações essencialmente formais, mas sem consideração de substância e efeitos econômicos, para estarem em atendimento ao que a liberdade, a legalidade estrita, a tipicidade fechada e a proibição da analogia permitem, contagiando a elisão tributária com uma análise meramente formalista e permissiva.

A segunda consequência foi a denominada “inflação normativa”, o crescimento desmedido na quantidade de normas tributárias no país, deteriorando pela expectativa de transitoriedade o valor da própria norma, que inclusive, passa a não ter adesão social, também pela consideração de excesso, de repugnância à precariedade no retorno da prestação estatal e da possibilidade de sempre adesão a programas de parcelamentos especiais.

Para melhor ilustrar esta inflação na produção normativa de cunho tributário ainda presente atualmente, o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação liberou um estudo⁹⁸ em outubro de 2015, em comemoração aos 27 anos da Constituição com estatísticas sobre as

⁹⁸ AMARAL, Gilberto Luiz do; OLENIKE, João Eloi, AMARAL, Letícia Mary Fernandes do. *Quantidade de Normas Editadas no Brasil: 27 anos da Constituição Federal de 1998*. Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT, Curitiba, 2015. Acessível em: <https://www.ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/2272/QuantidadeDeNormas201527AnosCF01102015.pdf>, em 18/01/2017.

normas tributárias. Do estudo, extrai-se que no Brasil, nestes 27 anos, foram editadas 352.366 normas tributárias, das quais são 30.680 federais, 103.867 estaduais e 217.819 municipais.

A partir destas estatísticas, tem-se que, em média, foram editadas 31 normas tributárias por dia ou 1,29 norma por hora. Se considerados apenas dias úteis, foram 45 por dia útil ou 1,87 por hora útil. Além disso, demonstrando a transitoriedade desta enxurrada de normas, tem-se que, das 352.366 normas tributárias editadas, 24.515, ou 6,9% apenas estavam em vigor na conclusão do estudo, em 30 de setembro de 2015⁹⁹.

A terceira consequência, em decorrência da anterior, é a alta complexidade do sistema tributário brasileiro, de modo que o Brasil se apresentou recentemente como o país que mais consumiu tempo, pela complexidade apresentada, para cumprimento das obrigações tributárias no mundo¹⁰⁰. Ineditamente, todavia, o mesmo estudo em parceria da PwC com o Banco Mundial em 2017 apresentou uma redução em 22% o tempo, ou seja, diminuiu de 2600 para 2.038 horas por ano para cumprimento¹⁰¹, decompostas de acordo com a categoria de tributação, conforme o gráfico a seguir¹⁰²:

⁹⁹ Idem, Ibidem.

¹⁰⁰ <http://www.forbes.com/sites/joeharpaz/2013/12/17/brazil-ranked-most-time-consuming-tax-regime-in-the-world/#5b4e4aeb2fdf>

¹⁰¹ Independentemente do progresso percebido, o Brasil ainda encontra-se no topo do ranking de tempo para *compliance*¹⁰¹. A razão da mudança para o caso foi a maturidade que alcançou nestes 10 anos de implementação do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED -, nascido oficialmente com a edição do Decreto 6.022 de 22 de janeiro de 2007, hoje *leading case* internacional de prestação de informações ao Fisco, seja em âmbito federal, estadual ou municipal no Brasil¹⁰¹. Embora progressos tenham sido dados recentemente, a visão instituída na primeira fase do debate sobre planejamento tributário teve a forte contribuição de nos transformar no sistema tributário mais complexo do mundo, como pode se depreender dos dados apresentados.

¹⁰² <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc-paying-taxes-2017.pdf>.

Figure 89: South America

Time to comply (hours)

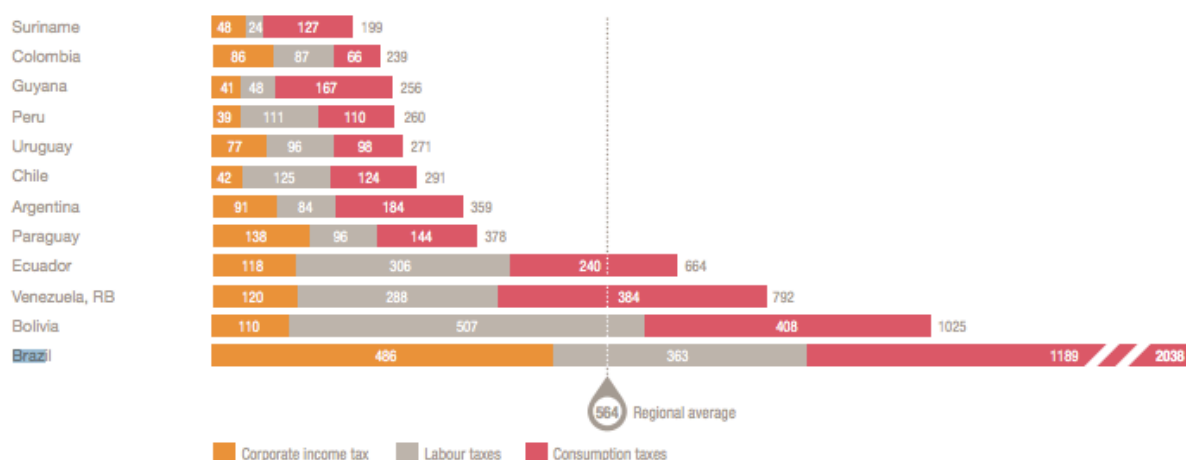


Gráfico 1 - Horas para cumprimento das obrigações tributárias¹⁰³

Por fim, a quarta consequência foi a precariedade do ordenamento, que perdeu coerência ao se instituir, quase que para cada caso um novo microsistema normativo. Estima-se que atualmente existam, aproximadamente 8,7 milhões de sistemas tributários disponíveis para enquadramento no Brasil¹⁰⁴, interpretados por mais de 200 milhões de contribuintes, demonstrando essa precariedade e indicando as incontáveis possibilidades de intersecção normativa para agravar a situação do planejamento tributário, principalmente, se levada em conta as premissas estabelecidas na primeira fase do debate.

3.2. Segunda fase: Liberdade salvo Patologias do Negócio Jurídico

Após certo amadurecimento na discussão sobre os limites da elisão, o questionamento de se a simulação é a única patologia que possa contaminar a operação de planejamento tributário ao ponto de tornar inoponível ao Fisco surge como divisor de águas, e a constatação de que outras patologias podem igualmente viciar a operação inaugura a segunda etapa do debate, qual seja a da *liberdade salvo patologias*, merecendo destaque, em especial, duas delas, o abuso de direito e a fraude à lei.

¹⁰³ Gráfico extraído de: <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc-paying-taxes-2017.pdf>.

¹⁰⁴ http://www.dcomercio.com.br/categoria/leis_e_tributos/tributaristas_discutem_a_criacao_de_imposto_unico

Além da pergunta sobre a limitação à simulação, uma mudança de valores interna-se na base do Estado brasileiro, embrenhando-se como norte da Constituição Federal de 1988. Da visão da primeira fase do tributo como uma investida do Estado no patrimônio particular e da liberdade absoluta de organização da vida constantes no Estado liberal clássico, com a Constituição, consagra-se um Estado Social, com arrimo em valores do Estado Democrático de Direito, como igualdade¹⁰⁵, liberdade positiva, solidariedade e justiça¹⁰⁶, a partir de então, substancial, não mais meramente formal¹⁰⁷.

Com isso, a lente sobre as operações de planejamento tributário começa a sentir a ruptura do ideal formalista, para começar a ser plantada uma semente de realismo funcional, isto é, de uma visão estática sobre o tema, nutre-se a ideia de percepção sob caráter dinâmico, em que os resultados concretos começam a ser questionados como carentes de observação do aplicadores e intérpretes do direito. Embora só venham efetivamente a desembocar a partir da terceira fase do debate, como será visto mais adiante, são perspectivas cujas sementes são plantadas em 1988, com a nova Carta Maior.

O maior progresso da segunda fase, na realidade, é o de que se postula que o contribuinte tem liberdade de organizar seus negócios, salvo a patologias, não mais apenas a simulação. Por isso, deve-se compreender, a partir deste ponto, as patologias que limitam a liberdade do contribuinte, para que sua operação não seja considerada inoponível ao Fisco. A primeira das patologias vistas é o *abuso de direito*, que, embora considerado no plano da licitude, provoca um desequilíbrio na já colocada relação de tensão entre o contribuinte e o Estado.

Consistente em um “limite funcional do direito”¹⁰⁸, o abuso de direito encontrou guarida originariamente entre os civilistas, previsto no art. 187 do Código Civil vigente, a partir do qual “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”.

Ou seja, neste caso, a liberdade absoluta passa a ser relativa, pois se limita pelo direito de toda sociedade, de acordo com o interesse geral. Essa ideia atende ao direito fundamental previsto no art. 5º, XXIII, segundo o qual “a propriedade atenderá a sua função social”,

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

106 Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade **livre, justa e solidária**; (...)

¹⁰⁷ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3ª. Ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 201.

¹⁰⁸ Idem, *Ibidem*, p. 204.

ratificando o caráter Social do Estado brasileiro, a partir de 1988. Por outro lado, com o advento do Código Civil de 2002, o abuso de direito foi considerado ilícito, quebrando o requisito da licitude para enquadramento do planejamento tributário, ou elisão fiscal, de modo que, se considerada a doutrina civilista, estar-se-ia diante de evasão tributária, criminalmente considerada.

Sobre a ilicitude do abuso de direito após o advento do Código Civil de 2002, Greco corrobora o entendimento, pronunciando-se no seguinte sentido¹⁰⁹:

“Sublinhe-se que, depois do Código Civil de 2002, abuso de direito não é apenas caso de inoponibilidade perante o Fisco, é hipótese de ato ilícito que destrói um dos requisitos indispensáveis para haver efetivo planejamento tributário.

Cumpra, portanto, distinguir três hipóteses de abuso:

- a) o abuso de direito assim qualificado no âmbito civil, a teor do artigo 187 do Código Civil. Neste caso, configura-se um ato ilícito no pressuposto da incidência da norma;
- b) abuso no exercício de condutas fiscalmente reguladas; e
- c) abuso da perspectiva de legislações específicas, por exemplo, o abuso de poder de controle regulado pela Lei das Sociedades Anônimas.”

Assim, o abuso de direito, ao tocar o tema do planejamento tributário, é considerado sob a perspectiva da evasão fiscal, tal qual a simulação, não podendo ensejar operações oponíveis ao Fisco, que pode desqualificar e requalificar os atos e negócios. Todavia, as autoridades fiscais não se podem valer dessa situação, para fazer com que o contribuinte arque sempre com a hipótese mais onerosa, do ponto de vista tributário.

Na verdade, a liberdade de organização pode tornar a operação oponível, se o motivo for real, de desenvolvimento ou aperfeiçoamento do negócio, não meramente com intuito de reduzir a tributação. Ou seja, há o direito de liberdade do contribuinte organizar a sua vida e negócios, mas, se os atos e negócios não possuírem razão outra que a tributária, estes atos são considerados abusivos e, portanto, inoponíveis ao Fisco. É imprescindível haver razões extratributárias, para que o planejamento não seja desconsiderado pelas autoridades fiscais.

Para se perceber o abuso, no entanto, é necessário sensibilidade, pois geralmente só é notado, ainda que sem critérios, quando incomoda, ao passo que a tensão da relação entre Estado e contribuinte rompe para o lado deste, tendendo a ser ceifado na liberdade de escolha. Assim, para que se detecte o abuso, imbuído de alta carga subjetiva, é de se entender que há os elementos objetivos, como o fato e a norma positivada, os elementos subjetivos,

¹⁰⁹ Idem, Ibidem, p. 211.

carregados de valoração e hermenêutica, e os elementos extrajurídicos, entre os quais a repercussão econômica e concorrencial, por exemplo¹¹⁰.

Um dos pontos que realça a passagem da primeira para a segunda fase do debate é exatamente o detalhe de quais elementos são observados para consideração do abuso. Enquanto na primeira fase apenas os elementos objetivos são levados em conta, de modo que o que fuja à subsunção do fato à norma seja planejamento tributário permitido, pela liberdade absoluta que possuem os contribuintes de organizar a vida, na segunda fase, os elementos subjetivos e extratributários são necessários à detecção, levando a uma inexorável penumbra de insegurança, agravada por não haver ainda regulação no Brasil que oriente a matéria.

Ponderadamente, Greco oferece o seguinte roteiro de observação para se identificar a figura do abuso em uma operação de planejamento tributário, orientando o subjetivismo do intérprete e aplicador do direito, diante do motivo¹¹¹:

O debate do abuso será: 1) havia motivo extratributário? 2) Qual era o motivo? 3) O motivo era suficiente ou insuficiente? Vejam que estamos lidando com variáveis nebulosas; na minha opinião, acabou a matemática dos conceitos, não estou dizendo “zero ou um” estou dizendo “suficiente ou insuficiente” com uma gama de nuances ao meio.

Em suma, cumpre perguntar se o motivo:

- 1) é *existente*, ou seja, existia de verdade?
- 2) é *pertinente*, vale dizer, tinha a ver com o ato praticado e a alternativa menos onerosa?
- 3) é *suficiente* para levar o contribuinte a praticar o ato daquela maneira e naquele momento?
- 4) à vista de um motivo existente, pertinente e suficiente, o ato praticado é congruente para atingir o objetivo adequado diante daquele quadro?

Assim, cumprindo o roteiro proposto, que, salvo exceções, tende a atender à generalidade das motivações, fica mais palpável identificar a figura do abuso pela ausência do motivo extratributário, tornando uma operação que, de acordo com as premissas da primeira fase seria oponível, em inoponível ao Fisco. Vale salientar que os motivos extratributários podem ser de diversas orientações, não apenas econômica, a exemplo da familiar ou mesmo decorrente de fatos novos imprevistos que levaram a uma nova motivação.

Com essa mudança da primeira para a segunda fase, desvincula-se do direito sob uma perspectiva fundada no formalismo estruturalista e adentra-se uma fase permeada pela fenomenologia, de um direito funcional, em que se valoriza não mais apenas o que está disposto na letra da lei, mas também no seu sentido, ou no espírito da lei.

¹¹⁰ Cf. GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3ª. Ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 232.

¹¹¹ Idem, Ibidem, p. 237.

Assim, a responsabilidade social dos contribuintes, como coletividade, desperta a atenção para a justiça de se usar de comportamentos estratégicos, para se minimizar a carga tributária, em respeito ao que pretende o ordenamento, aos valores e princípios que estão em questão, ou seja, se funcionalmente os planejamentos tributários fundados em motivação mera de economia tributária estariam cumprindo as funções e propósitos daquele arcabouço normativo. Em estudo relacionando a responsabilidade social da empresa à estratégias de comportamento cujo intuito era a redução da carga tributária, Avi-Yonah conclui que é inaceitável, sob a perspectiva tanto da empresa, como do Estado¹¹².

Todavia, ao passo que um contribuinte deixar de arcar com suas obrigações tributárias, os demais que o circundam são encarregados de suprir essa responsabilidade, ratificando a injustiça social de se permitirem as estratégias de planejamento tributário com motivo único ou preponderante de economizar tributos. Como reação, o ordenamento pretende neutralizar o abuso do contribuinte, contendo as distorções que seriam provocadas entre os próprios contribuintes.

Com efeito, o formalismo estruturalista permitia que estas distorções se acentuassem, ao passo que uma visão funcional, a despeito das ressalvas de subjetivismo, passa a corrigir as distorções entre os contribuintes. Ocorre que saber a partir de que momento ocorre o abuso é uma pretensão que não se sustenta pela alta carga de peculiaridades de cada operação e incerteza nos valores. Por isso, além do abuso, a segunda fase também agrega outras patologias, como a *fraude à lei*, sobre a qual se tratará agora, para tornar um pouco mais evidente a linha tênue entre o que é oponível e o que as patologias tornam inoponível ao Fisco em operações de planejamento tributário.

No Código Tributário Nacional, o termo “fraude” vem mencionado no artigo 149¹¹³, incisos VII e IX, no artigo 150, § 4º¹¹⁴, no artigo 154, parágrafo único¹¹⁵, no artigo 180,

¹¹² Cf. AVI-YONAH, Reuven. *Corporate social responsibility and strategic tax behavior*. Michigan Law & Economics Working Papers, 2006. Disponível em: http://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1066&context=law_econ_archive

¹¹³ Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: (...)

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, **fraude** ou simulação; (...)

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu **fraude** ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

¹¹⁴ Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. (...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, **fraude** ou simulação.

inciso I¹¹⁶, e no artigo 208¹¹⁷. Geralmente acompanhada do “dolo” e/ou da “simulação”, deve-se advertir que a fraude vem disposta no Código Tributário brasileiro no seu sentido penal, isto é, no campo do ilícito, cuja conduta presume o dolo¹¹⁸ de enganar, o que é justificável pelo fato de que o CTN foi elaborado na primeira fase do debate, quando apenas existia a simulação, de acordo com a legalidade estrita, tipicidade fechada e liberdade absoluta.

Existe um lado negativo desta consideração que deturpa toda a funcionalidade do sistema, qual seja a da aplicação de multas agravadas e o enquadramento de crime contra ordem tributária em todos os casos de planejamento tributário. Fugindo dessa lógica antiquada, a figura da fraude à lei que se levanta é a da fraude civil, segundo a qual se provoca o contorno da norma imperativa, valendo-se do uso de uma outra norma.

A norma imperativa que se pretende contornar é a que levaria a uma carga tributária mais alta, sendo, por isso, evitada, ao se utilizar de operações elisivas subsumíveis a normas cujo tratamento tributário seja mais benéfico ou mesmo a um vácuo normativo, de modo que não haja tributação, como é bem comum nos casos de planejamento tributário mais agressivos. Não se trata, portanto, de nenhuma operação ilícita, mas um drible na norma mais onerosa, por encontrar suporte normativo mais benéfico¹¹⁹.

A fraude à lei não é uma agressão à lei. A fraude à lei, por licitude de conduta, enquadra-se no que se entende por comportamentos elisivos, ao passo que uma operação diretamente contra a lei está no campo dos comportamentos evasivos. Moreira Alves¹²⁰ bem distingue as duas situações, ao trazer que “no problema da fraude à lei o que ocorre justamente é isso: observa-se a letra da lei, mas para se alcançar um fim contrário ao espírito da lei. (...) Quando o ato vai contra as palavras e o espírito da lei, é ele *contra legem* (...)”.

¹¹⁵ Art. 154. Salvo disposição de lei em contrário, a moratória somente abrange os créditos definitivamente constituídos à data da lei ou do despacho que a conceder, ou cujo lançamento já tenha sido iniciado àquela data por ato regularmente notificado ao sujeito passivo.

Parágrafo único. A moratória não aproveita aos casos de dolo, **fraude** ou simulação do sujeito passivo ou do terceiro em benefício daquele.

¹¹⁶ Art. 180. A anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede, não se aplicando:

I - aos atos qualificados em lei como crimes ou contravenções e aos que, mesmo sem essa qualificação, sejam praticados com dolo, **fraude** ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele;

¹¹⁷ Art. 208. A certidão negativa expedida com dolo ou fraude, que contenha erro contra a Fazenda Pública, responsabiliza pessoalmente o funcionário que a expedir, pelo crédito tributário e juros de mora acrescidos.

¹¹⁸ O dolo em questão é o do tipo penal, sendo necessário haver o desejo de realização da conduta especificada no tipo penal, não se podendo confundir com a intenção do negócio, cujo resultado é decidido antes do ato para que possa chegar a ele, relativamente ao negócio, não ao comportamento criminoso descrito no tipo penal. Diferenciam-se, pois um é externo ao ato e ao tipo, enquanto o outro é interno ao ato e ao tipo. Com a fraude à lei, o que se contraria não é uma norma específica, é o ordenamento como um todo, pelo espírito das normas.

¹¹⁹ Cf. GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3ª. Ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 252.

¹²⁰ ALVES, José Carlos Moreira. *Figuras correlatas: abuso de forma, abuso de direito, dolo, negócios jurídicos simulados, fraude à lei, negócio indireto e dissimulação*, In: Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal. Brasília: Esaf, 2002, p. 68.

Da mesma forma, tendo em vista as diferenças que podem haver nas multas aplicadas pela administração tributária aos casos de evasão e elisão e que serão vistas mais adiante, faz-se mister trazer as seguintes palavras de Godoi¹²¹ diferenciando a fraude tributária, que é evasiva, da fraude à lei tributária, que é elisiva:

A fraude ou defraudação tributária implica necessariamente violação grave e frontal de deveres tributários principais e acessórios, como falsificar documentos, livros fiscais, ‘fazer caixa dois’ etc. Neste sentido, a fraude tributária ou defraudação são típicos fenômenos da evasão de tributos através quase sempre de comportamentos criminosos. Muito diferente é a *fraude à lei tributária* (*‘fraus legis’*) que a rigor não se configura como uma violação frontal ao ordenamento tributário, mas em um procedimento sofisticado pelo qual se busca evitar a ocorrência do fato gerador. Por isso mesmo é que diversas legislações (como a espanhola) não impõem sanções pecuniárias aos contribuintes que praticam fraude à lei tributária: simplesmente determinam a cobrança do tributo e os juros moratórios.

Na realidade, acompanhando a disciplina espanhola, a tendência de se cobrar apenas o tributo com os encargos moratórios, isto é, sem multa, já se ensaiou na primeira tentativa de regulação do tema, no § 2º do artigo 17 da Medida Provisória nº 66 de 2002, diante da desconsideração dos atos e negócios jurídicos praticados, tendo em vista não haver qualquer agressão direta ou fraude tributária, mas, tal qual a primeira, cujos dispositivos relativos ao tema não acompanharam a conversão da lei, nenhuma tentativa de regulação nesse sentido logrou êxito até o presente momento.

O que vem ocorrendo, no entanto, é que, diante de qualquer caso de planejamento tributário, seja ele pautado em atos e negócios lícitos ou ilícitos, elisivos ou evasivos, o Fisco tem aplicado o § 1º do artigo 44¹²² da Lei nº 9.430 de 1996, segundo o qual o “percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71¹²³, 72¹²⁴ e 73¹²⁵ da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis”.

¹²¹ GODOI, Marciano Seabra de. *A figura da ‘fraude à lei tributária’ prevista no art. 116, parágrafo único do CTN*, Revista Dialética de Direito Tributário nº 68. São Paulo: Dialética, 2008, p. 115.

¹²² Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (grifos acrescidos)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

¹²³ Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

Ou seja, considera-se quaisquer das figuras de fraude como a fraude tributária, essencialmente evasiva, criminosa e, portanto, passível de aplicação de uma multa de 150% sobre a totalidade do tributo evadido. Mesmo não cabendo nos casos de fraude civil, essas multas extorsivas são atecnicamente aplicadas, não apenas distorcendo toda a funcionalidade do sistema, como acabou por levá-lo a colapso, conforme se verificará mais adiante na evolução deste debate no Brasil.

Outro ponto que teve a concepção revista nesta segunda etapa foi o da *simulação*. Com definição já vista como advinda do Direito Civil, especificamente, do que preceitua o artigo 167 do Código Civil brasileiro de 2002, constava na primeira fase do debate como vício da vontade. Isto é, na distorção entre uma vontade real e uma aparente, prestigiando-se a vontade individual das investidas no patrimônio por poder arbitrário do Estado.

Na segunda etapa, entretanto, passa-se a adotar uma visão sistemática no próprio Código Tributário Nacional. Em seu artigo 109, constante no Capítulo de “Interpretação e Integração da Legislação Tributária”, tem-se previsto que “Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários”, de onde se pode extrair a ideia de uma permissibilidade para adoção de efeitos tributários específicos, não estando vinculados aos efeitos previstos em outras áreas.

Os efeitos decorrem, por sua vez, da interpretação do fato gerador¹²⁶ da obrigação tributária. Em se tratando das situações que podem ensejar um fato gerador, o artigo 116¹²⁷ do Código Tributário diferencia as situações de fato das situações jurídicas¹²⁸, cuja interpretação

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

¹²⁴ Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

¹²⁵ Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

¹²⁶ Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

¹²⁷ 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.

¹²⁸ Existem situações de fato e situações jurídicas que podem ser fatos geradores da obrigação principal. Não há óbice de que leis definam fatos geradores que não são atos ou negócios jurídicos, utilizando-se, para tanto, de uma perspectiva econômica ou da própria noção de fato, como se enquadra a auferição de renda (Cf. GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3ª. Ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 274).

deve ser feita sistematicamente em conjunção com o artigo 109 e o artigo 118 do Código Tributário Nacional.

Nesse sentido, em sendo uma situação jurídica, é prudente que se agregue sistematicamente o disposto no artigo 109, embora não tenha o alcance de estabelecer os efeitos tributário. Por outro lado, se for uma situação de fato o fato gerador, é razoável para completude do artigo 116 que se associe hermeneuticamente o artigo 118¹²⁹, segundo o qual se abstraem a validade jurídica e os efeitos, ou seja, as formas dos atos, para se atingir a situação de fato, tal qual o dispositivo serve, por analogia, à tributação das atividades ilícitas.

Assim, diante de supostos atos e negócios jurídicos que não representem uma percepção acurada do fato gerador, faz sentido que se tenha acrescido o parágrafo único ao artigo 116, que dispõe que “a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária (...)”.

Assim, situações de fato podem ser atingidas, por estar acobertadas pela legislação, a partir de uma perspectiva econômica ou noção de fato tributável, até que se tornem jurídicas, suportando a ideia de que o parágrafo único foi incluído com a pretensão de ser uma Norma Geral Antielisiva no Brasil, embora incipiente, sem critérios, por estar ainda carente de regulação.

Não obstante um primeiro passo na reavaliação do planejamento tributário, um passo significativo foi dado com a normatização de premissas antes apenas fundadas em princípios e considerações não jurídicas, favorecendo a resistência da corrente embasada por ideais liberais de um Estado que não mais existe no Brasil a partir da Constituição Federal de 1988. Com a introdução do parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário, um desconforto foi gerado, mas daqueles incômodos necessários a uma transição já atrasada perante a globalização. Em outras palavras, não significa nada além do desconforto de se abandonar a inércia, inerente a qualquer momento de progresso.

Deve-se advertir, entretanto, que este momento que se antecipa não faz parte diretamente da visão apresentada na segunda etapa da discussão sobre planejamento tributário. As sementes são cultivadas nesta etapa, mas terá frutos apenas nas posteriores. O grande salto da segunda etapa em relação à primeira é, na verdade, a admissão de outras

¹²⁹ Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

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

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

patologias, além da simulação, como limitantes da liberdade de planejar, na consideração de oponibilidade das operações ao Fisco.

Para tanto, é que são necessárias já que as águas claras da primeira etapa fiquem turvas por mudanças significativas na própria configuração do Estado brasileiro, trocando a lente de observação dos intérpretes e aplicadores do direito. Reflexo da transição e deixando muito evidente a necessidade de troca de lentes do observador, vale trazer a constatação a seguir transcrita do respeitado civilista Orlando Gomes¹³⁰¹³¹:

O recrudescimento do interesse pelo problema da *causa* explica-se diante das **novas direções do pensamento jurídico e da tendência moralizadora que se observa no direito contemporâneo**. Generaliza-se a preocupação de submeter a controle as manifestações da *autonomia privada*, no sentido de conformá-las às **novas exigências sociais**. **Considerando-se superada a concepção individualista do Direito** que, para estimular o espírito de iniciativa privada, enfatizara o princípio da *autonomia da vontade*, despreocupando-se do conteúdo das relações jurídicas e do fim a que se propunham as partes. (...) Tal liberdade de ação considerava-se o supremo interesse geral. **Substituídos esses pressupostos culturais, passou-se a justificar a necessidade de subordinar o exercício da autonomia privada a critérios restritivos, no entendimento de que o poder de atuar na esfera jurídica é concedido para ser utilizado em limites traçados por uma concepção política e moral desapegada da ideologia liberal.**(grifos acrescidos)

Voltando ao o contexto de superação da concepção individualista e de readequação às novas exigências sociais, tem-se que o próprio instituto da simulação teve de ter sua concepção revisitada na segunda fase. Considerada vício da vontade na primeira fase do debate e, portanto, identificada na diferença entre a vontade real e a vontade aparente, a simulação passa na segunda fase a ser concebida como vício da causa ou motivo do negócio jurídico. Ou seja, haveria simulação quando se encontrar um resultado destoante daquilo que se apresentaria como sua causa típica.

Inclusive, sinalizando uma tendência na atual jurisprudência administrativa, Bruno Fajersztajn e Ramon Tomazela Santos¹³² apontam que “a busca da causa do negócio jurídico e a submissão irrestrita das partes aos seus efeitos oferece um caminho seguro e técnico para o

¹³⁰ GOMES, Orlando. *Introdução ao Direito Civil*, 4ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1974, p. 424.

¹³¹ O civilista, inclusive, partindo da ideia de que as leis traduzem a política econômica do país, atribui ao legislador o papel de modulação do ritmo do desenvolvimento, mas com a sagaz ponderação de que, por vezes, o direito não seria o veículo, mas o obstáculo ao desenvolvimento¹³¹. Além disso, tratando-se de direito tributário e política fiscal, que muito o interessavam, sua visão, que não poderia ser mais atual, como claramente trazido nas palavras de Osny da Silva Filho, “destoa do caráter formalista e generalizante que caracterizaria boa parte da produção doutrinária brasileira a partir de então” (SILVA FILHO, Osny da; RAMOS, Luiz Felipe Rosa. *Orlando Gomes*. 1. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2015, pp. 130-131). Adaptando ao contexto do trabalho, uma reflexão: o ordenamento em matéria de planejamento tributário tem traduzido a política econômica do país e refletido as transformações econômicas e sociais ou tem se mostrado um obstáculo ao desenvolvimento?

¹³² FAJERSZTAJN, Bruno; SANTOS, Ramon Tomazela. *Planejamento tributário – entre o positivismo formalista e o pós-positivismo valorativo: a nova fase da jurisprudência administrativa e os limites para a desconsideração dos negócios jurídicos*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 223, 2014, p. 55.

desfecho dos casos concretos de planejamento tributário”. Dando seguimento ao raciocínio apresentado, Gomes¹³³ demonstra o tratamento da *causa* do negócio na simulação em consonância com as novas perspectivas referidas supra, no seguinte trecho de sua obra ainda em idos da década de 1970:

A noção de *causa*, nos tempos modernos, responde a essa nova concepção, seja qual for sua inspiração. Em suma: a lei exige uma justificação para a criação, por um negócio jurídico, de um vínculo digno de proteção. **Esta justificação se encontra na relevância social de interesse que se quer tutelar e no fim que se pretende alcançar. É a *causa*.** (grifos acrescidos)

A relevância de causa/motivo é melhor compreendida, se lembrado que é a “causa” desenvolvida pelos administrativistas. Segundo Bandeira de Mello¹³⁴, por exemplo, “a ausência de adequação lógica entre o pressuposto de fato em que o agente se fundou e o ato que praticou compromete irremissivelmente sua conduta”. Da mesma forma, em parecer, brilhantemente Carlos Ari Sundfeld demonstra que a concepção mantém-se prevalente e coerente na doutrina administrativa mais moderna, a partir das seguintes palavras¹³⁵:

As decisões administrativas, para que sejam válidas, precisam guardar coerência entre alguns de seus elementos. Seu *conteúdo* deve manter liame lógico com a *finalidade* almejada e, ambos, devem ser compatíveis com a *situação de fato (motivo)* que propicia a tomada de decisão. A esse vínculo lógico entre os citados aspectos dos atos administrativos se dá o nome de *causa*. **Uma decisão que seja tomada sem a adequada vinculação entre os pressupostos de fato, conteúdo e finalidade padece juridicamente de ausência de causa. Falta-lhe razoabilidade e, por isso, sua validade é prejudicada.** (grifos acrescidos)

Nesse sentido, o disparate entre o motivo ou causa real e aparente é que passa a dar fundamentos, para configurar uma situação como simulação. Daí já surgem algumas variações na interpretação do Fisco nesta mudança de fases e correntes distintas, ao passo que algumas autoridades levam em conta a simulação como vício de vontade, enquanto outras como vício de motivo ou causa, gerando diferenças nas autuações e complexidades enfrentadas ainda hoje, sem falar em distorções de isonomia entre os autuados.

Com alterações significativas se encaminhando, por boa didática da divisão de fases de Marco Aurélio Greco, o divisor de águas trazido pela segunda etapa ora tratada é a

¹³³ GOMES, Orlando. *Introdução ao Direito Civil*, 4ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1974, p. 424.

¹³⁴ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 18ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 378.

¹³⁵ SUNDFELD, Carlos Ari. *Direito Administrativo Econômico*. 1ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, v. 1 – Coleção Pareceres, p. 60.

aceitação de que não é apenas a simulação, mas “patologias” que limitam a liberdade do contribuinte de planejar sua vida e seus negócios, agregando-se as novas figuras da “fraude à lei” e do “abuso de direito”, além de se indicar uma nova compreensão da “simulação”.

Diante disso, o que se verifica é uma reação demandada pelo ordenamento, a partir de uma interpretação sistemática, de se tentar fazer com que desapareçam as distorções causadas por cada uma das patologias assentadas. Por exemplo, na simulação, é o negócio real que deve ser subsumido à norma, não o aparente, independente do vício ser de vontade ou de motivo/causa, da mesma forma que, no abuso de direito, o excesso não seja tutelado e, na fraude à lei, seja aplicada a norma contornada.

Dessa forma, a segunda etapa caracteriza-se como um passo adiante no debate, ao levar em conta a realidade dos negócios e as distorções e patologias, não apenas a simplória consideração de liberdade absoluta, legalidade estrita e tipicidade fechada constantes na primeira etapa do debate, passando de uma fase predominantemente conceitual em abstrato para de relevância das condutas, isto é, substancial por essência.

Apesar disso, é necessário lembrar que as fases não representam a realidade da consideração dos auditores fiscais, que possuem vinculação à legalidade estrita e, por poderem ser responsabilizados funcionalmente em processo administrativo, não assumem a evolução no debate como fundamento suficiente para mudarem os pressupostos de atuação até que haja previsão legal ou entendimento jurisprudencial administrativo.

Por isso, antes de se encaminhar para a terceira fase, é necessário sublinhar que, embora as discussões em momentos repercutam efetivamente nas decisões dos julgadores administrativos, neste trabalho, os progressos tratados de cada fase são restritos ao debate para melhor compreensão da evolução do tema “planejamento tributário” no Brasil, em relação a cada um dos envolvidos que possam levar a um tratamento mais adequado da problemática decorrente.

3.3. Terceira fase: Liberdade com Capacidade Contributiva

A terceira fase tem início no debate do planejamento tributário, com mais um aprimoramento na visão do foco de tensão do relacionamento entre o contribuinte e o Fisco, a partir das premissas do Estado Social, instituído com a Constituição Federal de 1988. A fronteira estaria estabelecida na ideia de que as patologias do negócio jurídico, na segunda

fase, são as advindas do Direito Civil, ao passo que, na terceira fase, surge um conceito a partir de fenômeno genérico essencialmente de Direito Tributário, qual seja o da *capacidade contributiva*, permitindo, a partir de então, a subsunção dos fatos a normas antielisivas, mesmo que inexistam quaisquer dos vícios de cunho civilista apresentados.

As bases para a transição, na verdade, estão estabelecidas desde a própria forma do Estado. A primeira fase fundava-se nos valores de um Estado liberal, um Estado de Direito, significando liberdade negativa para os cidadãos, no sentido de que tudo que não for proibido é permitido. A segunda fase, embora já no contexto de um Estado Social, teve progresso com a ampliação das proibições. Esta fase ora tratada passa a considerar que não somos apenas um Estado de Direito, mas também um Estado Democrático ou social, segundo os quais concomitante deve haver liberdade, mas limitada pelos valores da coletividade.

Essa ponderação dos muitos valores constitucionais em prol do coletivo em relação à vontade individual é a base do que pretendeu construir ideologicamente na terceira fase. Neste momento, percebe-se que a lei deixa de ser uma verdade científica incontestável, uma vez que a interpretação pode levar a diversos caminhos. A norma positivada não tem demonstrado conferir a segurança jurídica necessária, quanto ao tratamento das operações de planejamento tributário. O princípio da segurança jurídica, que permeia toda a discussão, por ser um dos grandes propósitos com a regulação de uma Norma Geral Antielisiva, é esmiuçado por Túlio Terceiro Neto Parente Miranda:

O princípio da segurança jurídica (...) desdobra-se em três facetas, que se implicam reciprocamente: (i) certeza do direito; (ii) estabilidade sistêmica; e (iii) proteção da legítima confiança.

A função certeza do direito abrange a (i.i) certeza de acessibilidade; (i.ii) certeza funcional; e (i.iii) certeza institucional.

A certeza como acessibilidade envolve o caso direto ao texto do direito, assim como o acesso cognitivo ao seu conteúdo, visto que, para a devida construção da norma jurídica e consequente aplicação do direito, em harmonia com os valores por ele consagrados, pressupõe-se a aproximação física dos enunciados jurídicos, associada à inteligibilidade de sua dicção.

A certeza funcional compreende a convicção quanto aos efeitos da aplicação da lei e à preservação dos direitos. Trata-se de expectativa legítima de confiabilidade no sistema, tanto em relação ao processo de produção das normas pelos agentes habilitados pelo próprio ordenamento, quanto em relação aos direitos que resultam desse processo de produção normativa.

Já a função institucional está ligada à ideia de previsibilidade, que se manifesta por meio da possibilidade de os indivíduos anteverem os efeitos jurídicos que advirão da adoção de determinada conduta. Nessa senda, o ser cognoscente, mediante processo intelectual, levado a efeito a partir da análise do sistema jurídico, tem a capacidade de apreender o porvir, sob a perspectiva jurídica.

A função estabilidade sistêmica, por sua vez, abarca a (i) coerência estrutural quanto à coordenação de normas e órgãos entre si, respeito à hierarquia e competências; (ii) proibição de retrocesso em matéria de direitos e liberdades fundamentais; (iii)

preservação das situações consolidadas no tempo; (iv) instrumentos de calibração da ordem jurídica.

A proteção da confiança, originalmente, está relacionada ao dever de manutenção do comportamento estatal que desencadeou vantagens para os destinatários, ainda que eivado de ilegalidade, tendo em vista a expectativa de legitimidade e permanência que o indivíduo deposita nos atos expedidos pelo Estado. Dessa forma, a proteção da confiança cingir-se-ia à concepção de abstenção estatal, de não intervenção do poder público, de passividade do Estado.

Contudo, ante um cenário administrativo conflituoso, marcado pela resistência e inação estatal e imiscuido em um ambiente normativo complexo, a proteção da confiança teve seu espectro semântico expandido, de sorte que passou a ser tomada também sob uma perspectiva positiva, impondo ao Estado um facere, um dever de atuar, uma obrigação de agir, para efetivar direito e garantias dos indivíduos.

Dessa forma, para se proteger a legítima confiança da expectativa dos administrados, ante a obrigação de que tem o Estado de proteger os bens jurídicos constitucionalmente tutelados, a Administração não pode se restringir a preservar determinadas situações administrativas que tragam benefícios aos destinatários, mas também deve combater as suas omissões, atuando para concretização dos valores pela ordem jurídica consagrados.¹³⁶ (Grifos acrescidos)

Por isso, deve ser considerado o ordenamento como um todo, relevando o espírito e os valores que fundamentam as leis, em prol dessa nova percepção de confiança, adquira-se certeza sob os pontos de vista funcional, de acessibilidade e institucional, bem como se construa uma estabilidade sistêmica, para que a segurança jurídica seja uma garantia decorrente da regulação da Norma Geral Antielisiva.

Marco Aurélio Greco, categoricamente, afirma que “nunca o texto escrito deu segurança a ninguém, a segurança jurídica nunca esteve em qualquer texto escrito, mas nos valores defendidos por aquele que vai tomar a decisão”¹³⁷. Assim, na terceira fase, passa-se a haver a necessidade de uma composição de vetores ideológicos, em que se contrapõe a liberdade individual e garantia de proteção ao patrimônio pela legalidade estrita com a solidariedade, a isonomia e a capacidade contributiva.

Transpõe-se o privilégio individual pelo coletivo, e a justiça, com toda a abstração que seu conceito carrega, passa a ser melhor considerada a partir de uma perspectiva substancial, não mais meramente formal. Greco¹³⁸, inovando a perspectiva, lúcida e coerentemente, acrescenta que:

(...) tributo justo não será mais apenas aquele que resultar da aplicação da lei a todos os fatos geradores aos quais se referir. Ao contrário, legalidade pode se transformar em instrumento de dominação. **Tributo justo será também aquele que, efetivamente, captar a capacidade contributiva demonstrada pelos fatos**

¹³⁶ MIRANDA, Túlio Terceiro Neto Parente. Limites à Revisão do Lançamento e a Segurança Jurídica. IN: SOUZA, Pedro Guilherme Gonçalves de; DANTAS, Rodrigo Numeriano Dubourcq (Coords.). *Obrigação Tributária e Segurança Jurídica*. São Paulo: Quartier Latin, 2016, pp. 84-86.

¹³⁷ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3ª. Ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 308.

¹³⁸ Idem, Ibidem, p. 310.

geradores escolhidos pelo legislador ou que atender aos princípios da solidariedade e da isonomia, e assim por diante. (grifos acrescidos)

A despeito de concordar plenamente com trecho acima, deve-se apenas fazer uma ressalva, em consonância com a composição axiológica diante deste conflito de valores, que não se trata de uma alternativa entre a legalidade ou os princípios da solidariedade e isonomia, mas que a captação da capacidade contributiva seja decorrente da soma destes vetores. Em outras palavras, que a legalidade tenha força mitigada pela solidariedade e pela isonomia, a fim de que se obtenha o justo tributo.

Em exemplo dramático, não soa justo que, mesmo atendendo todos os ditames legais, que o Google Inc. mantenha uma alíquota efetiva de 2,4% de Imposto de Renda nas suas operações fora dos Estados Unidos¹³⁹, mesmo que por meio de planejamento tributário totalmente engendrado a partir de operações, atos e negócios lícitos. Não atendidos, os princípios da solidariedade, da isonomia e de uma capacidade contributiva não entendida apenas sob o viés estritamente legal serviriam de contrapeso a uma reconsideração do “justo”.

O realismo e o formalismo assumem os extremos da observação, cujo equilíbrio tensionado conferido pela equidistância entre ambas as situações indesejáveis, seria o mais próximo do justo. A validade exclusiva pelo que se apresenta formalmente e, em sentido diametralmente oposto, a predominância pelo que resulta daquilo que se apresenta não são capazes de isoladamente deslindar questões complexas de planejamento tributário.

Por isso, propõe-se nesta fase uma mudança de ótica da legalidade a partir de uma norma para o ordenamento como um todo, de modo que, entre os aplicadores do direito, a hermenêutica com razoabilidade assume um papel crucial, embora se saiba que não é suficiente à solução do Brasil, cujas diretrizes estão confusas e rasamente estabelecidas, com uma Norma Geral Antielisiva sem regulação.

O método por meio do qual se percebe uma solução para a composição desses extremos de forma justa é o da aferição, na terceira fase, da *liberdade com capacidade contributiva*. Assim, mesmo que o contribuinte se paute em atos e negócios válidos, lícitos e desprovidos de patologias que os viciem, a solidariedade e a isonomia trazem à tona a capacidade contributiva, maculando as nuances de permissibilidade supostamente inerentes da elisão fiscal, em muitos casos.

Na verdade, pensando em tributação no contexto do Estado social, a isonomia se apresenta na capacidade contributiva, em prol de uma suposta justiça social, e fala-se em

¹³⁹ <https://www.bloomberg.com/news/2010-10-21/google-2-4-rate-shows-how-60-billion-u-s-revenue-lost-to-tax-loopholes.html/>. Acesso em 04/02/2017, às 14h20.

suposta, devido à carência de precisão terminológica. Pragmática e rasamente, pode-se dizer que, na relação entre o Estado e o contribuinte, o justo seguiria a linha de não se admitir um tratamento igual a desiguais, bem como um tratamento desigual a iguais, pois já seria capaz de ferir o princípio da capacidade contributiva, salvo excepcionalidades concedidas com base em propósitos extrafiscais ou intervenções do Estado no domínio econômico.

Inclusive, levando em conta que a justiça fiscal é umas das formas mais concretas da justiça política, Fernando Aurelio Zilveti considera que “a melhor expressão da justiça fiscal é a capacidade contributiva”¹⁴⁰¹⁴¹. Não seria a tributação um meio eficiente nem muito menos ético capaz de concretizar a justiça, se apenas o propósito arrecadatário de custeio das despesas públicas ou de implementação de políticas sociais fosse a razão de se tributar, isto é, sem observar a capacidade contributiva.

Por outro lado, princípio da capacidade contributiva, para poder ser aplicado pelos intérpretes e aplicadores do direito, por sua vez, deve ser apoiado em uma concepção teleológica de interpretação, a fim de que consiga expressar efetivamente a justiça fiscal¹⁴². Ou seja, é a finalidade da norma que se pretende encontrar, sendo entendida norma, no entanto, como já trazido alhures neste trabalho, como todo ordenamento, como forma de se fugir às limitações inerentes a uma lei específica, que possa confrontar com o sistema, já que é a composição dos valores trazidos em todo o sistema que vai orientar o intérprete e aplicador.

A capacidade contributiva não foi apenas instituída ideologicamente no debate. É princípio com suporte constitucional, constando na Seção dos Princípios Gerais do Sistema Tributário Nacional da Constituição Federal de 1988, em seu artigo 145, §1º, os quais preveem, *in verbis*:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
I - impostos;

¹⁴⁰ ZILVETI, Fernando Aurelio. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 124.

¹⁴¹ Sobre a igualdade na tributação, Zilveti acrescenta que “A capacidade contributiva é o caminho para a justiça fiscal, sem a qual não será possível realizar a justiça distributiva, entendida como social e política (...). O Estado, por meio dos seus três poderes harmonicamente relacionados, deve proporcionar, primeiramente, a justiça fiscal, de onde obterá os meios para realizar a justiça social. O contrário gerará desigualdades e insegurança jurídica, o que é nocivo para a democracia” (ZILVETI, Fernando Aurelio. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 128-9).

¹⁴² Para maior aprofundamento do estudo da relação do princípio da capacidade contributiva com a justiça fiscal, recomenda-se a leitura da produção científica de Klaus Tipke, estudioso alemão sobre o tema, especialmente: TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 1993, p. 745 e ss; TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Assim, a capacidade econômica do indivíduo, para ser melhor aferida, deve claramente transpor limites eventuais impostos pelas lacunas da lei, para se basear na realidade econômica dos resultados dos atos e negócios jurídicos realizados. Paralelamente, de acordo com a Lei de Introdução às normas do Direito brasileiro traz, em seu artigo 4º, que “Quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito”.

Assim, para mais adequado preenchimento das lacunas legais e aferição da capacidade econômica dos contribuintes, em contexto de realismo, faz-se mister considerar o princípio da capacidade contributiva. Além disso, a nível constitucional, a própria consideração de eficácia dos princípios foi elevada, como se pode verificar nas bem postas palavras do Ministro Carlos Ayres Britto, no acórdão do RE nº 232.393, de Relatoria do Ministro Carlos Velloso, publicado no Diário da Justiça de 05 de abril de 2002, a seguir transcritas:

Por um desses fenômenos desconcertantes que timbram a trajetória humana, **se as constituições padeciam de subeficácia pelo seu caráter principiológico, foi justamente pelo seu caráter principiológico em novas bases que elas passaram a se dotar de supereficácia normativa.** E se aos princípios era recusado o *status* de verdadeiras normas, agora eles se elevam ao patamar de *supernormas* de Direito Positivo. (grifos acrescidos)

Com efeito, foi com a Constituição de 1988 que a capacidade contributiva foi expressamente reinserida em âmbito constitucional, desde a sua retirada na reforma constitucional tributária da Emenda nº 18 de 1965¹⁴³. Na realidade, a capacidade contributiva surgiu expressamente no ordenamento brasileiro com a Constituição Imperial de 1824,

¹⁴³ Em seu artigo 25, constante no Capítulo das “Disposições Finais e Transitórias”, a emenda constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965 dispõe que “Ressalvado o disposto no artigo 26 e seus parágrafos, **ficam revogados ou substituídos pelas disposições desta Emenda** o art. 15 e seus parágrafos, o art. 21, o § 4º do art. 26, o art. 27, o art. 29 e seu parágrafo único, os de ns. I e II do art. 30 e seu parágrafo único o art. 32, o § 34 do art. 141, **o art. 202 e o art. 203 da Constituição**, o art. 5º da Emenda Constitucional nº 3, a Emenda Constitucional nº 5 e os arts. 2º e 3º da Emenda Constitucional nº 10. (grifos acrescidos)

disposta em seu art. 179, inciso XV¹⁴⁴, posteriormente incorporada na Constituição de 1946, em seu artigo 202, segundo o qual “Os tributos terão caráter pessoal sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”, artigo este revogado expressamente com a Emenda Constitucional nº 18/65, da Reforma Tributária.

Antes da reforma, vale salientar, era um tema que desencadeava poucas discussões e dificuldades, tendo em vista se lidar com a primeira fase do debate no Brasil, acompanhando valores de um Estado liberal clássico, em que o que importava era a legalidade estrita, a tipicidade fechada e a liberdade absoluta do contribuinte para organizar sua vida. Com a reforma, devido à retirada e, conseqüentemente, por não ser elevado a princípio constitucional expresse, por pouco mais de duas décadas, as discussões foram esfriando, embora pudesse ser alegado em decorrência da aplicabilidade de outros, como a isonomia.

Todavia, com o advento da Constituição Federal de 1988 e os novos valores trazidos da solidariedade em prol de uma sociedade justa¹⁴⁵, a *capacidade contributiva* foi contemplada em diferentes setores do texto, evidenciando a importância ora dada ao princípio e reacendendo o debate quanto ao seu significado, à sua eficácia e às suas repercussões. Entre os dispositivos, já foi mencionado o artigo 145, §1º, que trata das espécies e o contempla expressamente, mas é possível identificá-lo ainda indiretamente nas normas estruturantes do art. 146¹⁴⁶ e nos critérios especiais de tributação para prevenir os desequilíbrios da concorrência, conforme preceitua o artigo 146-A¹⁴⁷.

Apesar da noção da importância deste princípio, para que esta fase do debate tenha fundamentos sólidos, é necessário entender que a capacidade contributiva não é

¹⁴⁴ Art. 179. A inviolabilidade dos Direitos Cíveis, e Políticos dos Cidadãos Brasileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual, e a propriedade, é garantida pela Constituição do Império, pela maneira seguinte.

XV. Ninguém será exempto de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres.

¹⁴⁵ Art. 3º da CF/88. Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; (...)

¹⁴⁶ **Art. 146. Cabe à lei complementar:**

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (grifos acrescentados)

¹⁴⁷ **Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência**, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo. (grifos acrescentados)

simploriamente a capacidade e necessidade dos contribuintes de participar do rateio das despesas públicas¹⁴⁸, pois a quantificação do montante gera infinitas complexidades aos intérpretes e aplicadores do direito. Por isso, deve-se fazer um esforço de compreensão onde se pode identificar quando e onde deve ser buscada, assim como de que forma quantificá-la.

São identificadas cinco correntes sobre como identificar a capacidade contributiva¹⁴⁹. Duas delas se utilizam de critérios subjetivos, quais sejam a da *disponibilidade financeira*, ou seja, das condições pessoais do indivíduo para pagar o tributo, e a do *patrimônio individual*, a partir da qual deve ser avaliado o patrimônio do contribuinte e a realidade da carga tributária a que esteja sendo submetido. Todavia, a falta de disponibilidade financeira momentânea não pode retratar que o evento não seja tributável, ao mesmo que analisar o patrimônio de cada indivíduo e a sua carga tributária individualmente não é viável, além de não significar que deve ser mais ou menos tributado.

Crítérios assim tão subjetivos, se já não seriam capazes de justificar a tributação, ainda mais complicaria ao se apurar o *quantum* tributável, se consideradas premissas de isonomia e solidariedade. Levando em consideração essa dificuldade, a terceira corrente trouxe a *capacidade contributiva presumida em lei*, segundo a qual seria a lei quem determinaria, relativizando cada tributo, os critérios razoáveis para se identificar a manifestação de capacidade contributiva. No entanto, a evolução de não se prender à legalidade estrita seria comprometida com a adoção dessa corrente de capacidade contributiva presumida, retirando a força do princípio constitucional para os diferentes eventos.

Uma quarta corrente traz a *capacidade contributiva pela atuação no mercado*, segundo a qual haveria capacidade contributiva com a existência de empresa em exercício de atividades produtivas. Esta corrente é decorrente do advento na Itália do *Imposta Regionale sulle Attività Produttive*, conhecido pela sigla IRAP, instituído em 1997 e atualmente em vigor. Embora com critério mais objetivo, não passa de uma presunção objetiva de existência de capacidade contributiva.

Além disso, não se pode comparar a realidade do Imposto na Itália com a que se pretende utilizar a presunção. Enquanto no Brasil, sem critérios, deturparia qualquer manifestação de capacidade contributiva, comprometendo o sistema como um todo, na Itália, ainda desconsiderando os pontos negativos que levaram a uma grande polêmica em torno do

¹⁴⁸ Ainda que, aproveitando as palavras do Professor Fernando Aurélio Zilveti, “(...) o não-pagamento de impostos por alguns faz recair o fardo do custeio do Estado somente sobre outros que não adotam essa mesma atitude, contrariando o princípio da capacidade contributiva”. (ZILVETI, Fernando Aurelio. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 343).

¹⁴⁹ Cf. GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3ª. Ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 331.

mesmo, os fundamentos que validaram a existência do novo imposto levaram em consideração a substituição de vários outros tributos¹⁵⁰, como se pode verificar no artigo 36¹⁵¹ do Decreto Legislativo italiano nº 446, de 15 de dezembro de 1997.

Por fim, a quinta corrente, considerada a mais apropriada na identificação da capacidade contributiva, é a da *capacidade contributiva a partir do pressuposto de fato*, entendido este como qualquer evento na realidade econômica ou jurídica que indique objetivamente que haja uma manifestação de capacidade contributiva. Assim, mesmo que apresente uma boa margem de indefinição, como diretriz estruturante constitucional, permite uma composição da realidade legal de cada tributo com os princípios e as bases axiológicas que ordenam todo o sistema, permitindo uma maior carga de racionalidade às leis, sem deixar de dar o devido valor àquilo que já está positivado, para ser capaz de lidar até com as mais complexas de planejamento tributário a partir do pressuposto de fato.

Considerando-se que a quinta corrente como a identificação da existência de capacidade contributiva a partir do pressuposto de fato, levanta-se a dúvida de como opera sua eficácia. Assim, neste trabalho, sustenta-se a premissa de que a capacidade contributiva constante do §1º do artigo 145 da Constituição é norma programática, orientadora de todo o sistema, isto é, desde a criação, bem como interpretação e aplicação das normas tributárias, direcionada não apenas ao legislador mais, mas também aos seus aplicadores e intérpretes.

¹⁵⁰ Mais especificamente, os seguintes: a “*Imposta locale sui redditi*” (ILOR); a “*Imposta comunale per l’esercizio di imprese e di arti e professioni*” (ICAP), a “*Imposta sul patrimonio netto delle imprese*”, a “*Tassa di concessione governativa per l’attribuzione del numero della partita IVA*”, o “*Contributo per il servizio sanitario nazionale*” e uma cota do “*Contributo per l’assicurazione obbligatoria contro la tubercolosi*”.

¹⁵¹ Art. 36. *Decorrenza dell'imposta e abolizione di contributi e tributi.*

1. *Salvo quanto disposto dall'articolo 37, l'imposta regionale sulle attività produttive si applica a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto e dalla medesima data sono aboliti:*
a) *i contributi per il servizio sanitario nazionale di cui all'articolo 31 della legge 28 febbraio 1986, n. 41, come da ultimo modificato dall'articolo 4 della legge 22 marzo 1995, n. 85, il contributo dello 0,2 per cento di cui all'articolo 1, terzo comma, della legge 31 dicembre 1961, n. 1443, e all'articolo 20, ultimo comma, della legge 12 agosto 1962, n. 1338, e la quota di contributo per l'assicurazione obbligatoria contro la tubercolosi eccedente quella prevista per il finanziamento delle prestazioni economiche della predetta assicurazione di cui all'articolo 27 della legge 9 marzo 1989, n. 88;*
b) *l'imposta locale sui redditi di cui al titolo III del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917;*
c) *l'imposta comunale per l'esercizio di imprese e di arti e professioni, di cui al titolo I del decreto-legge 2 marzo 1989, n. 66, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 1989, n. 144;*
d) *la tassa sulla concessione governativa per l'attribuzione del numero di partita IVA, di cui all'articolo 24 della tariffa allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 641, come sostituita dal decreto del Ministro delle finanze 28 dicembre 1995, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 303 del 30 dicembre 1995;*
e) *l'imposta sul patrimonio netto delle imprese, istituita con decreto-legge 30 settembre 1992, n. 394, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 novembre 1992, n. 461.*

2. *I versamenti relativi ai tributi e ai contributi aboliti indicati nel comma 1, i cui presupposti di imposizione si verificano anteriormente alla data dalla quale, nei confronti dei singoli soggetti passivi, ha effetto la loro abolizione, sono effettuati anche successivamente a tale data.*

Em matéria de constitucionalismo, é factível a eficácia positiva das normas programáticas, se trazida a autoridade de Canotilho ao apresentar o seu âmbito de eficácia e vinculação, nas seguintes palavras¹⁵²:

- (1) – Vinculação do legislador, de forma permanente, à sua realização (*imposição constitucional*);
- (2) – Vinculação positiva de todos os órgãos concretizadores, devendo estes tomá-las em consideração *como directivas materiais permanentes*, em qualquer dos momentos da atividade concretizadora (legislação, execução, jurisdição);
- (3) – Vinculação, na qualidade de limites materiais negativos, dos poderes públicos, justificando a eventual censura, sob a forma de inconstitucionalidade, em relação aos actos que as contrariam.

Por decorrência do apresentado, por partilhar do mesmo entendimento, acrescenta Marco Aurélio Greco que as “normas pragmáticas são instrumento de controle do abuso de direito e, acrescento eu, da fraude à lei e demais patologias dos negócios jurídicos, pois estas negam a eficácia de tais regramentos constitucionais”¹⁵³, da mesma forma que conclui que, além do que consta positivado, “no âmbito desta terceira fase, as condutas do contribuinte devem ser analisadas inclusive da perspectiva do princípio da capacidade contributiva e sem que o agridam”¹⁵⁴.

É com a identificação da capacidade contributiva que se pode verificar um tratamento isonômico desta manifestação de capacidade econômica. Os atos e negócios não tratados isonomicamente, por sua vez, demonstram estar maculados por patologias, entre as quais, no contexto do planejamento tributário, se pode destacar a simulação, a o abuso de direito e a fraude à lei, mas também a própria manifestação de capacidade contributiva tratada equivocadamente. Por isso, agrega-se a capacidade contributiva às patologias como limitação da liberdade absoluta do contribuinte.

Em outras palavras, como o imprescindível em um cenário de justiça fiscal é que situações economicamente equivalentes sejam tratadas de forma isonômica, diante das patologias mencionadas em sede de planejamento tributário, se o benefício for concedido ao contribuinte, o que ocorre é uma evidente ruptura com os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, ao passo que, nas palavras de Fernando Zilveti, “o não-pagamento de impostos por alguns faz recair o fardo do custeio.

Todavia, na contramão de um determinado cenário patológico interpretado sob lentes legalistas e fundadas em liberdade absoluta do contribuinte, em que o oportunismo se torna

¹⁵² CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional*, 6ª Ed. Coimbra: Almedina, 1993, p. 184.

¹⁵³ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3ª. Ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 344.

¹⁵⁴ Idem, *Ibidem*, p. 346.

vantagem, como diz Zilveti, “a orientação tributarística mundial tem evoluído no sentido de restringir direitos individuais, como o negócio jurídico perfeito, a intimidade e o sigilo de informações pessoais, em nome de uma tributação mais justa e igualitária”¹⁵⁵.

Desta evolução, com a incorporação da ferramenta da análise por meio da “capacidade contributiva”, ora disponibilizada aos intérpretes e aplicadores do direito, fica marcada a terceira e última fase do debate, conforme didática apresentada na obra “Planejamento Tributário” de Marco Aurélio Greco. Neste trabalho, no entanto, não se considera que apenas as três fases apresentadas encerrem o debate, o que se justifica facilmente pela obra ter sido publicada no ano de 2011. Identifica-se uma quarta fase ao debate, a do “Desarranjo institucional e pretensão de harmonização internacional da regulação”, detalhada a seguir, mas com elementos trazidos após a finalização da obra que se teve por referência na divisão de etapas do discurso.

3.4. Quarta fase: Da harmonização internacional e do desarranjo institucional

Dando continuidade às fases anteriores, mas sem que haja um encerramento de nenhuma delas efetivamente, afinal, lembre-se que a separação delas releva-se mais por um progresso nas abstrações ideológicas relacionadas ao planejamento tributário, sejam elas conceituais, principiológicas, axiológicas ou meramente hermenêuticas, duas situações particulares dão início ao que se pretende trazer neste trabalho como a quarta fase do debate, qual seja a “da harmonização internacional e do desarranjo institucional”, cujas novidades agregam-se a contextualizar a atualidade do tema no Brasil.

Primeiramente, por critério cronológico, tem-se “harmonização internacional”. Na verdade, com essa etapa, o que se pretende trazer é a demanda por uma harmonização a nível global das normas tributárias domésticas dos Estados, ou, ao menos, por uma coerência, na tentativa de coibir estruturas de planejamento tributário abusivo. Afinal, com os indivíduos transitando e dos negócios se estabelecendo a nível internacional, o planejamento tributário também assume proporções globais, com uma desproporção de lacunas a se explorar.

Na realidade, deve-se voltar e apresentar mais detalhes ao contexto internacional que deságua na presente demanda, contexto este que data do século passado, para que

¹⁵⁵ ZILVETI, Fernando Aurelio. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 331.

possamos compreender como o Brasil se coloca e quais são os parâmetros e bases dessa tentativa de harmonização ou, no mínimo coerência. O Pós-Segunda Guerra Mundial trouxe à tona, dentre todas as práticas sociais globalizadas, a real noção de mercado global. Acompanha-se, com isso, os conflitos de racionalidade de uma sociedade policêntrica, diferenciada em sistemas sociais autônomos, com choques de racionalidades entre os vilarejos globais.

A evolução da diferenciação interna traz os regimes como agentes transformadores. Na prática, têm-se empresas cujas decisões e planejamento não mais se cingem a limites territoriais, porquanto abrangem as inúmeras unidades de um mesmo grupo econômico espalhadas ao redor do mundo, como se uma única empresa fosse. Nesse contexto, a perspectiva meramente territorial das jurisdições não mais acompanha as mudanças de setor influenciadas pela tecnologia.

De um lado, a concorrência internacional entre países para atrair investimentos estrangeiros ocasiona a configuração de incentivos diversos. De outro, a mobilidade do capital e do trabalho, antes em dicotomia, passa, então, a confundir os padrões internacionais de conduta. Assim, realidades adversas e complexas configuram o cenário dos investimentos internacionais, uma vez que empresas plurinacionais têm seu controle acionário concentrado nas mãos de pessoas físicas e jurídicas de uma pluralidade de nacionalidades, sujeitas à cobrança de tributos nas diversas jurisdições que sejam fonte de renda ou onde se estabeleçam, consideradas como residência. Neste cenário, ficam sujeitas à bitributação ou até multitributação.

Por outro lado, alguns Estados unilateralmente concedem vantagens, ocasionando a migração de capital e de trabalho, conduzindo empresas integralmente a outras jurisdições. Exemplo clássico é o de *Offshores* em paraísos fiscais, onde se estima que o montante protegido por Leis de Sigilo tenha ultrapassado os US\$ 21 trilhões¹⁵⁶. Além disso, mais de 60%¹⁵⁷ das transações globais de bens e serviços são entre pessoas ligadas ou entre duas ou três empresas de setores concentrados, favorecendo um instinto natural das empresas multinacionais e conglomerados econômicos a criarem um cenário de operações com deslocamento artificial considerável de lucros para jurisdições de baixa tributação, ensejando a preocupação dos países para a dupla não tributação. Lida-se, portanto, com estratégias de

¹⁵⁶ The missing \$20 trillion. How to stop companies and people dodging tax. *The Economist*. February 16th-22nd, 2013.

¹⁵⁷ <http://www.valor.com.br/brasil/3319846/brasil-participa-de-forum-mundial-para-controlar-planejamento-tributario#ixzz2j6ucSYsV>.

planejamento tributário mais sofisticadas, em um ambiente regulatório hostil ou inerte a essas práticas.

Preocupados com o planejamento tributário agressivo e, por consequência, com a transferência artificial de lucros, especialmente para países com tributação favorecida, sob encomenda, foi apresentado pela OCDE¹⁵⁸ ao G-20 um relatório com quinze planos de ação para equipar os governos com ferramentas para conter o desvio de lucros dos países em que se identifica a atividade econômica dos grupos multinacionais, visando a evitar a erosão da base tributável, qual seja o relatório *BEPS* – sigla para o termo em inglês “*Base Erosion and Profit Shifting*”, traduzido para o português como Erosão da Base e Transferência de Lucros, e a garantir que os lucros sejam tributados onde as atividades econômicas forem realizadas e onde o valor é criado.

Assim, em um cenário de crise internacional e consequente busca por aumento de arrecadação, a OCDE munida do relatório BEPS, promove e tenta dar efetividade aos planos de ação, tentando conter o planejamento tributário realizado com manuseio de instrumentos pelos *players* globais, para transferirem artificialmente lucros para jurisdições de baixa tributação. Uma recomendação específica, vale dizer, apresenta-se fundamental, para que todos os planos de ação possam ser efetivamente implementados pelos países: novos padrões internacionais devem ser desenhados, para garantir a coerência da tributação da renda das empresas a nível internacional¹⁵⁹.

Pensando na Norma Geral Antielisiva como um instrumento com repercussão internacional, deve-se ter em conta que o que ocorre é a aderência nacional de uma medida abrangente contra um problema internacional, que é o do planejamento tributário abusivo, de modo que a política tributária internacional devem ser um importante vetor nas decisões a serem tomadas a nível nacional. Mesmo assim, deve-se manter a premissa de que, embora a problemática seja internacional, as decisões e contornos da política são ditados pelas características e imperativos econômicos e sociais nacionais¹⁶⁰.

¹⁵⁸ A OCDE (Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico) conta atualmente com uma rede de 34 democracias, além de mais de 70 não-membros unidos para promover crescimento, prosperidade e desenvolvimento sustentável. A lista de países membros e não-membros atualizada está disponível no seguinte link: <http://www.oecd.org/about/membersandpartners/list-oecd-member-countries.htm>

¹⁵⁹ <http://www.oecd.org/ctp/beps.htm>.

¹⁵⁹ Cf. <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>, p. 13. Acesso em 11/02/2017.

¹⁶⁰ Segundo Kevin Holmes, há pelos menos cinco objetivos primários que as normas tributárias de caráter internacional devem cumprir, ao serem incorporadas na legislação doméstica, entre as quais deve se dar destaque à compatibilidade internacional, que, na realidade, em economias globalizadas, já passou a ser uma necessidade e imperativo, constando inclusive no Relatório BEPS da OCDE, com o movimento de combate às *mismatch rules*, uma das grandes causas do planejamento tributário internacional mediante assimetria de regras que geram oportunidades para vantagens, com *treaty shopping*. Além disso, um ambiente com normas familiares aumenta a

Com efeito, lacunas, assimetrias, incompatibilidades ou más articulações entre os ordenamentos domésticos entre si ou mediante tratados podem gerar novas lacunas a serem abusivamente exploradas. Diante disso, a OCDE encampa a missão de que as recomendações tenham coerência ou tentem harmonizar certos tratamentos da tributação internacional, para que os países não sofram com a erosão de sua base tributável, mediante planejamentos tributários internacionais abusivos.

Cogitando a hipótese de se estruturar a tributação sobre a renda pela primeira vez, em um país em desenvolvimento ou economia de transição, no intuito de ser uma jurisdição atrativa para investimentos internacionais, Reuven Avi-Yonah ¹⁶¹ traz a seguinte recomendação de integração internacional:

Suponha que você estivesse aconselhando um país em desenvolvimento ou economia em transição que quisesse adotar uma tributação sobre a renda pela primeira vez. **Quão livre você pensa que estaria para escrever as regras tributárias internacionais para qualquer país que quisesse, assumindo que queira atrair investimentos estrangeiros? Eu argumentaria que a liberdade da maioria dos países para adotar regras tributárias internacionais esteja severamente restringida, mesmo antes de formar nenhum tratado tributário, pela necessidade de se adaptar aos princípios geralmente aceitos de tributação internacional. Mesmo que diferentes regras tenham sido adotadas, o processo de integração na economia mundial força mudanças.** (Grifos Acrescidos) ¹⁶²

Assim, propõe-se o direito reformulado em nome das novas demandas dos negócios globalizados e da economia mundial, com uma integração da legislação doméstica e internacional, em prol de uma segurança jurídica capaz de estimular investimentos. Nessa toada, o Brasil tem tentado se apresentar entre os países engajados que está se baseando nos direcionamentos desta Organização, a fim de fazer parte desta resposta coordenada internacionalmente de conter a evasão fiscal internacional, a exemplo do que se verificou com a edição da Medida Provisória nº 685, de 07 de julho de 2015, estabelecendo a necessidade de revelação de estratégias de planejamento tributário, em consonância com o Plano de Ação nº 12 do relatório BEPS.

segurança do investidor estrangeiro e facilita a globalização das empresas e investidores nacionais. (HOLMES, Kevin. *International Tax Policy and Double Tax Treaties: An Introduction to Principles and Application*, 2a. Edição Revisada. Amsterdã: IBFD, 2014, p. 2-6).

¹⁶¹ AVI-YONAH, Reuven. *International Tax as International Law: An Analysis of the International Tax Regime*. New York: Cambridge University Press, 2007, p. 3.

¹⁶² Tradução livre pelo autor do seguinte trecho: “*Suppose you were advising a developing country or transition economy that wanted to adopt an income tax for the first time. How free do you think you would be to write the international tax rules for such a country in any way you wanted, assuming that it wished to attract foreign investment? I would argue that the freedom of most countries to adopt international tax rules is severely constrained, even before entering into any tax treaties, by the need to adapt to generally accepted principles of international taxation. Even if divergent rules have been adopted, the process of integration into the world economy forces change.*”

Sob pena de isolamento, a prática hodierna exige que os países ofereçam aos seus pretensos contribuintes uma tributação que revele um sistema competitivo e em consonância com os padrões vigentes no contexto global¹⁶³. Nesse sentido, cada país criaria seus instrumentos de contenção dos planejamentos tributários abusivos internamente, bem como o internacional, em que se provoca a transferência de lucros, principalmente destinados a países de tributação favorecida ou paraísos fiscais.

Na corrente de pensamento de que um ideal de transparência¹⁶⁴ com consequente revelação de estratégias de planejamento tributário aumentaria a segurança jurídica no

¹⁶³ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Globalização, investimentos e tributação: desafios da concorrência internacional ao sistema tributário brasileiro*. Revista Brasileira de Comércio Exterior – RBCE. Rio de Janeiro, n. 113, p. 6-13, 2012.

¹⁶⁴ Diante do planejamento tributário, aquele exatamente nos limites do direito, na zona cinzenta da licitude, o ponto de partida para o tratamento das operações é a transparência. De um lado, a transparência dos atos do Estado ou a falta dela a realidade se apresenta de forma distorcida. Nas palavras de Eurico de Santi, “o fisco-instituição, ao mesmo tempo que oculta como interpreta e aplica a lei a casos concretos, impõe ao contribuinte (indiretamente representado pelas empresas), o dever de cegamente interpretar uma legislação tributária incompreensível”, valendo-se do sigilo e da complexidade do sistema para tanto (Cf. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Kafka, Alienação e Deformidades da Legalidade: Exercício do Controle Social Rumo à Cidadania Fiscal*. 01. ed. São Paulo: Thomson Reuters Revista dos Tribunais, 2014, p. 37.).

De outro, a transparência dos atos e negócios dos contribuintes que se organizam e estruturam operações sofisticadas, para driblar as normas em planejamentos tributários agressivos, ainda se apresenta engatinhando, para que se possa conhecer as operações e formular uma política em que as motivações em grupo se sobreponham às individuais.

Se o ideal for a transparência, como se pretende reiterar, o Brasil tem começado a se posicionar nesta direção, mas, domesticamente, a relação de transparência entre Estado e contribuinte, nas duas vias, é, no mínimo, inaceitável, “seja por parte do contribuinte que maneja a lei para obter desonerações ou que realiza evasão para pagar menos tributo, seja por parte do governo que flexibiliza a legalidade usando a máquina fiscal com o objetivo obsessivo de arrecadar mais e manipular privilégios” (Cf. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Kafka, Alienação e Deformidades da Legalidade: Exercício do Controle Social Rumo à Cidadania Fiscal*. 01. ed. São Paulo: Thomson Reuters Revista dos Tribunais, 2014, p. 30).

Neste contexto, ainda uma terceira perspectiva da transparência em face da tributação recentemente assumiu destaque: a da transparência nas trocas de informação entre as administrações tributárias de variadas jurisdições no globo. Com operações transcendendo nacionalidades, a globalização impõe a necessidade de um ferramental regulatório de caráter interestatal, em uma nova ordem jurídica internacional, em face da qual a transparência também agrega-se, como base de um recente sistema tributário internacional. A transparência, nesse nível, uma vez tendência, tem-se demonstrado patente realidade, levando o Brasil a um patamar, cada vez mais, avançado, em harmonização internacional dos padrões de regulação. O que se deve ter em premissa introdutória, para usar como lente de observação para o tema, é que a transparência, em seus diferentes níveis, isto é, para dar legitimidade aos atos da administração, para identificar as sofisticadas estruturas de planejamentos abusivos dos contribuintes ou para adequação de uma regulação com alcance global, pela falta de efetividade das leis domésticas diante de transações globais, ela é imprescindível para a evolução no tratamento dado, diante da tributação.

Assim, o Brasil, demonstrando seu alinhamento aos progressos estrangeiros em busca de transparência, para lidar com a evasão e elisão tributárias, engajou-se na cooperação internacional com o uso de alguns instrumentos, entre os quais (i) os Tratados ou Acordos para evitar a Dupla Tributação - “TDTs” -, especialmente em seus arts. 26; (ii) os Acordos de Troca de Informações em Matéria Tributária - “TIEAs”; (iii) o *Foreign Account Tax Compliance Act* - FATCA; e a (iv) Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária da OCDE.

Com relação aos Tratados ou Acordos contra a Dupla Tributação, o Brasil adota o modelo da OCDE, nos quais, em matéria de transparência, destaca-se o artigo 26, referente às “Trocas de Informações” (Cf. Atualmente, são 33 Acordos para evitar a Dupla Tributação celebrados pelo Brasil, com a observação de que o Tratado com a Alemanha foi denunciado e, portanto, encontra-se sem efeito desde 2006. Assim, tem-se os seguintes países com TDT com efeito com o Brasil, totalizando 32 Estados, de acordo com a última atualização, de 13/01/2016: África

ambiente de negócios do país e geraria economia de recursos públicos e privados em litígios desnecessários e demorados, reitera-se a demanda para uma legislação correlata. Essa regulação ensejaria uma Norma Antielisiva, geralmente apresentando um dispositivo genérico e uma regulação específica.

do Sul, Argentina, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, China, Coreia do Sul, Dinamarca, Equador, Eslováquia, Espanha, Filipinas, Finlândia, França, Hungria, Índia, Israel, Itália, Japão, Luxemburgo, México, Noruega, Países Baixos, Peru, Portugal, República Tcheca, Suécia, Trinidad e Tobago, Turquia, Ucrânia e Venezuela (Cf. <https://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao#alemanha> . Acesso em 21/02/2017).).

A possibilidade de troca de informações já existe há décadas, precisamente, desde o primeiro tratado, de 1967, com o Japão, com disciplina dada pelo art. 24. Ocorre que, entre os tratados redigidos anteriormente, a troca era uma possibilidade, já que o atendimento à solicitação de informações era uma faculdade, mas, a partir da reformulação do texto do dispositivo referente à troca de informações, ocorrida em 2000, desde que as informações sejam “previsivelmente relevantes”, a requisição de informações deve ser atendida obrigatoriamente.

A segunda medida internacional tomada pelo Brasil pela transparência, para lidar com o planejamento tributário, também seguindo o Modelo elaborado pela OCDE, é a dos Acordos de Troca de Informações em Matéria Tributária – os “TIEAs”. Embora genericamente semelhantes ao disposto no art. 26 dos TDTs, os TIEAs, comprometidos com a “troca efetiva de informações relevantes para a correta aplicação das respectivas legislações tributárias nacionais”, trazem algumas especificidades, entre as quais “as razões pelas quais um país pode negar o fornecimento de informações (art. 7º) (...), a possibilidade de que agentes de autoridades fiscais de um dos países signatários adentrem o território de outro país, para conduzirem entrevistas e examinar registros (...) (art. 6º)”. Ao fim, os TIEAs, diferentemente dos TDTs e como uma alternativa a estes, representam um passo adiante, por permitir a integração de países de tributação favorecida e paraísos fiscais na cooperação internacional.

Até o momento da redação deste trabalho, conferido em consulta ao sítio eletrônico da Receita Federal, apenas um TIEA foi promulgado pelo Brasil, o assinado com os Estados Unidos da América, a partir do Decreto nº 8.003, de 19 de março 2013, dentre os oito já firmados, mas ainda sem efeitos, com os seguintes Estados: Bermudas, Ilhas Cayman, Guernsey, Jersey, Suíça, Reino Unido, Uruguai, além dos Estados Unidos, já mencionado e único com efeitos no plano doméstico (Cf. <http://www.eoi-tax.org/jurisdictions/BR#agreements> . Acesso em 21/02/2017).). Embora ainda tímido, comparados com o número de TIEAs assinados por outros países e já promulgados internamente, evidencia-se que o Brasil encontra-se neste movimento internacional pela transparência e troca de informações.

Dando sequência, um terceiro ponto que demonstra as tentativas brasileiras de promoção internacional da transparência foi a formalização do Acordo de Cooperação Intergovernamental (IGA) com os Estados Unidos, em 23 de setembro de 2014, acompanhando outras 112 jurisdições (<https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Pages/FATCA.aspx> . Acesso em 21/02/2017), tendo sido promulgado pelo Decreto nº 8.506, de 24 de agosto de 2015, para melhoria da observância tributária internacional e implementação dos padrões FATCA – *Foreign Account Tax Compliance Act*, cujo propósito de suas regras é o combate à evasão fiscal, pelo acesso do IRS às informações financeiras e tributárias de contribuintes americanos em contas de bancos brasileiros, ao mesmo que, reciprocamente, a Receita Federal teria acesso às mesmas informações dos residentes brasileiros com contas em bancos estadunidenses. Vale dizer que, neste sentido, mesmo antes da ratificação pelo Decreto, a Receita Federal, que estudava a evolução na sistemática de prestação de informações de operações financeiras, já havia editado a Instrução Normativa nº 1.571, de 02 de julho de 2015, com dispositivos relacionados ao tratamento das obrigações estipuladas pelo FATCA.

Por fim, o mais recente passo dado pelo Brasil na promoção da transparência, neste caso, entre as administrações tributárias, de combate à elisão e evasão fiscal, foi a assinatura da Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária e a sua promulgação, com a edição do Decreto nº 8.842, de 29 de agosto de 2016. Tendo em vista todo esse percurso trilhado pelo Brasil, inserido no movimento global de transparência fiscal, ainda há espaço para ampliação da participação, então, conforme alertado por Coji, Daud e Seixas, “é importante que o Brasil continue nessa trajetória, como forma de ampliar a abrangência de atuação de suas autoridades fazendárias e demonstrar nos foros internacionais seu compromisso com a melhora da governabilidade e aumento da transparência” (Cf. COJI, Giovanna Traiman; DAUD, Felipe Taufik; SEIXAS, Vinicius Pimenta. *Brasil está inserido no movimento global de transparência fiscal*. Conj. 18 de outubro de 2015. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2015-out-18/brasil-inserido-movimento-global-transparencia-fiscal>. Acesso em 21/02/2017).

Neste contexto, o Brasil encontra-se em um período de transição, uma vez que se conta com o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, reconhecido por parte da doutrina como a Norma Geral Antielisiva brasileira, mas que ainda hoje se apresenta “relativamente” inaplicável, tendo em vista a falta de regulação. Deve-se atentar que o inaplicável, no entanto, não significa que se autua pouco com base neste dispositivo. O que ocorre é exatamente o oposto.

“Relativamente” explica-se, pois a receita autua com base neste dispositivo, mas conforme o Princípio da Comodidade Fiscal¹⁶⁵, segundo Eurico de Santi¹⁶⁶, em que, na dúvida, autua-se, “para ver no que vai dar”, ou seja, todos os casos considerados de planejamento tributário tendem a ser vistos sob uma conotação pejorativa, diante a quase total autuação, uma vez que, sem limites estabelecidos em lei, os fiscais sempre autuam, por sempre apresentarem dúvidas.

Um outro ponto que, por sua vez, já demonstraria o início dessa integração no Brasil, sob a perspectiva da Contabilidade, mas com implicações diretas ao esquema jurídico-tributário, foi com o alinhamento das normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais estabelecidos pela *International Accounting Standard Board – IASB*. Como linguagem dos negócios, diante da realidade econômica de substanciais transações internacionais, “todos esses esforços de harmonização, aproximação e padronização nada mais são que um reflexo da globalização”¹⁶⁷.

Dentro da Contabilidade, representaria um rompimento com os “Princípios Contábeis Geralmente Aceitos” no Brasil, identificado pela sigla BRGAAP, do inglês *Brazilian Generally Accepted Accounting Principles*, em prol das normas internacionais de contabilidade, produzidas pelo IASB, denominadas *IFRS*, sigla para *International Financial*

¹⁶⁵ A postura das autoridades fiscais, sem traços de legitimidade via transparência e controle dos administrados, acaba por pautar-se no “Princípio da Comodidade Fiscal”, segundo o qual (i) na dúvida, autua-se; e (ii) é o contribuinte que, acusado sem provas, pela inversão do ônus da prova, que interpreta a lei, cumpre com todas as obrigações, principais e instrumentais, e ainda fica sujeito à autuação, por falta de eficácia dos controles da Administração Pública. Por trás dessa atuação, encontra-se o Estado com sede arrecadatória, sem atenção à legalidade concreta deturpada que cria e a um ambiente de negócios favorável e estimulante à livre-concorrência e à competitividade, inclusive, internacional. De acordo com Eurico de Santi¹⁶⁵, quando o Estado assim procede, deparamo-nos com o que chama de “planejamento tributário ao contrário”, de efeitos nocivos, por punir o bom contribuinte, ao mesmo que estimula aquele com pretensões enganosas a procurar novas formas de driblar a máquina e, como se pode alegar, conseguir sobreviver, já que o bom contribuinte estaria malfadado ao fracasso. Mais uma vez, forma-se um ciclo vicioso pernicioso, com o planejamento agressivo levando ao planejamento ao contrário, que leva novamente ao planejamento agressivo dos contribuintes e, assim, sucessivamente.

¹⁶⁶ Cf. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Kafka, Alienação e Deformidades da Legalidade*, São Paulo, Thomson Reuters/RT, 2014, p. 354-6.

¹⁶⁷ Cf. CAMPEDELLI, Laura Romano. *Aspectos Tributários da Implementação das Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS) no Brasil: uma nova abordagem a partir da perspectiva do Direito e Desenvolvimento*. 157 págs. Dissertação de mestrado, defendida na Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, em 09 de março de 2016, p. 26.

Reporting Standards, acompanhando a tendência internacional que já tem alcance global traduzido em 140 jurisdições adotando o IFRS¹⁶⁸, exclusivamente.

Essa ruptura com o modelo doméstico brasileiro envolveu toda uma evolução legislativa. Para essa construção, deve-se retomar a base das alterações legislativas. Primeiramente, como adequação urgente e mínima às proporções do mercado globalizado, adveio a Lei das Sociedades Anônimas, isto é, a Lei nº 6.404 de 1976, trazendo novos padrões às demonstrações financeiras dessas companhias.

Posteriormente, com a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 1.055/2005, de 7 de outubro de 2005, foi criado o Comitê Federal de Contabilidade, cujo objetivo é¹⁶⁹:

(...) o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais.

Como passo legislativo, então, com a introdução da Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, que incluiu o § 5º¹⁷⁰ ao art. 177 da Lei das Sociedades Anônimas, determinando uma consonância entre as normas da CVM com os novos padrões internacionais de contabilidade, passando, por tabela, conforme evidenciado no Quadro Conceitual base do IFRS¹⁷¹, a considerar a prevalência da “substância sobre a forma”. Com a Lei referida, na prática, permitir-se-ia que, a partir de então, as normas tributárias poderiam ser baseadas também nos princípios contábeis, com destaque para a “substância sobre a forma”, uma vez que as demonstrações financeiras configurariam suporte fático para a tributação.

¹⁶⁸ <http://www.ifrs.org/Features/Pages/Global-reach-of-IFRS-is-expanding.aspx>. Acesso em 15/02/2017.

¹⁶⁹ <http://www.cpc.org.br/CPC/CPC/Conheca-CPC>. Acesso em 15/02/2017.

¹⁷⁰ Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mudanças patrimoniais segundo o regime de competência. (...)

§ 3º As demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários e serão obrigatoriamente submetidas a auditoria por auditores independentes nela registrados. (...)

§ 5º. **As normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários a que se refere o § 3º deste artigo deverão ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários.** (Grifos acrescentados)

¹⁷¹ <http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/IASB/Archive/Conceptual-Framework/Previous%20Work/CF-0704b05.pdf> Acesso em 15/02/2017.

Sobre essa nova figura que advém da contabilidade, qual seja a da “Substância sobre a Forma”, Marcos Shigueo Takata evidencia a incorporação nos pronunciamentos contábeis no seguinte trecho¹⁷²:

Contabilmente a questão se põe, *exclusiva ou fundamentalmente*, por conta do conceito contábil da *essência sobre a forma* (primazia da essência sobre a forma), que ganhou *muito maior* força com a adoção ou convergência da nossa contabilidade com as normas internacionais de contabilidade. Isso desde a nova *conceptual framework* (“adotada” pelo Pronunciamento Conceitual Básico, conhecido como CPC 00), e de forma radical com a IAS 1 (convergida pelo Pronunciamento Técnico CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis). A IAS 1 leva a bandeira da primazia da essência sobre a forma (*substance over form*) *praticamente às últimas consequências*, ao prever que se a aplicação de alguma norma provocar uma demonstração que não represente a essência econômica dos fatos, a entidade deve substituir a norma prevista pela que julgar mais fiel à essência econômica.

A despeito de ser formalizada primeiramente na contabilidade no Brasil, com a aproximação, interdependência e interpenetração das normas contábeis e as normas tributárias, passa a permear também o debate do planejamento tributário, com inúmeros julgamentos baseando-se na jurisprudência estrangeira, para fundamentar o instituto, o que gera divergências variadas sobre a aceitação desse instituto supostamente estrangeiro, para julgamento dos casos brasileiros, principalmente, no CARF, como se verá mais adiante, de modo que também dá os contornos da quarta fase a introdução no ordenamento a primazia da substância econômica sobre a forma dos atos e negócios jurídicos.

Dando continuidade à evolução legislativa que sedimentará a harmonização internacional já sendo implementada no Brasil por outras vias, tendo em vista as incompatibilidades decorrentes de uma nova contabilidade, a Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, institui o “Regime Tributário de Transição – RTT de do lucro real, que trata dos ajustes tributários decorrentes dos novos métodos e critérios contábeis”, conforme seus artigos 15 a 24, constantes no Capítulo III – Do Regime Tributário de Transição.

Por fim, tendo em vista todas as dificuldades impostas por um suposto regime de dupla contabilidade com impactos tributários e, como a própria nomenclatura apresenta, por ser de “transição”, a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, convertida da Medida Provisória nº 627/2013, extingue o Regime Tributário de Transição e determinou, entre outras medidas, “(i) a atualização da legislação tributária frente às novas regras contábeis (IFRS), (ii) a adoção

¹⁷² TAKATA, Marcos Shigueo. *Direito Tributário e Contabilidade: Presente, Passado e Futuro*. In: MOREIRA, André Mendes [et al.]. *Sistema Tributário Brasileiro e as Relações Internacionais* (X Congresso Nacional de Estudos Tributários). São Paulo: Noeses, 2013, p. 814.

de medidas que pretensamente reduziriam o planejamento fiscal abusivo, (...)”¹⁷³, passando a constar por lei, no Brasil, apenas uma contabilidade, a do IFRS.

Assim, em brilhante estudo, sobre os “Aspectos Tributários da Implementação das Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS) no Brasil: uma nova abordagem a partir da perspectiva do Direito e Desenvolvimento”, Laura Romano Campedelli¹⁷⁴ apresenta otimistas e coerentes conclusões no sentido da necessidade de reprogramações institucionais incrementais no Brasil, conforme se pode verificar a seguir:

C1. A pesquisa no campo do direito e desenvolvimento apresenta como virtude o potencial de auxiliar na identificação de arranjos jurídico-institucionais não funcionais e que, em nome da globalização e modernização dos mais variados setores da sociedade, necessitam ser repensados e reprogramados. (...)

C2. O movimento de convergência global às normas internacionais de contabilidade (IFRS) ficará marcado como uma das mudanças de paradigma regulatório mais significativas na história das ciências contábeis. A superação das dificuldades de se implementar as IFRS em diversos países deveu-se à constatação de sua importância em um mundo globalizado. Isto porque normas contábeis internacionais são importantes vetores de desenvolvimento social e econômico, são um dos principais veículos de exposição de boas empresas e essenciais para a boa comunicação com investidores e intermediários no processo de alocação de riqueza e geração de bem estar, pois promovem maior transparência, *accountability* e eficiência na elaboração e análise das demonstrações financeiras, bem como aumentam a comparabilidade entre os mercados de vários países.

(...)

C6. Ao se apresentar a perspectiva jurídico-institucional, identificou-se que a implementação das IFRS no Brasil representa um movimento de reforma institucional e, como tal, sujeito a enfrentar as denominadas resistências jurídico-institucionais às mudanças que se impõem. Tais resistências derivam da dificuldade de se alterar arranjos jurídico-institucionais previamente estruturados, “amarrados em teias” de conceitos e institutos mutuamente imbricados. Com base nisso, foi possível ressignificar as 4 (quatro) ordens de problemas identificados em matéria tributária como manifestações das resistências jurídico-institucionais do ordenamento tributário à sua modificação. Identificou-se, assim, o quadro de *path dependence* em matéria tributária, oriundo de fatores como (i) a dependência que o direito tributário apresenta em relação aos conceitos e institutos de direito civil, (ii) a existência de balizamentos constitucionais, legais e infralegais que amarram as práticas e normas tributárias e impedem que elas sigam o ritmo das mudanças contábeis e, (iii) a tradição jurídica do *civil law* e a dependência de um direito detalhadamente codificado, sendo este um elemento cultural e institucional que amarra as práticas e tradições do direito tributário brasileiro e o impedem de seguir o passo das IFRS, oriundas da tradição jurídica do *common law*.

(...)

C8. O conhecimento de nossas limitações em matéria tributária, atrelado à aceitação de que a implementação das normas internacionais de contabilidade foram uma medida benéfica e necessária para o posicionamento do país entre aqueles que se internacionalizam e dialogam com outros mercados, nos permite focar mais

¹⁷³ CAMPEDELLI, Laura Romano. *Aspectos Tributários da Implementação das Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS) no Brasil: uma nova abordagem a partir da perspectiva do Direito e Desenvolvimento*. 157 págs. Dissertação de mestrado, defendida na Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, em 09 de março de 2016, p. 48.

¹⁷⁴ Idem, *Ibidem*, p. 147-150.

em “onde queremos chegar”, ficando atentos aos fatores não transplantáveis e que terão de ser moldados a partir de nossa realidade.

(...)

C10. A opção adotada pelo legislador nacional com a Lei 12.973/14 parece alinhar-se à corrente de direito e desenvolvimento que privilegia as reprogramações institucionais. A *perspectiva jurídico institucional* do direito e desenvolvimento nos permitiu identificar que apesar das críticas endereçadas à essa opção do legislador, e a um suposto conservadorismo em sua ação, o país parece estar nos trilhos corretos rumo a uma mudança institucional que tem grandes chances de obter bons resultados futuros. Não se nega a necessidade de maiores mudanças no ordenamento tributário brasileiro, mas as mesmas devem ser implementadas com cautela e respeitando-se os arranjos jurídico-institucionais que o amarram aos conceitos e práticas que não podem acompanhar o mesmo ritmo da mudança contábil. **Sem a pretensão de oferecer prognósticos acerca de como proceder futuramente, ousamos esboçar um sentimento de otimismo quanto ao futuro das relações entre o direito tributário e a contabilidade IFRS no Brasil: identificadas as virtudes de se construir as nossas soluções de forma customizada, acreditamos que é uma questão de tempo a acomodação de uma proposta internacional (IFRS) com as nossas peculiaridades locais, ao menos em matéria tributária.**

De acordo com as esclarecidas considerações de Campedelli, a demanda de harmonização, quando determinado, ou, no mínimo, coerência internacional entre as normas contábeis, neste contexto, demonstram que os arranjos jurídico-institucionais precisam ser reprogramados em prol da modernização necessária do sistema, diante da realidade imposta pela globalização. E essa repaginação do direito deve ser de acordo com “onde queremos chegar”, em relação aos investimentos internacionais, especialmente. Devidamente integrada e interdependente a contabilidade com o Direito Tributário, os impactos são imediatos e diretos na apreciação das operações de planejamento tributário, que, a partir de então, passam a incluir nesta fase a “primazia da substância sobre a forma”.

Se cogitada sob as lentes da primeira fase do debate, isto é, carregada de liberalismo, presumir-se-ia, conforme traz Sol Piccioto, uma “radical separação da forma jurídica e da substância econômica”¹⁷⁵. Todavia, como se considera ultrapassada a premissa do Estado liberal clássico e insustentável como perspectiva de regulação, deve-se considerar o Estado Democrático de Direito brasileiro, um Estado Social, onde se pode adequar uma consideração conjunta da forma, mas com prevalência da substância econômica para os efeitos tributários da operação de planejamento tributário nesta fase do debate, com atenção aos princípios e valores já agregados nas fases anteriores.

Assim, a lei tributária, interpretada de forma literal, mais abrangente ou restritiva, passa a ser interpretada acrescentando a verificação e primazia à realidade econômica subjacente aos atos e negócios jurídicos. Hoje com repercussão global, presente, em tom de

¹⁷⁵ PICCIOTO, Sol. *International Business Taxation: A Study in the Internationalization of Business Regulation*. London: Weidenfeld & Nicolson, 1992, p. 79.

concordância ou discordância, na doutrina de inúmeros outros países e implementada ou avaliada para regulação em outras tantas jurisdições, a doutrina da substância sobre a forma teve sua origem nos Estados Unidos, no caso “*Gregory v. Helvering*”, decidido em 1935.

Nos Estados Unidos, então, recentemente a doutrina foi trazida para o *Internal Revenue Code*, o Código Tributário dos Estados Unidos. Essa construção, com mais detalhes, será, no entanto, trazida em capítulo mais adiante, em um esboço da realidade estadunidense, às normas antielisivas domésticas e suas perspectivas regulatórias em relação ao planejamento. Nesse fase do debate, o que se pretende acrescentar é a consideração e incorporação da primazia da substância econômica sobre a forma dos atos e negócios, antes apenas na doutrina e em alguns julgados esparsos, mas agora trazida ao ordenamento tributário, por estar imbricado com as normas contábeis e, por conseguinte, gerar os efeitos tributários a partir das dessas normas, hoje em consonância com as internacionais, carregam a doutrina da “*substance over form*” entre seus pilares, como já apresentado.

Em outras palavras, em se tratando da ausência de regulação para a Norma Geral Antielisiva, e um tema como o do “planejamento tributário”, com terminologia envolta em críticas e conceitos paradoxalmente indefinidos e confusos, encontra-se o contexto de demanda regulatória de acordo com as diretivas e em favor de uma coerência internacional¹⁷⁶, que se pretende encaixar a quarta fase do debate sobre planejamento tributário no Brasil. Trata-se, assim, que a demanda internacional necessita ser conformada a partir de posturas do legislador nacional.

Paralelamente, como acontecimento mais recente e concreto no sentido da harmonização ou, no mínimo, no percurso da coerência entre a legislação tributária doméstica

¹⁷⁶ Como passo no sentido dessa coerência, pode-se citar a recente postura da Receita Federal em abrir consulta pública sobre processo de consulta relativa ao projeto BEPS, noticiada com a seguinte fundamentação: “(...) **Esse projeto tem diversos padrões mínimos, entre os quais está o de combate às práticas tributárias danosas. Uma das medidas desenhadas com este fim é a troca de informações compulsória, entre as administrações tributárias, das *rulings* que emitem.** O conceito de *ruling* abarca qualquer orientação dada, informações prestadas, acordos firmados pela administração tributária em relação a determinado contribuinte ou grupo de contribuintes. **No caso do Brasil, enquadram-se no conceito qualquer solução de consulta, solução de divergência e ato declaratório interpretativo.**

Foi elaborado pela OCDE um modelo para efetivar tais trocas de informações de modo que se faz necessária a alteração da IN RFB nº 1.396, de 2013, a fim de se obter todas as informações necessárias para que o Brasil cumpra o compromisso internacional assumido.

Assim, o art. 1º inclui o art. 3º-A na IN RFB nº 1.396, de 2013, de modo a explicitar as categorias de solução de consulta para as quais o contribuinte terá que fornecer informações adicionais nos termos do modelo de troca de informações acordado no Projeto BEPS. O art. 2º trata da possibilidade de intimação do contribuinte para que forneça as respectivas informações em relação às soluções de consulta emitidas até 2010 e o art.3º alterou o Anexo II da IN, que consiste no formulário padrão para dar início ao processo de consulta por pessoas jurídicas, no intuito de incluir as informações adicionais incluídas no art.3º-A.” (Grifos acrescidos) Acessível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2016/novembro/receita-federal-abre-consulta-publica-sobre-processo-de-consulta-relativa-ao-projeto-beps>.

e internacional, como parte de um Sistema Tributário Internacional, cujo objetivo é conter a transferência de lucros e erosão da base tributável dos países, mediante planejamento tributário agressivo, tem-se, em 1º de junho de 2016, que o Brasil ratificou perante a OCDE a Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária, traduzida de *Multilateral Convention of Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*.

Criada pela OCDE e pelo Conselho Europeu em 1988, com texto alterado em 2010, pela necessidade de maior transparência em matéria tributária e criação de um modelo global de intercâmbio automático de informações entre as administrações tributárias dos signatários, atualmente 106¹⁷⁷ países, a Convenção Multilateral entrou em vigor no Brasil em 1º de outubro de 2016. Sobre a ratificação, a própria Receita Federal noticiou o seguinte:

(...) a Convenção vem se consolidando como o mais importante instrumento global para fortalecimento da cooperação e combate à evasão tributária, à ocultação de ativos e à lavagem de dinheiro, que tornou viável a implementação do novo padrão para o intercâmbio automático de informações financeiras para fins tributários (“*Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*”) e, sob a égide do projeto do G20 e da OCDE de combate à erosão da base tributária e transferência de lucros (“*Base Erosion and Profit Shifting – BEPS*”), o intercâmbio automático dos relatórios de operações de grupos multinacionais e sobre as decisões administrativas que concedem tratamento tributário especial a determinados contribuintes (“*rulings*”).

Entrando em vigor, a Convenção Multilateral traz uma novidade às jurisdições signatárias, o “*Principal Purpose Test - PPT*”, demonstrando mais um avanço em relação à adoção das doutrinas de substância, isto é, às hoje tratadas como doutrinas estrangeiras correlatas do “propósito negocial”, da “substância econômica” e da “substância sobre a forma”. Para se compreender o que vem a ser a novidade, deve-se rememorar que, no Relatório BEPS, apresenta-se o Plano de Ação nº 6 - “Abuso dos Tratados”, a partir do qual se desenvolvem provisões e recomendações aos tratados, com relação ao design das normas domésticas, no sentido de se prevenir a garantia de benefícios pelos tratados em circunstâncias inapropriadas.

A Convenção Multilateral, além do intercâmbio de informações, vem para implementar as medidas relacionadas aos tratados internacionais para prevenir a transferência dos lucros e erosão da base tributável¹⁷⁸. No artigo 7º da Convenção, encontra-se a referida novidade, uma Norma Geral Antielisiva com o PPT, como requisito mínimo devido, para

¹⁷⁷ Número extraído da notícia a seguir: http://www.mondaq.com/article.asp?articleid=558230&email_access=on&chk=1931546&q=1373316, datada de 06 de janeiro de 2017.

¹⁷⁸ <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>. Acesso em 16/02/2017.

prevenção de abusos, ao qual se pode adicionar uma provisão simples ou detalhada de “Limitação dos benefícios”, traduzida de *Limitation on Benefits (LOB)*¹⁷⁹. Diante da proposta de dispositivo apresentada na Convenção¹⁸⁰, o PPT seria o teste, em seu sentido negativo, para garantia de um benefício decorrente da transação que gerou o benefício, ou seja, o benefício tributário decorrente de uma operação de planejamento apenas é mantido se não for o único ou principal propósito para realização desta operação. Como signatário e como o PPT é o mínimo exigido, especula-se que seja a opção brasileira de cumprimento com os ditames da Convenção e do Plano de Ação nº 6, opção esta que pode ser justificada pela flexibilidade do PPT ou pela já experiência das corte administrativa tributária federal, o CARF, com a doutrina do “propósito negocial”¹⁸¹, anunciando um já receptividade do sistema brasileiro à novidade. Assim, a quarta fase do debate já prenuncia a incorporação desta tão rejeitada doutrina pelos formalistas liberais formados na primeira fase do debate, da mesma forma que evidencia a obrigatoriedade de sua incorporação em uma Norma Geral Antielisiva.

Tomando corpo, em 30 de agosto de 2016, então, o Decreto nº 8.842 foi publicado promulgando a “Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária”. Em seguida, em 29 dezembro de 2016, já foram publicadas a Instrução Normativa nº 1680¹⁸², que “Dispõe sobre a identificação das contas financeiras em conformidade com o Padrão de Declaração Comum (*Common Reporting Standard - CRS*)” e a Instrução Normativa nº 1681¹⁸³, que “Dispõe sobre a obrigatoriedade de prestação das informações da Declaração País-a-País”, traduzido de *Country-by-Country reporting – CbC*.

Com início da troca das informações com outras jurisdições em 2018, com dados relativos ao ano-calendário 2017¹⁸⁴, o que se pretende relevar nesse momento é a a novidade da exigência de transparência, para que sirva eficientemente no combate à evasão tributária, de acordo com as pretensões da OCDE, formalizadas no Relatório BEPS, mediante seus

¹⁷⁹ <https://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf> Acesso em 16/02/2017.

¹⁸⁰ “7. Notwithstanding the other provisions of this Convention, a benefit under this Convention shall not be granted in respect of an item of income or capital if it is reasonable to conclude, having regard to all relevant facts and circumstances, that obtaining that benefit was one of the principal purposes of any arrangement or transaction that resulted directly or indirectly in that benefit, unless it is established that granting that benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of this Convention.” (Grifos acrescidos) (<https://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf> Acesso em 16/02/2017, p. 23)

¹⁸¹

SANTOS, Ramon Tomazela. *Brazil's Approach Towards the BEPS Multilateral Convention*. Kluwer International Tax Blog, 2016. Disponível em: <http://kluwertaxblog.com/2016/12/22/brazils-approach-towards-the-beps-multilateral-convention/>. Acesso em 16/02/2017.

¹⁸² <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=79443>. Acesso em 16/02/2017.

¹⁸³ <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=79444>. Acesso em 16/02/2017.

¹⁸⁴ <http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/acordos-internacionais-receita-federal-regulamenta-declaracoes>. Acesso em 16/02/2017,

planos de ação, carece de um padrão na troca das informações, como trazido na Convenção Multilateral, por meio do *Common Reporting Standards*.

Assim, embora não anunciado expressamente até o presente momento, quando da efetivação dessa troca de dados, para que se mantenha um padrão real para intercâmbio automático de informações financeiras para fins tributários, acredita-se que essas informações devem atender ao mesmo padrão, isto é, para que não haja distorções na formalização dos dados, que estes atendam ao padrão instituído pelas normas contábeis internacionais, isto é, aos *International Financial Reporting Standards*.

Esta consequência e necessidade vem da informação extraída do art. 5º da IN nº 1681, segundo o qual “A Declaração País-a-País será prestada anualmente, em relação ao ano fiscal encerrado imediatamente anterior, mediante preenchimento da Escrituração Contábil Fiscal (ECF) e sua transmissão ao Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) (...)”, que já devem seguir os padrões internacionais de contabilidade, a partir da Lei nº 12.973 de 2014¹⁸⁵.

Em sendo assim, como já apresentado nesta fase do debate, os efeitos tributários são os anunciados, e o tratamento do planejamento tributário no Brasil segue diretrizes mais adequadas, doméstica e internacionalmente. Desse modo, embora sempre haja vozes destoantes, no sentido da eficiência de qualquer medida que represente mudança na regulação, sobre o início dessa troca de informações, Zucman¹⁸⁶ manifesta-se otimistamente:

Thanks to a global financial register, to an automatic exchange of information, and to a new way of taxing multinational companies, fiscal dissimulation can be stopped. Is this utopian? This is what most experts said of automatic exchange only five years ago, before rallying for it as a single voice. (...) Although solutions exist, governments have not been stellar up to now in their boldness or determination. It is thus high time to make them face up to their responsibilities. It is up to citizens to mobilize (...). To turn the page on large-scale fraud, the battle that must be fought is not just a battle between governments. It is above all the battle of citizens against the false inevitability of tax evasion and the impotence of nations. (Grifos acrescidos)

Além dessa demanda internacional por coerência e harmonização, que anuncia inúmeras mudanças na prática e perspectiva dos intérpretes e aplicadores do direito, o segundo ponto que, na verdade, não é uma perspectiva doutrinária, mas um evento que

¹⁸⁵ Conforme próprio entendimento da Receita Federal do Brasil, expresso na Instrução Normativa nº 1515, de 24 de novembro de 2014, que “Dispõe sobre a determinação e o pagamento do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas, disciplina o tratamento tributário da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no que se refere às alterações introduzidas pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, e dá outras providências”, acessível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=58604>.

¹⁸⁶ ZUCMAN, Gabriel. “The hidden wealth of nations: the scourge of tax havens”. The University of Chicago Press, 2015, p. 115-116.

igualmente deu ensejo à caracterização da quarta fase do debate é o desmantelamento institucional do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, quando todos os julgamentos foram suspensos por meses em decorrência da deflagração da Operação Zelotes da Polícia Federal, em março de 2015, fazendo com que, na retomada de funcionamento do órgão, surgisse uma nova instituição.

De acordo com o Jornal “Folha de São Paulo”¹⁸⁷ e conforme relatado pela Polícia Federal, indícios apontavam para a existência de um esquema inserido no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em que Conselheiros e servidores, com acesso a informações dos processos, especialmente os números envolvidos, identificavam as empresas com multas de valor mais elevado e faziam com que captadores contatassem as empresas. Em seguida, diante da negociação com as empresas, se necessário, revertiam-se ou atenuavam-se as multas, mediante, dependendo do caso e da necessidade, envolvimento de outros conselheiros e servidores para tanto. Com isso, os captadores seriam pagos pelas empresas e enviariam o dinheiro para empresas da então estabelecida quadrilha, a partir de onde se distribuiria a propina.

Segundo a matéria publicada na Folha, mesmo com a alegação das empresas de desconhecimento da investigação e de negativa sobre as irregularidades apontadas, o suposto pagamento de propina para reduzir ou zerar débitos envolveria um valor estimado de R\$ 19 bilhões, considerados a partir dos 74 processos listados na mira da Polícia Federal, com prejuízos identificados de aproximados R\$ 6 bilhões. Dos processos relacionados, mais de doze empresas estariam envolvidas no esquema de corrupção, ordenadas a seguir as mais representativas, de acordo com o valor dos processos: Santander, com R\$ 3,34 bilhões; Bradesco, com R\$ 2,74 bilhões; Ford, com R\$ 1,78 bilhão; Gerdau, com R\$ 1,22 bilhão; Boston Negócios, com 841,26 milhões; Safra, com 767,56 milhões; RBS, com 671, 51 milhões; MMC – Mitsubishi, com 505,33 milhões; Cimento Penha, com 109,16 milhões; Café Irmãos Júlio, com R\$ 67,99 milhões; e JG Rodrigues, com R\$ 49,41 milhões.

O fator que chamou a atenção do Ministério Público havia sido a quantidade de advogados que pleiteavam uma cadeira no Conselho, mesmo sem a função ser remunerada. Entre as reações imediatas às notícias de corrupção na instituição, houve quem defendesse o fim do Carf¹⁸⁸ àqueles que levantaram que o órgão precisaria ser aperfeiçoado¹⁸⁹, mas não

¹⁸⁷ <http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2015/03/1610495-12-empresas-negociaram-propina-no-carf-diz-pf.shtml>. Acesso em 10/10/2016.

¹⁸⁸ <http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,delegados-da-zelotes-defendem-fim-do-carf,1660281>. Acesso em 10/10/2016.

descartado. Em meio ao caos institucional instaurado, o Ministério da Fazenda publica o Comunidade¹⁹⁰, em 31 de março, de que “as sessões de julgamento do CARF, previstas para o ano de 2015, serão reprogramadas, para adequação às necessidades do órgão”, com suspensão de todas as sessões de julgamento.

Pendeu-se, no caso, para a tentativa de aperfeiçoamento do órgão e, em abril de 2015, uma proposta de reforma do regimento do CARF e reestruturação foi submetida à consulta pública, que teve o prazo encerrado em 11 de maio¹⁹¹, e o novo regimento foi aprovado com a Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015. Com início da renovação do quadro, o Carf reinicia suas atividades em 28 de julho. Já com nove fases instauradas e, ainda em 2017, com cumprimentos de mandados de busca e apreensão sendo realizados, a operação deflagrada pela Polícia Federal ainda continua em andamento e já deixou o resquício de uma nova instituição à disposição da Administração Pública. Embora muitas causas tenham sido levantadas e várias tenham sido remediadas no novo regimento, uma base do sistema merece atenção especial, por ter conduzido à realidade das empresas se envolverem no esquema de corrupção, a aplicação de multas exorbitantes pelas autoridades fiscais. Não se trata mais, nesse nível, de um modelo regulatório baseado no paradigma do crime, que é ultrapassado pela penalidade desmedida e comprometimento de todo o sistema.

As mudanças já iniciadas foram de reforma institucional, mas não passam de superficiais as tentativas de reforma completa, em que os frutos continuarão comprometidos se a árvore continuar envenenada. Ou seja, o conteúdo dos julgamentos deve ser revisto por meio das lentes de observação dos julgadores, que devem ser alteradas, na interpretação da lei, conforme se pretende tocar no próximo item do capítulo. Todavia, antes de passar a um levantamento, deve-se ter a ressalva de que a mudança baseia-se em valores e teorias mais modernos e apropriados, mas que só podem levar a uma mudança significativa no tratamento, de modo a evitar mais corrupção e desarranjos institucionais, se forem acompanhadas de uma reforma na regulação. Isto é, considerando o caso da zona cinzenta do planejamento tributário, que seja mediante uma regulação da Norma Geral Antielisiva.

¹⁸⁹ <http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,para-advogados-orgao-precisa-ser-aperfeicoado-imp-,1660363>
Acesso em 10/10/2016.

¹⁹⁰ <http://www.fazenda.gov.br/noticias/2015/marco/comunicado-sessoes-de-julgamento-do-carf-31.03.2015/Comunicado-Sessoes-de-julgamento-do-CARF-31-03.pdf/view> . Acesso em 10/10/2016.

¹⁹¹ <http://idg.carf.fazenda.gov.br/noticias/2015/encerramento-de-consulta-publica> . Acesso em 10/10/2016.

4. Levantamento jurisprudencial no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF): mais que mero indício

O principal indício de que a falta de uma regulação para a Norma Geral Antielisiva é um problema é o contencioso gerado pelas lacunas¹⁹², pelo travamento das contendas¹⁹³ e pelas recentes e constantes mudanças de entendimento administrativo, os quais têm provocado um ciclo vicioso de não pagamento de tributos e um agravamento real, via autuações ou compensação pela baixa carga das sonegadoras, da carga tributária para as empresas que realizam planejamento tributário. Diante da interpretação de que houve

¹⁹² As lacunas, no entanto, não devem ser vistas apenas como as brechas legislativas. Duas espécies de lacunas são distinguidas e, em âmbito tributário, uma é consequência direta da outra: a lacuna legislativa, identificada como brechas no ordenamento, e a lacuna tributária, esta entendida como a estimativa da diferença entre o montante que os contribuintes deveriam recolher e o quanto efetivamente recolhem, na compreensão de que o quanto deveria ser recolhido se refere ao *quantum* depreendido da aplicação razoável da legislação tributária às circunstâncias particulares de determinado contribuinte¹⁹². Ilustrativamente, a lacuna tributária, além dos incentivos e benefícios fiscais, concedidos sob o caráter de extrafiscalidade, é composta predominantemente pelo fator “sonegação”. Deixando de lado os incentivos e benefícios fiscais, pois são concessões legítimas do Governo, deve-se ater ao vetor “sonegação” na representatividade deste hiato tributário, que pode ser ou não de lacunas da lei, pois o planejamento tributário encontra-se na zona cinzenta do lícito e ilícito. Um estudo realizado pelo Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional – SINPROFAZ – sobre a sonegação no Brasil traz uma estimativa do desvio da arrecadação, demonstrando que no exercício que 2015, se apenas se pudesse eliminar a evasão tributária do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, quase R\$ 106 bilhões foram sonegados, tendo em vista que: (i) para o IR, a carga tributária em 2015 foi de aproximados R\$ 322 bilhões, 5,5% do Produto Interno Bruto, com indicador de sonegação estimando 28,1% do montante da carga, totalizando mais de R\$ 90 bilhões; e (ii) para a CSLL, a carga tributária foi de aproximados R\$ 61 bilhões, 1,0% do PIB, com indicador de sonegação de 24,9% da carga, totalizando mais de R\$ 15 bilhões sonegados. (Números extraídos de: SINPROFAZ. *Sonegação no Brasil: Uma Estimativa do Desvio da Arrecadação do Exercício de 2015*, junho de 2016. Acessível em: <http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos/sonegacao-no-brasil-uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de-2015>). Os números refletem uma realidade: a sonegação assume anualmente proporções bilionárias, um montante representativo suficiente que, apenas considerando o montante sonegado de Imposto de Renda e de CSLL, seria quase suficiente para, juntos, cobrirem o rombo nas contas públicas do mesmo ano de 2015, o ano do ajuste fiscal, cujo déficit primário totalizou R\$ 111 bilhões¹⁹², o maior da história no país (<http://www.valor.com.br/brasil/4415892/setor-publico-fecha-2015-com-deficit-primario-de-r-1112-bilhoes>). E da perspectiva das empresas, estima-se que o percentual de sonegação em relação ao faturamento é de aproximados 25% (<http://www.ibpt.com.br/noticia/1209/Sonegacao-eo-peso-da-carga-tributaria>).

¹⁹³ Apenas na segunda instância administrativa de julgamento dos processos administrativos tributários em âmbito federal, isto é, no CARF¹⁹³, em novembro de 2016, já eram mais de 119.287 processos administrativos em estoque, totalizando um montante superior a R\$ 608 bilhões (Cf. <http://idg.carf.fazenda.gov.br/dados-abertos/relatorios-gerenciais/comportamento-e-estoque-carf-201611.pdf>).

Findo o processo administrativo tributário, o crédito é constituído e inscrito na Dívida Ativa da Fazenda Pública, e a Procuradoria da Geral da Fazenda Nacional (PGFN), nos termos da Portaria MF nº 74 de 2012, ajuíza as correspondentes execuções fiscais. Em estudo sobre os números de 2014, a PGFN¹⁹³ apresentou que havia R\$ 1.387.504.353.743,71 relativos a débitos em cobrança, dos quais 90,60% do valor constava em estoque ajuizado (Cf. <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn%20em%20numeros%202015%20ultima%20versao.pdf>).

Deve-se advertir, no caso, que os valores não se referem apenas ao tributo em si, que é apenas o principal componente do crédito. Na verdade, devido às altas multas e juros, os valores chegam a triplicar em pouco tempo. As autuações, com multas qualificadas pelas autoridades fiscais, são uma constante entre os casos nebulosos de planejamento tributário.

sonegação¹⁹⁴ por parte dos contribuintes, todavia, as autoridades fiscais aplicam “multas em percentuais altíssimos, impagáveis, de 75%, 150% e até 300%, onde nenhuma empresa ou pessoa física consegue seguir produzindo, se vier a pagar sanções tão elevadas”¹⁹⁵, conforme Francisco Leocádio traz em estudo minucioso sobre o sistema sancionatório tributário e penal tributário brasileiro.

Diante dessa situação, de estoque de contencioso e multas elevadas, Vettori e Rubinstein¹⁹⁶ revelam que um dos meios nada ortodoxos do governo lidar com a situação de um montante tão alto de crédito tributário em cobrança é a instituição os Programas Especiais de Parcelamento (REFIS)¹⁹⁷. Assim, por oportunismo, nos casos de contribuintes que se estruturam ilicitamente em planejamentos evasivos e, por conveniência, tendo em vista os contribuintes que não creem valer a pena discutir o débito judicialmente, ou por ser esta a única alternativa viável à continuação do negócio, o REFIS tem dado contornos ao tratamento tributário no Brasil, com representatividade para os casos de planejamento tributário, que se encontram na zona cinzenta de convergência de todas as hipóteses ora cogitadas. E já foram vários programas desde o primeiro deles, advindo da Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000.

Considerado uma “luz no fim do túnel”, ou uma “tábua de salvação”, o REFIS surge aos contribuintes como o último recurso à sobrevivência do negócio, aderindo ao programa, mesmo que os argumentos jurídicos lhe sejam favoráveis, pois, para discutir o débito judicialmente sem pagar a dívida, é necessário que se garanta o débito, de acordo com o art.

¹⁹⁴ Deve-se alertar que o enquadramento criminal da sonegação, consoante art. 1º da Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, significa que, nas operações de planejamento tributário, a sonegação estaria vinculada diretamente apenas com a evasão, supostamente permitindo que as estruturas conformadas entre as brechas da lei, mas com redução substancial da carga tributária, com danos à sociedade e afronte aos valores do Estado Democrático de Direito, fossem permitidas. Mas este não é o caso. A figura da “Elisão”, que, em sua concepção clássica, permitia essas estruturas, é revisitada neste trabalho, abrangendo planejamentos tributários que, até então, eram considerados lícitos, mas que não podem mais assim persistir, por toda uma ordem do sistema. Assim, por ser uma figura engessada, já positivada no ordenamento e referente às condutas exclusiva e claramente criminosas, não é o objeto de estudo do trabalho, que mantém foco aos cenário de névoa para separação entre o lícito e o ilícito do planejamento tributário. O problema tangencia a evasão, mas concentra-se pujantemente na elisão, onde ocorrem as mais sofisticadas estratégias de contorno da lei tributária. Por isso, não se trata de sonegação.

¹⁹⁵ COUTINHO NETO, Francisco Leocádio Ribeiro. *A Incidência da Norma Sancionatória: Estudo sobre a incidência das Normas Sancionatórias Tributárias e das Normas Penais Tributárias*. 297 págs. Dissertação de mestrado, defendida na Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, em 11 de maio de 2015, p. 283.

¹⁹⁶ VETTORI, Gustavo Gonçalves; RUBINSTEIN, Flávio. *Brazil - Closing the Brazilian Tax Gap: Public Shaming, Transparency and Mandatory Disclosure as Means of Dealing with Tax Delinquencies, Tax Evasion and Tax Planning*. IBFD - International Bureau of Fiscal Documentation, Derivatives & Financial Instruments, Volume 18, nº 1, 2016.

¹⁹⁷ Como não está autorizado à Administração tributária parcelar nem mesmo negociar acordos diretamente com os contribuintes, uma vez que os parcelamentos devem estar previstos em lei, os programas de especiais de parcelamento - REFIS - assumem o cumprimento do papel de ambos. (Cf. VETTORI, Gustavo Gonçalves; RUBINSTEIN, Flávio. *Brazil - Closing the Brazilian Tax Gap: Public Shaming, Transparency and Mandatory Disclosure as Means of Dealing with Tax Delinquencies, Tax Evasion and Tax Planning*. IBFD - International Bureau of Fiscal Documentation, Derivatives & Financial Instruments, Volume 18, nº 1, 2016.

8º, 9º e 16, §1º, da Lei nº 6.830 de 1980, a Lei de Execução Fiscal¹⁹⁸. Desse modo, se for levado em conta que o débito aumenta drasticamente com a incidência das multas e juros e que, nos casos de planejamento tributário, muitas vezes esta multa é agravada, prefere-se aderir ao programa como possibilidade de dar continuidade ao negócio.

Um lado da adesão que se deve observar, todavia, é que o devedor abdica do direito e, com isso, de discuti-lo judicialmente. Ou seja, reprime-se a possibilidade de discussão do mérito jurídico das causas pelo judiciário, ocasionando uma “desjudicialização” de matérias que envolvem alto índice de adesão ao REFIS¹⁹⁹, entre as quais as que envolvem as inúmeras

¹⁹⁸ **Art. 8º** - O executado será citado para, no prazo de 5 (cinco) dias, pagar a dívida com os juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, ou garantir a execução, observadas as seguintes normas: (...)

Art. 9º - Em garantia da execução, pelo valor da dívida, juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, o executado poderá:

I - efetuar depósito em dinheiro, à ordem do Juízo em estabelecimento oficial de crédito, que assegure atualização monetária;

II - oferecer fiança bancária;

II - oferecer fiança bancária ou seguro garantia;

III - nomear bens à penhora, observada a ordem do artigo 11; ou

IV - indicar à penhora bens oferecidos por terceiros e aceitos pela Fazenda Pública.

Art. 16 - O executado oferecerá embargos, no prazo de 30 (trinta) dias, contados:

I - do depósito;

II - da juntada da prova da fiança bancária;

II - da juntada da prova da fiança bancária ou do seguro garantia.

III - da intimação da penhora.

§ 1º - Não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução.

¹⁹⁹ Um outro lado destes programas, como apresentado apropriadamente por Vettori e Rubinstein¹⁹⁹, é que os contribuintes que aderem aos REFIS acabam desistindo após alguns meses e, após um tempo, enquadram-se nos subsequentes programas de parcelamento, tendo em vista a confiança no padrão já estabelecido de certeza e periodicidade destes programas, possibilitando-se um aumento do capital de giro e, com isso, perspectiva de mais negócios. Assim, tem-se percebido que a estratégia de promover *compliance* dos REFIS tem, na verdade, tido o efeito indesejado de gerar arrecadação apenas a curto prazo e, ainda pior, de incentivar os contribuintes a correrem mais riscos com planejamentos tributários agressivos, uma vez que, se pegos, terão sempre a chance de se enquadrar em um programa de parcelamento, ainda eliminando juros e multas (Cf. VETTORI, Gustavo Gonçalves; RUBINSTEIN, Flávio. *Brazil - Closing the Brazilian Tax Gap: Public Shaming, Transparency and Mandatory Disclosure as Means of Dealing with Tax Delinquencies, Tax Evasion and Tax Planning*. IBFD - International Bureau of Fiscal Documentation, Derivatives & Financial Instruments, Volume 18, nº 1, 2016, p. 5.). Sobre este fenômeno do enquadramento em sucessivos REFIS, Luís Eduardo Schoueri pondera as vantagens disseminadas, “posto que se possam encontrar méritos ao possibilitarem a regularização da situação tributária de diversos contribuintes, além dos óbvios efeitos arrecadatórios, (...) não é segredo que sua recorrência é prejudicial, já que acaba por incentivar a inadimplência”¹⁹⁹, isto é, o índice de contribuintes que abandona os parcelamentos ou se insere no programa subsequente é elevado. (Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *O Refis e a Desjudicialização do Planejamento Tributário*, Revista Dialética de Direito Tributário nº 232, 2015). Por exemplo, de acordo com Estudo de Impacto sobre os Programas de Parcelamentos, em valores e quantidades, elaborado pela própria Receita Federal do Brasil: (i) do REFIS instituído pela Lei nº 9.964/2000, das 129.181 adesões, apenas 2.853, um percentual de apenas 2%, encontram-se ativos; (ii) do PAES, instituído pela Lei nº 10.864/2003, das 374.719 adesões, apenas 4.311, ou 1,15% encontram-se ativos; e (ii) do PAEX, instituído pela MP 303/2006, das 244.722 adesões, 3.517, um percentual de apenas 1,44% encontram-se ativos (Cf. MINISTÉRIO DA FAZENDA. Secretaria Da Receita Federal. *Estudo sobre os impactos dos parcelamentos especiais*, de 22 de dezembro de 2016. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/pagamentos-e-parcelamentos/arquivos-e-imagens-parcelamento/estudo-sobre-os-impactos-dos-parcelamentos-especiais.pdf/view>. Acesso em 10/01/2017). Assim, conforme apresentado por Vettori e Rubinstein, embora a literatura considere os REFIS um instrumento de política tributária efetivo na promoção de *compliance*, a confiança na adesão de amplos e sucessivos programas

figuras relacionadas ao planejamento tributário. Como consequência direta da desjudicialização, Schoueri, pertinentemente, apresenta que “a retirada de questões do Judiciário acabam por perenizar aqueles entendimentos (...), desprezando-se, daí, o papel do próprio Poder Legislativo como corpo legítimo para inovar em matéria tributária”²⁰⁰.

Dito de outro modo, o que acaba ocorrendo ao contribuinte, por insegurança, é a comercialização do princípio do devido processo legal, como se pode extrair das seguintes palavras de Luís Eduardo Schoueri²⁰¹:

Nesse sentido, quanto mais incerta for a jurisprudência a respeito da matéria, maior será o poder de barganha do Fisco. Quanto mais insegurança jurídica houver no trato da matéria por parte do Judiciário, pior será a alternativa do contribuinte ao parcelamento ou pagamento integral incentivado, tornando-se praticamente certa a “opção” pela adesão. **Vale dizer, quanto mais insegurança, mais barato será o preço pelo qual o contribuinte venderá o seu direito ao devido processo legal.**

Com a desjudicialização, portanto, o controle e tratamento do tema fica a cargo exclusivo da Administração Tributária, figura do Poder Executivo, em âmbito federal, representada pela Receita Federal do Brasil e, em última instância de decisão, pelo CARF. Assim, considerando que o judicial não é o meio adequado de se refletir qualquer tratamento aos casos de planejamento tributário, por não chegarem exatamente a ele, devido, principalmente, aos programas de parcelamento atuais, recomenda-se atenção às manifestações das autoridades fiscais, a fim de se perceber as diversas e desarrazoadas interpretações nas autuações e contencioso administrativo e, conseqüentemente, as poucas posteriores contestações com os mesmos vícios de fundamentação no judicial, Hirata e Zugman trazem a seguinte expectativa²⁰²:

Em tempos em que se discute a transparência de informações financeiras e o combate a planejamentos tributários agressivos, espera-se que o Fisco dê exemplo de transparência no trato da matéria tributária, adotando posições

estimulou uma arrecadação a curto prazo, mas às custas de deletérios efeitos a longo prazo no comportamento do contribuinte, uma vez que se acaba incentivando a utilização de estratégias mais agressivas de planejamento tributário, por haver a garantia de uma outra oportunidade de se resolver perante o Fisco. E assim é criado um ciclo vicioso de permanência no *status quo*, sem entrada no Judiciário, com parcelamentos e com um processo administrativo vinculado a leis desatualizadas ou que, inapropriadamente, convocam doutrinas nas quais não poderiam se basear, pelas próprias premissas da administração pública, mas que o interesse público na arrecadação acaba predominando sobre a instituição. Apresenta-se assim um institucionalismo desvirtuado, sem poder de condução ao progresso, paralizado por paradoxos de impropriedades conceituais e formais, sem acompanhar as demandas de modernização e, por conseqüente, prejudicial ao já comprometido ambiente de negócios brasileiro.

²⁰⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. *O Refis e a Desjudicialização do Planejamento Tributário*, Revista Dialética de Direito Tributário nº 232, 2015, p. 104-105.

²⁰¹ Idem, Ibidem, p. 112.

²⁰² <http://politica.estadao.com.br/blogs/fausto-macedo/ajuste-fiscal-obliquo/>

que não oscilem conforme a situação das contas públicas e que confirmem segurança aos contribuintes para organizar seus negócios.

Os exemplos (...) demonstram que a alteração de interpretações com intuito aparentemente arrecadatário pode não estar ocorrendo de forma eventual. Dado o contexto político avesso ao aumento formal de tributos, **uma hipótese plausível é que se observe mais intensamente a alteração de interpretações consolidadas que possibilitem aumento de arrecadação.** (Grifos acrescidos)

Partindo da premissa de que “todos pagando, todos pagam menos”, concorda-se com a opinião dos autores, da possibilidade de aumento de arrecadação, mesmo em meio a este “ajuste fiscal oblíquo”, desde que o Fisco passe a dar o exemplo e, com uma regulação da Norma Antielisiva, as posições não oscilem conforme as contas públicas, ainda favorecendo com isso o cenário para o contribuinte organizar seus negócios. Todavia, o CARF, quando ainda formatado como Conselho de Contribuintes e ainda tinha dado início às inovações à margem do legislativo e do judiciário, baseava-se na arcaica e prejudicial doutrina da primeira fase do debate, de “liberdade salvo simulação”. Ainda permanecendo majoritária esta posição, vale a reprodução de Luís Eduardo Schoueri²⁰³, sobre o comportamento do órgão administrativo de julgamento e da doutrina:

Com efeito, durante um longo período, o planejamento tributário no Brasil foi encarado sob um viés estritamente formalista, que engendrou estruturas cada vez mais agressivas, sempre endossadas pelo discurso da liberdade do contribuinte. Até meados de 2000, a jurisprudência do extinto Conselho de Contribuintes tradicionalmente socorria-se do argumento da legalidade formal para fundamentar sua abordagem em relação aos casos de planejamento tributário. Negócios cujo aspecto formal estivesse de acordo com as leis aplicáveis eram considerados inquestionáveis, inexistindo quaisquer indagações acerca de sua causa ou de seu suporte fático. O direito ao planejamento tributário era defendido tão somente com base na noção de que, não tendo ocorrido o fato jurídico tributário, e tendo os requisitos formais da legislação pertinente sido observados, seria legítima a estrutura. Tradicionalmente, a doutrina brasileira tem, de modo lamentável, rechaçado qualquer forma de “consideração econômica”, sob o argumento de que esta destruiria o que há de jurídico no Direito Tributário. (Grifos acrescidos)

E tanto a legalista manteve sua posição, que muitos de seus julgamentos, sem consideração econômica, acabaram reverberando distorções e prejudicando contribuintes que, a despeito de se planejarem sem atos ou negócios ilícitos, também não lhes seria possível atribuir resultados que contrariassem o ordenamento ou quaisquer dos seus valores subjacentes, como ocorreu no exemplo ilustrativo do julgamento pelo antigo Conselho de

²⁰³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *O Refis e a Desjudicialização do Planejamento Tributário*, Revista Dialética de Direito Tributário nº 232, 2015, p. 107.

Contribuintes do caso da empresa do empresário e tenista Gustavo Kuerten, em 2010, bem sintetizado na análise feita por Galderise Teles, a seguir transcrita²⁰⁴:

Elucidando o caso: o tenista Gustavo Kuerten constituiu sociedade com seu irmão, empresário e também tenista. Rodrigo Kuerten. As quotas da empresa eram repartidas igualmente (50% para cada) e esta proporção era respeitada na distribuição de lucros.

Ocorre que Gustavo Kuerten cedeu os direitos patrimoniais à imagem à empresa, que explorava mediante contrato com diversas empresas. As rendas de premiação em torneios e com patrocinadores no exterior eram de titularidade do tenista e tributadas na pessoa física.

A fiscalização entendeu que o uso da sociedade não possuía propósito comercial e que as rendas deveriam ser tributadas na pessoa física do tenista (...).

Em apertada síntese o presente caso apresenta as seguintes características:

- a) A empresa Guga Kuerten Participações e Empreendimentos LTDA existia tanto no plano jurídico como no fático, com quadro de funcionários e distribuição de funções administrativas;
- b) O único ativo da empresa era o direito de imagem;
- c) Havia divisão de atribuições entre os sócios: Rodrigo Kuerten desempenha função de cuidar dos contratos; ao passo que Gustavo Kuerten cedia os direitos de imagem;
- d) O recorrente ofereceu à tributação pela pessoa física todos os rendimentos auferidos por ele em torneios e a título de premiação;
- e) O que foi tributado através da pessoa jurídica foram somente os rendimentos decorrentes de contratos celebrados com outras pessoas jurídicas, notadamente relacionados à exploração da imagem do recorrente;
- f) As receitas auferidas pelo licenciamento de imagem envolviam diversos contratantes;

Mesmo com operação real, com funcionários e sede, dois sócios desempenhando funções e atividades inerentes ao exercício e vida da empresa diferentes, com participação igual, desconsiderou-se a pessoa jurídica para tributação da renda da empresa na pessoa física do sócio Gustavo Kuerten, conforme se pode verificar em trecho da ementa do acórdão²⁰⁵:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA — IRPF Exercício: 2000, 2001, 2002, 2003 IRPF - REMUNERAÇÃO PELO EXERCÍCIO DE PROFISSÃO, ATIVIDADE OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE NATUREZA NÃO COMERCIAL - PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE NATUREZA PERSONALÍSSIMA - TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA.

Não há plausibilidade jurídica em defender a regularidade da constituição de empresa de prestação de serviço, detentora de um único ativo vinculado à imagem de um tenista profissional, para comercialização dos desdobramentos patrimoniais do direito de imagem, quando a empresa centra-se unicamente na figura do tenista, o qual é o responsável principal pela execução (ou inexecução) dos contratos geradores de renda, e não meramente um afluente.

²⁰⁴ TELES, Galderise Fernandes. *Planejamento Tributário e Normas Antielisivas: Uma Análise a Partir da Perspectiva de Nosso Sistema Constitucional*. Dissertação de mestrado, defendida na Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, em 13 de outubro de 2014, p. 249-250.

²⁰⁵ BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. Conselho de Contribuintes. Recurso Especial do Contribuinte e do Procurador, Acórdão nº 106-17.147 (Processo nº 11516.000152/2004-51). Relator: Giovanni Christian Nunes Campos. Brasília. J. em 05/11/2008. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>

Claramente seria uma sociedade cujo affectio societatis se resumiria à redução do pagamento dos tributos incidentes sobre os rendimentos do trabalho percebidos unicamente por um dos sócios, e não urna atividade econômica específica, que pudesse alavancar a carreira ou os negócios do anuente agenciado. O que une os sócios dessa sociedade não é o desenvolvimento de uma atividade econômica, mas uma pretensa redução de carga tributária, já que todo o ônus (e bônus) da prestação do serviços está vinculado ao desempenho personalíssimo de um dos sócios.

Assim, deve ser tributada como rendimento de pessoa física a remuneração por serviços prestados, de natureza personalíssima, sem vínculo empregatício, independentemente da denominação que lhe seja atribuída. (...) (Grifos acrescidos)

Diante de casos não apenas de planejamento tributário abusivos, isto é, prejudiciais aos valores protegidos pelo sistema constitucional brasileiro, mas também de empresas com funcionamento e planejamento regular, pela falta de critérios e padrões, outros valores são comprometidos com decisões como esta, tornando ainda mais hostil o ambiente de negócios. E não é apenas neste ambiente o impacto, conforme se pode verificar no trecho de matéria de jornal veiculado sob o título “Carf e os desafios da transparência”:

(...) o Carf acaba por trabalhar com temas que têm impacto econômico direto nas atividades dos contribuintes e nas estratégias políticas do governo federal.

Nota-se que, a forma pela qual as normas jurídicas são interpretadas, aplicadas pela administração fiscal e posteriormente julgadas pelo órgão, repercute no modo como os sujeitos passivos estruturam as suas atividades empresariais e seus investimentos no país.²⁰⁶ (Grifos acrescidos)

Todavia, levando em conta que uma demonstração das formas autuação seria impossível para uma melhor perspectiva dos critérios do Fisco, uma vez que pendente de um acesso, já que Autos de Infração não são disponibilizados a acesso público pela Receita Federal do Brasil, pretende-se basear nos resultados extraídos das bases de dados da última instância administrativa federal, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Por isso, antes que se passe a uma verificação atual dos julgamentos deste órgão, era necessário apresentar a realidade quase pacífica até os anos 2000 e ainda hoje majoritária.

Para completar esta noção do laboratório do Conselho de Contribuintes, ao se tentar compreender os temas e institutos envolvidos no planejamento tributário, são categóricas as seguintes palavras de Luis Eduardo Schoueri:

A análise de poucas decisões do antigo Conselho de Contribuintes foi suficiente, entretanto, para a constatação de que qualquer tentativa de catalogar tais julgados segundo os institutos acima referidos seria frustrada: não obstante diversas decisões

²⁰⁶ NEPOMUCENO, Bruno; BOSSA, Gisele Barra; GRAVA, Guilherme Saraiva. *Carf e os desafios da transparência*. Jornal Valor Econômico, 05 de maio de 2015.

fizessem referência a um ou mais deles, logo se percebeu que os julgadores administrativos não os adotavam uniformemente. Noutras palavras, um mesmo instituto era mencionado por diversos julgadores em situações em nada comparáveis, enquanto situações bastante assemelhadas eram qualificadas de modo diverso, conforme o julgador.²⁰⁷

Por esta razão, inclusive, não se tem a pretensão, neste capítulo, de exemplificar, afinal, entende-se que qualquer ilustração possa ser contestada e contrariada, mediante predominância da incoerência entre os julgadores na utilização dos conceitos correlatos de planejamento tributário no antigo Conselho de Contribuintes. Não que tenha sido um problema sanado no CARF, mas as bases argumentativas pelos estudos realizados são outros.

Assim, para que se percebam as nuances julgadoras da nova instituição formada a partir de então, o mais minucioso e recente estudo das decisões deste tribunal, que consolida os entendimentos das instâncias inferiores, foi o coordenado recentemente por Eurico de Santi, Breno Vasconcelos, Daniel Santiago, Karem Jureidini e Susy Hoffmann, o “Repertório Analítico de Jurisprudência do CARF”²⁰⁸.

Nesta obra, resultante da pesquisa minuciosa de mais de 50 especialistas, entre Conselheiros, ex-Conselheiros, auditores, professores e advogados, o escopo foi demonstrar a direção que a jurisprudência deste tribunal, com julgamentos de 1986 até março de 2015²⁰⁹ tomou e trazer o que representava, em novembro de 20015, o passivo tributário a ser constituído de R\$ 580 milhões.

Um dos temas evidenciados, de maior amplitude e complexidade, e cuja base empírica se imbrica em inúmeros outros temas, é o do planejamento tributário, contemplando os seguintes temas: “forma sobre a substância e negócio jurídico indireto”; “abuso de forma e sua utilização como meio de desconsideração de negócios jurídicos realizados por contribuinte”; “análise dos motivos/ objetivos das causas jurídicas”; “imputação de pagamento de tributo na ‘reclassificação fiscal’ decorrente de planejamento tributário”; e “substância econômica e propósito negocial”. As conclusões extraídas de cada um desses temas foram as que se seguem.

²⁰⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *O desafio do Planejamento Tributário*. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Planejamento Tributário e o “Propósito Negocial”*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 16.

²⁰⁸ SANTI, Eurico Marcos Diniz de; HOFFMANN, Susy Gomes (Org.) ; VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins (Org.) ; DIAS, Karem Jureidini (Org.) . *Repertório analítico de Jurisprudência do Carf*. 1ª. Ed. São Paulo: Max Limonad, 2016.

²⁰⁹ Com a Lei nº 11.941, de 2009, os três Conselhos de Contribuintes existentes foram unificados no colegiado paritário que passou a ser denominado Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, então as decisões levadas em consideração entre 1986 e 2009 eram dos Conselhos de Contribuintes antigos, e o escopo foi apenas até março de 2015, pois foi quando foi deflagrada a operação Zelotes da Polícia Federal, deixando o órgão 8 meses paralizado e retornando as atividades judicantes com uma estrutura diferente. Por isso, a cobertura da análise é até este marco para o órgão.

Sobre “forma sobre substância e negócio jurídico indireto”, a conclusão parcial foi de que²¹⁰:

Ao longo dos anos, nota-se que as decisões do Conselho de Contribuintes/ CARF passaram a considerar outros elementos que não somente os aspectos formais das situações que geraram disputa tributária. A análise dos impactos econômicos que, até o final dos anos 90 e início dos anos 2000, eram rechaçados, passaram a ser mais frequentes nas decisões.

Em outras palavras, as doutrinas da substância sobre a forma, da substância econômica e do propósito negocial passaram a se sedimentar na jurisprudência administrativa brasileira, mesmo sem positivação, tal qual ocorreu como tendência nos países de onde foram importadas, originalmente dos Estados Unidos, onde foram em seguida postas em norma. A tendência agora de positivação é o que se aguarda no Brasil, conforme se pretende com a proposta normativa deste trabalho.

Sobre o “abuso de forma e sua utilização como meio de descon sideração dos negócios jurídicos”, foram apresentadas as seguintes conclusões²¹¹:

Os julgadores administrativos parecem aceitar a argumentação dos fisco no sentido de qualificar como “abusivo” os atos do contribuinte que resultem em redução da carga tributária, considerando a economia tributária como um motivo abusivo para a prática dos atos jurídicos, adotando o conceito do Código Civil, já que não há legislação tributária que disponha sobre o assunto. De acordo com as decisões relatadas, quando a qualificação de “abusiva” é aceita pelos julgadores, esta não necessariamente impediu a imputação da multa qualificada.

Assim, o “abuso” civilista tem sido um recurso utilizado, para descon sideração dos negócios jurídicos para fins tributários. Esta, entretanto, é uma ferramenta que se pretende trazer para o tratamento específico tributário, e não exatamente na perspectiva da forma, com o intuito de não manter as distorções e quiproquós que têm sido gerados, com a proposta de regulação da Norma Geral Antielisiva.

Sobre “análise dos motivos/ objetivos das causas jurídicas” em matéria de planejamento tributário, foram trazidas, a partir do repertório analítico de jurisprudência do CARF, as seguintes conclusões parciais²¹²:

²¹⁰ UTUMI, Ana Cláudia (Coord.); GUIDONI FILHO, Antônio Carlos; DIAS, Karem Jureidini. *Planejamento Tributário*, In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; HOFFMANN, Susy Gomes (Org.) ; VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins (Org.) ; DIAS, Karem Jureidini (Org.) . *Repertório analítico de Jurisprudência do Carf*. 1ª. Ed. São Paulo: Max Limonad, 2016, p. 234.

²¹¹ Idem, Ibidem, p. 236.

²¹² UTUMI, Ana Cláudia (Coord.); GUIDONI FILHO, Antônio Carlos; DIAS, Karem Jureidini. *Planejamento Tributário*, In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; HOFFMANN, Susy Gomes (Org.) ; VASCONCELOS, Breno

Nas decisões analisadas, é possível notar a importância que, ao longo dos anos, ganhou a análise dos objetivos, da causa e dos atos.

Se, no passado, a análise se restringia aos atos individualmente praticados, sem tomar em conta os objetivos das partes e as repercussões econômicas dos atos, as decisões vistas neste tópico indicam claramente a necessidade de esclarecer aos julgadores a causa dos atos praticados, tal qual ocorreram.

Da análise, compreende-se um progresso, no sentido de que não mais apenas a forma em que se estruturou o esquema do planejamento seja suficiente para caracterizar a operação como abusiva ou não. O aspecto objetivo da operação, que deve ser apenas um dos pontos de teste para análise da operação vem sendo considerado em conjunto com o subjetivo, que leva em conta os motivos e objetivos das causas jurídicas.

Mais uma vez, a tendência de abandono da “forma sobre a substância”, unida à utilização do propósito negocial e com substância econômica, fortalece-se no Brasil, ao se apurarem as causas e motivos, e este é um ponto que se pretende deixar evidenciado. Vale salientar que a aparência, neste caso, de que todas as análises e doutrinas são relacionadas não é mera aparência, pois todos estes aspectos estão realmente conectados.

Neste sentido, dando sequência aos pontos analisados, sobre “planejamento tributário e propósito negocial”, tem-se as seguintes conclusões²¹³:

No tocante ao propósito negocial e sua relevância para os planejamentos tributários, a leitura cronológica dos textos selecionados indica importante modificação jurisprudencial a respeito do tema. Em um primeiro momento, algumas decisões admitiram que o propósito (das operações realizadas pelo contribuinte) fosse estritamente fiscal, sob a alegação de que não haveria vedação legal para estruturar operações unicamente com o fim de economizar em tributos. Em momento posterior, os acórdãos passaram a refutar essa premissa e a adentrar na análise de existência (ou não) de propósito negocial, passando a ter este o condão de, caso presente, validar o planejamento e, caso ausente, invalidá-lo. Ou seja, sob essa orientação, a economia tributária deveria ser sempre mero reflexo ou consequência de um conjunto de operações, e não seu fim. **Os acórdãos, via de regra, preocupam-se com análise das particularidades de cada caso e, nelas, buscam encontrar “propósito negocial”. Não se percebe, nos acórdãos selecionados, preocupação com a fixação de *standards* de comportamento para nortear a conduta dos contribuintes em situações análogas.** (Grifos acrescidos)

Confirmando a passagem acima transcrita, uma observação importante foi a percebida pelo Luís Eduardo Schoueri, qual seja a da existência, em relação ao “propósito negocial” e ao “abuso de direito”, na desconsideração dos atos e negócios jurídicos em que se identificava

Ferreira Martins (Org.) ; DIAS, Karem Jureidini (Org.) . *Repertório analítico de Jurisprudência do Carf*. 1ª. Ed. São Paulo: Max Limonad, 2016, p. 248.

²¹³ Idem, *Ibidem*, p. 261.

planejamento tributário sem razões explícitas além da economia tributária, evidenciada no trecho a seguir²¹⁴:

Em princípio, considerando-se a falta de fundamento legal para aplicar tais doutrinas, a corte distorceu conceitos de direito privado (nomeadamente a simulação), a fim de mascarar seu real intento de aplicar a regulação expressamente rechaçada pelo Congresso. Mais recentemente, contudo, tem-se notícia de decisão em que o Carf aplicou diretamente a doutrina do propósito negocial, expressamente negando que se tratava de simulação. **Em outras palavras, o argumento do propósito negocial, apesar da falta de regulação no Direito Brasileiro, tem sido levado em consideração pelo Carf, algumas vezes disfarçado de simulação, e outras sem qualquer preocupação com sua fundamentação jurídica.**

Ou seja, pela demanda evidente de incorporação de argumentos como o “propósito negocial”, “substância econômica” e “abuso de direito” no tratamento do planejamento tributário, e tanto não podem ser fundamentados pelo ordenamento jurídico, por não estarem positivados, como pelo retardo do Congresso Nacional em lidar com o tema e regular uma Norma Antielisiva brasileira, eles têm se antecipado, “entrado pelas “portas dos fundos” e já se infiltrado na realidade brasileira, mesmo que não da forma adequada. A propósito, a decisão a que se refere Schoueri no trecho acima é o “Caso Lupatech”, julgado pela Primeira Seção do CARF, em 9 de julho de 2013, sob o Acórdão nº 1402-001.404²¹⁵.

Sem pretensões de orientação normativa, mas de explicitação dos argumentos, o estudo de Leonardo Branco, intitulado “Argumentação Tributária de Lógica Substancial”, também avalia o comportamento do CARF a partir de acórdãos proferidos entre os anos de 2011 e de 2015, até a paralisação das atividades do órgão, apresentou a conclusão de que o “propósito negocial” foi utilizado de forma dessemelhante, sem uniformidade²¹⁶. O “propósito negocial”, na verdade, foi testado por instrumental da filosofia no seu trabalho. Neste, o modelo de matriz filosófica foi usado na decomposição dos elementos do argumento-decisão, exclusivamente como meio de explicitar o argumento, e não de orientação normativa para tomada de decisões nos casos de planejamento tributário, ambição presente neste trabalho para os contornos de uma regulação para a Norma Geral Antielisiva brasileira, um caminho que, mesmo que retarde, dá ares de inevitabilidade no tratamento das operações elisivas.

²¹⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *O Refis e a Desjudicialização do Planejamento Tributário*, Revista Dialética de Direito Tributário nº 232, 2015, p. 109-110.

²¹⁵ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *O Refis e a Desjudicialização do Planejamento Tributário*, Revista Dialética de Direito Tributário nº 232, 2015, p. 111.

²¹⁶ BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo. *Argumentação Tributária de Lógica Substancial*. 201 págs. Dissertação de mestrado, defendida na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2016, p. 177.

Diante da sua percepção, expressou-se no sentido de, baseado em uma falta de garantia formal, não deveria ser utilizado o instituto como fundamento último para a desconsideração dos negócios jurídicos, a partir das seguintes palavras:

5. Em muitos casos analisados, como se demonstrou ao longo da dissertação, a falta de propósito negocial foi utilizada como uma garantia para apontar para a simulação em um conceito lasso que, conforme se demonstrou, nem sempre foi acolhida pelo CARF, pano de fundo que serviu para o florescimento da doutrina dos ilícitos atípicos, voltados à neutralização dos planejamentos tributários.

5.1. Para parte da doutrina, a ausência de propósito negocial, assim considerada a divergência entre causa abstrata e causa concreta, é garantia eficiente que aponta para a simulação. Para outra parcela da doutrina, tal construto teórico se desenvolveu desacertadamente sob os auspícios da simulação unicamente porque, no Brasil, não há uma regra antiabuso, sendo equívoca a aproximação entre a doutrina do propósito negocial e institutos distorcidos de direito privado. Havendo esta regra, seria possível a desconsideração do ato ou negócio jurídico utilizado de maneira abusiva e, desde que houvesse regra expressa autorizadora de integração analógica gravosa, a requalificação do fato gerador, uma vez que encontramos dificuldade de adequar o instituto da proibição de resultado equivalente ao direito pátrio.

A constatação da forma pela qual estes dois raciocínios foram estruturados nos levou à conclusão de que um dos papéis da garantia é apontar para o apoio. Sua importância parece ser sublinhada porque, em um caso, a ausência de propósito negocial indicaria para a simulação, enquanto que, no outro, ao abuso de formas não previsto em lei. Assim, a depender da garantia utilizada pelo aplicador, a operação sem propósito negocial poderia ou não ser mantida. (Grifos acrescidos)

Assim, verifica-se mais um indicativo de que o Brasil tem passado a seguir, na jurisprudência administrativa tributária, as tendências internacionais, embora sem positivação, ao adotar a análise do propósito negocial nos planejamentos tributários, abandonando a concepção de que o que não está proibido neste caso seria permitido. Todavia, a falta de padrões estabelecidos demonstra a necessidade de regulação, para uma melhor condução das medidas tomadas pelas autoridades fiscais e contribuintes.

Além disso, por utilizar o instrumental filosófico com a utilidade de análise elucidativa das decisões do CARF, Leonardo Branco chega aos seguintes termos conclusivos²¹⁷:

Por fim, entendemos que o propósito negocial, enquanto construção de doutrina, não pode ser tomado como fundamento último para a passagem dos dados para a conclusão pela desconsideração dos negócios jurídicos no plano federal atual, pois, ao se pedir mais, o argumento-decisão nada tem a oferecer como fundamento remoto ou lastro positivo, e o critério utilizado pelo aplicador a seu talante não terá validade, havendo necessidade de um adensamento normativo que afunde a garantia para os fundamentos remotos por força de ato do legislador. No campo do direito, as prelas cerzidas pela garantia não serão suficientes para fiar a decisão, pois a costura de um novo fato gerador apenas será possível por

²¹⁷ Idem, Ibidem, p. 173.

meio do recurso aos pontos do bordado normativo, sob pena de o resultado do coser do aplicador se desmanchar ao primeiro toque da segurança jurídica.

Ainda assim, não se pode esquecer que estamos diante de uma disputa sobre as formas de se fazer ciência, acerca dos métodos de aplicação do direito e sobre uma postura epistemológica específica. Porque, sob tais critérios, não é impossível decidir de maneira gravosa de modo favorável à tributação contrariamente ao texto produzido pela maioria ou diante de seu silêncio lacunoso; contudo, aquele que se prestar a fazê-lo terá um trabalho argumentativo maior, e sua asserção correrá o risco de ser desafiada e colocada à prova – esta disputa chegará a um fim de acordo com as regras previamente postas não porque este conjunto de homens e mulheres alcançou a decisão mais justa ou mais sábia, ou mais virtuosa, mas simplesmente porque se decidiu que, naquele campo ético, a questão precisaria em algum momento ser decidida e resolvida de alguma forma, em conformidade com o ordenamento. (Grifos acrescidos)

A princípio, diante da sua contribuição em explicitar a impossibilidade da utilização do “propósito negocial” pela doutrina, como um argumento de substância, muito pertinente é sua ponderação ao limitar a percepção de garantias do direito aos pontos do bordado normativo, evidenciando que as disputas chegam a um fim de acordo com as regras previamente postas, isto é, em conformidade com o ordenamento. Assim, mesmo se utilizando de instrumental filosófico de argumento substancial, tentando fugir ao núcleo duro das “*hard sciences*”, abrindo espaço a valores e outros saberes, neste caso, o do tratamento do direito tributário dado à zona cinzenta das operações de planejamento tributário, percebe-se, com isso, que os limites do progresso no sentido de tratar mais adequadamente os casos de elisão, em especial, não são apenas os contornos formais das regras que servem de maior empecilho a qualquer mente reformista, mas a percepção de que os valores da sociedade, dos intérpretes e aplicadores do direito ainda refletem a realidade retrógrada. A maior limitação que se enfrenta neste trabalho, em outros termos, encontra-se não na legalidade estrita, mas nos valores imbuídos nocivamente entre os principais *stakeholders*.

Por fim, em relação ao último tópico analisado no capítulo de “planejamento tributário, a obra traz as seguintes conclusões para a situação de “imputação de tributo na ‘reclassificação fiscal’ decorrente de planejamento tributário”²¹⁸:

No tema de imputação de tributos pagos sob o negócio jurídico, cuja prova foi requalificada pelo fisco, apuramos pelos julgados que, a despeito de não haver jurisprudência pacificada, muitas decisões possibilitam a imputação quando se trata de mesmo sujeito passivo ou quando ocorre confusão, seja entre os sujeitos, seja no próprio efeito fiscal.

²¹⁸ UTUMI, Ana Cláudia (Coord.); GUIDONI FILHO, Antônio Carlos; DIAS, Karem Jureidini. *Planejamento Tributário*, In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; HOFFMANN, Susy Gomes (Org.) ; VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins (Org.) ; DIAS, Karem Jureidini (Org.) . *Repertório analítico de Jurisprudência do Carf*. 1^a. Ed. São Paulo: Max Limonad, 2016, p. 261.

Verificou-se, por outro lado, que, em se tratando de efeitos direcionados a pessoas distintas, e que não impactaria de qualquer forma no ônus fiscal devido pelo sujeito autuado, houve negativa ao pedido de imputação de pagamentos.

Salientamos que em alguns acórdãos, apesar da utilização do termo compensação como sinônimo de imputação, não se exigiu a observância do prazo de cinco anos, adotando tais decisões a premissa de que a imputação se reporta ao ajuste no lançamento à época em que efetuado. Outras decisões ainda mencionam expressamente que a imputação não se confunde com a compensação, como no “Caso H Stern” (Acórdão n. 106-27.147).

Ao total, sobre cada um desses tópicos, foram 112 acórdãos analisados sobre o tema e, a título de informação, foi possível inferir as seguintes estatísticas: 61 Autos de Infração e Imposição de Multa (AIIM) foram mantidos; 38 AIIMs foram cancelados, sendo 1 deles por decadência apenas; e 13 AIIMs parcialmente cancelados. O que se percebeu no estudo a partir do repertório analítico de jurisprudência do CARF, como conclusão genérica, foi a de sofisticação dos instrumentos e negócios jurídicos, mas que já houve uma consequente alteração do modo de interpretação dos impactos tributários decorrentes de tais negócios.

Paralelamente, percebendo os dados acima, a posição do fisco, diante da complexidade do tema, tem variado o suficiente, embora alguns direcionamentos já sejam evidentes de que seguem uma linha consonante com os progressos ideológicos estrangeiros. Nesse sentido, a evolução do entendimento do Fisco é evidenciada nas percepções de Fajersztajn e Santos²¹⁹, em estudo também sobre o comportamento do CARF:

(...) por meio da análise de julgados recentes, que **o Carf passa por uma fase de transição no exame das operações de planejamento tributário, com a adoção de posições menos extremas e radicais, quase como um meio-termo entre o positivismo formalista, que predominou nos julgamentos iniciais do antigo Conselho de Contribuintes, e o pós-positivismo valorativo, que marcou a última fase da jurisprudência administrativa até o atual estágio de transição.**

Contudo, cabe ressaltar que a mudança que começa a ser notada na jurisprudência administrativa do Carf ainda é incipiente. (Grifos acrescidos)

Evidente, assim, que uma regulação da Norma Geral Antielisiva traria o benefício dos julgamentos no CARF acompanharem a dita fase do “pós-positivismo valorativo”, mas sem perder a legalidade necessária aos fundamentos dos atos da administração pública, ainda incorporando os valores em questão, para que não sejam tão voláteis nas decisões, com o passar do tempo. Um cuidado que se deve ter, no entanto, é o de não simplesmente editar mais e mais normas sobre planejamento tributário, diante da já absurda quantidade de normas

²¹⁹ FAJERSZTAJN, Bruno; SANTOS, Ramon Tomazela. *Planejamento tributário – entre o positivismo formalista e o pós-positivismo valorativo: a nova fase da jurisprudência administrativa e os limites para a desconsideração dos negócios jurídicos*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 223, 2014, p. 54.

de que se dispõe no Brasil e que continua a crescer vultosamente. Segundo estatísticas do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, do total de normas editadas no Brasil nos últimos 27 anos, isto é, desde a Constituição Federal de 1988, aproximadamente 6,72% são tributárias, e delas²²⁰: são 30.680 federais (8,71% das normas tributárias); 103.867 estaduais (29,48%); e 217.819 municipais (61,82%), totalizando um montante de 352.266 normas tributárias editadas neste período.

Evidenciado que o Brasil já se encontra assoberbado por normas, faz-se mister entender que não é necessário trabalhar no quantitativo, mas no qualitativo. Por isso, vale neste próximo capítulo verificar as nuances de todos os projetos que já estão em curso, para compreender se seriam de bom aproveitamento, ou, caso não, aproveitar o melhor de cada um deles, uma vez que são imbuídos de estudos e justificações que podem ser as mesmas das necessárias, mas orquestradas de maneira simplória ou equivocada. Por isso, o próximo item tratará de todas as propostas de regulação da Norma Geral Antielisiva, abrangendo os projetos de Lei em trâmite no Congresso Nacional e as Medidas Provisórias nº 66/2002 e nº 685/2015.

CAPÍTULO II - DO PERCURSO LEGISLATIVO BRASILEIRO E UMA APROXIMAÇÃO DOS PARADIGMAS ESTRANGEIROS

Com a introdução do parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional pela Lei Complementar n. 104 de 2001, entende-se que passou a existir, no Brasil, uma Norma Geral Antielisiva, trazendo a condicional de “observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”, até o presente momento não estabelecidos. Como consequência, a partir do ano de 2001, algumas foram as tentativas de regular o tema, especialmente, em relação aos procedimentos para descon sideração dos atos e negócios jurídicos, conforme será visto no decorrer deste capítulo.

Paralelamente, é importante que se tenha conhecimento de cada passo do processo legislativo, para se conseguir uma boa compreensão da evolução, do ponto de vista legislativo, no intuito de se regular a Norma Geral Antielisiva e combater a evasão fiscal, uma

220

<http://www.ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/2272/QuantidadeDeNormas201527AnosCF01102015.pdf>

vez que ambos, a letra e o espírito da lei, poder ser inferidos dos fundamentos e contextos revelados no processo legislativo. Como já é bem sabido, é inevitável que abordagens e métodos normativos trazem consigo problemas tanto de generalidade, como de incompletude²²¹. A expressão humana, não importa em que língua ou linguagem seja, é inerentemente imprecisa, e os legisladores têm a obrigação de tentar prever as situações em que a norma pode ser aplicada, para superar eventuais falhas e más interpretações.

Nas palavras descritivas de Manning e Stephenson,

em algumas de suas utilizações, o texto da lei parecerá mais ou menos inclusivo em relação à objetivos aparentes gerais ou aos propósitos pelos quais foi criado. **Este potencial descasamento entre as regras embutidas no texto legal (a “letra da lei”) e o fundo do propósito da norma (o “espírito da lei”) tem perturbado intérpretes e doutrinadores por milênios.**²²² (Grifos nossos)

Nesse sentido, pode-se presumir que uma boa compreensão da letra da lei tem de ser amparada por uma boa compreensão do espírito da lei também, isto é, da política de que foi imbuída. Um melhor entendimento pode ser conquistado, na verdade, levando-se em consideração que os propósitos e a dinâmica de interpretação da norma são melhor servidos se dotados de um método de aproximação tanto textualista, quanto “purposivista”²²³.

Dotados de uma nova lente de observação, neste capítulo, continua-se a apresentação de um panorama compreensivo do “planejamento tributário” no Brasil, ao passo que é trilhado todo o percurso de tentativas de regulação da Norma Geral Antielisiva no Brasil, abrangendo os Projetos de Lei, todos ainda em trâmite no Congresso Nacional, e Medidas Provisórias, ambas com dispositivos relacionados ao tema rejeitados e não convertidos em Lei. Com grande expectativa, antecipa-se, então, uma promessa do que pode ser uma adequada regulação para o vazio parágrafo único do artigo 116 do CTN, com a proposta do projeto “Macrovisão do Crédito Tributário”. Como forma de se agregar às perspectivas domésticas, aproxima-se de alguns ditos paradigmas regulatórios estrangeiros e os confronta sob o questionamento de serem ou não modelos a serem transplantados, pelo viés recente de

²²¹ Tradução livre do autor de “*in some of its applications a statute’s text will appear over – or under – inclusive in relation to the apparent general aims or purposes for which the legislature enacted it. This potential mismatch between the rules embedded in a statutory text (the “letter of the law”) and the general background purpose of the statute (the “spirit of the law”) has troubled statutory interpreters and legal theorists for millennia.* (MANNING, John F.; STEPHENSON, Matthew C. *Legislation and Regulation*. Second Edition. Foundation Press, 2013, p. 27.).

²²² Idem, Ibidem, p. 27.

²²³ “Purposivismo” é uma teoria de interpretação das normas que enfatiza a intenção ou propósito dos legisladores ou constituintes, como refletido na história legislativa. Em outras palavras, o “purposivismo” apoia-se profundamente no propósito da norma, ao interpretá-la.

falha do “*one size fits all*”, trazendo, ao final, a uma relativização do tema e da perspectiva regulatória à realidade de desenvolvimentismo brasileiro, quando se verifica, inclusive, se uma regulação seria mesmo uma forma de desenvolvimento ao Brasil.

1. A Medida Provisória nº 66/2002

Assim, a primeira tentativa de dispor sobre estes procedimentos para desconconsideração de atos ou negócios jurídicos para fins tributários não tardou e veio com a Medida Provisória nº 66²²⁴, de 29 de agosto de 2002, com os “Procedimentos Relativos à Norma Geral Antielisão” disciplinada nos seus artigos 13 a 19, *in verbis*:

Art. 13. Os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos de obrigação tributária serão desconconsiderados, para fins tributários, pela autoridade administrativa competente, observados os procedimentos estabelecidos nos arts. 14 a 19 subsequentes.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não inclui atos e negócios jurídicos em que se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 14. São passíveis de desconconsideração 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 desconconsideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de:

I - falta de propósito negocial; ou

II - abuso de forma.

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

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

Art. 15. A desconconsideração será efetuada após a instauração de procedimento de fiscalização, mediante ato da autoridade administrativa que tenha determinado a instauração desse procedimento.

Art. 16. O ato de desconconsideração será precedido de representação do servidor competente para efetuar o lançamento do tributo à autoridade de que trata o art. 15.

§ 1º Antes de formalizar a representação, o servidor expedirá notificação fiscal ao sujeito passivo, na qual relatará os fatos que justificam a desconconsideração.

§ 2º O sujeito passivo poderá apresentar, no prazo de trinta dias, os esclarecimentos e provas que julgar necessários.

²²⁴ “Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; **sobre os procedimentos para desconconsideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários**; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências”.

§ 3º A representação de que trata este artigo:

I - deverá conter relatório circunstanciado do ato ou negócio praticado e a descrição dos atos ou negócios equivalentes ao praticado;

II - será instruída com os elementos de prova colhidos pelo servidor, no curso do procedimento de fiscalização, até a data da formalização da representação e os esclarecimentos e provas apresentados pelo sujeito passivo.

Art. 17. A autoridade referida no art. 15 decidirá, em despacho fundamentado, sobre a desconconsideração dos atos ou negócios jurídicos praticados.

§ 1º Caso conclua pela desconconsideração, o despacho a que se refere o caput deverá conter, além da fundamentação:

I - descrição dos atos ou negócios praticados;

II - discriminação dos elementos ou fatos caracterizadores de que os atos ou negócios jurídicos foram praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária;

III - descrição dos atos ou negócios equivalentes aos praticados, com as respectivas normas de incidência dos tributos;

IV - resultado tributário produzido pela adoção dos atos ou negócios equivalentes referidos no inciso III, com especificação, por tributo, da base de cálculo, da alíquota incidente e dos encargos moratórios.

§ 2º O sujeito passivo terá o prazo de trinta dias, contado da data que for cientificado do despacho, para efetuar o pagamento dos tributos acrescidos de juros e multa de mora.

Art. 18. A falta de pagamento dos tributos e encargos moratórios no prazo a que se refere o § 2º do art. 17 ensejará o lançamento do respectivo crédito tributário, mediante lavratura de auto de infração, com aplicação de multa de ofício.

§ 1º O sujeito passivo será cientificado do lançamento para, no prazo de trinta dias, efetuar o pagamento ou apresentar impugnação contra a exigência do crédito tributário.

§ 2º A contestação do despacho de desconconsideração dos atos ou negócios jurídicos e a impugnação do lançamento serão reunidas em um único processo, para serem decididas simultaneamente.

Art. 19. Ao lançamento efetuado nos termos do art. 18 aplicam-se as normas reguladoras do processo de determinação e exigência de crédito tributário.

Para melhor compreender as pretensões da primeira manifestação direcionada à regulação da recém-introduzida Norma Geral Antielisiva, inovando com determinadas figuras estrangeiras de relevância em se tratando de planejamento tributário, de modo que vale trazer a exposição de motivos da MP referente aos artigos supra, sobre os quais se justificou pelo que se segue:

11. Os arts. 13 a 19 dispõem sobre as hipóteses em que a autoridade administrativa, apenas para efeitos tributários, pode desconsiderar atos ou negócios jurídicos, ressalvadas as situações relacionadas com a prática de dolo, fraude ou simulação, para as quais a legislação tributária brasileira já oferece tratamento específico.

12. O projeto identifica as hipóteses de atos ou negócios jurídicos que são passíveis de desconconsideração, pois, embora lícitos, buscam tratamento tributário favorecido e configuram *abuso de forma* ou falta de *propósito negocial*.

13. *Os conceitos adotados no projeto guardam consistência com os estabelecidos na legislação tributária de países que, desde algum tempo, disciplinaram a elisão fiscal.*

14. Os arts. 15 a 19 dispõem sobre os procedimentos a serem adotados pela administração tributária no tocante à matéria, suprimindo exigência contida no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional. (grifos nossos)

Com o conteúdo proposto e alterado nas casas legislativas, a Medida Provisória n. 66/2002 passou a tramitar como Projeto de Lei de Conversão (PLV) n. 31, de 2002, apresentado pelo Relator Deputado Benito Gama, em 05 de dezembro de 2002, e cujo parecer contendo os seguintes pontos relativos aos dispositivos 13 a 19, que tratavam de “antielisão”:

Os **arts. 13 a 19** tratam das hipóteses de atos ou negócios jurídicos que, embora lícitos, configuram abuso de forma ou falta de propósito negocial, podendo ser desconsiderados pela autoridade tributária, para efeitos tributários, segundo um rito procedimental específico, tudo a pretexto de regulamentar o art. 116 do Código Tributário Nacional, com a nova redação dada pela Lei Complementar no 104, de 2001.

As emendas oferecidas no âmbito da questão antielisiva, todas de autoria do Deputado Geraldo Magela (PT/DF), são as de n.os 21, 23, 25, 26 e 27.

As **emendas n.os 25, 26 e 27** pretendem suprimir, respectivamente, os arts. 16, 17 e 18 da MP em foco, prejudicados pelo teor da emenda n.o 23, modificativa da redação do art. 15.

A **emenda n.o 21** almeja alterar o texto do art. 13, substituindo a expressão “dissimular a ocorrência de fato gerador” pela alternativa “subtrair da administração tributária a ocorrência do fato gerador, por utilização de dolo, fraude ou simulação” e acrescentando, à expressão “autoridade administrativa competente”, a especificação “para o lançamento do tributo”. Funda-se na alegação de que atos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador são atos dolosos e que a discriminação de tratamento, entre atos dolosos e não dolosos, empreendida pelo texto original, não se sustentaria.

Deduz-se que o autor da emenda n.o 21 teria pretendido, logicamente, revogar o parágrafo único do art. 13, que exclui a aplicabilidade do disposto no “caput” do artigo aos atos e negócios jurídicos em que se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”. Verifica-se, todavia, que o autor omitiu emendamento expressamente revogador. O intuito revogador permanece tácito, por incompatibilidade lógica do texto do parágrafo com o texto modificativo proposto para o art. 13.

A **emenda n.o 23** pretende alterar o art. 15, para regram, de forma diversa, o procedimento da “desconsideração”, com o intuito de respeitar a unicidade do procedimento administrativo fiscal de que trata o Decreto no 70.235, de 1972, e legislação superveniente, e, sem prejuízo para o pleno exercício do contraditório pelo contribuinte, evitar um tratamento excepcional, que colocasse em vantagem injustificável, como faz o texto original, os praticantes da infração específica da elisão fiscal, em relação aos praticantes das demais infrações tributárias.

Em seguida, tendo em visto terem sido muito questionados nas emendas os artigos 13 a 19, o Relator opina, sobre os requisitos de admissibilidade da MP de urgência e relevância, que:

Mas não tem nenhuma urgência, e pouca relevância, despejar ensaios precipitados e imaturos, eivados de marcas autocráticas e visíveis injuridicidades, a respeito dos critérios e mecanismos antielisivos nitidamente afrontosos à consciência jurídica dominante, de que tratam os artigos 13 a 19. Estamos saneando esta inadmissibilidade mediante a supressão desses dispositivos.

Da mesma forma, ao analisar a constitucionalidade, juridicidade e técnica legislativa da MP, o Relator emitiu que:

O parecer favorável quanto à admissibilidade da medida provisória em foco já implica avaliação preliminar favorável à constitucionalidade do ato, com o reconhecimento, ainda que matizado conforme exposto acima, da satisfação plena dos pressupostos de urgência e relevância, imperativos insculpidos no art. 62 da Constituição Federal.

Quanto ao conteúdo dogmático normativo oferecido à apreciação, não vislumbramos vícios de iniciativa ou de competência, nem obstáculo algum, de ordem constitucional ou de hierarquia complementar, passível de obstar a legitimidade e a validade jurídica da norma, escapando a este juízo, no entanto, as quatro exceções seguintes.

Primeira, quanto às normas antielisivas, dos arts. 13 a 19, que são inquinadas de inconstitucionais por amplos setores da comunidade jurídica brasileira, contornaremos o obstáculo propondo a supressão dos dispositivos sob suspeita. (grifos nossos) (...)

Assim, o texto apresentado como Projeto de Lei de Conversão contou, como uma das principais alterações, já a supressão dos artigos 13 a 19 e, como voto, a “aprovação da Medida Provisória n. 66, de 2002, e das emendas n. 2, 24, 34, 35, 37, 38, 48, 52 e 53 (...) e pela rejeição das demais emendas apresentadas, considerando-se prejudicadas as emendas n. 18, 19 e 20”.

Em 30 de dezembro de 2002, a Medida Provisória n. 66 foi convertida na Lei n. 10.637, sem contemplar, portanto, nenhum dos dispositivos da seção referente aos “Procedimentos relativos à Norma Antielisão”. Após esse momento, passaram-se 5 anos até que surgisse qualquer nova proposta.

2. Projetos de Lei em andamento no Congresso Nacional

Então, a partir do ano de 2007, alguns projetos de Lei foram apresentados tanto na Câmara dos Deputados, como no Senado Federal. Para melhor compreensão e posterior análise de cada um deles com mais profundidade, segue quadro elaborado como cada um dos Projetos e a situação em que se encontra no trâmite legislativo:

Tabela 2 - Projetos de Lei em trâmite no Congresso Nacional²²⁵

	Local e Proposição	Situação	Ementa
PL 133/2007	Câmara dos Deputados - Proposto pelo Deputado Flávio Dino (PCdoB/M A), em 13/02/07	07/03/2007 - Às Comissões de Trabalho, de Administração e Serviço Público; Desenvolvimento Econômico, Indústria e Comércio; Finanças e Tributação (Mérito e Art. 54, RICD) e Constituição e Justiça e de Cidadania (Art. 54 RICD) - Art. 24, II - Proposição Sujeita à Apreciação Conclusiva pelas Comissões - Art. 24 II - Regime de Tramitação: Ordinária; 08/07/2016 - Comissão de Trabalho, de Administração e Serviço Público (CTASP) Designado Relator, Dep. Luiz Carlos Busato (PTB-RS)	Dispõe sobre o procedimento de desconconsideração de pessoa, ato ou negócio jurídico pelas autoridades fiscais competentes, e dá outras providências.
PL 536/2007	Câmara dos Deputados - Proposto pelo Poder Executivo (Ministro da Fazenda), em 21/03/07	21/03/2007 - Apensado ao PL 133/2007	Estabelece procedimentos para desconconsideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários, conforme previsto no parágrafo único do art. 116 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN), introduzido pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, e dá outras providências.
PL 888/2007	Câmara dos Deputados - Proposto pelo Deputado Flávio Dino (PCdoB/M A), em 25/04/07	11/05/2007 - Apensado ao PL 133/2007	Estabelece procedimento para desconconsideração administrativa de atos ou negócios jurídicos, para fins de reconhecimento de relação de emprego e imposição dos tributos, sanções e encargos dela derivados.

²²⁵ Elaboração própria, com base nas informações extraídas das pesquisas sobre os Projetos de Lei em andamento no sítio eletrônico do Senado Federal e da Câmara dos Deputados.

PLP 88/ 2011	Câmara dos Deputados - Proposto pelo Deputado Carlos Bezerra (PMDB/MT), em 17/08/11	19/05/2016 Comissão de Finanças e Tributação (CFT) Devolvida sem Manifestação. Aguardando Parecer do Relator na Comissão de Finanças e Tributação (CFT) 10/08/2016 Comissão de Finanças e Tributação (CFT) Designada Relatora, Dep. Simone Morgado (PMDB-PA)	Dá nova redação ao parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional (CTN).
PLS 97/ 2013	Senado Federal - Proposto pelo Senador Vital do Rêgo (PMDB/PB), em 25/03/13	Relator atual: Telmário Mota; Último local: 16/03/2016 - Secretaria Legislativa do Senado Federal; Último estado:16/03/2016 - AGUARDANDO INCLUSÃO ORDEM DO DIA DE REQUERIMENTO	Estabelece procedimentos para desconconsideração de operações, atos ou negócios jurídicos, para fins tributários, conforme previsto no parágrafo único do art. 116 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), e dá outras providências.
PLS 537/ 2015	Senado Federal - Proposto pelo Senador Ricardo Ferraço - PSDB/ES, em 18/08/15	Relator atual: Douglas Cintra; Último local: 16/03/2016 - Secretaria Legislativa do Senado Federal; Último estado: 16/03/2016 - AGUARDANDO INCLUSÃO ORDEM DO DIA DE REQUERIMENTO	Regulamenta o parágrafo único do art. 116 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), com a finalidade de estabelecer regras e procedimentos para desconconsideração de atos ou negócios jurídicos para fins tributários.

Vejamos alguns pontos de cada um dos Projetos apresentados e em atual trâmite no Congresso Nacional, o que se fará por ordem cronológica de apresentação. Assim, o primeiro foi o Projeto de Lei nº 133, de 13 de fevereiro de 2007 (ANEXO A). Segundo o art. 1º do PL, tem-se que “A autoridade fiscal poderá desconconsiderar pessoa, ato ou negócio jurídico, para fins de *reconhecimento da relação de emprego e consequente imposição de tributos, sanções e encargos, após a decisão judicial autorizadora*”.

Segundo a justificação, “O presente projeto visa corrigir a situação derivada da aprovação, pela Câmara dos Deputados, do PL 6272/2005, com a inclusão da Emenda nº 3 aprovada pelo Senado Federal”, a qual estabelecia a obrigatoriedade de decisão judicial para a desconsideração pela autoridade fiscal. Em outras palavras, as distorções e novidades trazidas pela unificação da Secretaria da Receita Federal e a Secretaria da Receita Previdenciária, o que se torna a partir de então na Secretaria da Receita Federal do Brasil, ou “Super-Receita”, com a conversão do PL na 6272/2005 na Lei nº 11.457/2007.

Importante trazer que, em 16 de março de 2007, o Presidente da República vetou parcialmente o PL 6.272/2005 (art. 9º), apresentando as seguintes razões²²⁶:

As legislações tributária e previdenciária, para incidirem sobre o fato gerador cominado em lei, independem da existência de relação de trabalho entre o tomador do serviço e o prestador do serviço. Condicionar a ocorrência do fato gerador à existência de decisão judicial não atende ao princípio constitucional da separação dos Poderes.

Em seguida, consertando o ponto vetado, o Poder Executivo já apresentou o Projeto de Lei nº 536, de 21 de março de 2007 (ANEXO B), que, por tratar ainda do mesmo assunto, foi apensado para trâmite ao Projeto de Lei nº 133/2007. Dispensando o tratamento às relações de trabalho, o PL nº 536/2007 manteve o enfoque nos procedimentos para desconsideração de atos e negócios jurídicos exclusivamente para fins tributários, a seguir ilustrados no relatório da Comissão de Desenvolvimento Econômico, Indústria e Comércio (CDEIC):

²²⁶ https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Msg/VEP-140-07.htm

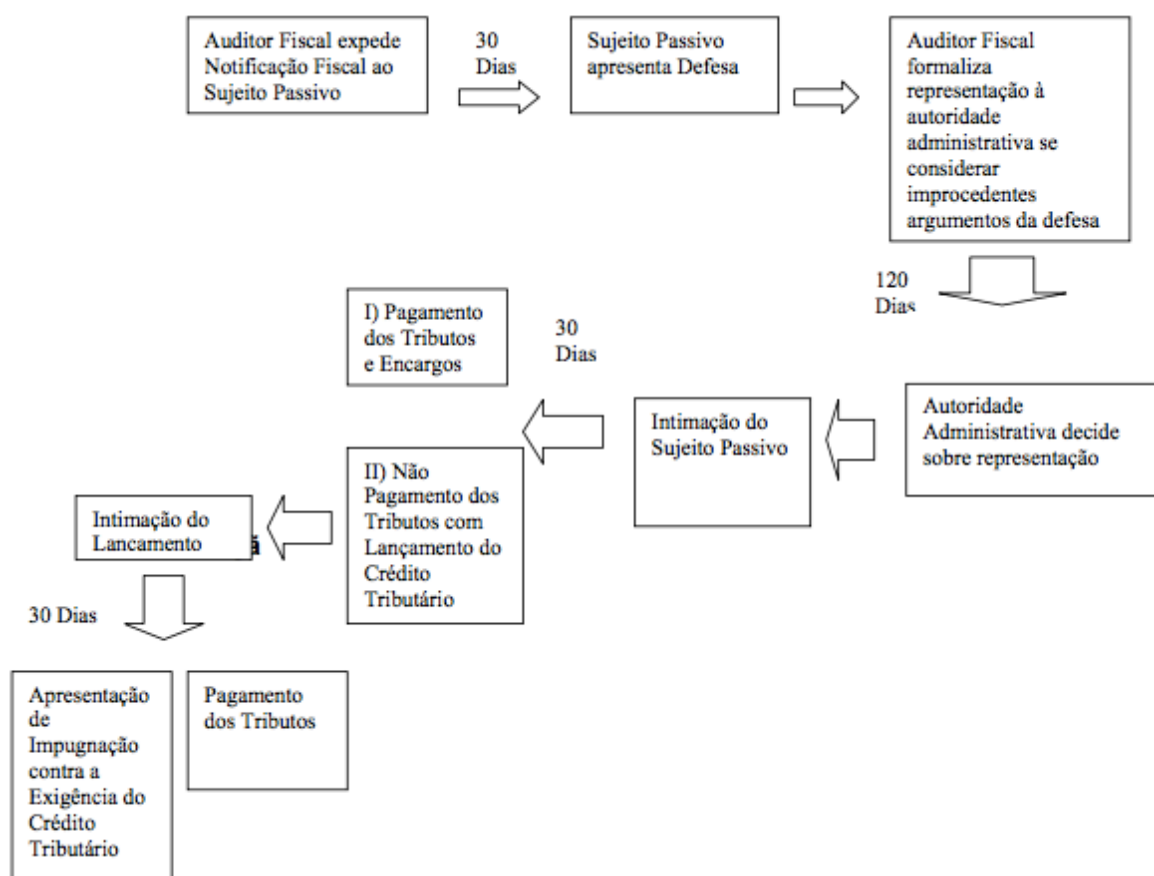


Diagrama 1 - Processo para desconconsideração dos atos e negócios jurídicos²²⁷

Assim, considerando que a hipossuficiência das relações de trabalho deve ser tratada em outros contextos, mas não no caso em pauta, o Relator Deputado Osório Adriano votou, em Parecer da Comissão (CDEIC), que “somos pela APROVAÇÃO do Projeto de Lei nº 536, de 2007, do Poder Executivo (...) e pela REJEIÇÃO total do Projeto de Lei nº 133, de 2007 (...)”²²⁸.

Em seguida, o mesmo autor do Projeto Principal, o Deputado Flávio Dino, também visando corrigir a situação derivada da aprovação do PL nº 6.272/2005, com a inclusão da Emenda nº 3 aprovada pelo Senado Federal, apresentou um segundo Projeto de Lei, o PL nº 888, em 25 de abril de 2007, igualmente apensado ao PL nº 133/2007. Vale destacar que, da mesma forma que o Projeto principal, o Deputado estabelece procedimentos para

²²⁷

Diagrama

trazido

em:

http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=453612&filename=Tramitacao-PRL+1+CDEICS+%3D%3E+PL+133/2007

²²⁸

http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=453612&filename=Tramitacao-PRL+1+CDEICS+%3D%3E+PL+133/2007

desconsideração administrativa dos atos e negócios jurídicos, para fins de imposição de tributos, mas também de reconhecimento de relação de emprego.

Da leitura do Projeto de Lei nº 888, de 2007 (ANEXO C), o que já se percebe é a tentativa de conciliação e melhoria dos projetos anteriores apresentados e que constam apensados, quais sejam os Projetos de Lei nº 133 e 536, de 2007. Foi aproveitado o procedimento estabelecido no segundo, sem abandonar a abrangência de finalidades tributária e de relação de emprego trazida no primeiro.

Deve-se atentar, entretanto, que a fiscalização na esfera tributária é, em termos de procedimentos e órgãos, bastante diferente da fiscalização em matéria trabalhista são bastante diferentes, o que desencadeou, desde o princípio, inúmeras emendas e questionamentos aos Projetos apensados. Sobre isso, manifestou-se o Relator do parecer da Comissão de Trabalho, de Administração e de Serviço Público da Câmara dos Deputados, o Deputado Vicentinho, no sentido de que²²⁹:

Consideramos interessante a ideia de estabelecer, no âmbito da fiscalização do trabalho, procedimento próprio para a desconsideração de ato ou negócio jurídico com a finalidade de reconhecer vínculo empregatício. Entretanto a realidade da fiscalização tributária, para a qual foi pensado o procedimento previsto no PL no 536, de 2007, é bastante diferente da vivida pela fiscalização do trabalho. São fiscalizações subordinadas a órgãos distintos, com estruturas diversas, e cujas finalidades e métodos de atuação também diferem entre si.

O procedimento estabelecido no PL no 536, de 2007, adotado pelo PL no 888, de 2007, mostra-se, salvo melhor juízo, lento e inadequado para a fiscalização do trabalho. Essa não tem finalidade arrecadatória, como normalmente ocorre com as fiscalizações tributária e previdenciária. De cunho predominantemente social, o caráter arrecadatório da fiscalização do trabalho resume-se basicamente ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, que, diga-se, não constitui tributo, mas direito do trabalhador.

Assim, não há que falar, na fiscalização do trabalho, em sujeito passivo, em resultado tributário ou em lançamento de crédito tributário.

Consideramos, pois, que o procedimento descrito mostra-se mais apropriado à fiscalização tributária. Assim, é mais adequada a aprovação do PL no 536, de 2007, que regula expressamente o parágrafo único do art. 116 do CTN.

Ao fim do Parecer, apresentado em 19 de setembro de 2011, o Relator votou que “somos pela **aprovação** do Projeto de Lei nº 536, de 2007, e pela **rejeição** dos Projetos de Lei nº 133, de 2007, nº 888, de 2007 (...)”²³⁰, uma vez que, dentre os apresentados, o

²²⁹ Ibidem.

²³⁰ Ibidem.

procedimento de desconsideração do primeiro se mostrou “mais simples e ágil, compatível com a sua natureza incidental”²³¹.

Mais recentemente, em 22 de outubro de 2015, foi apresentado novo Parecer da Comissão de Trabalho, de Administração e de Serviço Público (CTASP), ora sob Relatoria do Deputado Laércio Oliveira. Antes de se trazer o voto do Relator, para melhor compreensão do estado da arte destes 3 Projetos de Lei apensados, vale trazer a descrição em relatório trazida sobre as 9 emendas modificativas que foram apresentadas aos Projetos, no prazo regimental²³²:

- **EMP 1/2007**: propõe a alteração do § 2º do art. 2º e do caput do art. 3º do PL no 536/2007, bem como suprime o parágrafo único do art. 3º e os arts. 4º e 5º do PL 536/2007, com o objetivo de determinar que o Auditor Fiscal da Receita Federal proceda ao lançamento do crédito tributário à lavratura do auto de infração concomitante à representação, que deve ser anexada ao citado auto de infração e determinar que a representação seja decidida pela Delegacia de Julgamento;
- **EMP 2/2007**: dispõe sobre a alteração do art. 1º do PL no 133/2007, a fim de determinar que a desconsideração da pessoa jurídica, ato ou negócio jurídico só possa ser feita pela autoridade judicial e que a autoridade fiscal apenas cumprirá decisão judicial;
- **EMP 3/2007**: acrescenta § 3º ao art. 1º do PL no 536/2007, dispondo que a finalidade de dissimular não pode ser presumida, devendo ser reconhecida por decisão judicial transitada em julgado previamente à desconsideração;
- **EMP 4/2007**: altera o caput do art. 2º do PL no 536/2007, propondo que a notificação expedida pelo Auditor-Fiscal deve conter, além dos fatos e fundamentos que justifiquem a desconsideração, a decisão judicial que reconheceu a finalidade de dissimulação;
- **EMP 5/2007**: altera o caput e o § 1º do art. 1º e o caput do art. 2º do PL no 536/2007, a fim de vedar a desconsideração da pessoa jurídica prestadora de serviços sem prévia manifestação da Justiça do Trabalho e determinar que, para serem passíveis de desconsideração, os atos ou negócios jurídicos devem ser “não usuais” e ter como único propósito negocial “ocultar os elementos que decorreriam do emprego da forma ou estrutura usual”;
- **EMP 6/2007**: altera o caput do art. 4º do PL no 536/2007, objetivando estabelecer percentual de 20% para a multa de ofício;
- **EMP 7/2007**: propõe substitutivo ao PL no 536/2007, com a finalidade de regulamentar a fiscalização tributária da prestação de serviços personalíssimos na hipótese a que se refere o art. 129 da Lei no 11.196, de 2005; exigir a prévia decisão judicial para que seja declarado vínculo empregatício, desconsiderada a personalidade jurídica do prestador de serviço ou promovida a reclassificação ou reenquadramento legal de rendas e operações e excluir da abrangência da lei as atribuições dos órgãos, autoridades e auditores-fiscais do trabalho;

²³¹ Ibidem.

²³²

- **EMP 8/2007**: apresenta emenda substitutiva ao PL no 536/2007, a fim de prever a possibilidade de impugnação da decisão de desconconsideração de ato ou negócio jurídico, perante Delegacia especializada nas atividades concernentes a julgamento de processos. A apresentação da impugnação não obsta a continuidade do procedimento fiscal, exceto quanto ao lançamento de crédito tributário que decorra da desconconsideração dos atos ou negócios jurídicos;

- **EMP 9/2007**: apresenta emenda substitutiva ao PL no 536/2007, almejando criar o Auto de desconconsideração de atos ou negócios jurídicos para fins tributários, que deve ser lavrado pela autoridade fiscal, se considerar insuficientes os esclarecimentos e provas apresentados pelo sujeito passivo; prever a possibilidade de impugnação do Auto perante Delegacia especializada nas atividades concernentes a julgamento de processos. A apresentação da impugnação não obsta a continuidade do procedimento fiscal, exceto quanto ao lançamento de crédito tributário que decorra da desconconsideração dos atos ou negócios jurídicos e estabelecer que a falta de impugnação ao Auto ou a sua improcedência ensejará o lançamento do crédito tributário, mediante lavratura de auto de infração.

No voto, por sua vez, entendeu-se que mesmo a possibilidade de desconconsideração da personalidade jurídica pela autoridade administrativa fiscal poderia comprometer a segurança jurídica, ainda que considerando apenas o PL nº 536 de 2007, por seu caráter especial, sem tratar de relação e fiscalização de trabalho, comprometendo, na verdade, a geração de empregos.

Assim, o Deputado Federal Laércio Oliveira votou “pela *rejeição* do Projeto de Lei nº 133, de 2007, dos seus apensados (PL nº 536/2007 e PL nº 888 de 2007), bem como das Emendas Modificativas de Plenário EMP 1/2007; EMP 2/2007; EMP 3/2007; EMP 4/2007; EMP 5/2007; EMP 6/2007; EMP 7/2007; EMP 8/2007 e EMP 9/2007”²³³.

A tramitação teve último andamento em 08 de julho de 2016 com a nomeação de novo Relator para a Comissão de Trabalho, de Administração e de Serviço Público, o Deputado Luiz Carlos Busato (PTB/RS), e ainda aguarda parecer apreciações conclusivas das Comissões de Finanças e Tributação (CFT), bem como da Comissão de Constituição de Justiça e de Cidadania (CCJC)²³⁴, embora sem indícios de viabilidade e aprovação por especialistas, devido a pontos sensíveis e controversos, como a fiscalização tributária repercutir na esfera trabalhistas, bem como da necessidade de aprovação em âmbito judicial para a desconconsideração.

Em 17 de agosto de 2011, então, o Deputado Carlos Bezerra apresentou o Projeto de Lei Complementar nº 88 (ANEXO D), o único, entre os que estão em trâmite, que propõe uma Lei complementar. Em verdade, a proposta é de nova redação ao parágrafo único do

²³³

http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1403458&filename=PRL+3+CTASP+%3D%3E+PL+133/2007

²³⁴ <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=340670>

artigo 116 do Código Tributário Nacional, estabelecendo já as hipóteses para desconconsideração da personalidade jurídica de uma sociedade.

Entre as diferenças, a desconconsideração seria de exclusividade do Poder Judiciário, e não mais da autoridade administrativa, além de apresentar como hipóteses o abuso da personalidade jurídica pelo (i) desvio de finalidade e a (ii) confusão patrimonial. Categoricamente aborda na justificação a ganância excessiva do fisco e que, quando se utilizam as brechas legais, que se trata de “elisão fiscal”, não de “fraude fiscal”, opção amparada pelo nosso ordenamento jurídico²³⁵.

Não são, nesse caso, portanto, estabelecidos procedimentos para a desconconsideração de atos e negócios jurídicos. Tendo em vista a gravidade da situação e o Princípio da Segurança Jurídica, fica a cargo exclusivo do Juiz assim proceder. Os institutos do “desvio de finalidade” e da “confusão patrimonial”, além da “dissimulação”, ficaram sem indicativos conceituais, entretanto.

Após algumas designações de relatoria da Comissão de Finanças e Tributação (CFT) e devoluções sem manifestação, nova Relatora foi designada, a Deputada Simone Morgado (PMDB-PA), no dia 10 de agosto de 2016 e, desde então, consta aguardando por apreciação do Plenário²³⁶. Esta foi a última proposição que partiu dos membros da Câmara dos Deputados até o presente momento.

Em seguida, foi apresentado o primeiro Projeto de Lei do Senado, o PL nº 97, de 25 de março de 2013 (ANEXO E), estabelecendo “procedimentos para desconconsideração de operações, atos ou negócios jurídicos, para fins tributários, conforme previsto no parágrafo único do art. 116 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional)”.

Neste caso, além de retomar a tentativa de passagem de lei ordinária, retornaram as ideias de: (i) estabelecer os procedimentos para desconconsideração; (ii) que a desconconsideração seja feita por autoridade administrativa, e não mais judicial; e (iii) apenas tratar de questões tributárias, não mais trabalhistas. Por outro lado, inovou em a desconconsideração ser de *operações*, atos ou negócios jurídicos, antes apenas atos ou negócios, ou incluindo pessoas;

Esta proposta, apresentada pelo Senador Vital do Rêgo, criou a possibilidade do contribuinte prestar uma declaração autônoma sobre a realização de atos, operações e negócios jurídicos que impliquem planejamento tributário, após ocorridos, até o dia 30 de junho do ano seguinte ao início das operações, atos e negócios.

²³⁵ http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=909491&filename=PLP+88/2011

²³⁶ <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=515876>

A partir daí, a autoridade emitirá juízo de admissibilidade e, sendo admitida, “o Superintendente Regional da Receita Federal concordará, ou não, com os efeitos tributários descritos em relação ao planejamento detalhado pelo contribuinte”, havendo possibilidade de retificação. Então, haverá juízo de mérito e, concordando, a autoridade dirá ao contribuinte a decisão, vinculando a Fazenda Nacional, e não concordando, cientificá-lo-á, para pagar ou parcelar no prazo de 30 dias, sem multa.

Como forma de incentivo a quem apresentar a declaração, que não aparece nessa proposta como obrigatória, o art. 5º estabelece que a não apresentação “exclui o sujeito passivo do tratamento regulamentado por esta Lei, podendo dar ensejo ao lançamento de ofício nos termos do art. 149²³⁷ da Lei nº 5.172, de 1966.”²³⁸ Ademais, o projeto inova ao ditar que a RFB criará um registro com os casos de planejamento que forem considerados abusivos, a partir das decisões.

Assim, considerando a capacidade de aumentar a segurança jurídica e a atratividade do País para o investimento estrangeiro, apresentam-se, em sua justificação (ANEXO E), sinteticamente quatro grandes vantagens do Projeto de Lei do Senado nº 97 de 2013, quais sejam: (i) promover a transparência entre o Fisco e o contribuinte; (ii) dar tratamento mais vantajoso para quem declara espontaneamente; (iii) retirar as vantagens de quem mente na declaração quanto aos fatos vivenciados; e (iii) possibilitar o resguardo dos interesses da Fazenda Nacional, ao evitar procedimentos que podem se mostrar protelatórios.

Sobre o Projeto de Lei do Senado nº 97/2013, o prazo regimental para apresentação de emendas encerrou-se no dia 04 de abril de 2013, mas sem qualquer emenda. Em razão da matéria, em caráter terminativo, foi encaminhado à Comissão de Assuntos Econômicos

²³⁷ **Art. 149.** O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexistência, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

²³⁸ <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/111843>

(CAE) do Senado Federal, sob a Presidência do Senador Lindbergh Farias, que designou o Senador Gim para relatoria da matéria.

O Relator, em sua análise²³⁹, concluiu que, quanto à compatibilidade formal e material, “não há regra ou princípio constitucional algum que impeça sua aprovação”, bem como que “a proposição atende os requisitos de juridicidade, regimentalidade e técnica legislativa, não havendo reparos a fazer quanto a esses aspectos”, julgando ser ainda oportuna a criação de uma instância própria de discussão e esclarecimento como a que propõe o PLS nº 97, de 2013.

Além disso, vislumbra vantagens aos dois polos da questão, os contribuintes e a Fazenda Pública, quais sejam:

O contribuinte que utilizar esse procedimento sai ganhando em vários aspectos. Em primeiro lugar, se aceito o planejamento, terá aval da Fazenda Pública para que continue a operar daquela maneira, sem que eventual mudança de entendimento possa interferir em seus negócios. Por outro lado, se não for aceito, poderá recolher os tributos do período, ou parcelá-los, sem imposição de multa. Ademais, poderá consultar, no sítio eletrônico, as operações, atos e negócios que já foram considerados abusivos pela RFB, orientando, assim, seus negócios futuros.

Para a Fazenda Pública, também vislumbramos inúmeras vantagens, na medida em que a RFB passará a receber, do contribuinte, informações relativas a operações, atos e negócios que, atualmente, somente obtém em procedimento de fiscalização. Isso não somente desonera o setor de fiscalização, como os auxilia com as informações provenientes das declarações dos contribuintes. (grifos nossos).

Então, propõe 3 emendas²⁴⁰ com questões meramente de redação, mas sem grande impacto substancial nas propostas do Projeto, e devolve para a Pauta da Comissão com relatório pela aprovação, incluindo suas emendas, em 01 de agosto de 2014. Para ilustrar, na emenda nº 1, por exemplo, acrescenta-se “quanto a seus efeitos tributários” após “discordâncias de interpretação” e, na Emenda nº 3, ao final, inclui-se a expressão “segundo o procedimento desta Lei”.

Após isso, a tramitação foi que, com a mudança da Presidência da Comissão para o Senador Delcídio do Amaral e a designação do Senador Telmário Mota para a Relatoria da matéria em 04 de agosto de 2015, o Relator apresentou, em 08 de março de 2016, o Requerimento nº 146²⁴¹, para, “por regularem a mesma matéria, a tramitação em conjunto do Projeto de Lei do Senado nº 93, de 2013 e do Projeto de Lei do Senado nº 537, de 2015”. Desde 16 de março, aguarda-se a inclusão em Ordem do Dia.

²³⁹ <http://legis.senado.leg.br/mateweb/arquivos/mate-pdf/134325.pdf>

²⁴⁰ <http://legis.senado.leg.br/mateweb/arquivos/mate-pdf/134325.pdf>

²⁴¹ <http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/matéria/125081>

Com isso, faz-se mister a análise do último Projeto de Lei apresentado para regular a matéria da Norma Geral Antielisiva, o Projeto de Lei do Senado nº 537, de 18 de agosto de 2015, o qual, como já visto, aguarda atualmente a ordem do dia para análise do requerimento para trâmite em conjunto com o PLS nº 97 de 2013.

Como se pode extrair da ementa, o Projeto de Lei do Senado nº 537 (ANEXO F) veio também “com a finalidade de estabelecer regras e procedimentos para desconconsideração de atos ou negócios jurídicos para fins tributários”. Ou seja, manteve o mesmo propósito ultimamente encontrado no outro PLS e antes trazido no Projeto de Lei nº 536 de 2007, da Câmara dos Deputados.

Para tanto, tal qual constante na Medida Provisória nº 66 de 2002 e no Projeto de Lei nº 536 de 2007, (i) suprimiu do texto “operações”; (ii) acrescentou nos parágrafos do art. 1º que não se aplica o disciplinado, quando se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação; (iii) trouxe as finalidades de reduzir, evitar ou postergar o pagamento de tributo como passíveis de desconconsideração; (iv) condicionou a desconconsideração à ocorrência de falta de propósito negocial *ou* de abuso de forma, mantendo os parágrafos que explicam estes institutos; e (v) estabelece um procedimento, com respeito ao contraditório e à ampla defesa do contribuinte.

Inova-se, por sua vez, (i) embora fosse intuído antes, ao deixar *expresso* o ônus da prova da Fazenda Pública, no caso, duplo ônus de prova²⁴², ao ter que provar primeiramente a ocorrência do fato gerador e, em seguida, evidenciar a intenção da dissimulação, ou seja, os aspectos objetivo e subjetivo se mantêm relevantes; e (ii) quanto à autorização, “para que o contribuinte utilize a importância que tiver pago em decorrência dos atos ou negócios jurídicos desconconsiderados como crédito na compensação do novo débito apurado”.

Vale acrescentar ainda que o Senador Ricardo Ferraço, em sua justificação para o projeto, trouxe que se trata de proposta baseada em “sugestão do Professor Everardo Maciel, apresentada em audiência Pública realizada no âmbito da CPI do HSBC”. O Projeto foi, então, encaminhado às comissões de Constituição, Justiça e Cidadania (CCJ) e de Assuntos Econômicos (CAE), com decisão terminativa cabendo à esta.

O prazo regimental para recebimento de emendas findou em 26 de agosto de 2015, igualmente sem nenhuma emenda apresentada. O Presidente da CCJ, o Senador José Maranhão, então, designou o Senador Randolfe Rodrigues como Relator da matéria, que apresentou parecer no dia 24 de setembro de 2015, favorável ao Projeto.

²⁴² <http://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2015/10/28/ccj-aprova-onus-da-dupla-prova-para-autoridade-fiscal/tablet>

Em seu parecer, sobre a constitucionalidade, regimentalidade e técnica legislativa, opinou que²⁴³:

(...) Quanto ao aspecto constitucional, cabe à União legislar sobre direito e sistema tributários, haja vista o disposto nos arts. 24, I, e 48, I, da Constituição Federal.

O projeto atende à juridicidade, uma vez que o instrumento legislativo escolhido – normatização por meio de edição de lei – é adequado. A matéria inova o ordenamento jurídico, apresenta alcance geral e é compatível com os princípios que norteiam o direito brasileiro.

A proposição obedece, também, aos atributos exigidos pela boa técnica legislativa, encontrando-se em consonância com os ditames da Lei Complementar no 95, de 26 de fevereiro de 1998.

Então, sobre o mérito do Projeto de Lei, expressou que²⁴⁴:

A Lei Complementar no 104, de 10 de janeiro de 2001, oxigenou o antigo art. 116 do Código Tributário Nacional, ao determinar, em parágrafo único, que “a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”. A alteração, muito bem-vinda, esbarra justamente na necessidade de lei ordinária que a complete, pendência que tem gerado desconforto tanto para a fiscalização tributária, que precisa encontrar subterfúgios para aplicar a disregard doctrine, como para o contribuinte, que não sabe com clareza até que ponto seus atos negociais e seu planejamento tributário atravessam os limites permitidos em lei.

O PLS em análise preenche a lacuna ao definir os contornos da atuação lícita tanto da autoridade fiscal como do empresário, em um texto bem redigido e equilibrado, inspirado nos debates ocorridos no âmbito da CPI do HSBC e nas sugestões do Professor e ex-Secretário da Receita Federal do Brasil, Doutor Everardo Maciel.

Em conclusão, manifestamo-nos pela aprovação da presente matéria, como passo fundamental rumo à evolução das relações entre o Fisco e os contribuintes pessoas jurídicas.

Com a aprovação pela Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania (CCJ), a matéria foi encaminhada para a Comissão de Assuntos Econômicos, onde, sob requerimento do Senador Telmário Mota, aguarda ordem do dia para decisão sobre a tramitação em conjunto com o Projeto de Lei do Senado nº 97 de 2013, como já anunciado anteriormente.

Nesse estado, encontram-se atualmente todos os Projetos de Lei no Congresso Nacional do Brasil. Nada ainda foi definido, o trâmite está estagnado, mas as tentativas continuam a aparecer. Na verdade, na senda dessa discussão travada em torno da regulação da Norma Antielisiva, foi editada a Medida Provisória nº 685, de 21 de julho de 2015, ou seja,

²⁴³ <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=955591>

²⁴⁴ Ibidem.

antes apenas do PLS nº 537/2015, como mais uma tentativa do Executivo intervir na regulação, e trazendo a urgência e relevância da matéria novamente para os debates.

Antes de partir para análise da Medida Provisória, entretanto, é de grande valia trazer algumas palavras trazidas na Comissão Parlamentar de Inquérito do HSBC, em 2015, para melhor esclarecer a justificativa trazida na última manifestação do Congresso sobre a regulação dos limites de Planejamento Tributário.

Na audiência pública, o Senador Ricardo Ferraço instigou a discussão apresentando que “os indicativos são de que brasileiros com mais de US\$ 50 milhões nas contas correntes do HSBC teriam usado, nesse episódio, 97 contas de 68 *offshores*. Isso chama atenção pela elevada incidência de brasileiros – e evidentemente será alvo da nossa investigação – que se utilizaram desses mecanismos”.

Como resposta à razão da utilização destes recursos, o Ex-Secretário da Receita Federal do Brasil, Everardo Maciel, retrucou elucidativa e conclusivamente que:

Qual é o grande procedimento para escapar de tudo isso? Em grandes receitas, grandes rendas de grandes empresas ninguém opera pela via da sonegação, não. Esse não é o caminho, mas o caminho é o da elisão fiscal, que é o chamado planejamento tributário.

O Parágrafo Único do art. 116 do Código Tributário Nacional já admitiu a possibilidade de desconsideração, pela autoridade administrativa, do ato ou negócio jurídico feito com exclusiva finalidade de evitar, postergar ou reduzir o pagamento de impostos, porém, e muito cuidadosamente – diz esse artigo –, observados procedimentos estabelecidos em lei. Os procedimentos, como estamos na área da fronteira, têm que ser muito cuidadosos, muito cautelosos. É por esse caminho que se vai.

O que ocorre em relação a isso? Aprovada essa mudança, que consta da Lei Complementar nº 104, de 2001, por uma proposição. À época em que eu estava na Receita Federal, em 2002, por meio da Medida Provisória nº 66, de final de agosto – não me recordo do dia preciso – de 2002, nós propusemos a instituição desses procedimentos. Era final de governo e o Congresso rejeitou os procedimentos.

Hoje, nós vivemos numa zona cinzenta. Ou seja, não fica claro nada! E se a elisão gosta da sombra, gosta do escuro, daquela situação de zona cinzenta, sem lei fica uma coisa onde vão coexistir de um lado o excesso arbitrário, de outro a utilização plena do chamado planejamento tributário, da elisão fiscal.

Então, uma sugestão concreta: lei ordinária definindo quais são os procedimentos previstos na parte final do Parágrafo Único do art. 116 do Código Tributário Nacional, para evidenciar o planejamento tributário abusivo ou também chamado de elisão ou elusão – como queiram – fiscal ilícita. (grifos nossos)

Neste contexto apresentado, de observação a todos os meios de produção normativa apresentados até então no Brasil, para regular a Norma Geral Antielisiva, inserida no Código Tributário Nacional em 2001, é que se pretende, ao fim deste estudo, propor uma lei

ordinária, tal qual foi sugerido por Everardo Maciel, aproveitando-se cada uma das justificativas e contrapontos já enunciados em cada uma das tentativas vistas.

Por fim, importante mencionar que, recentemente, em 08 de novembro de 2016, foi apresentado ainda o Projeto de Lei Complementar do Senado nº 406²⁴⁵, com a proposta de dar nova redação a alguns dispositivos do Código Tributário Nacional, para “simplificar e racionalizar o Sistema Tributário Nacional”²⁴⁶, a partir da visão da Comissão de Juristas para Desburocratização, instituída pelo Senado Federal, todavia, poderia e talvez até deveria, mas não contemplou em nenhum ponto questões de planejamento tributário relativas ao parágrafo único do art. 116. Esta proposta segue para análise da Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania (CCJ)²⁴⁷.

Assim, com a noção de que seria consideravelmente restrita uma análise apenas dos Projetos de Lei apresentados no Congresso e das Medidas Provisórias relativas ao tema, faz-se mister a partir deste ponto, e isoladamente, observar a Medida Provisória nº 685, de 2015, pois, além de mais recente e ter dominado as últimas atenções de todos os estudiosos e *stakeholders* no país, ela contou com a maior participação de grande parte deles, ao contar com 215 emendas apresentadas no prazo regimental. Um passo, portanto, que não se pode obliterar.

3. A Medida Provisória nº 685 de 2015

A Medida Provisória nº 685, de 21 de julho de 2015 retoma o interesse em regulamentar a matéria do planejamento tributário, ao “criar a obrigação de informar à administração tributária federal as operações e atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo”, a partir dos artigos 7º a 13, *in verbis*:

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;

²⁴⁵ <http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/127405>

²⁴⁶ <http://www.senado.leg.br/atividade/rotinas/materia/getPDF.asp?t=202475&tp=1>

²⁴⁷ <http://fenacon.org.br/noticias/proposta-para-simplificar-regras-tributarias-sera-analisada-na-ccj-1266/>

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.

Art. 8º A declaração do sujeito passivo que relatar atos ou negócios jurídicos ainda não ocorridos será tratada como consulta à legislação tributária, nos termos dos [art. 46 a art. 58 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972](#).

Art. 9º Na hipótese de a Secretaria da Receita Federal do Brasil não reconhecer, para fins tributários, as operações declaradas nos termos do art. 7º, o sujeito passivo será intimado a recolher ou a parcelar, no prazo de trinta dias, os tributos devidos acrescidos apenas de juros de mora.

Parágrafo único. O disposto no **caput** não se aplica às operações que estejam sob procedimento de fiscalização quando da apresentação da declaração.

Art. 10. A forma, o prazo e as condições de apresentação da declaração de que trata o art. 7º, inclusive hipóteses de dispensa da obrigação, serão disciplinadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Art. 11. A declaração de que trata o art. 7º, inclusive a retificadora ou a complementar, será ineficaz quando:

I - apresentada por quem não for o sujeito passivo das obrigações tributárias eventualmente resultantes das operações referentes aos atos ou negócios jurídicos declarados;

II - omissa em relação a dados essenciais para a compreensão do ato ou negócio jurídico;

III - conter hipótese de falsidade material ou ideológica; e

IV - envolver interposição fraudulenta de pessoas.

Art. 12. O descumprimento do disposto no art. 7º ou a ocorrência de alguma das situações previstas no art. 11 caracteriza omissão dolosa do sujeito passivo com intuito de sonegação ou fraude e os tributos devidos serão cobrados acrescidos de juros de mora e da multa prevista no [§ 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996](#).

Art. 13. A Secretaria da Receita Federal do Brasil e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, no âmbito de suas competências, editarão os atos necessários à execução dos procedimentos de que trata esta Medida Provisória.

Sem mencionar a necessidade de estabelecer os procedimentos ainda para a desconsideração trazida no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, a Medida Provisória, em outras palavras, faz a tentativa de atacar a origem do mesmo problema, conforme se pode ver na parte relacionada da sua Exposição de Motivos (EM n. 00080/2015 MF), a seguir transcrita:

4. A segunda medida proposta estabelece a necessidade de revelação de estratégias de planejamento tributário, que visa aumentar a segurança jurídica no ambiente de negócios do país e gerar economia de recursos públicos em litígios desnecessários e demorados. A ausência de informações completas e relevantes a respeito das estratégias de planejamentos tributários nocivos é um dos principais desafios enfrentados pelas administrações tributárias no mundo. O acesso tempestivo a tais informações oferece a oportunidade de responder rapidamente aos riscos de perda de arrecadação tributária por meio de fiscalização ou de mudança na legislação.

5. Nesta linha, o Plano de Ação sobre Erosão da Base Tributária e Transferência de Lucros (Plano de Ação BEPS, OCDE, 2013), projeto desenvolvido no âmbito da OCDE/G20 e que conta com a participação do Brasil, reconheceu, com base na experiência de diversos países (EUA, Reino Unido, Portugal, África do Sul, Canadá e Irlanda), os benefícios das regras de revelação obrigatória a administrações tributárias. Assim, no âmbito do BEPS, há recomendações relacionadas com a elaboração de tais regras quanto a operações, arranjos ou estruturas agressivos ou abusivos.

6. O principal objetivo dessa medida é instruir a administração tributária com informação tempestiva a respeito de planejamento tributário, além de conferir segurança jurídica à empresa que revela a operação, inclusive com cobrança apenas do tributo devido e de juros de mora caso a operação não seja reconhecida, para fins tributários, pela RFB. Ademais, destaca-se que a medida estimula postura mais cautelosa por parte dos jurisdicionados antes de fazer uso de planejamentos tributários agressivos.

Com a proposição desta Medida Provisória no dia 21 de julho, abriu-se o prazo para emendamento até 28 de julho de 2015, mas prorrogado até o dia 08 de agosto. Neste tempo, foram apresentadas 215 emendas à MP (ANEXO G), dentre as quais uma redigida pelo Centro de Cidadania Fiscal, também conhecido pela sigla CCiF, um *think tank* cujo objetivo é “contribuir para a simplificação do sistema tributário brasileiro e para o aprimoramento do modelo de gestão fiscal do país”²⁴⁸. Esta emenda esta proposta pelo Deputado Paulo Teixeira (PT-SP), sob a numeração 78 (ANEXO H).

Já se chama a atenção para esta dentre as tantas, pois será posteriormente analisada com maiores minúcias, por ser a proposta mais madura em relação a uma proposta de regulação para a Norma Geral Antielisiva, por meio dos procedimentos demandados no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional. Todavia, no item a seguir se pretende ter uma noção mais precisa do que representaram as 215 emendas.

²⁴⁸ <http://ccif.com.br/>

3.1. As Emendas à MP nº 685 de 2015

A apresentação da Medida Provisória, a partir do que se extrai da ementa, tinha 3 propósitos: (i) instituir o Programa de Redução de Litígios Tributários – PRORELIT; (ii) criar a obrigação de informar à administração tributária federal as operações e atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo; e (iii) autorizar o Poder Executivo federal a atualizar monetariamente o valor das taxas que indica.

Assim, as 3 propostas foram sujeitas às 215 emendas. Para fins deste estudo, o escopo limita-se ao que se referir ao segundo objetivo da MP, qual seja o de “criar a informação de informar a administração tributária federal as operações as operações e atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo”.

Isto é, do que se refere a planejamento tributário, segundo as recomendações do BEPS *Report* e em linha com o disciplinado no parágrafo único do artigo 116 do CTN, a Norma Geral Antielisiva, propondo, portanto, ou alteração ou supressão dos artigos 7º ao 12 da MP.

Também com conteúdo alterado, a Medida Provisória 685 de 2015 passou a tramitar como o Projeto de Lei de Conversão n. 22/2015, entretanto, já foram rejeitadas, de acordo com o texto final da Conversão da Lei (ANEXO J), as seguintes emendas que tratavam do tema de planejamento tributário: 8, 20, 36, 37, 40, 55, 57, 68, 74, 75, 78, 86, 92, 94, 96, 106, 110, 113, 114, 115, 116, 117, 121, 123, 124, 127, 130, 131, 133, 134, 135, 136, 148, 152, 160, 164, 165, 167, 168, 177, 185, 186, 187, 188, 189, 190, 196, 197, 198, 199 e 212. Como se pode perceber, a emenda 78, referência sobre a qual se tratará com mais detalhes, já consta entre as que foram nessa etapa rejeitadas.

Reiterando, o que as emendas supracitadas fizeram foi propor que um ou mais dos artigos que tratam de planejamento tributário ou fosse alterado ou suprimido da Medida Provisória n. 685/2015. O quadro abaixo demonstra mais objetivamente as proposições de cada emenda:

Tabela 3 - Sistematização das Emendas à MP 685/2015 e respectivas propostas²⁴⁹

<u>Emendas</u>	<u>Proposta</u>
----------------	-----------------

²⁴⁹ Elaboração própria, com base em observação do autor ao texto de todas as emendas propostas à Medida Provisória, disponíveis no sítio eletrônico do da Câmara dos Deputados.

08, 20, 36, 40, 55, 57, 58, 68, 75, 92, 121, 123, 152, 160, 190, 197, 212	Suprimam-se os artigos 7º a 12
37, 86, 165	Suprimam-se os artigos 7º a 13
94	Suprimam-se os artigos 7º, 9º, 10º, 11 e 12
78	Nova redação aos artigos 7º a 12
07, 19, 63, 109, 118	Suprima-se o artigo 12
59	Suprimam-se os artigos 9º a 12
93	Suprima-se o art. 12 e nova redação ao art. 7º
112	Nova redação ao art. 7º
113	Suprima-se o art. 7º
114	Suprima-se o art. 8º
115	Suprima-se o art. 9º
116	Suprima-se o art. 10º
117	Suprima-se o art. 11
185	Suprimam-se os arts. 8º a 12 e nova redação ao art. 7º

198	Suprima-se o art. 13

Na data de 28 de outubro de 2015, foi apresentado o Parecer n. 90 da Comissão Mista do Congresso Nacional, de Relatoria do Senador Tasso Jereissati, sobre a Medida Provisória n. 685 de 2015. A respeito especificamente de “Planejamento Tributário”, trouxe o seguinte²⁵⁰:

Nos arts. 7º ao 12 da MPV n. 685, de 2015, foi previsto um conjunto de regras que, segundo a exposição de motivos da Medida Provisória, **fundamentou-se nas recomendações que teriam sido proferidas no âmbito do Plano de Ação para o Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros (BEPS)**, desenvolvido pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), relacionadas à estipulação de normas de revelação obrigatória de estrutura de planejamento tributário dos contribuintes.

O regramento criado pelo Poder Executivo recebeu críticas da comunidade jurídica, de diversos parlamentares e de parte significativa dos contribuintes. Os principais argumentos foram relacionados à **obrigatoriedade de apresentação** de declaração do sujeito passivo em razão da prática de atos ou negócios que são qualificados por meio de **expressões genéricas**, como inexistência de “razões extratributárias relevantes”, “forma adotada não usual” e “negócio jurídico indireto”.

A adoção dessas expressões genéricas está acompanhada da previsão de **multa de 150%** do valor do tributo devido caso, por exemplo, a declaração não seja apresentada. Está previsto, ainda, que a referida **multa também incide caso a declaração seja considerada ineficaz pela RFB**. Entre as hipóteses de ineficácia, está a previsão de “omissão em relação a dados essenciais para a compreensão do ato ou negócio jurídico”, **sem que, ao menos, fosse prevista intimação do sujeito passivo para regularizar aquilo que seja interpretado pelo Fisco como omissão**.

Some-se ao exposto a **presunção de omissão dolosa** do sujeito passivo com intuito de sonegação ou fraude caso deixe de apresentar a declaração ou caso a declaração seja considerada ineficaz, o que, em tese, poderia ser considerado crime.

Fomentou-se, com a edição das mencionadas regras, a **insegurança jurídica** que impera no âmbito das relações entre o Fisco e os contribuintes, **em sentido diverso da intenção** declarada pelo Poder Executivo na exposição de motivos que acompanha a Medida Provisória. **Essa insegurança promovida pela MPV, quanto aos seus arts. 7º ao 12, merece ser afastada. Entendemos, entretanto, que extirpar os dispositivos não é o caminho mais recomendável**. É mais interessante, ao nosso ver, aproveitar essa oportunidade para criar regramento adequado e seguro para o tratamento da elisão fiscal abusiva, ou seja, do planejamento tributário ilícito.

Acreditamos que é possível estabelecer arcabouço legislativo que melhore a relação entre o Fisco e os contribuintes. Essa melhora pode ser obtida com a previsão de **norma que possibilite ao contribuinte obter manifestação da Fazenda Pública acerca das estruturas de planejamento tributário** que tenha adotado, acompanhada, necessariamente, de fundamentação que leve em consideração as razões apresentadas pelo declarante.

250

http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1406008&filename=PAR+90+MPV68515+%3D%3E+MPV+685/2015

O foco, a nosso ver, deve ser a **interlocução entre o Estado e o cidadão, e não a previsão de ineficácia da declaração ou de penalidade excessiva** pela prática de atos ou negócios jurídicos com os quais o Fisco não concorde. O aperfeiçoamento dessa interlocução pode efetivamente aumentar a previsibilidade relativa à realização de investimentos e garantir a segurança jurídica para os negócios firmados no País.

Assim, ao invés de declaração obrigatória em todos os casos, restringimos a **exigência para a hipótese de atos ou negócios específicos previstos em ato a ser editado pela RFB**. Criamos, em paralelo, a **possibilidade de o contribuinte declarar a prática de atos ou negócios jurídicos facultativamente**, caso tenha acarretado a supressão, redução ou diferimento de tributo. Acolhemos, portanto, parcialmente as Emendas n. 59, 93, 95, 97, 111, 112, 120, 125 e 166.

No texto do PLV, propomos o **direito de o contribuinte, ao declarar, expor a existência de motivos pelos quais praticou** atos ou firmou negócio jurídicos sem razões extratributárias relevantes, adotou forma não usual ou optou por negócio indireto ou cláusula que desnature, ainda que parcialmente, os efeitos do contrato típico. Trata-se, portanto, de **inversão da lógica constante no texto original da MPV**. Aquilo que antes fundamentava a apresentação obrigatória de declaração passa a ser tratado em dispositivo que estabelece o **direito de manifestação** do contribuinte sobre o planejamento tributário adotado.

Além disso, **exigimos que o Fisco**, ao não reconhecer atos ou negócios jurídicos firmados pelo sujeito passivo, **fundamente suas decisões, mediante:**

- 1) **relatório circunstanciado** dos atos ou negócios praticados, bem como dos fundamentos que justificaram o não reconhecimento, com exposição dos motivos que afastaram as razões apresentadas pelo sujeito passivo;
- 2) **descrição dos elementos ou fatos caracterizadores** de que os atos ou negócios foram praticados com finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou ocultar os reais elementos constitutivos da obrigação tributária; e
- 3) **manifestação sobre documentos** que eventualmente tenham sido apresentados pelo sujeito passivo.

Desse modo, acolhemos, ainda que em parte, as Emendas n. 58, 73 e 132.

Além disso, a previsão dos elementos que devem estar presentes na fundamentação a ser efetuada pelo Fisco revela nossa **intenção de apenas autorizar o não reconhecimento**, para fins tributários, de atos ou negócios firmados pelo contribuinte **na hipótese de dissimulação** da ocorrência do fato gerador ou de ocultação dos reais elementos da obrigação tributária. Essa é a baliza que consideramos mais adequada ao ordenamento jurídico-tributário.

Com objetivo de melhorar a previsibilidade relativa à higidez das estruturas de planejamento tributário das empresas, previmos **prazo para que o Fisco se manifeste sobre as declarações apresentadas pelos contribuintes**. A intimação relativa ao não conhecimento dos atos ou negócios deverá ser expedida pelo Fisco até o dia 30 de setembro do segundo ano seguinte àquele em que forem declaradas as operações. **Caso este prazo não seja observado, os juros de mora deixarão de fluir**. Mantivemos, portanto, a **possibilidade de ser cobrado o crédito tributário, mas impedimos a continuidade da fluência de juros**.

Previmos no PLV o lançamento de ofício, caso o contribuinte deixe de pagar os tributos em razão do não reconhecimento, pela RFB, dos atos e negócios que tenha praticado. Acolhemos, assim, parcialmente a Emenda n. 84.

O art. 11 do PLV, que trata do lançamento de ofício, é, na verdade, dispositivo que substitui o art. 12 do texto original da MPV. Como se verifica, propomos o **afastamento da multa de 150% na hipótese de apresentação da declaração**. Entendemos que, nesse caso, não estarão presentes os pressupostos, previstos no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que autorizam a aplicação de penalidade no mencionado patamar, salvo hipótese de falsidade ou de imprecisão da declaração apresentada pelo sujeito passivo. Trata-se de uma norma que, a nosso ver, **melhora a relação entre o Fisco e os contribuintes, pois incentiva a entrega de declarações que revelarão as estruturas de planejamento tributário adotadas**. Acolhemos, assim, parcialmente as Emendas nº 7, 19, 63, 109, 118 e 119 que objetivam suprimir o art. 12 do texto originário.

Registramos, ainda quanto às normas de planejamento tributário, que, em razão de termos **deixado de prever hipótese de presunção de dolo** do sujeito passivo, acolhemos parcialmente a Emenda nº 62. Além disso, como fizemos **ajuste no texto que trata da consulta**, acolhemos também em parte a Emenda nº 126.

Após exaustiva discussão sobre o tema, estamos convictos de que o PLV que apresentamos é um importante passo para melhorar a previsibilidade e a segurança jurídica relacionada aos atos e negócios praticados pelos contribuintes. Com a aprovação do PLV, o Congresso Nacional contribuirá, significativamente, para o aperfeiçoamento da relação entre o Fisco e os contribuintes.

Diante do teor do PLV que apresentamos, ficam rejeitadas as Emendas nºs 8, 20, 36, 37, 40, 55, 57, 68, 74, 75, 78, 86, 92, 94, 96, 106, 110, 113 a 117, 121, 123, 124, 127, 130, 131, 133 a 136, 148, 152, 160, 164, 165, 167, 168, 177, 185 a 190, 196 a 198, 199 e 212. (grifos nossos)

Diante da leitura do Parecer supra transcrito, é possível identificar expressamente os seguintes problemas no texto da MP:

- (i) obrigatoriedade de apresentação de declaração do sujeito passivo em razão da prática de atos ou negócios que são qualificados por meio de expressões genéricas, como inexistência de “razões extratributárias relevantes”, “forma adotada não usual” e “negócio jurídico indireto”;
- (ii) multa de 150% do valor do tributo devido caso a declaração não seja apresentada (presunção de omissão dolosa);
- (iii) a multa também incide caso a declaração seja considerada ineficaz pela Receita Federal do Brasil;
- (iv) Entre as hipóteses de ineficácia, está a previsão de “omissão em relação a dados essenciais para a compreensão do ato ou negócio jurídico”, sem que, ao menos, fosse prevista intimação do sujeito passivo para regularizar aquilo que seja interpretado pelo Fisco como omissão;
- (v) por consequência das anteriores, a insegurança jurídica que impera no âmbito das relações entre o Fisco e os contribuintes, em sentido diverso da intenção declarada pelo Poder Executivo na exposição de motivos que acompanha a Medida Provisória.

Essas patologias identificadas na Medida Provisória voltarão e serão mais adiante reavaliadas a partir do texto da proposição normativa que se apresentará em capítulo posterior do presente estudo, para se ter indícios de que serão efetivamente superadas com o design e conteúdo que se propõe.

Voltando ao trâmite da MP, mesmo com a opinião de que, embora a insegurança promovida pela Medida Provisória no tocante aos artigos 7º ao 12 deva ser afastada, isso deveria ser feito sem afastar os dispositivos, pois se acredita que estabelecer um arcabouço legislativo melhoraria mais a relação entre o Fisco e os contribuintes, não foi o que ocorreu.

E não ocorreu, pois, em 03 de novembro de 2015, logo após a data de apresentação do Parecer, houve sessão no Plenário da Câmara dos Deputados e, tendo sido o mais criticado ponto da MP²⁵¹, com votação em destaque dos artigos 7º a 11, em separado, da bancada do PPS – DTQ 1, na qual se decidiu pela supressão dos referidos artigos por 239 a 179, com 1 abstenção (ANEXO I).

Por isso, ressaltados os destaques, que trouxeram a supressão dos arts. 7º a 11, bem como inclusão do art. 20 no Projeto de Lei Conversão nº 22, a Medida Provisória nº 685 de 2015 (tramitando como PLV nº 22 de 2015) foi aprovada, por 300 votos a 87, e convertida na Lei nº 13.202, de 8 de dezembro de 2015, sem continuar tratando do tema de “Planejamento Tributário”.

Em decorrência, a despeito de vieses de mero intuito frustrado de arrecadação ou de melhora na segurança jurídica e relacionamento entre administração tributária e contribuintes, a Receita Federal do Brasil emitiu Nota em seu sítio eletrônico, lamentando a obrigatoriedade do contribuinte informar ao fisco as operações de planejamento tributário, nas seguintes palavras²⁵²:

O plenário da Câmara dos Deputados, nesta terça-feira (03/11), aprovou o projeto de conversão da Medida Provisória nº 685, de 21 de julho de 2015. Contudo, os arts. 7º a 12, que instituíam a obrigação de informar as operações relevantes de planejamentos tributários à Secretaria da Receita Federal do Brasil foram excluídos por meio de destaque, aprovado por 239 votos.

Segundo o relatório do Projeto de Lei de Conversão do Senador Tasso Jereissati (PSDB-CE) seria obrigatório apenas a apresentação de atos ou negócios jurídicos específicos previstos em ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

A Declaração tinha como objetivo permitir que os contribuintes tivessem mais segurança jurídica ao elaborar um planejamento tributário, pois eles seriam avaliados quanto a sua legalidade pela Receita Federal antes de qualquer

²⁵¹ <http://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2015/10/28/relatorio-da-mp-685-restringe-apresentacao-de-planejamento-tributario>

²⁵² <http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2015/novembro/nota-sobre-a-medida-provisoria-no-685-1>

procedimento de fiscalização, permitindo, dessa forma, um diálogo mais aberto e transparente entre a administração tributária e os contribuintes e, consequentemente, a redução e prevenção de litígios.

A apresentação destas informações por parte dos contribuintes está inserida entre as medidas aprovadas pelo Projeto BEPS, no âmbito da OCDE, especificamente na ação 12, que visa combater a erosão da base tributável dos países e a transferência arbitrária de lucros de países com alta carga tributária para países com tributação favorecida.

A ação 12 teve como escopo desenvolver recomendações para que os países editassem normas, obrigando os contribuintes a informar ao fisco de seus países seus planejamentos tributários agressivos ou operações abusivas, levando em consideração os custos para as administrações tributárias e para os contribuintes, com o fim de corrigir as distorções provocadas pela assimetria de informações entre fisco e contribuinte.

A não aprovação da Declaração de Informações e Operações Relevantes representa um retrocesso para administração tributária brasileira no relacionamento com os contribuintes, uma vez que tal declaração já é adotada em diversos países tais como: África do Sul, Canadá, Coréia do Sul, Irlanda, Israel, México, Portugal, Reino Unido e Estados Unidos.

Infelizmente, apesar dos aperfeiçoamentos promovidos pelo Senhor Relator da Medida Provisória, o plenário da Câmara dos Deputados não permitiu que se avançasse nesta questão, à semelhança do que ocorre em outros países.

Compreendendo que permanecemos sem o devido tratamento, um passo a ser dado para melhor condicionarmos uma proposição normativa era levar em conta o que foi trazido nas Emendas a esta manifestação mais recente da pretensão de ver regulado o Planejamento Tributário no Brasil, segundo as diretivas da OCDE. Todavia, a esmagadora maioria delas, em números e conteúdo, pleiteava meramente a supressão dos artigos relativos ao tema, sem propor nada de novo.

3.2. A Emenda 78 à Medida Provisória 685 de 2015

Dentre as rejeitadas, a única emenda que efetivamente propôs uma nova redação a todos os dispositivos, com melhoramentos e não mera supressão, foi a Emenda nº 78, merecendo maior atenção e, por isso, passa a ser isoladamente apreciada neste tópico.

Com a proposta de que sejam substituídos os artigos 7º a 12 da Medida Provisória nº 685, de 21 de julho de 2015, a Emenda 78 apresenta o seguinte texto para redação:

Art. 7º É direito do contribuinte pagar apenas os tributos exigidos em lei, exercendo sua atividade sob a tutela e a proteção dos princípios da legalidade, da segurança

jurídica, da certeza do direito, da não surpresa, da irretroatividade, da confiança legítima e do tratamento isonômico, de modo a garantir a livre concorrência, a livre iniciativa e um ambiente adequado de relacionamento com a administração tributária, pautado pelo princípio da moralidade pública a que se refere o art. 37 da Constituição Federal.

Art. 8º. É facultado ao contribuinte apresentar, à Secretaria da Receita Federal do Brasil, Declaração de Registro de Operações (DRO) informando atos e negócios jurídicos realizados nos exercícios anteriores que impliquem supressão, redução ou diferimento de tributo.

§ 1º A entrega da DRO assegura ao contribuinte a não incidência de quaisquer multas, nos termos estabelecidos neste artigo.

§ 2º Será apresentada uma DRO para cada conjunto de operações executadas de forma interligada, nos termos do regulamento.

§ 3º A DRO deverá conter, cumulativamente:

I - descrição dos fatos suficientes para a compreensão integral da operação;

II - fundamentação jurídica e justificação da operação perante o direito vigente.

§ 4º A entrega da DRO que atenda objetivamente os requisitos do parágrafo anterior terá eficácia jurídica imediata e garantirá ao contribuinte o direito de pagar apenas os tributos devidos, acrescidos de juros de mora, no prazo de 90 dias, em caso de rejeição da operação pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

§ 5º A rejeição de operação discriminada em DRO, nos termos do parágrafo anterior, somente poderá ser feita através de decisão de órgão colegiado da Secretaria da Receita Federal do Brasil, segundo critérios estabelecidos em regulamento.

§ 6º A DRO poderá ser declarada ineficaz pela Secretaria da Receita Federal exclusivamente se:

I – for apresentada por quem não seja o contribuinte de direito da obrigação tributária eventualmente resultante das operações referentes aos atos ou negócios jurídicos declarados;

II – for omissa em relação a dados essenciais para a compreensão do ato ou negócio jurídico;

III - conter hipótese de falsidade material ou ideológica; ou

IV - envolver interposição fraudulenta de pessoas.

§ 7º Na hipótese do inciso II do parágrafo anterior, o contribuinte será notificado para, no prazo de 30 (trinta) dias, suprir a omissão identificada.

§ 8º Os efeitos e garantias da entrega da DRO não se aplicam às operações:

I - que estejam sob procedimento de fiscalização quando da apresentação da declaração;

II – claramente identificadas no Cadastro de Operações Rejeitadas pela Administração Tributária (CORAT), de que trata o art. 10.

Art. 9º A declaração do contribuinte que relatar atos ou negócios jurídicos ainda não ocorridos será tratada como consulta à legislação tributária, nos termos dos art. 46 a art. 58 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Art. 10. Compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil constituir Cadastro de Operações Rejeitadas pela Administração Tributária (CORAT), contendo a relação das operações que não são reconhecidas por esta Secretaria para fins tributários.

§ 1º A inclusão de operações no CORAT se fará por Parecer Normativo da Secretaria da Receita Federal do Brasil contendo a descrição completa da operação, vedada a identificação de contribuintes e partes envolvidas, setor de atividade, localização, valores envolvidos e demais informações protegidas por sigilo nos termos da legislação em vigor.

§ 2º O procedimento para inclusão de operações no CORAT, bem como para sua alteração ou supressão, observará o seguinte:

I – a proposta de Parecer Normativo será submetida a consulta pública, para que os interessados se manifestem no prazo de 30 (trinta) dias, apresentando formalmente suas razões de fato e de direito;

II – uma vez encerrado o prazo previsto no inciso anterior, órgão colegiado formado por auditores fiscais com notória reputação, experiência e conhecimento jurídico deliberará, em sessão aberta ao público, sobre a inclusão de operações no CORAT, bem como sobre a alteração ou exclusão de operações constantes desse Cadastro.

§ 3º A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional manifestar-se-á obrigatoriamente no processo de consulta pública de que trata o inciso I do parágrafo anterior.

§ 4º Publicado o Parecer Normativo incluindo nova operação no CORAT ou alterando operação já constante desse Cadastro, o contribuinte que tiver realizado ato ou negócio jurídico análogo ao descrito no Parecer Normativo mas não tiver apresentado DRO relativa a esta operação, poderá, no prazo de 90 (noventa) dias, declarar a operação para obter os mesmos efeitos previstos no art. 8º.

Art. 11. A forma, o prazo e as condições de apresentação da Declaração de que trata o art. 8º, bem como os critérios de elaboração dos Pareceres Normativos de que trata o parágrafo 1º do art. 10 desta lei, serão disciplinados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observado procedimento de consulta pública, em conformidade aos objetivos e princípios de direito expressos no art. 7º desta lei.

Art. 12. (Excluído)

Fundamentando a redação proposta, a Emenda 78 à Medida Provisória nº 685 de 2015 apresenta a seguinte justificativa:

O objetivo desta emenda é manter os aspectos positivos da proposta apresentada nos artigos 7º a 12 da Medida Provisória nº 685, eliminando seus aspectos negativos. Trata-se de uma contribuição que tem como objetivo a redução do contencioso tributário e a criação de um novo paradigma de segurança jurídica para o fisco e para o contribuinte, mediante a criação de procedimento fundado na transparência.

Para tanto, propõe-se a **substituição da obrigatoriedade de apresentação**, pelo contribuinte, de declaração de operações que resultem na redução dos tributos devidos (art. 7º da MP) pela criação da faculdade de que o contribuinte apresente esta declaração (art. 8º do texto proposto).

Há uma diferença relevante entre o texto da MP e o texto proposto. De fato, **o texto do art. 7º da MP tem como objetivo uma forma de autoincriminação dos contribuintes, que são obrigados a declarar operações que “não possuírem razões extratributárias relevantes” ou em que a forma adotada não for usual. Já o texto proposto reconhece que há situações em que existem divergências legítimas de interpretação da legislação tributária entre os contribuintes e o fisco**, criando um mecanismo em que os contribuintes poderão declarar estas operações voluntariamente, ficando dispensados da incidência de multas no caso de rejeição da operação pelo fisco.

O mecanismo proposto não abre, no entanto, brechas para o acobertamento de operações ilegais dos contribuintes, uma vez que o parágrafo 6º do art. 8º da redação proposta prevê a possibilidade de declaração de ineficácia da declaração apresentada pelo contribuinte em casos que caracterizem simulação, em termos semelhantes aos propostos no art. 11 da MP.

Outra mudança importante é a exclusão do art. 12 do texto da Medida Provisória, que prevê a aplicação de multa qualificada (de 150%) nos casos em que o contribuinte deixe de apresentar a declaração ou em que esta seja declarada ineficaz. Além de ter constitucionalidade duvidosa, este artigo cria uma punição extremamente rigorosa com base em parâmetros claramente subjetivos, como a identificação do que são “razões extratributárias relevantes” (que obrigam a apresentação da declaração) ou do que são “dados essenciais para a compreensão do ato ou negócio jurídico” (cuja omissão leva à ineficácia da declaração).

O texto proposto inova ao propor, em seu art. 10, um mecanismo transparente e democrático de criação de um Cadastro de Operações Rejeitadas pela Administração Tributária (CORAT). Este Cadastro contribuirá para reduzir a insegurança jurídica dos contribuintes, bem como para reduzir o grau de litígio em matéria tributária, ao apresentar, de forma detalhada, as operações que, na visão do fisco, não são admissíveis. **A existência deste Cadastro não impede que a interpretação do fisco seja discutida nas esferas administrativa ou judicial, mas certamente contribuirá para maior transparência e para que os contribuintes conheçam a posição da Receita Federal ao realizarem suas operações.**

Em suma, esta emenda tem como objetivo contribuir para a criação de um ambiente mais transparente e de maior confiança na relação entre o fisco e os contribuintes. Este objetivo é inclusive incorporado de forma explícita no art. 7º do texto proposto, o qual enuncia os princípios que justificam as demais mudanças propostas. Tais mudanças, se implementadas, certamente contribuirão para uma redução do grau de litígio entre os contribuintes e o fisco, com efeitos positivos sobre o ambiente de negócios e a eficiência econômica. (Grifos acrescidos)

A Entre as propostas da Emenda nº 78 à Medida Provisória nº 685 de 2015, algumas particularidades merecem especial destaque, por, de certa forma, terem trazido inovação ou concretude a boas ideias já levantadas, quais sejam: (i) positividade de princípios; (ii) a Declaração de Registro de Operações (DRO) facultativa e exclusão da possibilidade de autoincriminação dos contribuintes; (iii) mecanismo de consulta; (iv) criação do Cadastro de Operações Rejeitadas da Administração Tributária (CORAT) e possibilidade de participação pública; (v) mudança na aplicação das multas.

A primeira das inovações e que se considera de grande valia é a (i) positividade de princípios regentes para o tratamento das operações, antes esparsos no ordenamento e, assim,

disponíveis apenas aos que realizassem uma interpretação sistemática da lei. São eles: legalidade, segurança jurídica, certeza do direito, da não surpresa, da irretroatividade, da confiança legítima, do tratamento isonômico, bem como, mas postos em patamar superior de importância, já que os mencionados servem expressamente a garanti-los, os da livre iniciativa, da livre concorrência e da moralidade.

Sobre a (ii) Declaração de Registro de Operações (DRO), embora já tenha sido trazida, mesmo sem esta denominação, na Medida Provisória nº 685, e também ser tratada em ambos os casos como consulta, nos termos do Decreto nº 70.235 de 1972, alguns detalhes são trazidos na Emenda, entre as quais a “exclusividade” das opções de declaração de ineficácia, ou seja, define que a lista é taxativa, bem como a mudança da obrigatoriedade trazida na Medida Provisória pela facultatividade prevista na Emenda. Por consequência, retira-se a possibilidade de autoincriminação dos contribuintes, que seriam obrigados a declarar as operações sem “razões extratributárias relevantes” ou em que a forma adotada não seja usual. Com isso, afasta-se a perspectiva baseada no “paradigma do crime”.

Além disso, antecipando a (v) mudança na aplicação das multas, por pertinência, tem-se também a garantia de não incidência de quaisquer multas, na hipótese de ser entregue a DRO, o que se demonstra, além do disposto no art. 8º, §1º, da Emenda, com a proposta de exclusão do art. 12 da MP, em que se retira a aplicação da multa qualificada de 150% para quando se deixe de apresentar a Declaração ou para os casos em que fosse considerada ineficaz.

Com relação à (iii) consulta, deve-se notar que, embora em ambas Medida Provisória e proposta de Emenda nº 78 as declarações do contribuinte possam ser tratadas como consulta, o surgimento da possibilidade de consulta não existia em nenhuma das propostas normativas anteriores, desde a Medida Provisória nº 66 de 2002, abrangendo todos os Projetos de Lei ainda em trâmite no Congresso Nacional brasileiro.

Por fim, diante das operações não reconhecidas pela Secretaria da Receita Federal, a inovação com a criação do (iv) Cadastro de Operações Rejeitadas da Administração Tributária (CORAT), por sua vez, representou uma verdadeira proposta de ressignificação do processo de consulta, uma vez que qualquer inclusão, exclusão ou alteração no cadastro ocorre mediante a constituição de um processo democrático de listagem de operações mediante audiência pública.

Há algumas ressalvas, no entanto, a serem feitas, de imediato, nas opções consideradas pertinentes da proposta da Emenda nº 78 à Medida Provisória nº 685 de 2015: (i) não há nenhuma menção, no corpo do texto, às figuras originária do direito privado, para sanar

dúvidas interpretativas e embates prévios; (vii) não houve a incorporação das doutrinas do “propósito negocial”, da “substância econômica” e da “primazia da substância sobre a forma” expressamente, para lidar com as novas operações de planejamento tributário, persistindo o questionamento da validade do argumento no sentido das mencionadas teorias, sem a devida posituação, mesmo sendo consideradas essenciais ao progresso do tratamento adequado, demonstrado em inúmeras partes do presente trabalho.

Assim, tendo sido evidenciadas vantagens e debilidades da última proposta formalizada, isto é, da Emenda nº 78, até então tomada como a mais madura na tentativa de regulação do tratamento das operações de planejamento tributário, perdida com a supressão dos artigos relacionados ao tema na Medida Provisória nº 685 de 2015, eis que, em uma urgente demanda por progressos, surge mais uma proposta, ainda mais madura, por ter se baseado também nas anteriores, a da “Macrovisão do Crédito Tributário”.

4. Da “Macrovisão do Crédito Tributário”, uma promessa para a regulação da Norma Geral Antielisiva brasileira

A “Macrovisão do Crédito Tributário” é o título de um projeto idealizado no segundo semestre do ano de 2015, por Eurico de Santi, em meio às suas inquietações intelectuais sobre o funcionamento do sistema tributário nacional, no seio da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas – FGV Direito SP. O projeto se materializou em uma disciplina eletiva inovadora, seguindo o modelo PBL - *Problem Based Learning*, metodologia de ensino prático que parte de problemas, com o objetivo geral de capacitação da sociedade no entendimento das questões relativas à formação do crédito tributário e suas consequências, além da construção de uma proposta legal que supra as deficiências identificadas no decorrer da pesquisa.

Aproveitando a dualidade “Litigiosidade Perniciosa vs. Litigiosidade Virtuosa”²⁵³, Eurico, em tentativa de combater a dita “perniciosa” em face da considerada “virtuosa”,

²⁵³ Nas palavras de Eurico de Santi, “(...) seria a LITIGIOSIDADE PERNICIOSA, típica de administrações tributárias que ignoram a voz final de seus tribunais administrativos, enfraquecendo a força institucional do Fisco, criando insegurança jurídica para os agentes fiscais, para os contribuintes e para os próprios julgadores desses tribunais. Tal atitude perniciosa em relação ao contencioso fiscal produz um desvio de finalidade dos tribunais administrativos tributários, que, em vez de reduzirem a litigiosidade pela força vinculante de seus precedentes, passam a criar mais litigiosidade. Contrariamente, a LITIGIOSIDADE VIRTUOSA induziria: (i) maior importância, credibilidade e legitimidade das administrações tributárias (retroalimentação); (ii) impacto

evidencia as deformidades da legalidade desde formação do crédito aos consequentes, como uma forma de cidadania fiscal, instituiu o Projeto em um ambiente participativo e questionador. Para tanto, compartilhando a coordenação com Paulo César Conrado, Renata Belmonte e Roberto França de Vasconcellos, criou o “Macrovisão do Crédito Tributário”, convidando, não meros intelectuais como pesquisadores, mas verdadeiros *players* representativos no ambiente da respectiva pesquisa, alocados em três eixos de pesquisa: (i) Processo Administrativo Fiscal; (ii) Execução Fiscal; e (iii) Norma Antielisiva. Por atenção ao tema do presente trabalho, a despeito da importância dos demais eixos, será considerada neste tópico apenas a produção do eixo “Norma Antielisiva”.

O contexto de estabelecimento do eixo de pesquisa “Norma Antielisiva” foi, no ano de 2015, com a edição da Medida Provisória nº 685, dentro do prazo para emendamento, Eurico de Santi, juntamente com os demais integrantes do *think tank* Centro de Cidadania Fiscal – CCiF, ter elaborado a proposta de Emenda nº 78, já apresentada neste trabalho, reconhecida como única tentativa, dentre as 215 emendas, de efetivamente dar uma nova redação aos dispositivos referentes a planejamento tributário, e não apenas a supressão, todavia, sendo considerada, nesse sentido, o avanço mais maduro e recente na tentativa de tratamento do planejamento tributário, e tentativa, pois, como já apresentado, decidiu-se pela supressão dos respectivos artigos na Medida Provisória nº 685. Com esta realidade em pauta, inconformado com a inércia prejudicial da falta de regulação, mas consciente da relevância, estabeleceu o eixo de pesquisa, para uma nova tentativa de proposta normativa, desta vez acompanhado pelas não só pesquisadoras, mas, como já dito, relevantes *players*, Ana Cláudia Akie Utumi e Camila Tapias Chuster.

Tendo como pontapé o embasamento na Emenda nº 78 à Medida Provisória nº 685 de 2015, a pesquisa foi, então, dividida em quatro etapas: (i) levantamento do estado da arte da norma geral antielisiva no Brasil, apresentando, por exemplo, as dificuldades existentes, conceitos; (ii) um estudo do tema no direito comparado, para saber qual a sistemática da norma em questão em alguns países desenvolvidos e, frente aos problemas levantados, verificar se algo poderia servir de inspiração para o Brasil; (iii) redação de um projeto de lei; e (iv) apresentação dos resultados e da proposta do Projeto de Lei no Congresso Nacional. Cumpridas todas as etapas estabelecidas, incluindo o envio a um representante parlamentar no

positivo no ambiente de negócios, fortalecendo o desenvolvimento econômico e a competitividade; (iii) segurança jurídica mediante transparência e estabilidade de critérios interpretativos; e (iv) aprofundamento democrático, mediante a redução da assimetria na relação Fisco-contribuinte.” (SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Kafka, Alienação e Deformidades da Legalidade*, São Paulo, Thomson Reuters/RT, 2014, p. 264)

Congresso brasileiro, a proposta de Projeto de Lei é anunciada como uma verdadeira e iminente promessa de regulação para a Norma Geral Antielisiva brasileira.

A despeito da antecipada constatação, é necessário percorrer o texto da proposta, para que, posteriormente, seja igualmente testada, tal quais as demais propostas levantadas neste trabalho, demonstradas vantagens e eventuais ressalvas da mesma, sendo posto um cenário de política, amplamente tocado no decorrer deste trabalho, para esta análise. Trata-se de uma proposta de Projeto de Lei Complementar (ANEXO L), em que se “estabelece as normas gerais antielisivas, aplicáveis aos tributos federais, estaduais e municipais, e dá outras providências”, dividida em seis capítulos, com vinte e um artigos, cujas justificativas devem ser transcritas previamente ao texto, seguindo a metodologia didático-avaliativa deste trabalho. Nesse sentido, segue transcrita a justificativa apresentada anexa à proposta normativa em questão:

O tema planejamento tributário, ao longo dos últimos 5 anos, ganhou uma relevância inimaginável há 10 anos atrás: tornou-se um dos principais focos de interesse e ação dos governos do planeta. Sim, não é exagero dizer do planeta.

Capitaneados pelo G20 e pela OCDE, os países passaram a se preocupar conjuntamente com estratégias lícitas que permitem a transferência de lucros para jurisdições de menor pressão fiscal, causando redução de arrecadação nos mais diferentes países. **São dois os principais focos dos países em matéria tributária: (i) a transparência fiscal internacional, com a mútua cooperação dos fiscos de diferentes países para combater e evitar a evasão fiscal (esta sim, ilícita) e trocas de informações; e (ii) combate às distorções das legislações entre os países que causam a redução de arrecadação por meio de estratégias lícitas (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS).**

O Brasil certamente faz parte dos países cuja preocupação com o planejamento tributário – com as estratégias LÍCITAS para economizar tributos – é premente. Não apenas por ser membro do G20 e associado à OCDE (não é membro, mas tem esse status de associado, podendo participar e votar em uma série de iniciativas da entidade), mas também por entender que podem haver brechas a serem fechadas que hoje permitem às pessoas físicas e jurídicas a redução da sua carga tributária efetiva. Isso sem contar com um sem-número de disputas em matéria tributária, movidas em grande parte por dissonâncias de interpretação entre o fisco e o contribuinte.

Dentre as várias recomendações da OCDE para reduzir a evasão de receitas causada por estratégias lícitas, está o estabelecimento de uma lei geral anti-elisiva, que permita ao contribuinte saber quais os limites para a sua atuação na minimização da carga tributária, e permita ao fisco identificar quais são as situações em que, de fato, há abuso do contribuinte que não possa ser tolerado. Mais do que nunca, a OCDE busca estabelecer novos parâmetros e critérios para a convivência entre o fisco e contribuinte, mediante o estímulo aos países para adotar mudanças legislativas que impeçam a perda indireta de arrecadação.

No Brasil, como é sabido, desde 2001, com o advento da Lei Complementar nº 104/2001, há o parágrafo único ao Art. 116 do Código Tributário Nacional (“CTN”), que estabelece a possibilidade de a autoridade administrativa desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária (...).

Porém, regulamentar essa parágrafo único não é suficiente, eis que o texto do próprio parágrafo único é muito vago e aberto, não dando segurança ao contribuinte,

e a regulamentação teria que vir por lei ordinária, fazendo com que fossem determinações que valeriam apenas para o campo federal. Assim, **cada um dos entes federativos poderia regulamentar qual o conceito de elisão fiscal, provocando ainda mais dificuldade para o contribuinte se adaptar às exigências federais, estaduais e municipais.**

Assim, o mais correto seria ter uma regulamentação completa sobre a norma antielisiva vindo como uma lei complementar, que teria o condão de estabelecer critérios uniformes a serem observados pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios.

O Projeto de Lei Complementar ora apresentado resulta de estudos conduzidos no Núcleo de Estudos Fiscais da prestigiosa Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas (“FGV”), sob a coordenação dos renomados Professores Eurico Diniz de Santi, Paulo Conrado, Roberto França Vasconcellos e Renata Belmonte, pelas pesquisadoras Ana Cláudia Akie Utumi e Camila Tápias Chuster, no âmbito do Projeto Macrovisão do Crédito Tributário.

Para chegar ao presente texto, **os ilustres juristas estudaram o funcionamento da norma antielisiva de diversos países, bem como os principais pontos de divergências de interpretação entre Fisco e contribuinte, sendo clara a necessidade de dar parâmetros para que o contribuinte possa tomar decisões sobre seus negócios,** sem que no futuro seja acusado de estar reduzindo artificialmente a base de cálculo dos tributos.

A despeito de não haver legislação sobre o assunto, há muitos anos o fisco, especialmente o federal, vem adotando análises de substância e propósito negocial para promover as autuações. **Muito preocupa a adoção, pelo Brasil, de tendências internacionais sem a devida positivação de regras, ou seja, sem que exista legislações que tragam os parâmetros para a aceitação - ou não - das economias tributárias, aumentando a insegurança jurídica num campo que já apresenta tantas inseguranças, como o campo tributário.**

Com isso, o que se nota na prática é a existência de casos nos quais há a autuação fiscal porque aquele determinado agente considerou que, se ele – fisco – estivesse no lugar do contribuinte, teria atuado de outra maneira. Porém, inúmeros são os casos em que não necessariamente se busca à exaustão entender o negócio do contribuinte e as razões correspondentes que o levaram a praticar os atos.

Muito embora a adoção de análises como substância, propósito negocial, moralidade, etc. possa ser um caminho sem volta, é um caminho extremamente perigoso se não for apoiado em uma legislação clara, que traga os parâmetros, os critérios e, principalmente, a chance para o contribuinte para que ele possa justificar os atos praticados, os custos enfrentados e os benefícios eventualmente auferidos.

Assim, é de fato crítica a situação da falta de legislação no Brasil sobre requisitos de substância e propósito negocial para aceitação de economias tributárias. Na falta de lei, o contribuinte muitas vezes fica entregue ao arbítrio do fiscal que lhe revisa quanto à interpretação de todo e qualquer ato que possa, direta ou indiretamente, ter implicado economia tributária. Falta-lhe segurança jurídica. Segurança no momento de tomar as suas decisões de negócio.

Portanto, é mais do que necessária e urgente a adoção de medidas que permitam maior segurança jurídica para os empresários, melhorando o ambiente de negócios e, assim, fomentando o crescimento do País. (Grifos acrescidos)

Diante da justificativa acima, pode-se depreender: (i) a relevância do problema do planejamento tributário elevada a nível global; (ii) o reconhecimento da necessidade de transparência, troca de informações e cooperação internacional, bem como de redução das distorções na legislação doméstica, como formas de combate à evasão fiscal; (iii) a inclusão do Brasil no movimento internacional de combate ao planejamento em sua figura mais

nebulosa, a elisiva; (iv) a recomendação da OCDE de uma Norma Geral Antielisiva, para estabelecer os limites ao Fisco e contribuinte e, assim, lidar eficientemente com as operações elisivas de planejamento; (v) a regulação do parágrafo único do art 116 do CTN via lei ordinária não ser suficiente e ainda gerar mais complexidades ao sistema, recomendando-se, por isso, a adoção do veículo normativo da lei complementar; (vi) a adoção de regras que são tendência internacional, mas que não se encontram positivadas aumenta ainda mais a insegurança jurídica; (vii) a adoção da observação nas operações da substância econômica, do propósito negocial e da moralidade são um caminho sem volta, mas representam grandes riscos, enquanto não positivada, deixando o contribuinte ao arbítrio da autoridade fiscal; (viii) a situação da adoção dos requisitos da substância econômica e do propósito negocial é crítica no Brasil, para a validar economias tributárias; (ix) necessária e urgente a adoção de medidas que confiram maior segurança jurídica aos empresários, como a regulação da Norma Geral Antielisiva; (x) a regulação de uma Norma Geral Antielisiva é considerada um avanço na melhoria do ambiente de negócios e na fomentação de desenvolvimento do Brasil.

Com a justificativa e seus pontos mais relevantes evidenciados e sumarizados, faz-se mister percorrer o texto da proposta:

Art. 1º. Ficam instituídas as normas gerais antielisivas (“NGA”), nos termos dos artigos desta Lei Complementar, aplicáveis aos tributos federais, estaduais e municipais.

Capítulo I

Normas Gerais Antielisivas

Art. 2º. Todo contribuinte tem o direito de estruturar seus negócios de maneira a evitar excesso de tributação, desde que observados os requisitos e condições estabelecidos nesta Lei.

Art. 3º. Para fins tributários, consistirá abuso de forma ou de direito, conforme o caso, a prática de atos:

I – cuja única ou principal intenção seja reduzir, suprimir ou diferir a tributação que seria aplicável na ausência desses atos praticados;

II – em que a forma jurídica adotada seja incompatível com a substância econômica ou com os efeitos econômicos resultante de tais atos;

III – que resulte vantagem competitiva à empresa baseada única ou principalmente na economia tributária;

IV – com pessoa jurídica que não tenha atividade econômica substantiva.

Parágrafo 1º. Não se aplicam, em matéria tributária, os artigos 167 e 187 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.

Parágrafo 2º. Para fins do inciso I do caput, será considerado que a principal ou única intenção do contribuinte foi reduzir, suprimir ou diferir a tributação:

- a) Quando, excluídos os ganhos tributários, os atos praticados resultarem em prejuízos ou rentabilidade mais baixa do que a que seria obtida no curso normal dos negócios do contribuinte, ou em aplicação financeira dos recursos no mercado financeiro brasileiro; ou,
- b) Quando não houver evidências das razões econômicas, negociais ou empresariais que deram causa à prática dos referidos atos.

Parágrafo 3º. A autoridade administrativa não pode considerar sem causa os atos praticados pelo contribuinte que sejam distintos daqueles que a autoridade administrativa supostamente adotaria se estivesse na administração dos negócios.

Parágrafo 4º. A identificação da compatibilidade ou incompatibilidade entre a forma jurídica adotada pelo contribuinte e sua substância econômica será realizada mediante a análise dos resultados econômico-financeiros obtidos pelo contribuinte e, se for o caso, pelas demais partes envolvida.

Parágrafo 5º. A obtenção de vantagem competitiva por meio única ou principalmente de economia tributária será considerada concorrência desleal, e essa economia deverá ser ressarcida aos cofres públicos correspondentes, acrescida de juros calculados com base na taxa SELIC, mais multa de 20%.

Parágrafo 6º. Considera-se que a pessoa jurídica tem atividade econômica substantiva, nos termos do inciso IV, quando ela dispõe de capacidade operacional apropriada para os seus fins, evidenciada, entre outros fatores, pela existência de empregados próprios qualificados em número suficiente, de ativos tangíveis e de instalações físicas adequadas para o exercício da gestão e efetiva tomada de decisões relativas ao desenvolvimento das atividades com o fim de obter rendas derivadas dos ativos de que dispõe.

Art. 4º. Nos casos em que a autoridade administrativa identificar abuso de forma ou de direito, a autoridade administrativa poderá desconsiderar os atos praticados para atribuir ao contribuinte a tributação que seria aplicável na ausência desses atos, ou conforme o resultado econômico por ele efetivamente obtido.

Parágrafo 1º. A desconsideração e autuação fiscal somente poderão ocorrer após a aprovação pelo Comitê Especial Independente, sendo aplicável a multa de ofício sem agravamento, exceto no caso de embargo à fiscalização, em que a multa poderá ser agravada em 50%.

Parágrafo 2º. A autoridade administrativa irá submeter o caso passível de desconsideração e autuação fiscal com base nesta Lei Complementar para o Comitê Especial Independente, contendo a descrição dos fatos, as razões pelas quais entende que o contribuinte poderia estar cometendo abuso de forma ou de direito, e qual seria a tributação aplicável em caso de desconsideração.

Capítulo II

Do Comitê Especial Independente

Art. 5º. Fica criado o Comitê Especial Independente (“CEI”), órgão colegiado de abrangência federal, estadual e municipal que será sediado em Brasília, cuja principal função consistirá em decidir sobre o cabimento ou não de autuação fiscal com base nas Normas Gerais Antielisivas reguladas por esta Lei Complementar, bem como avaliar as consultas especiais submetidas por contribuintes.

Parágrafo 1º. Serão nomeados pelo Ministro da Fazenda para compor o CEI 35 (trinta e cinco) profissionais de ilibada reputação e reconhecida expertise na área tributária, com especialização nos seguintes temas:

- a) Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (“IRPJ”) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (“CSLL”);
- b) Imposto de Renda das Pessoas Físicas (“IRPF”);
- c) Contribuições para Financiamento da Seguridade Social (“COFINS”) e para o Programa de Integração Social (“PIS”);
- d) Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (“ICMS”);
- e) Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação;
- f) Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (“ISS”);
- g) Tributação Internacional, incluindo tratados para evitar a dupla tributação, acordos de trocas de informações, imposto de renda retido na fonte sobre pagamentos efetuados a beneficiários estrangeiros, etc.

Parágrafo 2º São atribuições do CEI:

I - dirigir, supervisionar, coordenar e orientar as atividades administrativas do Comitê;

II - coordenar as atividades de gestão estratégica e avaliação organizacional;

III – analisar, avaliar e julgar os atos ou negócios jurídicos, para fins tributários, realizados pelo contribuinte;

IV - analisar, avaliar e julgar os atos ou negócios jurídicos, para fins tributários, a serem realizados pelo contribuinte;

V – elaborar e divulgar o Relatório Anual de Operações; e,

VI – elaborar e divulgar o resultado dos julgamentos judiciais e administrativos, que envolvem planejamentos tributários.

Parágrafo 3º. O CEI publicará anualmente o Relatório de Operações analisadas, que conterá a relação das decisões proferidas pelo Comitê.

Parágrafo 4º. O Relatório Anual de Operações também conterá esclarecimentos sobre as normas gerais antielisivas sob forma de perguntas e respostas para melhor orientação dos contribuintes e das autoridades autuantes.

Art. 6º. Cada vez que houver a submissão de um caso ao CEI, 3 (três) membros especialistas no assunto submetido serão convocados, e se reunirão para debater e votar sobre o caso apresentado, na forma do seu Regimento Interno.

Parágrafo único. Para cada um dos casos submetidos, os membros especialistas convocados terão que declarar ausência de conflito de interesses e, caso algum deles não possa por qualquer motivo dar essa declaração, será substituído por outro membro do CEI apto a julgar o assunto.

Art. 7º. Uma vez recebido pelo CEI a submissão da autoridade administrativa, o CEI notificará o contribuinte para que este, no prazo de 30 (trinta) dias, apresente suas razões de defesa, acostando os documentos e evidências que entender cabíveis.

Parágrafo 1º. O Comitê Especial Independente terá o prazo de 60 (sessenta) dias, prorrogáveis uma única vez por igual período, para analisar as razões apresentadas pelas partes, e deliberar sobre o cabimento ou não da desconconsideração e autuação fiscal.

Parágrafo 2º. Caso não haja decisão no prazo previsto no parágrafo anterior, o caso sob discussão será arquivado e a fiscalização encerrada, cabendo à autoridade administrativa promover nova fiscalização e submissão do caso ao Comitê Especial Independente.

Parágrafo 3º. Da deliberação do CEI, caberá no prazo de 30 (trinta) dias o pedido de reconsideração, sobre a qual o CEI deverá deliberar em mais 30 (trinta) dias.

Parágrafo 4º. As deliberações do CEI são vinculantes às administrações tributárias federal, estadual ou municipal, conforme o caso.

Parágrafo 5º. Caso a deliberação do CEI seja pelo cabimento da desconconsideração e autuação fiscal, uma vez autuado o contribuinte terá acesso às vias ordinárias, administrativa e judicial, de defesa.

Capítulo III. Dos Processos de Consulta sobre as Normas Gerais Antielisivas

Seção I

Do Processo de Consulta Prévia Diferenciada

Art 8º. O contribuinte, anteriormente à realização de qualquer ato ou negócio jurídico que implique supressão, redução ou diferimento de tributo, poderá solicitar à autoridade reunião presencial para discutir a formulação de consulta prévia diferenciada.

Parágrafo 1º. A reunião solicitada pelo contribuinte deverá ocorrer em prazo máximo de 10 (dez) dias, com pelo menos 2 (dois) representantes da Fazenda competente para decidir sobre o assunto.

Parágrafo 2º. Para solicitar a reunião, o contribuinte deverá entregar por escrito um sumário dos atos que pretende implementar e do tratamento tributário que considere merecer.

Parágrafo 3º. Na reunião presencial, o contribuinte poderá levar outros elementos que auxiliem na compreensão dos fatos e premissas.

Parágrafo 4º. A partir da reunião presencial, o contribuinte terá o prazo de 30 (trinta) dias para formular a Consulta Prévia Diferenciada.

Parágrafo 5º. Caso, após a reunião presencial, não seja mais do interesse do contribuinte formular a Consulta Prévia Diferenciada, a autoridade administrativa deverá ser informada por escrito.

Art. 9º. A consulta prévia diferenciada, com a finalidade de obter autorização para realização da operação pretendida, deverá ser apresentada por escrito e conterá:

I - a identificação completa de todas as partes envolvidas;

II - as datas e períodos abrangidos;

III - as etapas detalhadas da operação;

IV - a demonstração do propósito negocial através de documentos hábeis que atestem o aumento de lucratividade e/ou aumento de participação no mercado;

V - o valor do tributo eventualmente suprimido, reduzido ou diferido; e

VI - a fundamentação jurídica sobre a qual se baseará a operação.

Art. 10. A consulta prévia diferenciada deverá ser analisada em até 45 dias, prorrogáveis por mais 45 dias, sob pena de autorização tácita da operação pretendida.

Parágrafo 1º A homologação tácita será vinculante às autoridades fiscais, que estarão impedidas de lavrar futuro auto de infração.

Art. 11. A decisão da consulta prévia diferenciada será vinculante às autoridades fiscais, que estarão impedidas de lavrar futuro auto de infração caso se trate de decisão favorável ao contribuinte.

Art. 12. Na hipótese de a consulta ser julgada em desfavor contribuinte, caberá pedido de revisão, no prazo de quinze dias, contados da ciência da decisão.

Art. 13. Caso a operação efetivamente realizada pelo contribuinte esteja em desacordo com a consulta apresentada, a solução de consulta será desconsiderada, cabendo à autoridade tributária submeter o caso para o Comitê Especial Independente para prosseguir ou não com eventual autuação fiscal.

Seção II

Da Consulta Pós-Realização dos Atos

Art. 14. O contribuinte, após a realização de atos ou negócios jurídicos que impliquem supressão, redução ou diferimento de tributos, poderá espontaneamente formular consulta sobre a validade e regularidade da operação praticada.

Art. 15. A consulta deverá ser apresentada por escrito e conterá:

I - a identificação completa de todas as partes envolvidas;

II - as datas e períodos abrangidos;

III - as etapas detalhadas da operação;

IV - a demonstração do propósito negocial através de documentos hábeis que atestem o aumento de lucratividade e/ou aumento de participação no mercado;

V - o valor do tributo suprimido, reduzido ou diferido; e

VI - a fundamentação jurídica sobre a qual se baseou a operação.

Art. 16. A consulta julgada em favor do contribuinte terá efeitos entre as partes e será vinculante às autoridades fiscais, que estarão impedidas de lavrar futuro auto de infração.

Art. 17. Na hipótese de a consulta ser julgada em desfavor contribuinte, caberá pedido de revisão, com efeito suspensivo, no prazo de quinze dias, contados da ciência da decisão.

Parágrafo 1º. Após a decisão definitiva da consulta, o contribuinte terá o prazo de 60 (sessenta) dias, contados da intimação da decisão, para pagamento dos tributos e juros moratórios, sem multa.

Parágrafo 2º. Decorrido o prazo do parágrafo anterior sem que haja o pagamento, as autoridades administrativas procederão ao auto de infração, aplicando a multa de mora e os juros moratórios.

Capítulo IV. Das Penalizações às Autoridades Fiscais

Art. 18. Independentemente das sanções penais e civis previstas em legislação específica, as autoridades fiscais serão responsabilizadas administrativamente em caso de exercício irregular de suas funções, nos termos da Lei 8.112, de 11 de dezembro de 1990, caracterizado pela lavratura de auto de infração contrária à decisão emanada pelo Comitê Especial Independente, ou sem a devida submissão do caso a esse Comitê.

Capítulo V

Da obrigação de informar

Art. 19. As autoridades administrativas elaborarão, periodicamente, lista de operações ou negócios que, se praticados pelos contribuintes, deverão ser informados para essas autoridades em periodicidade anual, na forma da regulamentação correspondente.

Parágrafo único. O fornecimento de informações previsto neste artigo não implica, de maneira nenhuma, admissão de violação das normas gerais antielisivas.

Capítulo VI

Medidas para redução do contencioso

Art. 20. As autoridades tributárias elaborarão, periodicamente, lista das situações nas quais haverá dispensa de autuação, cobrança, inscrição em dívida ativa, execução ou recurso, devendo os casos correspondentes ser objeto de arquivamento.

Parágrafo único. Para a elaboração da referida lista, além das decisões dos tribunais superiores e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), serão também consideradas as decisões do Comitê Especial Independente.

Art. 21. Esta Lei entre em vigor na data de sua publicação.

Diante do texto, inúmeros foram os progressos percebidos no tratamento dado ao planejamento tributário, em relação à proposta da Emenda nº 78 à Medida Provisória nº 685 de 2015, bem como em relação aos Projetos de Lei em trâmite no Congresso Nacional, quais sejam: (i) a proposta traz expressamente as figuras do “abuso de forma ou de direito”, genericamente consideradas para aferir se os atos e negócios estão de acordo com a substância econômica subjacente, ou seja, incorporando as teorias da “substância econômica” e da “primazia da substância sobre a forma”, como forma de sanar a caos terminológico baseado em contornos conceituais do direito civil adaptados ao direito tributário; (ii) incorporação e estabelecimento do “propósito negocial”, no ordenamento brasileiro, como critério de permissibilidade das operações de planejamento tributário; (iii) proibição da economia tributária como único mecanismo de vantagem competitiva, isto é, positivação do entendimento de que deve haver neutralidade tributária do ponto de vista concorrencial; (iv) criação do Comitê Especial Independente (CEI), para decidir sobre o cabimento ou não de autuação fiscal, com base nas normas gerais antielisivas, além de, pela independência, poder melhor atuar como órgão técnico, sem influências políticas, ou, por ceticismo, ao menos, minoradas; (v) publicação anual do Relatório de Operações analisadas, com a relação das decisões proferidas pelo Comitê; (vi) deliberações do CEI vinculantes às administrações tributárias das três esferas, como forma de economia de implementação e coerência no

tratamento, não levando a nenhum tipo de guerra fiscal ou vantagens competitivas às empresas, de acordo com a jurisdição em que se encontrem; (vii) exclui a patologias ilícitas na consideração para aplicação das normas gerais antielisivas, trazendo clareza para a nebulosidade de tratamento nas figuras intermediárias entre a evasão e a elisão, como se pode depreender do art. 3º, §1º da proposta em questão; (viii) possibilidade de reunião presencial do contribuinte com a Fazenda para discussão sobre formulação de eventual consulta prévia; (ix) consulta prévia como forma de se obter autorização para realização da operação; (x) possibilidade de consulta também pós-realização dos atos, como forma de se verificar a validade e regularidade da operação praticada, sem quaisquer multas; (xi) penalização às autoridades fiscais por exercício irregular de suas funções, como forma de repressão ao abuso de poder e do princípio da “comodidade fiscal”; (xii) criação de lista de operações, elaborada, periodicamente, pelas autoridades tributárias, a partir da qual se pode dispensar quaisquer medidas administrativas ou judiciais, devendo os casos serem objeto de arquivamento, com base nas decisões reiteradas do CARF, dos tribunais superiores e também do CEI, trazendo para o Brasil mais mecanismos que funcionam bem no *Common Law*, sendo este próximo ao que se conhece nos Estados Unidos pela doutrina do “*Stare decisis*”²⁵⁴, com a diferença bem adaptada de não considerar no Brasil apenas as decisões judiciais, uma vez que as técnicas e atualmente mais relevantes, como já demonstrado alhures no trabalho, constam no âmbito administrativo; (xiii) com a instituição da multa agravada no artigo 4º, §1º, o paradigma do crime ser utilizado em prol apenas da falta de transparência, se considerado “embaraço à fiscalização”, nos termos do parágrafo único do art. 919 do Regulamento de Imposto de Renda²⁵⁵, pois se o conceito aplicado for vago, os contribuintes estariam sujeitos a arbitrariedades do Fisco, conforme conveniência deste, de modo que, para se isentar de tais riscos, seria recomendável esta emenda ao dispositivo, deixando claro o alcance do “embaraço à fiscalização”; e (xiv) o veículo normativo ser lei complementar, antes usado apenas no Projeto de Lei Complementar nº 88 de 2011, ainda em trâmite, mas sem representar progressos, tendo em vista redação proposta do parágrafo único do art. 116 do CTN apenas incluir as hipótese vaga do “abuso de personalidade”, caracterizada pelo desvio de finalidade ou confusão patrimonial para desconsideração dos negócios jurídicos, totalmente diferente da

²⁵⁴ “*The doctrine of precedent, under which a court must follow earlier judicial decisions when the same points arise again in litigation*”, (que, em tradução livre do autor, seria o que se chama “doutrina do precedente”, segundo a qual um tribunal deve seguir decisões judiciais anteriores, quando os mesmos pontos surgem novamente no litígio. (GARNER, Bryan A. *Black’s Law Dictionary*. 10th. Ed. St. Paul: Thomson Reuters West, 2014, p. 1626.

²⁵⁵ Considera-se como embaraço à fiscalização a recusa não justificada da exibição de livros auxiliares de escrituração, tais como o Razão, o Livro Caixa, o Livro Registro de Inventário, o Contas-Correntes e outros registros específicos pertinentes ao ramo de negócio da empresa.

então proposta do projeto “Macrovisão do Crédito Tributário”, em que se confere um instrumental teórico-legislativo e institucional completamente novo.

Com as evidências de progresso feitas, é cabível e necessário também se fazer ponderações e ressalvas, para que a exposição do raciocínio sobre o tema acabe sendo o maior ganho, por permitir que outros igualmente raciocinem a respeito desta imersão, e, em se confirmando ou infirmando cada item, progressos contínuos são conferidos para um adequado tratamento do planejamento tributário com a regulação da Norma Geral Antielisiva brasileira. Afinal, a necessidade de regulação é evidente e a adequação temporal é “para ontem”. Todavia, as ponderações e ressalvas serão mais adequadamente trazidas no item das “recomendações para uma regulação da Norma Geral Antielisiva”.

Assim, assumindo-se que a incorporação das doutrinas estrangeiras foi o ganho mais relevante na proposta do projeto “Macrovisão do Crédito Tributário” e que as novas evoluções sejam sempre bases para mais progressos, faz-se imprescindível uma aproximação de alguns paradigmas regulatórios estrangeiros. Afinal, novas conclusões podem ser extraídas das conclusões de outros exemplos, para que mais passos sejam, de forma adaptada ao cenário institucional brasileiro, sejam transplantados e perfaçam novas sugestões para uma regulação da Norma Geral Antielisiva.

5. Uma aproximação dos paradigmas estrangeiros

Como já alertado, a globalização trouxe um efeito adverso, o da evasão fiscal em proporções globais e, diante da incipiente acomodação dos ordenamentos jurídicos modernos e do sistema tributário internacional, houve um representativo aproveitamento das lacunas e incompatibilidades entre os ordenamentos das jurisdições envolvidas nas transações. Com essa percepção, surge o primeiro questionamento de como outras jurisdições mais desenvolvidas têm lidado com o problema decorrente da prática abusiva. Assim, geralmente se justifica uma aproximação de supostos paradigmas estrangeiros, para se verificar de não haveria a possibilidade de transplantes institucionais e regulatórios para o país, o que, em um contexto de harmonização e cooperação internacional, na verdade, é uma grande virtude a noção do comportamento de outras jurisdições.

Inclusive, dentro da escola conhecida como *Law and Development*, em seus princípios, um dos pilares estabelecidos era o de reformas político-institucionais²⁵⁶ fundamentadas pela ideia de que “*one size fits all*”, isto é, por meio de um transplante institucional, ao passo que se tomariam modelos institucionais e boas práticas dos países desenvolvidos, para implementação nos países periféricos, ou em desenvolvimento, configurando o que se denomina uma “*agenda blueprint*”²⁵⁷. Naquele momento, aceitava-se a ideia de que os melhores arranjos normativos e práticas dos países desenvolvidos, substituindo e desbancando peculiaridades internas, como verdadeiras “receitas prontas”, levaria ao desenvolvimento os países ditos periféricos.

Essa percepção teve inspiração na Nova Economia Institucional, especialmente, com a obra *Institutions, Institutional Change and Economic Performance*²⁵⁸, de Douglas North, a partir da qual se entende que as instituições são as verdadeiras regras do jogo da sociedade, munidas dos constrangimentos formais e informais, ou seja, as margens e incentivos ao

²⁵⁶ O viés de política fiscal é considerado sob a dimensão internacional e doméstica, e sob o ponto de vista regulatório e de incentivo aos negócios, como dois lados da mesma moeda, uma vez que o comportamento das empresas demanda mudanças no cenário político-regulatório e, da mesma forma, a política fiscal afeta as decisões e os investimentos das empresas multinacionais, ao mesmo que a sobrevivência do Estado demanda arrecadação (um exemplo ilustrativo que se pode usar de como as regras tributárias, em cumprimento de políticas públicas específicas, afeta as decisões de investimento das empresas foi o advento do *Tax Act de 1981*, Lei Tributária de Recuperação Econômica dos Estados Unidos. Assim, Introduzido dispositivo que estabelece um “sistema de recuperação acelerada de custos”, isto é, recuperação de custos através de deduções fiscais de ativos depreciáveis dentro de um período menor que o tempo de vida econômica útil, para encorajar os investimentos, as vantagens foram concedidas apenas para investimentos feitos nos Estados Unidos. O objetivo era aumentar a formação de capital nacional e reduzir o fluxo de investimentos americanos no exterior. Boskin e Gale²⁵⁶, em estudo realizado sobre os resultados dos efeitos da política fiscal na alocação dos investimentos internacionais, apresentam evidências sugerindo que o *Tax Act* de 1981 atingiu seu objetivo reduzindo os investimentos diretos estadunidenses no exterior de US\$ 500 milhões a 1 bilhão por ano, que representam um percentual de 2% a 4% (BOSKIN, Michael; GALE, William, *New Results on the Effects of Tax Policy on the International Location of Investments*, in FELDSTEIN, Martin. *The Effects of Taxation on Capital Accumulation*, 1987. National Bureau of Economic Research, pp. 201-219). Sob uma perspectiva global, embora os sistemas tributários ao redor do mundo tenham muito em comum, eles também diferem uns dos outros em inúmeras dimensões, a exemplo da alíquota marginal do Imposto de Renda das pessoas jurídicas, que podem variar de 0%, em certos paraísos fiscais, como Bermudas, Ilhas Cayman, Bahamas, Ilhas Cayman, Guernsey, Jersey e Emirados Árabes Unidos, até 60%²⁵⁶ (<http://www.telegraph.co.uk/finance/personalfinance/tax/10828657/Tax-system-flaws-leave-professionals-paying-60-per-cent.html>). Acesso em 02/10/2016.), devendo-se se manter em mente que o plano de fundo dos arranjos normativos são as políticas públicas (Cf. SHOLES, Myron S.; WOLFSON, Mark A. *Taxes and Business Strategy: A Planning Approach*. New Jersey: Englewood Cliffs, New Jersey, 1992), bem como a perspectiva alertada por Michael J. Graetz de que a tributação, no atual contexto global, por desatualizada, tem se apoiado em princípios inadequados, conceitos ultrapassados e políticas insatisfatórias (GRAETZ, Michael J. *Taxing International Income: Inadequate Principles, Outdated Concepts, and Unsatisfactory Policies*. Yale Law School Faculty Scholarships, 2001. Disponível em: http://digitalcommons.law.yale.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2617&context=fss_papers).

²⁵⁷ SCHAPIRO, Mário Gomes. *Banco de Desenvolvimento, regulação e auto-regulação: complementaridade regulatória no mercado brasileiro de capital de risco*. In: TRUBEK, David M. (Org.). *Direito e Desenvolvimento: um diálogo entre os Brics*. 1a ed. São Paulo: Saraiva, 2012. pp. 296 e 297.

²⁵⁸ NORTH, Douglass. *Institutions, Institutional Change and Economic Performance*. Cambridge: Cambridge University Press, 1990, p. 110.

comportamento social²⁵⁹. Assim, adotou-se como a grande variável ao desenvolvimento as Instituições, conforme bem esclarece Schapiro²⁶⁰ no trecho a seguir:

A partir da internalização das instituições como variáveis de análise, alguns estudos de viés neoinstitucionalista têm procurado ampliar o plano de observação, voltando-se a investigar a relação entre o desempenho econômico dos países e a qualidade dos respectivos ambientes institucionais (...). Partindo do pressuposto de que o ambiente institucional conforma a atuação dos agentes individuais, North argumenta que **a razão do maior ou menor desenvolvimento relativo de alguns países deve-se à adoção histórica de uma estrutura de coordenação mais ou menos favorável à constituição de um ambiente impessoal, seguro e previsível para as trocas em mercado.** (Grifos acrescidos)

Mesmo com embasamento na Nova Economia Institucional, passo-se a haver uma ponderação no sentido de haver limitações para a implementação de *agendas blueprint*, pois as tentativas de transplante com viés “*one size fits all*” têm-se apresentado ineficazes, uma vez que não se tem dado atenção à, aproveitando as palavras de Schapiro, “existência de diferentes arranjos nacionais, forjados ao longo de trajetórias históricas e materializados em uma teia complementar de leis, instituições, valores e padrões culturais – elementos que figuram subjacentes aos regimes de organização social e econômica”²⁶¹. Reconhece-se, portanto, a falibilidade dos transplantes institucionais, segundo Trubek e Schapiro, uma vez que “inércias institucionais (*path dependence*), resistências de grupos de interesse, reformas não efetivas e, simplesmente, ‘leis que não pegam’, marcaram muitas destas medidas”²⁶². Vale dizer que o termo “*path dependence*”, na tradução literal livre do autor significando “dependência da trajetória”, foi também cunhado por North sob a elucidação de que “*Path dependence means that history matters*”²⁶³, ou seja, significa que a história importa.

Sem pretensões de transplante institucional, cuja fragilidade pode claramente ser evidenciada pelas idiosincrasias brasileiras e eventuais inaptidões de conformação, tendo em vista uma história única em relação a quaisquer paradigmas que se possa cogitar, este item não tem a serventia de fundamentar a importação de nenhum modelo estrangeiro, com o

²⁵⁹ Cf. PRADO, Mariana Mota; TREBILCOCK, Michael. *Path Dependence, Development, and the Dynamics of Institutional Reform*. Legal Studies Research Series, No. 09-04. University of Toronto Law Journal, 2009. p. 2.

²⁶⁰ SCHAPIRO, Mário Gomes. *Repensando a Relação entre Estado, Direito e Desenvolvimento: Os Limites do Paradigma Rule of Law e a Relevância das Alternativas Institucionais*. In: Revista Direito GV, São Paulo, Jan-Jun 2010. p. 218.

²⁶¹ SCHAPIRO, Mário Gomes. *Repensando a Relação entre Estado, Direito e Desenvolvimento: Os Limites do Paradigma Rule of Law e a Relevância das Alternativas Institucionais*. In: Revista Direito GV, São Paulo, Jan-Jun 2010. p. 223.

²⁶² SCHAPIRO, Mario G.; TRUBEK, David M. *Redescobrimos o Direito e Desenvolvimento: experimentalismo, pragmatismo democrático e diálogo horizontal*. In SCHAPIRO, Mario G.; TRUBEK, David M. (Org.). *Direito e Desenvolvimento: um diálogo entre os BRICS*. 1 ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 11.

²⁶³ NORTH, Douglass. *The new Institutional Economics and Third World Development*. New York: Routledge, 1995, p. 100.

desafio, no entanto, de adaptar, da forma possível, os valores que fundamentam as instituições estrangeiras, para se enquadrar em um cenário global de, no mínimo, cooperação, e, quando possível, harmonização. Inclusive, pois muitos desses valores, doutrinas e lentes de observação já “entraram pelas portas dos fundos” e se encontram imiscuidos no sistema jurídico brasileiro, como se pode apontar para o “*business purpose*”, isto é, o “propósito negocial”, e a “substância econômica”, traduzida da conhecida doutrina da “*economic substance*”. Nesse sentido, busca-se uma aproximação dos paradigmas estrangeiros, seja por inspiração, do que fazer ou não, ou mesmo por mero conhecimento do que simplesmente é.

Uma referência de autor que já fez uma incursão sistematizada e de onde se pode extrair informações relevantes sobre os alguns modelos estrangeiros foi Luís Flávio Neto, em sua dissertação de mestrado, intitulada “Teorias do ‘Abuso’ no Planejamento Tributário”²⁶⁴, na qual são levantadas as seguintes jurisdições: (i) França, tendo em vista trazer um modelo de “abuso de direito” aplicado ao Direito Tributário, no artigo L64 do *Livre des Procédures Fiscales*; (ii) Alemanha, que traz, no §42 do seu *Abgabenordnung*, o modelo do “abuso de formas”; (iii) Espanha, que agrega a figura da “fraude à lei” na sua norma geral de reação contra planejamentos tributários abusivos, a partir do atual art. 15 da LGT de 2005; (iv) Estados Unidos, por incorporar, em especial, as doutrinas originalmente jurisprudenciais, mas hoje codificadas, da “*economic substance*”, do “*business purpose*” e da “*substance over form*”, no combate aos planejamentos tributários abusivos. Ou seja, os principais pontos de intersecção entre a regulação estrangeira e o nosso tratamento, nossas tentativas de regulação, embates doutrinários e questionamentos jurisprudenciais, são tocados no trabalho de Luís Flávio Neto, o que instiga a conhecer suas percepções.

Em relação à possibilidade de se estabelecer uma relação de semelhança entre o tratamento do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional e o “abuso de direito” francês, Luís Flávio Neto percebeu que²⁶⁵:

(...) a teoria francesa do *abuso do direito* em matéria fiscal representa a intolerância aos atos simulados, fictos e, mais recentemente, praticados por razões exclusivamente fiscais.

Diante do que se expôs, colocando-se frente a frente o método utilizado na França para a reação a planejamentos tributários abusivos e as normas vigentes no ordenamento tributário brasileiro, especialmente o parágrafo único, art. 116, do CTN, parece correto concluir que somente seria possível afirmar semelhança quanto à intolerância à simulação. (Grifos acrescidos)

²⁶⁴ NETO, Luís Flávio. *Teorias do “Abuso” no Planejamento Tributário*. 266 págs. Dissertação de mestrado, defendida na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, em 07 de abril de 2011.

²⁶⁵ Idem, *Ibidem*, p. 146.

Diante disso, a única possibilidade de aplicação do “abuso de direito”, sem que houvesse uma positivação da teoria, seria por meio de uma relativização da proibição à analogia, constante no artigo 108, §1º, do Código Tributário Nacional²⁶⁶. Ou seja, que a interpretação não seja no sentido de que haveria cobrança de tributo não previsto em lei, o que só pode ser considerado se adotada, por exemplo, a capacidade contributiva, como critério associado à liberdade salvo patologias, presente da terceira fase do debate em diante.

Por sua vez, em relação ao “abuso de formas” alemão, constante no §42 AO, Neto percebeu não ser possível estabelecer uma relação com o art. 116, parágrafo único, do CTN e, portanto, também não uma análise de direito comparado, uma vez que “o parágrafo único do art. 116, do CTN, apresenta semelhança com a norma do §41 AO, que tutela a *simulação* no Direito Tributário alemão, e não com o §42 AO, esta sim a norma geral germânica de reação ao *planejamento tributário abusivo*”²⁶⁷. Em uma interpretação sistemática e teleológica, poder-se-ia entender que o ordenamento alemão contemplou ambas as figuras do *abuso de formas* do §42 AO, quanto o da *simulação* do §41 AO, para combater estruturas de planejamentos tributárias, incluindo não apenas a da tipicidade, mas também a zona cinzenta em que se encontram as estruturas mais sofisticadas de planejamento. São um passo adiante em relação à Norma Geral Antielisiva. Mesmo que não seja sob o título de “abuso de formas”, afinal, opina-se que seria uma figura inserta nas possibilidades genéricas do “abuso de direito”. Resta proceder a um tratamento no mesmo sentido.

Sobre a possibilidade de estabelecimento de uma relação entre a “fraude à lei” brasileira, a Norma Geral Antielisiva brasileira e a “fraude à lei” espanhola, então, Luís Flávio Neto tem a seguinte constatação²⁶⁸:

Conforme a pesquisa realizada, a **concepção de fraude à lei parece estar enraizada na concepção do Direito privado brasileiro**. Essa pode ser a razão porque soaria incompatível com os valores do sistema negar a sua aplicação de forma generalizada ao Direito. (...)

Por outro lado, pode-se entender ser possível construir uma norma de fraude à lei a partir do art. 116, parágrafo único, do CTN, caso se atribua a essa figura o conteúdo da simulação relativa. Nesse cenário, a **norma espanhola de reação ao**

²⁶⁶ **Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:**

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

²⁶⁷ NETO, Luís Flávio. *Teorias do “Abuso” no Planejamento Tributário*. 266 págs. Dissertação de mestrado, defendida na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, em 07 de abril de 2011, p. 187.

²⁶⁸ Idem, *Ibidem*, 211.

planejamento tributário abusivo parece não encontrar elementos de comparação com esse dispositivo do CTN, especialmente porque, na Espanha, a simulação é tutelada de maneira diversa da fraude à lei (atualmente, do —conflito na aplicação da norma tributária)).

Mais uma vez, em sua opinião, por uma abordagem de interpretação restritiva, e não sistemática e teleológica, não permite comparar o tratamento espanhol com o brasileiro, exclusivamente por não se considerar, na Espanha, a fraude à lei o conteúdo de simulação relativa. Para chegar a essa conclusão, além de olhar para dispositivos isoladamente, Neto utiliza-se do conceito de “Fraude à Lei” de Alberto Xavier²⁶⁹, que entende haver fraude à lei com o emprego de um ou mais negócios para obter um resultado proibido ou se furtar de um resultado prescrito, isto é, um resultado ilícito, por meio de lacunas ou normas. Se visto sob a vertente conceitual de Marco Aurélio Greco, todavia, segundo o qual seria o modo de obter a economia de tributos, e não a ilicitude do resultado que configuraria a fraude, abrindo o leque de fraudes evasivas e fraudes elisivas, não apenas relacionadas ao que se conhece amplamente por “simulação”, demandando mais regulação para o tratamento adequado, para quando resultar em operações evasivas e elisivas.

Nesse sentido, embora incorporado o conceito no ordenamento nacional, seria desejável que a “fraude à lei” ultrapassasse as limitações apresentadas igualmente encontradas na Espanha, ao ser considerada apenas na ilicitude. Reitere-se que não se pretende retornar ao labirinto conceitual já demonstrado, mas simplificar a situação de ausência de regulação e caos interpretativo e de paradigmas, para se extrair o que for possível do ensinamento de outras jurisdições, sem que haja um simples transplante institucional, por incompatibilidades de *path dependence*. Nesse sentido de simplificação, por exemplo, é válida a sugestão de Carlos Eduardo Peroba Angelo²⁷⁰, no sentido de que “pode-se questionar a própria utilidade do conceito de fraude à lei tributária, ao se adotar a teoria do abuso do direito para fins tributários, pois ele poderia se reduzir a um modo de praticar a teoria do abuso”.

Não se pretende transplantar. Pretende-se aprender com exemplos de sucesso e também com os mal sucedidos ou confusos. Por isso, os argumentos de não compatibilidade levantados por Luís Flávio Neto não são levados em consideração ou desafiados, por o que importa, neste ponto, é a compreensão dos valores do sistema, para se poder conformar, por utilidade e eficiência, ao tratamento brasileiro do planejamento tributário em sua figura mais

²⁶⁹ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002, pp. 63-67.

²⁷⁰ ANGELO, Carlos Eduardo Peroba. *Aplicação dos Conceitos de Planejamento Tributário na Jurisprudência do Antigo Conselho de Contribuintes e na Doutrina*. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Planejamento Tributário e o “Propósito Negocial”*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 496.

nebulosa, isto é, a elisiva. A Espanha, nesse sentido, vista exclusivamente sob a perspectiva legal, não parece oferecer um instrumental normativo de forma significativamente útil para a regulação da Norma Geral Antielisiva brasileira, além de abranger a figura, sob uma definição que, ao menos, esclareça sobre o que se trate, no intuito de, paulatinamente, serem oferecidas saídas ao labirinto conceitual presente.

Por fim, com relação à possibilidade de se estabelecer uma relação entre as doutrinas jurisprudenciais norte-americanas e o direito tributário brasileiro, especialmente face o art. 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional, Luís Flávio Neto chegou à seguinte percepção²⁷¹:

A MP 66/2002, em seu art. 14, §1o, —II, estabelecia que —Para a desconsideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência del —falta de propósito negocial. O dispositivo não foi convertido em lei, sendo duvidosa, contudo, a sua validade caso o houvesse, já que a lei ordinária em questão inovaria a norma do art. 116, parágrafo único, do CTN, incumbindo-lhe apenas regulamentar o procedimento de aplicação desta lei complementar.

Nesse cenário, ante a ausência de norma no Direito Positivo brasileiro que prescreva a aplicação de métodos semelhantes às doutrinas jurisprudenciais norte- americanas (salvo quanto à simulação), pode-se concluir que não há elementos necessários para uma análise de Direito comparado.

Ademais, em termos rigorosos, a análise das doutrinas jurisprudenciais norte-americanas de reação ao planejamento tributário abusivo, com o objetivo de suscitar a sua aplicação ao Brasil (como parece fazer parte da doutrina) deve ser criteriosa e levar em consideração os vastos precedentes, muitos deles casuísticos, em que os Tribunais daquele país estabelecem os seus contornos vivos, com exceções e afirmações de sua aplicação a casos concretos. Procedendo-se dessa forma, **parece que se poderia concluir que a doutrina jurisprudencial da simulação (—sham doctrinel) encontra semelhança no Direito Tributário brasileiro, o que se reflete nos julgados analisados do CARF (antigo Conselho de Contribuintes), em que, embora o propósito negocial das operações tenha sido questionado, a prática ou não de simulação se mostrou o critério relevante para a negação ou não das vantagens fiscais reclamadas pelo contribuinte.** (Grifos acrescidos)

Mais uma e como derradeira vez, a conclusão foi pela impossibilidade de uma análise de Direito comparado, uma vez que faltam similitudes, além da doutrina da simulação. Deve-se lembrar que a lente de observação foi quanto à existência das figuras na qualidade de normas positivadas, já que a jurisprudência administrativa do Carf, mesmo que oscilante, há tempo considerável tenta importar as doutrinas e, de certa forma, já constam no nosso sistema jurídico, se levada em conta a legalidade concreta e todo o embate doutrinário e jurisprudencial, o que torna o tema ainda mais relevante para ser considerado, por essencialidade, nos contornos da regulação da Norma Geral Antielisiva, em atendimento, inclusive, a uma ordem de harmonização e cooperação internacional. Afinal, o que se

²⁷¹ NETO, Luís Flávio. *Teorias do “Abuso” no Planejamento Tributário*. 266 págs. Dissertação de mestrado, defendida na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, em 07 de abril de 2011, p. 236-237.

pretende verificar, segundo as diretivas da OCDE, é onde e como se encontra o substrato econômico das operações sofisticadas de planejamento tributário, na sua forma elisiva. Portanto, o grande ganho da experiência dos Estados Unidos como paradigma é a adaptação das doutrinas mencionadas na regulação pretendida, ressalvadas as eventuais idiossincrasias locais que signifiquem incompatibilidade ou ineficiência.

De grande utilidade não apenas a sistematização dos modelos de paradigmas estrangeiros cujo tratamento do tema tem-se tentado importar por vias oblíquas, mas também o seguinte quadro comparativo com mais detalhes de cada uma das jurisdições em questão, incluindo o Brasil:

Tabela 4 - Alguns paradigmas estrangeiros²⁷²

	Alemanha	França	Espanha	EUA	BRASIL
Preponderante motivação fiscal	-	X	X	X	-
Razoável motivação fiscal	X	-	-	-	-
Alteração da situação econômica por razões não fiscais	-	-	-	X	-
Potencial de lucro das operações	-	-	-	X	-
Anormalidade ou adequação das formas	X	-	X	-	-
Atos jurídicos que minoram o ônus fiscal	X	X	X	X	-
Atos jurídicos que majoram o ônus fiscal	-	-	-	X	-
Método comparativo com operações consideradas normais	X	-	-	-	-
Recurso à analogia	X	X	X	X	-
Requisitos da simulação inseridos na norma de reação ao planejamento tributário	-	X	-	X	X
Norma de simulação distinta da norma de reação ao planejamento tributário	X	-	X	-	X
Procedimento especial	-	X	X	-	X
Comitê consultivo	-	X	X	-	-
Ônus da prova totalmente do Fisco	-	-	-	-	X
Ônus da prova totalmente do Contribuinte	-	-	-	X	-
Ônus da prova dividido entre o Fisco e o Contribuinte	X	X	X	-	-

Diante do quadro, sobre os paradigmas estrangeiros como um todo, sua observação conclusiva mais representativa aos propósitos deste trabalho foi de que “a máxima limitação

²⁷² Tabela trazida em: NETO, Luís Flávio. *Teorias do “Abuso” no Planejamento Tributário*. 266 págs. Dissertação de mestrado, defendida na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, em 07 de abril de 2011, p. 248.

que se estabelece (...) é que as operações realizadas tenham razões não só tributárias. Ou seja, não se coíbe a criação de meios mais eficientes para a atividade empresarial, dos quais *também* decorram vantagens fiscais”²⁷³. Ou seja, o propósito negocial é uma constante no tratamento dos planejamentos em todas as jurisdições. Tendo consciência disso, apesar de não se concorcar com a conclusão de Neto no sentido de “não haver cenário propício para que o legislador complementar (...) se valha nominalmente das teorias de reação ao *planejamento tributário abusivo* analisadas”²⁷⁴, concorda-se veementemente com a seguinte percepção²⁷⁵:

Não há dúvidas, entretanto, de que o legislador brasileiro está sendo compelido à enunciação de uma nova norma de reação ao planejamento tributário abusivo. A insegurança que se instalou quanto à identificação das hipóteses de abuso no planejamento tributário torna legítima a expectativa para que o legislador apresente claramente a sua decisão quanto ao hidrômetro brasileiro de intolerância. (Grifos acrescidos)

Com essa premissa, estão concentrados todos os esforços e intuits deste trabalho, para que se possa dar uma contribuição para uma regulação da Norma Geral Antielisiva brasileira. Para tanto, para que se apure as linhas que levariam ao progresso, um outro autor levantou pontos a serem considerados, Eurico de Santi, que, em sua obra “Kafka, alienação e deformidades da legalidade: exercício do controle social rumo à cidadania fiscal”²⁷⁶, a partir da conclusão de que a doutrina importada dos Estados Unidos seria incompatível com o sistema tributário brasileiro, baseada na falibilidade dos transplantes de instituições modelares, apresentou quatro fundamentadoras e relevantes diferenças do sistema tributário americano, em face dos quais se acrescentou o contraponto brasileiro:

- (i) nos Estados Unidos, a litigiosidade não está no centro do sistema tributário, que é pautado pela conciliação, diferentemente do Brasil, em que impera o contencioso pernicioso, em âmbito administrativo ou judicial;
- (ii) nos Estados Unidos, a legislação tributária é extensamente detalhada, sujeita a amplo debate público e ilustrada por dezenas de exemplos, que diminuem os riscos para o contribuinte, diferentemente do Brasil, onde se pode dizer quase não haver debate público, não há exemplos ilustrativos e a legislação é quantitativamente

²⁷³ NETO, Luís Flávio. *Teorias do “Abuso” no Planejamento Tributário*. 266 págs. Dissertação de mestrado, defendida na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, em 07 de abril de 2011, p. 243.

²⁷⁴ Idem, Ibidem, p. 251.

²⁷⁵ Idem, Ibidem, p. 250.

²⁷⁶ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Kafka, Alienação e Deformidades da Legalidade: Exercício do Controle Social Rumo à Cidadania Fiscal*. 01. ed. São Paulo: Thomson Reuters Revista dos Tribunais, 2014, pp. 224-237.

absurda, mas sem tantos detalhes, dando margem a variadas dúvidas e interpretações;

- (iii) nos Estados Unidos, a jurisprudência gera precedentes que são vinculantes para Fisco e contribuinte e, por isso, há cuidado muito maior antes de se autuar e litigar no Judiciário, já que a decisão será uniformizada e vinculante para todo o país, diferentemente do Brasil, em que o cenário é de autuações arbitrárias e infundadas, realizadas à sombra do princípio da “comodidade fiscal”;
- (iv) nos Estados Unidos, o contribuinte pode realizar consultas ao Fisco, que são respondidas rapidamente, para verificar se a operação que pretende realizar é eficaz (a interpretação do Fisco é consolidada antes de se realizar a operação), ao passo que, no Brasil, as consultas dirigidas à Receita Federal, tem avaliação com lentes na legalidade estrita, de forma suficientemente morosa, a ponto de a possibilidade de eficácia da suposta operação consultada ter suas chances reduzidas, muitas vezes, a zero, e as lentes de observação para a operação não serem nada além do caos que se tem demonstrado no decorrer do trabalho.

Dos pontos refletidos por Eurico de Santi, pode-se extrair a valiosa contribuição de apresentar o que poderiam ser idiossincrasias do sistema e que em nada agregaria ao modelo brasileiro, ou caminhos de progresso regulatório. Em se fazendo os contrapontos a cada uma das relevantes diferenças entre os sistemas, por sua vez, os pontos não se refletem como peculiaridades características, mas pontos de debilidade do nosso sistema que podem ser aprimorados, com uma regulação melhor pensada e adequada à realidade dos planejamentos tributários, especialmente, em sua versão mais vacilante, a elisiva. Assim, tal qual Luís Flávio Neto, Eurico de Santi muito agregou, com sua análise comparada, ao debate dos contornos regulatórios da Norma Geral Antielisiva brasileira.

Este é o tipo de aproximação aos paradigmas estrangeiros que se pretende, como forma de reflexão sobre o que poderia ser adaptadamente transplantado. Em decorrência desse mesmo propósito, duas jurisdições em particular despertam a curiosidade, primeiramente, por representatividade e tratamento do tema, mas também por, paradoxal e simultaneamente, serem qualificadas paradigmas e acusadas hipócritas: os Estados Unidos e o Reino Unido.

5.1. Estados unidos e Reino Unido: paradigmas ou hipócritas?

Os Estados Unidos da América são a maior economia do mundo, com Produto Interno Bruto estimado em mais de US\$ 18 trilhões, segundo último cesso do Banco Mundial de 2015²⁷⁷. Um fato é que a grande representatividade do país como potência mundial deveu-se à escala de globalização que os negócios americanos atingiu, podendo ser facilmente visualizado na seguinte tabela, cuja soma do percentual dos lucros reportados apenas em 10 jurisdições já representavam em 2012 uma fatia de 64,7% dos lucros globais:

Tabela 5 - As dez jurisdições mais comuns na declaração de lucros das empresas americanas²⁷⁸

Rank	Country	Profits (millions)	Profits as % of Total Overseas Profits
1	Netherlands	\$172,250	14.1%
2	Ireland	\$122,328	10.0%
3	Luxembourg	\$96,079	7.9%
4	Bermuda	\$79,706	6.5%
5	United Kingdom	\$74,141	6.1%
6	Canada	\$70,782	5.8%
7	Switzerland	\$57,930	4.7%
8	Singapore	\$42,395	3.5%
9	UK Caribbean Islands	\$40,881	3.4%
10	Norway	\$32,961	2.7%

Com números do *Bureau* de Análises Econômicas dos Estados Unidos, a informação foi extraída do relatório do Congresso dos Estados Unidos (CRS)²⁷⁹ “A Erosão da Base Tributável e Transferência de Lucros das Empresas (BEPS) – Um exame dos dados”, que tem, na verdade, como de fundo da análise, a pretensão de indicar que a magnitude da transferência de lucros para outras jurisdições, devendo-se sublinhar que de que o destino dos lucros geralmente são paraísos fiscais ou países com tributação favorecida. De acordo com Gabriel Zucman²⁸⁰, cerca de 8% da riqueza financeira mundial acabou em paraísos fiscais,

²⁷⁷ <http://databank.worldbank.org/data/download/GDP.pdf>. Acesso em 10/02/2017.

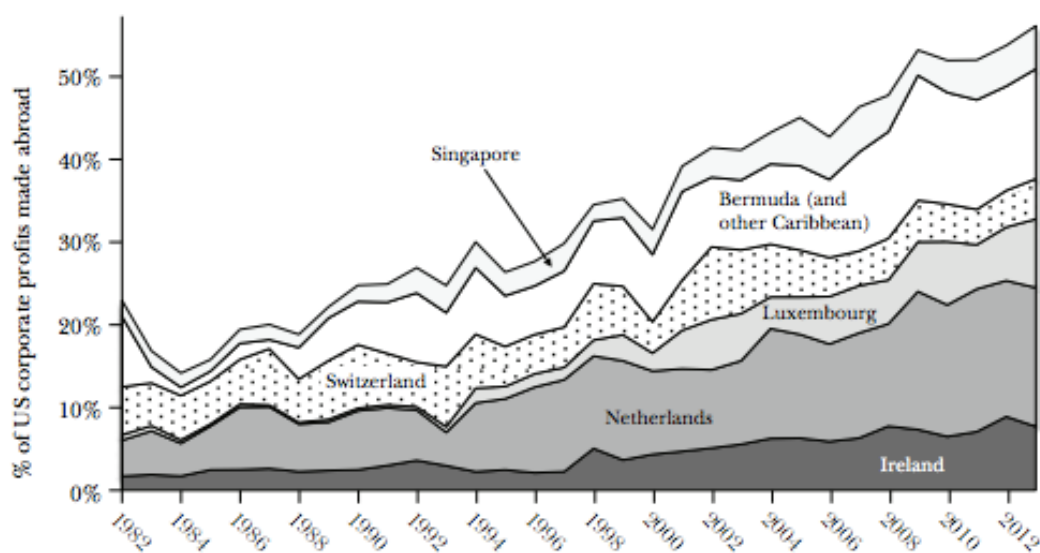
²⁷⁸ Tabela trazida em: CRS Report R44013, *Corporate Tax Base Erosion and Profit Shifting (BEPS): An Examination of the Data*, April 30, 2015, by Mark P. Keightley and Jeffrey M. Stupak.

²⁷⁹ Os relatórios do Serviço de Pesquisa do Congresso (CRS) são criados para munir de informações o debate legislativo nos Estados Unidos desde 1914, ou seja, são os mecanismos de apuração do espírito das leis, da política subjacente às normas.

²⁸⁰ ZUCMAN, Gabriel. *The hidden wealth of nations: the scourge of tax havens*. The University of Chicago Press, 2015.

mas os percentuais de riqueza escondida variam bastante. Do gráfico a seguir, Zucman²⁸¹ traz o montante de lucros alocadas nas principais jurisdições, tendo por base as empresas estadunidenses:

The Share of Tax Havens in US Corporate Profits Made Abroad



Source: Author's computations using balance of payments data. See online Appendix.

Notes: This figure charts the share of income on US direct investment abroad made in the main tax havens. In 2013, total income on US direct investment abroad was about \$500 billion. Seventeen percent came from the Netherlands, 8 percent from Luxembourg, etc.

Diagrama 2 - Parcela dos Lucros Auferidos no Exterior pelas Empresas Americanas localizada em Paraísos Fiscais²⁸²

Do gráfico, verifica-se que Bermudas, Ilhas Cayman, Luxemburgo e Holanda são algumas das principais jurisdições para as quais as multinacionais estão deslocando renda atualmente. Operando segundo a letra da lei, ou seja, via operações elisivas de planejamento tributário internacional, no caso dos Estados Unidos, aproximados 130 bilhões de dólares por ano estão sendo mantidos fora por empresas americanas, em paraísos fiscais ou jurisdições de tributação favorecida, um benefício exclusivo para as maiores empresas.

O combate ao planejamento tributário nos Estados Unidos, embora o país seja de tradição jurídica no *Common Law*, dispõe de incontáveis normas específicas antielisivas, e também conta com uma Norma Geral Antielisiva, cujas principais teorias envolvidas são as do “propósito negocial”, da “substância econômica” e da “substância sobre a forma”. Apesar de apesar de já aparecerem na jurisprudência, desde 1935, com “*Gregory v. Helvering*”, nos

²⁸¹ Idem, Ibidem.

²⁸² Diagrama trazido em: ZUCMAN, Gabriel. *The hidden wealth of nations: the scourge of tax havens*. The University of Chicago Press, 2015.

Estados Unidos, acabaram sendo codificadas na Norma Geral Antielisiva, ou GAAR – *General Anti-Avoidance Rule*, recentemente instituída com o *Health Care and Educational Reconciliation Act of 2010*, promulgado pelo Presidente Obama em 30 de março, acrescentando a Seção 7701(o) ao Código Tributário americano²⁸³ e, com ele, na GAAR:

(o) CLARIFICATION OF ECONOMIC SUBSTANCE DOCTRINE

(1) APPLICATION OF DOCTRINE

In the case of any transaction to which the economic substance doctrine is relevant, such transaction shall be treated as having economic substance only if—

(A) the transaction changes in a meaningful way (apart from Federal income tax effects) the taxpayer's economic position, and

(B) the taxpayer has a substantial purpose (apart from Federal income tax effects) for entering into such transaction.

(5) DEFINITIONS AND SPECIAL RULES For purposes of this subsection—

(A) Economic substance doctrine

The term “economic substance doctrine” means the common law doctrine under which tax benefits under subtitle A with respect to a transaction are not allowable if the transaction does not have economic substance or lacks a business purpose.

Na prática, usualmente as autoridades fiscais tentam verificar se as transações das empresas passam no “teste do cheiro”, para separar as empresas cujo único ou maior propósito é evitar o pagamento de tributos das que é apenas uma consequência acessória a outro objetivo principal. Para assim procederem, às autoridades é dada a habilidade de impor algumas restrições amplas ao comportamento, no caso dos planejamento tributário internacional, das multinacionais²⁸⁴. Entre as ferramentas à disposição do *Internal Revenue Service* – IRS, órgão equivalente à Receita Federal do Brasil, nos Estados Unidos da América, há as doutrinas inter-relacionadas da “Substância Econômica”, do “Propósito Negocial” e da “Substância sobre a Forma”²⁸⁵.

Considera-se que o grande fundamento para a problemática nos Estados Unidos seja o diferimento da tributação até que os lucros sejam repatriados para os Estados Unidos cria uma série de distorções, motivação para uma reforma tributária seria a revisão do seu sistema

²⁸³ 26 U.S.C. § 7701(o) (2010);

²⁸⁴ Cf. SCHOLLES, Myron S.; WOLFSON, Mark A.; ERICKSON, Merle M.; HANLON, Michelle L.; MAYDEW, Edward L.; SHEVLIN, Terrence J., *Taxes and Business Strategy: A planning approach*. Person, 2015, p. 21.

²⁸⁵ Além da codificação na Seção 7701(o), as doutrinas da Substância sobre a Forma e do Propósito Negocial foram sendo inseridas em diversas partes do Código Tributário ultimamente, como é possível ver na Seção 269 – *Acquisitions made to evade or avoid income tax* -, Seção 446(b) – *General Rule for methods of accounting* - Seção 482 – *Allocation of income and deductions among taxpayers* -, e Seção 7701(l) – *Regulations relating to conduit arrangements*.

tributário internacional, conforme se identifica no Relatório do Serviço de Pesquisa do Congresso em “Questões de uma Reforma Tributária Limitada às Empresas e Negócios”²⁸⁶.

No Relatório (CRS) “Paraísos Fiscais: Elisão e Evasão Tributária Internacional”²⁸⁷, também enfatizando a dimensão da transferência de lucros das empresas, os métodos de elisão e evasão tributária internacional e alternativas políticas para endereçar o problema da evasão tributária internacional, um dos pontos que atraiu a atenção foi o resumo da legislação promulgada em 2011, com destaque para a *HIRE Act*²⁸⁸, que institui o FATCA. Além da promulgada, elenca as vinte e sete propostas do Presidente Barack Obama^{289,290}, voltados especificamente ao combate do planejamento tributário internacional pelas empresas multinacionais²⁹¹, levando à percepção de que, além da *GAAR*, as tentativas de se conter a

²⁸⁶ CRS Report R44220, *Issues in a Tax Reform Limited to Corporations and Business*, October 8, 2015, by Jane G. Gravelle.

²⁸⁷ CRS Report R40623, *Tax Havens: International tax Avoidance and Evasion*, January 15, 2015, by Jane G. Gravelle.

²⁸⁸ A P.L. 111-147, Lei de Incentivos à contratação para restaurar empregos, ou *The Hiring Incentives to Restore Employment (HIRE) Act*, foi sancionada pelo Presidente Barack Obama em 18 de Março de 2010 e, como o próprio nome diz, tinha o propósito de recuperar uma parte da empregabilidade perdida na última recessão, a causada pela crise financeira de 2008, considerando que nos anos de 2008 e 2009 o mercado de trabalho americano perdeu 8,4 milhões de empregos (Cf. <http://stateofworkingamerica.org/great-recession/>).

Para tanto, criou incentivos tributários para as empresas que contratasse trabalhadores, concedendo créditos tributários de até US\$ 1.000,00 por cada trabalhador que fosse contratado entre 3 de fevereiro de 2010 e 1º de janeiro de 2011, e estes novos empregados estivessem sem emprego nos últimos 60 dias ou tivessem trabalhado menos de 40 horas durante o mesmo período.

Além disso, uma parte da lei também incentiva pequenas empresas a investir em maquinários, com a possibilidade de depreciar até US\$ 250.000,00 neste ano, em vez dos usuais US\$ 125.000,00 durante anos, **mas a parte de maior repercussão da lei é a que institui o FATCA, sigla para Foreign Account Tax Compliance Act, e essa é a parte relevante e relacionada ao presente estudo. As provisões relacionadas ao FATCA foram projetadas para ter um efeito de US\$ 8,7 bilhões no decorrer de 10 anos, relativamente pequeno, considerando o montante anual de evasão internacional. Com o FATCA, institui-se uma retenção na fonte para remessas e pagamentos, a uma alíquota de 30%, para certas instituições financeiras estrangeiras, a menos que alguns requisitos de transparência e troca de informações sejam atendidos.**

Inclusive, requer-se as obrigações acessórias de que alguns indivíduos preencham um relatório, o *Foreign Bank and Financial Account Report*, e essas informações adicionais devem ser replicadas na Declaração de Rendimentos, se o montante for superior a US\$ 50.000,00, sob pena de multas. Em real, levando-se em consideração que o IRS não consegue aplicar penalidades pelo desconhecimento dos valores nas contas, a multa já aplicada de 20% para falhas de informação é majorada para 40% sobre os valores remetidos e, em certos casos, uma pena de US\$ 10.000,00 a cada 30 dias, até que o contribuinte cumpra as exigências.

²⁸⁹ These proposals are listed in the various Treasury Greenbooks, at http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Pages/general_explanation.aspx.

²⁹⁰ The President’s Framework for Business Tax Reform: A Joint Report by the White House and the Department of the Treasury, February 2012, <http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Documents/The-Presidents-Framework-for-Business-Tax-Reform-02-22-2012.pdf>.

²⁹¹ São elas: *Hybrid Entities and Check-the-Box (FY2010 Budget Only)*; *Allocation of Deductions and Credits*; *Taxing Excess Returns on Intangibles*; *Transfer Pricing of Intangibles*; *Disallow Deductions for Reinsurance Premiums to Foreign Affiliates*; *Restrict Deductions for Excessive Interest of Members of Financial Reporting Groups*; *Prevent Repatriation of Earnings in Cross-Border Transactions (Boot Within Gain)*; *Foreign Tax Credits for Dual-Capacity Taxpayers*; *Tax Gain on the Sale of a Partnership Interest on Look-Through Basis*; *Prevent Use of Leveraged Distributions from Foreign Related Corporations to Avoid Dividend Treatment*; *Extend Section 338(h)(16) to Certain Asset Acquisitions*; *Remove Foreign Taxes from a Section 902 Corporation’s Foreign Tax Credit Pool When Earnings Are Eliminated*; *Create a New Category of Subpart F Income for Transactions Involving Digital Goods or Services*; *Present Avoidance of Foreign Base Company*

evasão têm ocorrido via principalmente normas específicas, ou seja, há uma ampla utilização de *Targeted Anti-Avoidance Rules (TAARs)* e *Specific Anti-Avoidance Rules (SAARs)*, demonstrando a característica do modelo americano de combate ao planejamento tributário, através de um normativo genérico para instituição de padrões e de medidas específicas, para sanar questões pontuais sob o guarda-chuva da Norma Geral.

Além dos valores em si já bastante evidenciados no trabalho do *business purpose*, da *economic substance* e da *substance over over*, não seria este um modelo regulatório razoável a se considerar para a regulação no Brasil? Afinal, não se acredita que apenas uma Norma Geral Antielisiva seja capaz de efetivamente conter determinadas estruturas. Com a mesma pretensão de evidência de fórmulas regulatórias estrangeiras, para transplante adaptado, aproxima-se do Reino Unido²⁹², cujos avanços no tratamento dos planejamentos tributários assumem contornos muito peculiares.

De tradição também de *Common law*, tradição em que as mudanças de cenário normativo ocorrem mais rapidamente, devido à ausência de entraves inerentes aos sistemas de *Civil Law*, predominantemente dependentes do Congresso Nacional, o Reino Unido, nesse caso, deve ser visto sem considerar a Escócia, onde se encontra um sistema misto, com institutos de ambas as tradições, com uma própria Norma Geral Antielisiva²⁹³. As pretensões mais modernas no Reino Unido de uma Norma Geral Antielisiva, ou, como se tem também usado, GAAR, de *General Anti-Avoidance Rule*, são também recentes, e foram expressadas

Sales Income Through Manufacturing Service Arrangements; Restrict the Use of Hybrid Arrangements That Create Stateless Income; Limit the Application of Exceptions Under Subpart F for Certain Transactions That Use Reverse; Hybrids to Create Stateless Income; Limit the Ability of Domestic Entities to Expatriate; Provisions Relating to Individual Tax Evasion, Not Enacted in the HIRE Act; Reporting on Transfers; Additional Information Reported on Tax Returns: Lower Floor; Burden of Proof and Presumption Provisions; Statute of Limitation: No Floor;

²⁹² Na verdade, já uma redução de “Reino Unido da Grã-Bretanha e Irlanda do Norte”, tem-se por Reino Unido a porção que “(...) engloba a Inglaterra, Gales, Escócia, Irlanda do Norte e as Ilhas de Scilly. As ilhas do Canal da Mancha (Channel Islands-Jersey, Guernsey e Alderney) não fazem parte do Reino Unido. Elas são vestígios residuais das reivindicações da Coroa britânica (Guerra dos Cem Anos) sobre o Ducado da Normandia (atual província da França). Estas ilhas tem um status constitucional distinto das outras regiões que fazem parte do Reino Unido. O mesmo ocorre com a Ilha de Man (Isle of Man, no Mar da Irlanda) onde há uma vinculação direta à Coroa britânica, mas que também não faz parte do Reino Unido. (Cf. MARTINS FILHO, Luiz Dias. *Considerações sobre Norma Antielisão no Reino Unido*. In: Ricardo Lobo Torres; André Terrigno Barbeitas; Denise Lucena Cavalcante; Flávio Bauer Novelli. (Org.). *Temas de Interpretação do Direito Tributário*. 1ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, v. 1, p. 193), instituído a partir da observação das seguintes normas: Royal and Parliamentary Titles Act 1927, s. 2(2); The Interpretation Act 1978, sch. 1; Preamble to the Union with Scotland Act 1707 and article 1; Wales and Berwick Act 1746, Wales Act 1535, s. 1, and the Welsh Language Act 1967.

²⁹³ Para maiores informações sobre a Norma Geral Antielisiva escocesa, recomenda-se a leitura do seguinte sítio eletrônico: <https://www.lexisnexis.com/uk/lexispsl/tax/document/393774/5J3J-65T1-F18D-01YS-00000-00/Scottish-general-anti-avoidance-rule-%28Scottish-GAAR%29>

em dezembro de 2010, quando o governo convidou Graham Aaronson QC para elaborar um estudo que consideraria a necessidade de existência de uma GAAR para o Reino Unido²⁹⁴.

Aceitando o convite, Aaronson reuniu um grupo de especialistas em um grupo de estudo, que publicou um Relatório conclusivo em 21 de novembro de 2011 com a recomendação do governo introduzir uma Norma Geral Antielisiva para combater esquemas abusivos de planejamento tributário no sistema tributário do Reino Unido. Em termos gerais, o propósito era considerar se a introdução de alguma forma de Norma Geral Antielisiva seria positiva ao sistema tributário do Reino Unido, sem que signifique uma perda de atratividade no regime tributário para os investimentos.

A partir do Relatório em questão, chegou-se à conclusão primeira de que uma Norma Geral Antielisiva muito ampla não seria benéfica, uma vez que o próprio planejamento tributário é uma evidente resposta às complexidades dos sistemas tributários e, se, por um lado, risco este que só seria reduzido se a Norma fosse acompanhada de toda uma regulação adequada a tratar o tema, mas os custos de implementação de uma reforma completa seriam altos, por outro lado, haveria uma grande discricionariedade conferida às autoridades fiscais, em estipular os limites permitidos de um planejamento tributário (pode-se dizer que esta é a situação em que se encontra o Brasil, desde a introdução do parágrafo único ao art. 116 do Código Tributário Nacional). Sendo assim, mais adequado seria a introdução de uma Norma Geral moderada, no sentido de se ter o enfoque em arranjos considerados “abusivos”, isto é, trazendo para a linguagem deste trabalho, na zona cinzenta da elisão, em que a forma aparenta permissão, mas a substância e resultados questionáveis.

Diante da mencionada estrutura moderada de uma Norma Geral Antielisiva, conforme se propõe no estudo, inclusive, dando os contornos da mesma, concluiu-se pelos seguintes benefícios ou vantagens:

- (i) evitar ou combater esquemas artificiais, vistos como intoleráveis à integridade do sistema tributário;
- (ii) contribuir com um melhor ambiente de negócios, sem que as empresas que realizam planejamentos tributários legítimos e com responsabilidade não tenham prejudicada sua competitividade em relação às que se utilizam de moldes patológicos de planejamento;
- (iii) reduzir a incerteza jurídica;

294

https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/399270/2_HMRC_GAAR_Guidance_Parts_A-C_with_effect_from_30_January_2015_AD_V6.pdf

- (iv) trazer mais simplicidade e clareza à instituição de novas regras, diante de uma menor quantidade e de mais especificidade das operações que demandem tratamento normativo;
- (v) com a confiança na efetividade da Norma Geral, dar início a um programa de redução e simplificação do detalhado e exaustido corpo normativo existente;
- (vi) um mecanismo como um painel consultivo independente seria uma forma rápida e efetiva de auxiliar os contribuintes e a administração tributária a identificar os contornos limítrofes das operações, sem correr o risco de se conferir discricionariedade ao Fisco;
- (vii) auxiliar e informar o debate público sobre planejamento tributário e práticas abusivas, construindo uma relação de confiança entre os contribuintes e o Fisco, na medida em que as fronteiras dos comportamentos aceitáveis ou inaceitáveis estejam mais claras;
- (viii) remover ou diminuir a necessidade de mais complexas e anômalas regras, nas áreas cobertas pela Norma Geral Antielisiva, inclusive, em havendo regras mais específicas, esclarecendo-as com base nos princípios adotados;
- (ix) proteger os planejamentos tributários legítimos;
- (x) proteger explicitamente os arranjos adotados sem nenhum propósito de redução da carga tributária;

Para se chegar a gozar destes benefícios, conclui-se, por sua vez, que outras recomendações devem ser levadas em consideração em relação aos contornos que deveriam estar presentes na Norma Geral Antielisiva:

- a. atribuição do ônus da prova às autoridades fiscais na comprovação de que a operação não seria aceitável;
- b. instituição de um painel consultivo, com conhecimento notório e uma maioria de não-membros dos Fisco, para aconselhar se as autoridades fiscais devem ou não neutralizar uma operação com base na GAAR, bem como ter publicada uma compilação das consultas;
- c. conferência aos contribuintes e às autoridades fiscais do direito de se referir ao material com as informações publicadas, diante da estruturação e condução ou da avaliação de um planejamento tributário;

- d. exigência de que a potencial aplicação da GAAR seja autorizada por autoridades fiscais sênior dentro do Fisco, para que seja garantida consistência e responsabilidade na aplicação da GAAR pelo Fisco;
- e. existência de dispositivo que exija uma periódica reavaliação do progresso, de modo a dar confiança de que os benefícios que uma GAAR trouxer serão também demonstrados.

Vistos os detalhes recomendados no estudo, tem-se que, então, em 2012, o *Budget* do Tesouro britânico (*HM Treasury*) oficialmente aceitou a recomendação do Relatório de Aaronson sobre positivar uma Norma Geral Antielisiva²⁹⁵²⁹⁶, vislumbrando um sistema tributário mais justo e mantendo a atratividade do Reino Unido como um local genuínos para investimentos das empresas.

Desse modo, a Lei de Finanças de 2013, ou *Finance Act 2013*, trouxe, em sua Parte 5, a GAAR britânica, disposta nas Seções 206 a 2015²⁹⁷, valendo dar destaque aos seguintes dispositivos 206 (1) e (2), e 208, segundo os quais, respectivamente, reconhece-se no ordenamento britânico uma Norma Geral Antielisiva e traz uma definição das “vantagens tributárias” que devem ser combatidas:

206 General anti-abuse rule

(1) *This Part has effect for the purpose of counteracting tax advantages arising from tax arrangements that are abusive.*

(2) *The rules of this Part are collectively to be known as “the general anti-abuse rule”. (...)*

208 Meaning of “tax advantage”

A “tax advantage” includes—

- (a) *relief or increased relief from tax,*
- (b) *repayment or increased repayment of tax,*
- (c) *avoidance or reduction of a charge to tax or an assessment to tax,*
- (d) *avoidance of a possible assessment to tax,*
- (e) *deferral of a payment of tax or advancement of a repayment of tax, and*
- (f) *avoidance of an obligation to deduct or account for tax.*

Com efeito desde 17 de julho de 2013²⁹⁸, a GAAR britânica aplica-se aos tributos previstos na Seção 206 da Lei de Finanças, para atacar as vantagens tributárias decorrentes de arranjos tributários considerados abusivos, ou seja, sob a pretensão política primária de

²⁹⁵ <http://www.telegraph.co.uk/finance/budget/9151912/Budget-2012-Chancellor-George-Osbornes-tax-avoidance-crackdown-will-target-big-business.html>

²⁹⁶ https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/247119/1853.pdf

²⁹⁸ Ressalva para as Contribuições à Previdência Nacional, em inglês as *National Insurance Contributions (NICs)*, que entraram em vigor apenas em 13 de março de 2014.

impedimento a planejamentos tributários evasivos. As Seções 207 e 208, por sua vez, trazem os significados já para “arranjos tributários”, “abusivo” e “vantagem tributária”.

Para que assim seja efetivo, a GAAR, como Norma Geral Antielisiva, forma o quadro normativo antielisivo e tem prioridade sobre partes dessa legislação, como as mais de 300 normas específicas antielisivas, ou *Targeted Anti-Avoidance Rules* (TAARs), a jurisprudência, as normas estabelecidas do guia de *disclosure* britânico, ou DOTAS²⁹⁹, as normas sobre as notificações de pagamento acelerado, ou *Accelerated Payment Notice* (APN)³⁰⁰³⁰¹, entre outras.

A GAAR traz uma definição para “abusivo” a partir de um teste duplo de razoabilidade, em que se leva em consideração, objetivamente, dois pontos: (i) se os arranjos e esquemas são, tendo em vista todas as circunstâncias relevantes, um razoável curso de ação; e (ii) se a visão de que eles são ou não razoáveis é, em si, razoável. Assim, não apenas os arranjos devem ser razoáveis, como também a visão subjetiva de quem assim procede. Além disso, todas as circunstâncias subjacentes devem ser levadas em consideração³⁰².

Paralela e mais objetivamente, a GAAR também traz alguns indicadores exemplificativos de abusividade na Seção 208, mas basicamente é de se verificar se o resultado tributário está de acordo com e é mais favorável que o resultado econômico ou a realidade dos arranjos, bem como um indicador de não abusividade, qual seja se os arranjos tributários estão de acordo com as práticas aceitas pelo HMRC, abreviação para *Her Majesty's Revenue and Customs*, a equivalente à Receita Federal do Reino Unido.

Na verdade, o HMRC apresenta um guia cinco partes³⁰³, a “A”, “B”, “C”, “D” e “E”. A parte “A” traz o propósito e status do guia. A parte “B” apresenta um resumo das metas que a GAAR é designado a atingir e como se operará para tanto. A parte “C” elucida alguns pontos específicos, como conceitos, procedimentos e legislação relacionada³⁰⁴.

²⁹⁹ https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/560047/dotas-guidance.pdf

³⁰⁰ <https://www.gov.uk/government/publications/ten-things-about-accelerated-payment-notices/ten-things-about-accelerated-payment-notices>

³⁰¹ https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/465787/151005_CC-FS24_10_15_PDF.pdf

³⁰² [https://www.lexisnexis.com/uk/lexispsl/tax/document/393773/58XF-RV11-F18C-V33C-00000-00/The+general+anti-abuse+rule+\(GAAR\)%E2%80%9494overview](https://www.lexisnexis.com/uk/lexispsl/tax/document/393773/58XF-RV11-F18C-V33C-00000-00/The+general+anti-abuse+rule+(GAAR)%E2%80%9494overview)

³⁰³ <https://www.gov.uk/government/publications/tax-avoidance-general-anti-abuse-rules>

³⁰⁴ https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/399270/2_HMRC_GAAR_Guidance_Parts_A-C_with_effect_from_30_January_2015_AD_V6.pdf

Como uma das partes úteis da GAAR no Reino Unido, tem-se a Parte “D” do Guia³⁰⁵, em que o HMRC inclui alguns exemplos de arranjos de planejamento tributários considerados abusivos e os que não procurariam impedir, de acordo com a Norma Geral. Isto é, este guia ilustra o que o HMRC considera uma estruturação ou planejamento aceitável ou não, com comentários para fundamentar a aceitação ou recusa.

Por fim, a Parte “E” é a que traz o processo relacionado à GAAR no Reino Unido³⁰⁶, desde o HMRC até as cortes e tribunais, quando em conexão com planejamentos tributários enquadrados nas pretensões regulatórias desta legislação. De se notar que esse guia do HMRC, cuja função de servir de auxílio à interpretação e aplicação da GAAR é expressamente reconhecido na legislação.

A Seção 211 (2) do *Finance Act 2013*³⁰⁷ estabelece que qualquer corte ou tribunal que considerar a aplicação da GAAR leve em conta as partes do Guia, as quais devem ter sido aprovadas por um Painel de Consulta, o *GAAR Advisory Panel*. Este guia deve, então, ser mantido sob revisão e atualização periódica pelo HMRC e pelo *GAAR Advisory Panel*. Vale salientar que todas as cinco partes do Guia tem a aprovação do Painel Consultivo, com efeito desde 30 de janeiro de 2015³⁰⁸.

Este mecanismo de consulta instituído com o *GAAR Advisory Panel* é outro mecanismo ao qual se deve dar destaque, pelo grau de relevância e de identidade com o que se tem pretendido com algumas propostas apresentadas no Brasil, especialmente a Emenda nº 78 à Medida Provisória nº 685 de 2015 e a do projeto “Macrovisão do Crédito Tributário”. Em outras palavras, a relevância deve-se pela pretensão de que este detalhe da experiência britânica seja visto com a perspectiva de adaptação para a regulação da Norma Geral Antielisiva no Brasil.

Com a preocupação de que as novidades trazidas com a GAAR sejam aplicadas responsabilmente e consistentemente, a Seção 211(2) da FA 2013 exige que as medidas tomadas em face de planejamentos tributários abusivos sejam iniciadas por uma autoridade

³⁰⁵

https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/399271/3_HMRC_GAAR_Guidance_Part_D_with_effect_from_XX_November_2014_chm_171214v2.pdf

³⁰⁶

https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/399273/4_HMRC_GAAR_Guidance_Part_E_with_effect_from_XX_November_2014.pdf

³⁰⁷

211 Proceedings before a court or tribunal

(2) In determining any issue in connection with the general anti-abuse rule, a court or tribunal must take into account— (a) HMRC’s guidance about the general anti-abuse rule that was approved by the GAAR Advisory Panel at the time the tax arrangements were entered into, and (b) any opinion of the GAAR Advisory Panel about the arrangements (see paragraph 11 of Schedule 43).

³⁰⁸

Embora a Parte “E” do Guia tenha sido igualmente revisada pelo Painel Consultivo e esteja em vigor desde a mesma data de 30 de janeiro de 2015, a Parte “E” não está sujeita à aprovação.

que tenha sido especificamente designada para este propósito pelo HMRC, neste caso um painel consultivo independente, o *GAAR Advisory Panel*. As autoridades administrativas do HMRC não podem, então, em nenhuma circunstância, tomar essas medidas relacionadas à GAAR sem este consentimento prévio, e o contribuinte tem o direito de requerer provas do consentimento.

Assim, em face de um processo em que se aplique a GAAR à análise do planejamento tributário, a proposta de aplicação deve ser posta diante de um painel de especialistas, independente do HMRC, que dará sua opinião se o planejamento em questão constitui uma hipótese permitida ou não. Importante trazer que, considerando haver uma vantagem tributária questionável, a autoridade administrativa notifica o contribuinte, que tem o prazo de 45 dias, prorrogáveis, para resposta. Ou seja, o processo começa com o HMRC. Mas, basicamente, o processo que envolve o *GAAR Advisory Panel* pode ser resumido, conforme diagrama trazido no ponto E3.10 da Parte “E” do guia, a seguir:

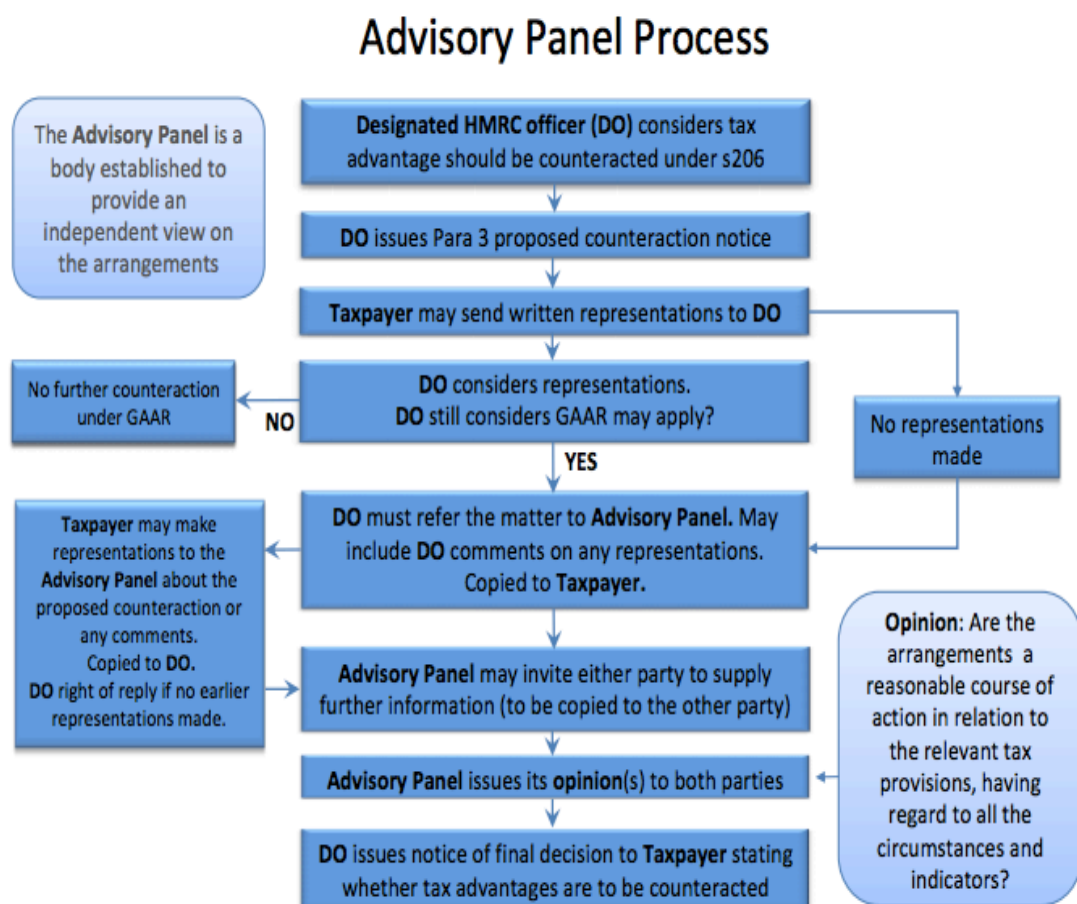


Diagrama 3 - Processo do Painel Consultivo Independente da GAAR no Reino Unido³⁰⁹

No Reino Unido, o *GAAR Advisory Panel* representa uma gama de interesses e proporciona uma visão independente do HMRC, de modo que nenhum funcionário do HMRC é membro do painel. Além disso, não há nenhum regime específico de penalidades e sanções na GAAR, de modo que apenas as penas já previstas na legislação britânica serão utilizadas para os casos de planejamento tributário considerado abusivo.

Dentro do *GAAR Advisory Panel*, um sub-painel, composto por três membros, é escolhido, para analisar cada matéria apresentada por um funcionário do HMRC, podendo apresentar uma ou mais opiniões, caso não haja unanimidade entre os membros, além de poder trazer a visão de quem não possuem informação suficiente que os leve a uma visão sobre a razoabilidade do planejamento tributário. Um detalhe é que não há audiências envolvendo o painel.

Sobre o impacto da legislação, em 23 de outubro de 2014, o HMRC informou oficialmente ter enviado já notificações sobre esquemas de planejamento tributário abusivo em montante superior a £ 25 milhões e, em janeiro de 2015, a expectativa de 43 mil contribuintes serem notificados cobririam mais de £ 7 bilhões em março de 2016³¹⁰.

Foi trazido ainda que³¹¹, a despeito dos 90 dias para pagamento antecipado demandado pelas notificações, os usuários de esquemas negociado, para efetuar os pagamentos, inclusive, muitos estão preferindo entrar em contato com o HMRC para negociar antes de receber as notificações. Uma mudança de cultura tem ocorrido, com a retirada de uma vantagem de fluxo de caixa financeira obtido com os ditos esquemas de planejamento tributário abusivo.

Além disso, o *National Audit Office* apresentou quão exemplar tem sido a tomada de medidas do HMRC em relação à GAAR e ao fortalecimento do regime de transparência, nas seguintes palavras³¹²:

HMRC's response to our and the Committee's recommendations on marketed tax avoidance has been exemplary. In the next parliament, the Committee may want to examine whether HMRC's new powers to tackle marketed avoidance are working as intended. HMRC will need to demonstrate that it is reducing its backlog of 65,000 open avoidance cases. It also faces the challenge of finding ways to measure the impact of new approaches it is introducing to promote compliance and prevent tax avoidance from happening. The impact of these will be harder for HMRC to measure than the additional tax yield HMRC secures from its investigations.

Uma expectativa de novidade para a questão foi trazida no *briefing paper* nº 06265 da biblioteca da *House of Commons*, de 19 de abril de 2016³¹³ e proveniente de documento de consulta do HMRC sobre o a possibilidade de reforço nas sanções para esquemas de evasão fiscal³¹⁴, qual seja a instituição de penalidades diferentes para grupos considerados *serial avoiders*, incluindo a possibilidade de divulgação de nomes, tendo em vista a eficiência atualmente apresentada pelos riscos reputacionais.

Em 2015, quando efetivamente a GAAR começaria a ter resultado com as entregas das declarações tributárias de 2013 em 2014, então, a *National Audit Office* publicou um relatório sobre o progresso desde 2010 e uma análise das propostas do HMRC de aumentar a

³¹⁰ <http://www.wired-gov.net/wg/news.nsf/articles/Tax+avoidance+demands+top+250m+23102014101038?open>

³¹¹ <http://www.wired-gov.net/wg/news.nsf/articles/Tax+avoidance+demands+top+250m+23102014101038?open>

³¹² <https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2015/02/Increasing-the-effectiveness-of-tax-collection-a-stocktake-of-progress-since-2010.pdf>

³¹³ <file:///Users/brunonepomuceno/Downloads/SN06265.pdf>

³¹⁴ https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/399823/Strengthening_sanctions_for_tax_avoidance_-_consultation_document.pdf

efetividade das medidas contra planejamentos tributários abusivos e para melhorar a arrecadação e já confirmou a eficácia das medidas na renovação da cultura dos contribuintes³¹⁵.

Uma questão ainda pendente de implementação, mas que merece urgente atenção é a que envolve planejamentos e evasão tributária internacional. Como se pode extrair da Parte “B” do Guia do HMRC para a GAAR³¹⁶, mais especificamente em seu item “B5”, a GAAR britânica não se aplica a casos de planejamento tributário internacional, embora haja inúmeros casos que têm atraído a atenção nos debates parlamentares e da mídia.

Para estes casos envolvendo investimentos e negócios em mais de uma jurisdição, a princípio, há uma rede de tratados com intuito de não haver dupla tributação ou não tributação. No Reino Unido, são 138 tratados firmados³¹⁷ e eles têm efeito no direito tributário doméstico, de acordo com a Seção 2 do *Taxation Act 2010*³¹⁸. Desta forma, o planejamento tributário internacional, no limbo do abusivo ou não, não se pode considerar uma questão resolvida nem mesmo no Reino Unido.

Trazendo a questão mais especificamente, mesmo o Reino Unido se apresentando em todas as iniciativas multilaterais do G8, G20, OCDE e com um considerável número e espécies de tratados internacionais para combater a evasão tributária internacional, alguns casos de planejamento tributário internacional ainda têm fugido ao alcance do HMRC, por se usarem de estratégias e estruturas não proibidas em nenhum dos países envolvidos e em consonância com todos os ditames dos tratados internacionais, mas com um impacto de

³¹⁵ <https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2015/02/Increasing-the-effectiveness-of-tax-collection-a-stocktake-of-progress-since-2010.pdf>. Acesso em 12/01/2017.

³¹⁶ https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/399270/2_HMRC_GAAR_Guide_Parts_A-C_with_effect_from_30_January_2015_AD_V6.pdf Acesso em 12/01/2017.

³¹⁷ <https://www.gov.uk/government/collections/tax-treaties> Acesso em 12/01/2017.

³¹⁸ **2 Giving effect to arrangements made in relation to other territories**

(1) If Her Majesty by Order in Council declares—

(a) that arrangements specified in the Order have been made in relation to any territory outside the United Kingdom with a view to affording relief from double taxation in relation to taxes within subsection (3), and

(b) that it is expedient that those arrangements should have effect,
those arrangements have effect.

(2) If arrangements have effect under subsection (1), they have effect in accordance with section 6.

(3) The taxes are—

(a) income tax,

(b) corporation tax,

(c) capital gains tax,

(d) petroleum revenue tax, and

(e) any taxes imposed by the law of the territory that are of a similar character to taxes within paragraphs (a) to (d).

(4) In this Part “double taxation arrangements” means arrangements that have effect under subsection (1).

redução na responsabilidade tributária avassalador, como são os casos que envolvem as gigantes de tecnologia no mundo, entre os quais Google, Apple e Facebook.

Em tom ilustrativo, vale a pena a referência ao caso emblemático da Google, que causou revolta com uma tributação global muito abaixo do que se pode considerar como razoável e que acabou provocando mudanças importantes no cenário internacional, como o fim da estruturação conhecida como “*the double irish and the dutch sandwich*” na Irlanda a partir de 2020 e levou a Inglaterra a criar um o novo tributo, o *Diverted Profits Tax – DPT*, como estratégias para conter a evasão tributária internacional. Uma verdadeira ruptura mundial, representando abandono radical da forma pela substância!

Fato é que, imediatamente antes da oferta inicial de suas ações, ou *IPO – Initial Public Offering* -, as tecnologias de pesquisa e publicidade foram transferidas para uma *Holding* subsidiária da Google em Dublin, mas que, segundo as leis da Irlanda e para propósitos tributários, uma residente de Bermudas. Intangíveis, como patentes, logomarcas, rótulos e algoritmos são realmente muito difíceis de serem avaliados, o que os torna muito fácil de serem manipulados. Assim, com o fluxo de capital para Bermudas, os lucros gerados são entendidos de serem tributados lá, onde a alíquota do Imposto de Renda é nada menos que 0%. Por formas muito similares, os gigantes tecnológicos acabaram se valendo desse tipo de estratégia, para evitar o pagamento de tributos e se terem se tornado os gigantes da nova economia.

O *Diverted Profits Tax*, pelos propósitos imediatos a que veio, passou, então, a ser conhecido como o “Google Tax”³¹⁹. No caso do Reino Unido, que inovou com a medida, Embora haja quem questione sobre o sucesso da medida, avaliando potenciais incompatibilidades com o Direito da União Europeia, com os tratados para evitar a dupla tributação e mesmo com os Direitos Humanos, como Dan Neidle, em seu artigo “*The diverted profits Tax: flawed by design?*”³²⁰, em resposta ao artigo, Philip Baker, em “*Diverted profits tax: a partial response*”³²¹, traz que muito provavelmente o tributo sobreviveria se questionado pelas cortes europeia e britânica e que, se for o caso de se entender pela sua incompatibilidade, deveria se admitir que há pouco a ser feito para combater a erosão da base tributável pela transferência dos lucros para outras jurisdições, a curto prazo, sem que houvesse uma completa mudança no cenário internacional e, inclusive, doméstico, dos

³¹⁹ <http://www.francisclark.co.uk/news-views/blog/google-tax-diverted-profits-tax/> . Acesso em 06/01/2017.

³²⁰ NEIDLE, Dan. *The diverted profits Tax: flawed by design?*, British Tax Review, vol. 60. Thomson Reuters, 2015, pp. 147-166.

³²¹ BAKER, Philip. *Diverted profits tax: a partial response*. British Tax Review, vol. 60. Thomson Reuters, 2015, pp. 167-171.

paraísos fiscais e países de tributação favorecida. Assim, pela perspectiva de regulação de acordo com as diretivas da OCDE e do relatório BEPS, bem como pela arrecadação em uma zona tão intocável do planejamento tributário, sob os mesmos moldes, algumas jurisdições já o incorporaram ao ordenamento, como Índia³²²³²³, França³²⁴, e outras jurisdições já encaram propostas de incorporação, como a Austrália³²⁵ e a Indonésia³²⁶.

De outro lado, diante da pressão internacional, como alhures anunciado, em 2014, a Irlanda declarou o encerramento do benefício decorrente da estratégia “*double irish*”, a partir do ano de 2020³²⁷, medida, então, considerada não apenas devida, mas um marco inicial nas reformas tributárias³²⁸ para contenção dos planejamentos tributários na esfera internacional. O ponto relevante de interseção no tratamento pelos Estados Unidos dos planejamentos tributários internacionais é o combate aos paraísos fiscais e às jurisdições de tributação favorecida, cujos sistemas tributários, através das brechas, levam a uma transferência de lucros, possibilitando uma redução considerável da carga tributária. E não se trata apenas de países tradicionalmente conhecidos por serem paraísos Fiscais, como Bermudas ou Ilhas Cayman, mas também de concessões em países que supostamente não seriam considerados através da hoje tão disseminada *State Aid*, definida como uma vantagem em qualquer forma conferida seletivamente a determinadas empresas pelas autoridades nacionais³²⁹.

Tanto assim é, que, em 30 de agosto de 2016, Margrethe Vestager, da Comissão Europeia de Concorrência, declarou que os benefícios tributários da Apple eram ilegais, com a mensagem de que Estados-membros não poderiam conceder benefícios tributários injustos para empresas selecionadas, não interessante se são estrangeiras, grandes ou pequenas, partes de um grupo ou não, com base nas normas de *State Aid*³³⁰, aplicáveis a qualquer empresa que escolham operar no Mercado Comum Europeu. Na declaração, Vestager elogia ainda a

³²² <http://economictimes.indiatimes.com/news/economy/policy/apple-netflix-microsoft-amazon-and-ibm-may-have-to-play-google-tax-in-india/articleshow/56027728.cms> Acesso em 06/01/2017.

³²³ <http://www.dnaindia.com/money/report-what-s-the-new-google-tax-all-about-and-who-will-pay-it-2194167> Acesso em 06/01/2017.

³²⁴ <https://tax.thomsonreuters.com/blog/checkpoint/French-National-Assembly-Approves-Diverted-Profits-Tax-Proposals> Acesso em 06/01/2017.

³²⁵

http://www.aph.gov.au/About_Parliament/Parliamentary_Departments/Parliamentary_Library/pubs/rp/BudgetReview201617/ProfitTax Acesso em 06/01/2017.

³²⁶ <http://www.thejakartapost.com/academia/2016/12/22/a-google-tax-do-we-need-one.html> Acesso em 06/01/2017.

³²⁷ <https://www.forbes.com/sites/kellyphillips/2014/10/15/ireland-declares-double-irish-tax-scheme-dead/#30561d30fffd> Acesso em 06/01/2017.

³²⁸ <http://www.irishtimes.com/business/economy/ending-double-irish-should-be-start-of-tax-changes-us-lawmaker-1.2073198> Acesso em 06/01/2017.

³²⁹ http://ec.europa.eu/competition/state_aid/overview/index_en.html

³³⁰ http://ec.europa.eu/competition/state_aid/studies_reports/sa_manproc_en.pdf

decisão de ilicitude, por mostrar que é possível, através do órgão, agir quando um Estado-membro conceder *State Aid* para uma determinada empresa, uma vez que concessões ilegais do tipo prejudicam a concorrência, tendo em vista ser de amplo conhecimento que cabe aos governos tomar medidas para que haja neutralidade tributária em prol do funcionamento do mercado, princípio este incorporado, no caso europeu, nos artigos 109 a 113 do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE)³³¹.

Considerando a representatividade do debate e mesmo do combate aos paraísos fiscais, países de tributação e *State Aid*, por serem penalizados pela transferência de lucros e consequente erosão da base tributável, os Estados Unidos e o Reino Unido chamaram a atenção por outra razão, qual seja a de combater algo que eles mesmos promovem. Em outras palavras, ambas as jurisdições foram atacadas pela mídia internacional sob a alegação de hipocrisia. Na Conferência Anti-corrupção de Londres de 2016, por exemplo, o representante da Ilha de Man chegou a afirmar que os Estados Unidos são o maior paraíso fiscal e de proteção ao sigilo no mundo, por referência as regras de Delaware, Wyoming e Nevada, crítica que foi acompanhada pelos representantes das Ilhas Cayman e das Bermudas, uma vez que os Estados Unidos têm, paradoxalmente, um papel tão ativo na promoção do acesso à informação e no combate à evasão fiscal³³²³³³. Da mesma forma, com a exposição dada pelo escândalo *Panama Papers*, foi igualmente alegada a hipocrisia do Reino Unido em relação ao combate à evasão fiscal, devido aos paraísos fiscais do próprio Reino Unido, como Ilha de Man, Bermudas, Ilhas Cayman e as Ilhas Virgens Britânicas, revelando hipocrisia, inclusive, do Primeiro Ministro por ter se envolvido em esquema de evasão fiscal³³⁴³³⁵³³⁶.

Neste contexto, como muito de cada uma das realidades se apresenta supostamente como evolução entre as presentes perspectivas de evolução, paira uma dúvida: o Reino Unido e os Estados Unidos são paradigmas regulatórios, cujo modelo deve ser referenciado e transplantado, ou apenas antecipados oportunistas hipócritas? Tendo em vista as perspectivas do trabalho, céticas quanto a transplantes de perfil *agenda blueprint*, mas em busca de eficientes paradigmas pontuais de regulação para uma Norma Geral antielisiva brasileira, pretende-se dar atenção à dúvida levantada no próximo tópico do trabalho.

³³¹ <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:12012E/TXT&from=BG>

³³² <https://www.ft.com/content/39a8a40c-1859-11e6-bb7d-ee563a5a1cc1>

³³³ <http://www.independent.co.uk/news/world/politics/tax-havens-accuse-us-of-hypocrisy-over-tax-avoidance-a7028006.html>

³³⁴ <http://www.independent.co.uk/news/business/news/the-panama-papers-expose-the-gulf-between-what-the-government-says-and-does-about-tax-laws-a6968451.html>

³³⁵ <http://www.royalgazette.com/business/article/20170206/richards-accuses-uk-of-hypocrisy>

³³⁶ http://www.huffingtonpost.co.uk/entry/this-video-highlights-the-hypocrisy-of-david-cameron-on-tax-avoidance_uk_57078ac6e4b00c769e2dad4

5.2. “One size fits all”: os paradigmas representam modelos a serem transplantados?

Em relação a ambos os Estados Unidos e o Reino Unido, não há mais suspeitas acerca da magnitude da erosão da base tributável e transferência de lucros causada pelos grandes grupos econômicos e empresas multinacionais. Indicações, evidências e números de inúmeros bancos de dados demonstram categoricamente este fato. Em face disso, uma progressos normativos têm sido dados, mas o Congresso e o Parlamento assumem um papel ainda mais importante, ao serem levados a pensar “fora da caixa”, com uma distanciada visão, mas não desfocada, investigando, para regular e legislar em consistência com as demandas domésticas e diretivas internacionais.

Diante disso, sob a constatação de que as brechas legislativas podem refletir a extensão da falta de *compliance* dos contribuintes³³⁷, um crescente escrutínio de esquemas de evasão tributária têm sido realizado em ambas as realidades, com a ideia de que já seriam capazes de ter um considerável impacto na mudança de comportamento das empresas³³⁸. Assim, medidas tanto genéricas e focadas têm sido tomadas, fundamentas por pesquisas e investigações, com uma vastidão de dados coletada. O papel do Legislativo demonstra-se imprescindível, endereçando a evasão tributária, porque o tempo urge por reforma, e a reforma se conforma a partir da política, à qual se pode atribuir o espírito da lei. Não há possibilidade, todavia, para mais retardos ou erros substanciais, afinal, há bilhões de dólares por ano em jogo, e o resultado jamais poderia significar uma piora no ambiente de negócios, além do que se encontra atualmente.

Sendo assim, por maior impacto que tenha, não é importante aos restritos propósitos regulatórios brasileiros se as referidas jurisdições são ou não oportunistas hipócritas, se são antecipadas na regulação da matéria. A antecipação conferida por um sistema mais flexível, como o *Common Law*, é que atrai a atenção para as posturas regulatórias e para a política envolvida. A hipocrisia pode ser combatida até mesmo com estratégias que envolvem *naming*

³³⁷ <https://www.irs.gov/uac/IRS-Understanding-Taxpayer-Compliance-Behavior>.

³³⁸ Recomenda-se a entrevista do Senador Carl Levin, em 18 de agosto de 2014. Disponível em: <http://www.taxanalysts.com/www/features.nsf/Articles/9585536F3BDE84E285257D380055BEE6?OpenDocument>. Em uma parte da entrevista, ele responde que “*And I think we've changed the climate in terms of corporate tax loopholes. I really believe that the work that we've done -- because it's large measure, because it's in-depth, it's bipartisan, it's thorough -- it's going to lead to some real, real changes in the area of tax loopholes. Now that doesn't directly answer your question about corporate behavior, but that will affect corporate behavior if we can accomplish the closing of those loopholes.*”

*and shaming*³³⁹ e crises de confiança entre as jurisdições com as quais tem relações e tratados, levando às mais variadas realocações possíveis entre os *players* globais, mas não é esta a pretensão do trabalho. Como são importantes figuras nas transações globais, também têm sido penalizadas pela falta de transparência e pelas consequências das brechas legislativas, por meio de planejamentos tributários. Que sejam extraídas para referências de modelo apenas as medidas resolutivas e as nuances da política pretendida, afinal, descrentes da perspectiva de “*one size fits all*”, não se tratam de transplantes institucionais, mas importações adaptadas funcionais.

Assim, uma aproximação dos paradigmas regulatórios trouxe como principal percepção a da adoção ampla do critério da “substância econômica” nas lentes de observação do intérprete e aplicador do direito, com base em uma política mais próxima do realismo que da forma com que se performa a operação, trazendo consigo, assim, as teorias correlatas da “primazia da substância sobre a forma” e do “propósito negocial”, incrustadas na política de ambas as realidades e seguindo as diretivas internacionais apresentadas, concretizadas, por exemplo, em decisões como a recentemente proferida da Apple, pela Comissão Europeia. Não se trata da finalidade, mas de uma perspectiva regulatória que, pela velocidade com que a realidade se transforma, deve ser sempre revista e readaptada, afinal, esta é a era digital, a era da globalização, e a efemeridade atinge todos os setores sociais, ou seja, não se pode mais se velar por uma estrutura rígida, como a que muito se valoriza ainda no Brasil, pois são capazes de levar a uma completa falência institucional, como já visto ter ocorrido no Brasil com o CARF, e até mesmo sistêmica, com a ilustração do atual caos global. Avaliando os Estados Unidos e colocando-se favorável a um reforço da tendência da *economic substance* em relação a interpretações estritas da legalidade, é esta a conclusão de Tracy A. Kaye, segundo a qual “é importante continuar o debate sobre os sucessos ou falhas de cada uma dessas

³³⁹ Traduzido literalmente de “nomeando e envergonhando”, por se dar repercussão negativa ao nome do contribuinte relacionado a práticas reprováveis, desde que assim seja considerado socialmente. A estratégia do “*naming and shaming*” ganhou corpo, inicialmente, no combate a abusos a direitos humanos, utilizada seja por parte da mídia, dos governos ou de organizações não-governamentais – ONGs, na tentativa de expor governos, indivíduos ou empresas, extensiva a inúmeros pontos da seara criminal. Importada para o cenário da sonegação fiscal, estratégia de publicação dos contribuintes inadimplentes tornou-se notória com a Seção 94 do *Finance Act 2009*, lei que permitiu adoção da medida no Reino Unido, tendo a primeira publicação ocorrido em 1º de abril de 2010 (Cf. <https://www.gov.uk/government/publications/publishing-details-of-deliberate-tax-defaulters-pddd#history>. Acesso em 23/02/2017.), desde então sendo avaliada ou implementada em outras jurisdições além do Brasil, como Austrália (<http://www.abc.net.au/news/2015-08-17/multinational-tax-avoiders-could-be-named-and-shamed/6701550>. Acesso em 23/02/2017.), Nova Zelândia (http://www.nzherald.co.nz/business/news/article.cfm?c_id=3&objectid=61908 . Acesso em 23/02/2017.), Canadá (<https://www.thestar.com/opinion/editorials/2016/04/11/crackdown-on-canadas-tax-dodgers-should-include-naming-and-shaming-editorial.html> . Acesso em 23/02/2017.) e Índia (<http://economictimes.indiatimes.com/wealth/tax/income-tax-department-to-name-and-shame-crorepati-defaulters-this-fiscal/articleshow/52421542.cms> . Acesso em 23/02/2017.).

estratégias e, constantemente, promover modificações e adaptações”³⁴⁰. Vale salientar que essa flexibilidade já podia ser percebida desde o princípio, com a proposta de codificação do Comitê Conjunto em Tributação do Congresso dos Estados Unidos (*Joint Committee on Taxation - JCT*), em 2010, cuja descrição da proposta previa não mudar o quadro jurídico existente sobre o qual a aplicabilidade da doutrina for determinado, bem como o intento de mudar a análise de custo-benefício dos contribuintes e combater comportamentos agressivos dos contribuintes em planejamentos tributários³⁴¹.

Partindo para ganhos de perspectiva na regulação pontuais, não se pode ignorar a representatividade, como instrumento promotor de “*responsiveness*”³⁴² que se pode ter com a instituição de um Painel ou Comitê Consultivo Independente, tal qual criado no Reino Unido o *GAAR Advisory Panel*, para avaliar os casos de aplicação da Norma Geral Antielisiva e publicar periodicamente suas consultas, sem falar que o Comitê abre a possibilidade das consultas prévias e após a realização dos atos, de modo que a estratégia regulatória não se baseie apenas nos tradicionais métodos de detecção e punição, atualmente revistos, uma vez que a punição pode ser vista por meios de *naming and shaming*, em que a própria sociedade, com valores ressignificados, pune os agentes de condutas consideradas reprováveis socialmente³⁴³, dispensando ações do maquinário estatal e, com isso, reduzindo custos.

³⁴⁰ KAYE, Tracy A. *United States*. In: BROWN, Karen B (editor). *A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance*. New York: Springer, 2013, p. 379.

³⁴¹ Cf. CUMMINGS JR., Jasper L. *The Supreme Court's Federal Tax Jurisprudence: An Analysis of the Fact Finding Methods and Statutory Interpretation from the Court's Tax Opinions, 1801-Present*. Washington: American Bar Association Section of Taxation, 2010, p. 213.

³⁴² A estratégia é levada em destaque, pois pode atender a uma certa “*responsiveness*”, isto é, ser considerada uma forma de regulação responsiva, e países em desenvolvimento, como o Brasil, têm grande possibilidade de se beneficiar desse tipo de estratégia na tentativa de regulação em espaços com pouca capacidade regulatória, conforme observado por John Braithwaite (Cf. BRAITHWAITE, John. *Responsive Regulation and Developing Economies*. *World Development*, vol. 34, issue 5, 2006, pp. 884-898). Responsividade como atenção a uma justiça social, parte da ideia de que os sistemas normativos não são perfeitamente fechados, com normas e conceitos suficientemente definidos a ponto de cobrir toda uma organização social, podendo ser igualmente levantada no contexto da organização dos negócios e, especificamente, aos casos de planejamento tributário e de sonegação fiscal pelas brechas da lei. A conclusão do artigo de Braithwaite traz que às economias em desenvolvimento falta a capacidade de melhor promover regulação responsiva tão bem quanto as já desenvolvidas, e faz sentido, afinal, quando se imaginaria uma empresa no Brasil recolher mais tributos do que deveria, pelas brechas que utiliza, espontaneamente, apenas com o intuito de remediar danos reputacionais? Talvez não hoje, mas é uma circunstância que pode ser construída, via estratégias de “*responsiveness*” na regulação, para os casos de planejamento tributário.

³⁴³ No Brasil, uma vez que não se considera amplamente reprovável a conduta do sonegador, cujo adjetivo mais levantado no contexto é o de “sobrevivente”, ainda não se sabe se a ausência de consciência de reprovação acaba por minar de certa forma a efetividade desta estratégia no Brasil. O ponto é que uma mudança cultural é necessária, mas os primeiros passos já foram dados. Atualmente, apresentam-se, como estratégias de “*naming and shaming*” implementadas no Brasil, além utilização das Certidões de Regularidade Fiscal, a recente publicação de sonegadores pelo Ministério da Fazenda. A lista dos devedores, que foi regulamentada pelas Portarias da PGFN nº 721, de 11 de outubro de 2012 e nº 430, de 04 de junho de 2014, divulga, no sítio eletrônico da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, a relação atualizada das pessoas físicas e jurídicas que possuírem débitos inscritos em dívida ativa que não estejam suspensos ou discutidos em juízo. Esta estratégia de listar o nome dos devedores tem a intenção de, por meio da imagem, fazer com que, a curto prazo, os

Quanto ao *Diverted Profits Tax*, por sua vez, deve-se dizer que o Brasil ainda engatinha em flexibilizar sua estrutura rígida regulatória e já assola os contribuintes com uma alta carga tributária no consumo, além de não ter uma realidade tão internacionalizada ainda dos seus negócios, de modo que podem ser um passo a serem avaliados futuramente, em um contexto diferente, em que todas as medidas já não sejam mais suficientemente eficientes, como é o caso dos países em que a Google deixou “gaps” de tributação considerável, por insuficiência regulatória perante as brechas. Não é medida compatível e, portanto, não se aplicaria ao Brasil, mas não poderia deixar de ser evidenciada, pela inovação, como instrumental de combate à transferência de lucros e erosão da base tributável. Assim, considerando as peculiaridades institucionais brasileiras, não se pode negligenciar o cenário do desenvolvimentismo nacional, para se pensar na viabilidade de conformação de novas possibilidades regulatórias.

contribuintes sanem as pendências, no intuito de reparar um eventual dano à imagem, e, a médio e longo prazo, crie-se a consciência social de reprovação, a ponto de evitarem de todas as formas serem listados. Para se ter noção da realidade brasileira, se filtrados os registros apenas por dívida tributária não previdenciária e para valores apenas acima de R\$ 1 bilhão, é apresentado um resultado listado de 150 contribuintes inadimplentes (<https://www2.pgfn.fazenda.gov.br/ecac/contribuinte/devedores/listaDevedores.jsf?sessionId=AC4B716B00A51CF07A556A246F5534BC.app1>. Acesso em 23/02/2017.), cujo montante das dívidas ultrapassa os R\$ 300 bilhões, apenas uma amostra da estatística da PGFN de que menos de 13 mil pessoas, físicas ou jurídicas, devem R\$ 900 bilhões em tributos, no meio dos dados de aproximados R\$ 1,8 trilhão de sonegação e 4,3 milhões de devedores (<http://www.poder360.com.br/economia/menos-de-13-mil-pessoas-e-empresas-devem-r-900-bilhoes-em-impostos/>. Acesso em 12/01/2016.). Isto é, embora inortodoxa sob o senso comum, a medida brasileira de exposição tem suas debilidades na base do sistema, mas se antecipou ao que, em breve, deve tornar-se amplamente utilizado entre as administrações tributárias mais modernas.

CAPÍTULO III - DIANTE DO DIAGNÓSTICO, FORMULAÇÕES NORMATIVAS À PROVA: UMA CONTRIBUIÇÃO AO DESENREDO DA REGULAÇÃO DA NORMA GERAL ANTIELISIVA BRASILEIRA

1. Entre o problema e a hipótese: a regulação da Norma Geral Antielisiva testada

Como já se deu para perceber a partir dos tópicos deste estudo, o planejamento tributário é uma das questões que mais impacta os negócios e que mais carece de um tratamento apropriado no Brasil. Isto, porque, nas elucidativas palavras de Eurico de Santi³⁴⁴:

(..) instala-se nos limites do direito: nas difíceis, intrincadas e quase sempre inexploradas áreas de penumbra na teoria do direito, entre o direito e o não- direito, entre a moral-social e a letra da lei – retratando os limites da forma no direito –, entre a legalidade e a insegurança, entre a validade e a não-validade dos atos e negócios jurídicos, entre os interesses privado e público, entre a incidência e a não-incidência, entre o lícito e o ilícito.

Ou seja, o planejamento tributário permeia estes limites do direito e, por isso, causa bastante transtorno aos contribuintes que pretendem se estruturar e operar da forma mais otimizada possível, em relação aos tributos, bem como ao fisco, que assume a responsabilidade de fazer a triagem desses casos limítrofes e sem regulação, sob a pressão de, por um lado, não autuarem e sofrerem com a responsabilidade funcional³⁴⁵ e, por outro, prejudicar as empresas, que são o veículo motor da economia.

Exatamente diante deste contexto, pretende-se oferecer com este trabalho uma contribuição com recomendações testadas para uma efetiva proposta de regulação para a Norma Geral Antielisiva brasileira e, tendo em vista as propostas descritas que foram apresentadas no Congresso, este capítulo tem o objetivo de confrontar cada uma das propostas

³⁴⁴ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Planejamento tributário e Estado de Direito: fraude à lei, reconstruindo conceitos*. Revista Fórum de Direito Tributário, v. 20, p. 97-128, 2006.

³⁴⁵ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. **A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.** (Grifos acrescidos)

brasileiras com testes, para se verificar se superariam ou atenderiam demandas consideradas essenciais por alguns especialistas e estudiosos do tema.

1.1. Desafios Institucionais

O primeiro teste consta dos desafios institucionais que qualquer proposta normativa tende a encarar na realidade brasileira, trazido no brilhante e pragmático trabalho de dissertação de Válder Pedrosa Barretto Júnior, sobre “Planejamento Tributário na jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: desafios de uma pesquisa empírica”³⁴⁶, em que analisa as decisões proferidas de 2006 a 2008, a partir de pesquisa das expressões *planejamento tributário, evasão e elisão*.

Neste teste, portanto, pretende-se verificar se as propostas apresentadas no Congresso Nacional e a única nº 78 à Medida Provisória nº 685 de 2015 seriam capazes de superar os desafios institucionais encontrados no Brasil para uma regulação da Norma Geral Antielisiva, quais sejam: (i) complexidade das operações e capacidade de detecção; (ii) irradiação de incentivos pela legislação; (iii) irradiação de incentivos pela aplicação coerente do Direito; (iv) irradiação de incentivos pelas penalidades; e (v) irradiação de incentivos pelas instituições informais.

A partir do quadro a seguir, objetiva-se e sistematiza-se o presente teste:

Tabela 6 - Desafios Institucionais³⁴⁷

	<u>Complexidade das operações e capacidade de detecção</u>	<u>Irradiação de Incentivos pela Legislação</u>	<u>Irradiação de Incentivos pela Aplicação Coerente do Direito</u>	<u>Irradiação de Incentivos pelas Penalidades</u>	<u>Irradiação de Incentivos pelas Instituições Informais</u>
PL 133/2007					

³⁴⁶ BARRETO JÚNIOR, Válder Pedrosa. *Planejamento Tributário na jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: desafios de uma pesquisa empírica*. 229 págs. Dissertação de mestrado, defendida na Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, em 22 de abril de 2010.

³⁴⁷ Elaboração própria, com base em: BARRETO JÚNIOR, Válder Pedrosa. *Planejamento Tributário na jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: desafios de uma pesquisa empírica*. 229 págs. Dissertação de mestrado, defendida na Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, em 22 de abril de 2010.

PL 536/2007					
PL 888/2007					
PLP 88/2011					
PLS 97/2013	X	X		X	
PLS 537/2015		X		X	
Emenda nº 78	X	X	X	X	X

Sobre a complexidade das operações, Valter Pedrosa verificou a alta complexidade das operações realizadas, levando ao comprometimento da detecção, pois a fiscalização tradicional não consegue ter alcance, sem falar que os auditores ainda não demonstram estar atentos às características das operações nem às decisões do CARF³⁴⁸.

No entanto, pode-se alegar que as dificuldades probatórias e cognitivas decorrem da ausência de um arcabouço normativo, uma vez que os auditores fiscais são guiados pelo princípio administrativo da legalidade, que, embora haja divergências sobre a aplicação³⁴⁹, para o caso em questão, ou seja, a positivação é entendida como a alternativa mais interessante à solução das incertezas.

Assim, da análise das propostas acima elencadas em relação ao primeiro desafio institucional, apenas a PLS nº 97 de 2013 e a proposta de Emenda nº 78 à MP nº 685 de 2015 apresentaram meios concretos passíveis de superar o desafio da complexidade das operações e capacidade de detecção, tendo em vista a existência de um registro dos casos de planejamento tributário considerados abusivos valendo destacar que ainda incipiente a proposta da PLS nº 97 em relação à Emenda nº 78.

Em relação ao segundo desafio institucional, de que a legislação seja capaz de irradiar incentivos por meio de estímulo aos comportamentos desejados e de inibição aos

³⁴⁸ BARRETO JÚNIOR, Valter Pedrosa. *Planejamento Tributário na jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: desafios de uma pesquisa empírica*. 229 págs. Dissertação de mestrado, defendida na Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, em 22 de abril de 2010, p. 193.

³⁴⁹ SUNDFELD, Carlos Ari. *Direito Administrativo para Céticos*, 2a. Ed. São Paulo: SBDP/ Direito GV/ Malheiros Editores, 2014, p 46.

indesejáveis, Valter Pedrosa identifica não haver parâmetros para a compreensão do que é um planejamento tributário permitido ou não, ao mesmo que demanda que a experiência adquirida com as reiteradas decisões do CARF devam ser repassadas à população por meio legislativo³⁵⁰.

Para tanto, apenas foram marcadas no quadro as hipóteses cujos incentivos atingiram os estímulos e inibições, de modo que apenas os PLS nº 97 de 2013 e nº 537 de 2015 e a Emenda nº 78 à MP nº 685 de 2015 oferecem o estímulo de tratamento mais vantajoso a quem declara espontaneamente, ao mesmo que retiram as vantagens de quem simula ou dissimula quanto aos fatos vivenciados.

Tratando do terceiro desafio institucional, de existência de “irradiação de incentivos pela aplicação coerente do direito”, Pedrosa apresentou a “existência de resultados incoerentes, levando em consideração os parâmetros oferecidos pelas outras decisões sobre a oponibilidade do planejamento tributário realizado”³⁵¹.

Com a aplicação de entendimentos realizada de forma ineficiente, não se consegue irradiar os incentivos previstos na legislação. Então, conclui pela “busca pela implementação de mecanismos que sejam capazes de aumentar a eficiência dos órgãos de aplicação e julgamento” para a regulação das operações de planejamento tributário³⁵².

Assim, tomando por base apenas as propostas que se mostraram capazes de apresentar incentivos por meio da legislação, a única complementarmente capaz de irradiar incentivos por meio da aplicação do direito foi a proposta da Emenda nº 78 à Medida Provisória nº 685 de 2015, por estabelecer que a Receita Federal faculte a apresentação de uma Declaração de Registro de Operações – DRO, bem como constitua um Cadastro de Operações Rejeitadas pela Administração Tributária – CORAT, cujas inclusões demandam Parecer Normativo, sujeito a consulta pública.

Já com relação ao quarto desafio institucional a ser superado, qual seja o de “irradiação de incentivos pelas penalidades”, Pedrosa identificou que este “foi um ponto de grande incoerência entre as decisões que, para as mesmas condutas, ora aplicavam multas de setenta e cinco por cento, ora entendiam que era devida a multa qualificada de cento e

³⁵⁰ BARRETO JÚNIOR, Valter Pedrosa. *Planejamento Tributário na jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: desafios de uma pesquisa empírica*. 229 págs. Dissertação de mestrado, defendida na Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, em 22 de abril de 2010, p. 194-195.

³⁵¹ Idem, *Ibidem*, p. 197.

³⁵² Idem, *Ibidem*, p. 197.

cinquenta por cento”³⁵³, de modo que seriam necessárias mais clareza e efetividade na legislação.

A despeito do entendimento, o que se demanda é uma regulação clara sobre os limites dos casos em que se aplica cada categoria de multas, para que haja uma melhor aplicação das penalidades. Assim, embora todos instituíam a possibilidade de desconsideração, apenas os Projetos de Lei do Senado nº 97 de 2013 e nº 537 de 2015 e a Emenda nº 78 à MP nº 685 de 2015 trazem a dispensa da multa qualificada para os casos de declaração do contribuinte, mas, ao mesmo tempo, nenhuma das propostas estabelece a aplicação de uma penalidade mais gravosa do que a já prevista na legislação penal.

Por fim, em relação ao quinto e último desafio institucional trazido por Valter Pedrosa, o de “irradiação de incentivos pelas instituições informais”, levanta-se que a regulação deve ser capaz de “estimular a incidência das limitações provenientes das instituições informais (sanções ou convenções sociais, costumes, códigos de conduta, etc.).”³⁵⁴

Fato é que, hodiernamente, não há uma reprovação social aos contribuintes que se estruturam ou operam com excessos e abuso, via planejamentos tributários. Em vez disso, o que existe é um clamor por não transparência entre as empresas, por alegação de prejudicar os mecanismos concorrenciais, ao mesmo que um lamento pelas empresas que são autuadas injustamente por planejarem, já que integram o motor da economia.

Isto é, a transparência de informações e seu lado inverso, o combate ao sigilo, são já amplamente considerados como capazes de promover impactos benéficos. Fundamentando essa assertiva, no seguinte trecho, o Nobel Joseph E. Stiglitz³⁵⁵ apresenta os efeitos econômicos adversos da decisão política de se manter o sigilo:

É, de modo geral, reconhecido atualmente que informações melhores e tempestivas resultam em melhor e mais eficiente alocação de recursos. A crescente parcela da força de trabalho envolvida na coleta, processamento e disseminação das informações é uma prova da sua importância. (...) Tendo em conta que melhores informações levam à melhor alocação de recursos, faz sentido o governo decida não divulgá-las – deixando o mercado escolher o que é ou não relevante?

Assim, embora haja inúmeros contrapontos e complementações às informações trazidas, esta visão ainda é a predominante, e foi verificado nas decisões do CARF que até a

³⁵³ Idem, Ibidem, p. 198.

³⁵⁴ Idem, Ibidem, p. 198.

³⁵⁵ STIGLITZ, Joseph E. *Sobre a liberdade, o Direito de Conhecer e o Discurso Público*. Trad. Mariana Pimentel Fischer Pacheco. IN: *Transparência Fiscal e Desenvolvimento. Homenagem ao Professor Isaias Coelho*. São Paulo: Ed. FISCOSOFT, 2013, pp. 70-71.

última década, na verdade, as operações conduzidas pelas brechas da lei e que não fossem proibidas, na verdade, são permitidas. Assim, ratifica-se a necessidade de regulação da Norma Geral Antielisiva, para ser capaz de dar esses contornos e criar, enfim, uma nova cultura de permissibilidade ou reprovação, dentro de parâmetros melhor estabelecidos.

Então, a única proposta apresentada até o presente momento capaz de provocar o início dessa mudança de cultura foi o a proposta de Emenda nº 78 à Medida Provisória nº 685 de 2015, uma vez que cria este Cadastro de Operações Rejeitadas pela Administração Tributária – CORAT, e o leva a consulta pública, para conhecimento popular.

1.2. Estratégias de Regulação

Pensando nas perspectivas de evolução institucional, outro ponto extraído da análise da obra de Valter Pedrosa foi o das estratégias de regulação, para se contrapor com as Propostas apresentadas no Congresso Nacional brasileiro e a Emenda nº 78 à Medida Provisória nº 685 de 2015, para entendermos o que está por trás de cada uma delas e analisar se condiz com as necessidades brasileiras atuais.

O quadro a seguir ilustra o presente teste, que pode ser compreendido pelos comentários que o seguem:

Tabela 7 - Estratégias de Regulação³⁵⁶

	<u>Imposição de Penalidades</u>	<u>Transparência e Detecção</u>	<u>“Responsiveness”</u>
PL 133/2007	X		
PL 536/2007	X		
PL 888/2007	X		
PLP 88/2011	X		

³⁵⁶ Elaboração própria, com base em: BARRETO JÚNIOR, Valter Pedrosa. *Planejamento Tributário na jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: desafios de uma pesquisa empírica*. 229 págs. Dissertação de mestrado, defendida na Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, em 22 de abril de 2010.

PLS 97/2013	X	X	
PLS 537/2015	X		
Emenda nº 78	X	X	X

De antemão, Pedrosa traz dois modelos regulatórios que, embora usualmente combinados, destacam-se pela preponderância de um ou outro, em relação ao objetivo de *compliance* da norma tributária que estiver em questão, quais sejam: o modelo de imposição de penalidades e o modelo de transparência e detecção. Como um terceiro modelo de regulação, verifica-se o modelo implementado na Austrália, o modelo intitulado de “*responsiveness*”, e considerado ideal de democracia e de efetividade para regulação em países em desenvolvimento³⁵⁷. A seguir, serão explicados cada um dos modelos apresentados.

O primeiro modelo de “Imposição de Penalidades” representa a estratégia de inibição de condutas por meio da possibilidade de se sofrer penalidades, e é o modelo no qual nosso sistema jurídico tributário está baseado. Embora tenha a vantagem de ter baixos custos de implementação, tem a desvantagem de não cumprir seu papel, uma vez que o aumento das penas não tem inibido as condutas por si só, sem haver uma probabilidade de detecção.

Na realidade, diante de penalidades muito severas e baixo índice de detecção, o sistema acaba criando uma aversão ao *compliance*, pela loteria imposta como apenas transferências injustas do contribuinte para o Estado. Diante disso, Valter Pedrosa conclui que “o modelo regulatório que atribui maior relevância à estratégia de inibir as condutas antijurídicas por meio da ameaça de punições severas não é adequado para fazer frente a uma regulação eficiente das complexas e sofisticadas operações de planejamento tributário”³⁵⁸.

Em relação a esta primeira estratégia de regulação, verifica-se que, em linha com o modelo adotado no sistema tributário brasileiro, todos os casos têm, por trás da desconsideração, multas severas para o contribuinte.

Vale trazer que, em relação ao quadro de desafios institucionais, a diferença de apenas três das propostas irradiarem incentivos por meio das penalidades em relação a todas apresentarem a estratégia de regulação de imposição de penalidades é que o incentivo apenas existe com as vantagens oferecidas pela legislação, além das penalidades, como o risco, a

³⁵⁷ BRAITHWAITE, John. *Responsive Regulation and Developing Economies*. World Development, Vol. 34, nº 5, 2006, págs 884-898.

³⁵⁸ BARRETO JÚNIOR, Valter Pedrosa. *Planejamento Tributário na jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: desafios de uma pesquisa empírica*. 229 págs. Dissertação de mestrado, defendida na Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, em 22 de abril de 2010, p. 202.

exemplo de se apresentar uma DRO que venha a conter um planejamento tributário abusivo, mas, diante dos contornos ainda a serem estabelecidos pela CORAT, o contribuinte não pagaria a multa qualificada.

Passando para o segundo modelo de estratégia, de se regular com “transparência e detecção”, o mote é, diante de um alto nível de transparência e detecção, os contribuintes sintam-se inibidos a ultrapassar a linha do permitido, com planejamentos tributários abusivos. Esta estratégia Valter Pedrosa considera já um modelo mais eficiente, sob os seguintes argumentos³⁵⁹:

- (i) é capaz de superar as dificuldades decorrentes da complexidade e sofisticação destas condutas, já que a sua detecção não é feita pelo Fisco por meio da busca de informações e de provas, mas informada pelo contribuinte, que conta com incentivos muito fortes para proceder a esta declaração (cruzamento de declarações, multas e persecução criminal);
- (ii) ao se aproximar de uma taxa de detecção próxima a cem por cento, a “loteria da auditoria” fica comprometida e os custos do comportamento antijurídico sobremaneira elevados;
- (iii) também em função dos elevados níveis de detecção, evita-se que a aplicação das penalidades seja realizada a um número muito reduzido de infratores, o que abalaria a isonomia e a concorrência;
- (iv) tendo em vista que as multas são reduzidas, o contribuinte que, por má interpretação da legislação, pensa realizar um planejamento aceitável não será punido de maneira desproporcional à sua conduta, como, por exemplo, acontece entre nós hoje;
- (v) a sensação de que todos os contribuintes estão sujeitos à mesma carga tributária, sem a influência de fórmulas mágicas de complexas operações de planejamento tributário, dá tranquilidade para que as empresas paguem os seus tributos corretamente, sem a preocupação de que o seu concorrente possa ser mais competitivo em razão de distorções na carga tributária. Com isso, também se evita uma alocação ineficiente de recursos e de capital humano em atividades administrativas, concentrando tais recursos na produção; e
- (vi) a transparência e a abertura de informações pode criar um ambiente de cooperação e um espaço para diálogo entre os contribuintes e os órgãos da administração tributária, inclusive, sobre o que se deve considerar como um planejamento aceitável ou inaceitável, de modo que os contribuintes se sintam estimulados a cumprir voluntariamente com a sua obrigação de pagar impostos.

Todavia, diante da complexidade das atuais estruturas de planejamento, Valter ainda acrescenta que “os tradicionais métodos têm se mostrado insuficientes, além de onerosos”³⁶⁰ e recomenda o modelo americano, segundo o qual o contribuinte envolvido em operações que, segundo algumas premissas, seja considerada passível de ser reportada, revela à autoridade fiscal os detalhes juntamente com a declaração. Este já seria um modelo de evolução

³⁵⁹ BARRETO JÚNIOR, Valter Pedrosa. *Planejamento Tributário na jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: desafios de uma pesquisa empírica*. 229 págs. Dissertação de mestrado, defendida na Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, em 22 de abril de 2010, p. 205.

³⁶⁰ Idem, Ibidem, p. 206.

institucional no Brasil, considerando a combinação com a imposição de penalidades, mas com prevalência da transparência e detecção como inibidor de comportamentos indesejáveis.

Nesse sentido, entre as propostas apresentadas, apenas o Projeto de Lei do Senado nº 97 de 2013 e a Emenda nº 78 à Medida Provisória nº 685 de 2015 apresentam uma estratégia de regulação que combina a imposição de penalidades com transparência e detecção, com a apresentação da Declaração dos contribuintes sobre os planejamentos tributários, inclusive, nos moldes do que foi implementado nos Estados Unidos desde o ano de 2003.

Percebe-se, no entanto, uma real falência do modo de sancionar, que seria supostamente o modelo adotado pelo Brasil, com o modelo sancionatório nos casos de crimes contra a ordem tributária “servindo apenas para induzir o adimplemento da dívida tributária”³⁶¹, conforme conclui Francisco Leocádio Ribeiro Coutinho Neto³⁶² no seu estudo sobre a incidência da norma sancionatória:

As sanções administrativas e penais tributárias raramente são aplicadas ou executadas como previstas abstratamente.

Há verdadeira falência no modo de sancionar: tanto as multas são aviltantes, quanto os crimes contra a ordem tributária não servem para regular condutas. Além disso, infratores contumazes que concorrem de modo desigual com os que cumprem seus deveres quedam impunes.

Nenhuma solução poderá prosperar se pretender consertar isoladamente um dos defeitos mencionados.

Em termos de normas gerais, percebemos a frequente interrupção da incidência dos crimes contra a ordem tributária. As normas de parcelamento ou pagamento obstam a aplicação das normas penais tributárias.

Desse modo, levando em consideração um modelo de punibilidade a ser imposto aos casos de planejamento tributário, pondera-se, inclusive, se a realidade não seria a de o paradigma do crime nem mesmo ter tido sucesso em sua concretização como política sancionatória no Brasil, quaisquer que sejam as propostas em questão tomadas por referência.

Por fim, a última estratégia de regulação é a de “responsiveness”. Implementado na Austrália a partir de estudos do *Australian Taxation Office* – ATO³⁶³ e com base na ideia de uma “responsive regulation”³⁶⁴, os mecanismos de persuasão para obediência voluntária à

³⁶¹ COUTINHO NETO, Francisco Leocádio Ribeiro. *A Incidência da Norma Sancionatória: Estudo sobre a incidência das Normas Sancionatórias Tributárias e das Normas Penais Tributárias*. 297 págs. Dissertação de mestrado, defendida na Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, em 11 de maio de 2015, p. 284.

³⁶² Idem, *Ibidem*, p. 283.

³⁶³ ATO (Australian Taxation Office). Cash Economy Task Force. *Improving Tax Compliance in the Cash Economy*. Canberra: ATO, 1998.

³⁶⁴ AYRES, Ian; BRAITHWAITE, John. *Responsive Regulation: Transcending the Deregulation Debate*. New York: Oxford University Press, 1992.

legislação tributária, obtiveram sucesso e foram já adaptados para o Reino Unido, a Nova Zelândia, a Indonésia e até mesmo para o estado da Pensilvânia, nos Estados Unidos.

A necessidade desta mudança de cultura é algo já anunciado alhures neste trabalho. A percepção social do que é permitido ou proibido, independentemente da legislação, deve ser um incremento no sistema regulatório, pois as leis não são, por si só, suficientes para aderência dos contribuintes. A seguir, os argumentos de Valter Pedrosa para a importância de uma regulação com “*responsiveness*” neste tema³⁶⁵:

Em primeiro lugar, porque mecanismos regulatórios que encorajam a obediência voluntária às leis são especialmente relevantes quando a legislação e/ou as condutas reguladas são complexas e estão em constante mutação, como ocorre no planejamento tributário. Um ambiente de cooperação regulatória numa área onde legislação e condutas têm estas características é um elemento adicional que pode conferir maior eficácia à regulação.

Em segundo lugar, uma “responsive regulation” pode trazer significativas vantagens para um modelo regulatório baseado na detecção das infrações por meio da transparência e da abertura de informações, como o que vimos no item anterior. Isto porque, tais exigências de transparência, se conduzidas por uma regulação atenta ao “responsiveness”, podem criar um ambiente de cooperação e um espaço para diálogo entre os contribuintes e os órgãos da administração tributária, inclusive, sobre o que se deve considerar como um planejamento aceitável ou inaceitável. Neste caso, os contribuintes são estimulados a cumprir voluntariamente as suas obrigações tributárias, pois se sentem prestigiados no processo regulatório, compreendendo os motivos e a justiça da regulação.

A conjugação dos elementos destes dois modelos (detecção, transparência e “responsiveness”), portanto, tende a acionar as limitações provenientes das instituições informais. Fatores como senso de justiça, moral e responsabilidade social podem passar a justificar a conduta de pagar tributos, que deixa de ser vista como uma mera transferência de riqueza do setor privado para o público.

Assim, verifica-se, a partir de todo o exposto, que uma estratégia ideal de regulação para o Brasil, que hoje apenas utiliza-se apenas de uma variação do paradigma do crime, como pode ser percebido até mesmo nas propostas de lei correntes no Congresso, seria uma que implemente melhores mecanismos de transparência e detecção, ao mesmo que crie um ambiente de sensação de justiça e de colaboração entre os contribuintes e a administração tributária, oriundo de mecanismos provindos de uma estratégia conjunta também de “responsiveness”.

Nesse sentido, verifica-se que apenas os mecanismos trazidos com a proposta de Emenda nº 78 à Medida Provisória nº 685 de 2015 apresentam uma combinação de inovação quanto à transparência e detecção, como se pode perceber diante da criação da DRO e do CORAT, ao mesmo que proporcionam um ambiente de maior confiança na relação entre

³⁶⁵ BARRETO JÚNIOR, Valter Pedrosa. *Planejamento Tributário na jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: desafios de uma pesquisa empírica*. 229 págs. Dissertação de mestrado, defendida na Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, em 22 de abril de 2010, p. 207-208.

Fisco e contribuintes, pela facultatividade da DRO, da consideração como consulta pública, da ampla defesa e contraditório, além da dos parâmetros mais claros para atuação dos auditores fiscais e dos contribuintes.

1.3. Impacto nas propriedades relevantes

Este tópico tem o propósito de verificar quais dos projetos apresentam impacto sobre as propriedades relevantes, de acordo com o que foi estabelecido como propriedade e como relevante no trabalho de Valter Pedrosa. No caso, as propriedades são as características extraídas das operações que levam ao julgamento de oponibilidade ou não ao Fisco, em que se questiona quais são as que realmente levam o julgador a ter convicção sobre a legitimidade das operações³⁶⁶, ou seja, nos termos usados pelo autor, quais são as propriedades relevantes.

A partir conjunção de algumas das propriedades elencadas, isto é, as ditas relevantes, uma operação de planejamento tributário tende a começar a ser considerada não oponível ao fisco, isto é, aquela que o contribuinte não pode questionar ao fisco sua legitimidade. Por isso, um ponto que se julga de importância para avaliação dos Projetos de Lei é do impacto na recaracterização destas propriedades relevantes, uma vez que os contornos de aceitação do planejamento tributário são desenhados por cada uma dessas propriedades.

Tabela 8 - Impacto nas propriedades relevantes³⁶⁷

	<u>PL 133/ 2007</u>	<u>PL 536/ 2007</u>	<u>PL 888/ 2007</u>	<u>PLP 88/ 2011</u>	<u>PLS 97/ 2013</u>	<u>PLS 537/ 2015</u>	<u>Emenda n° 78</u>
Economia tributária e resultado efetivo da operação realizadas		X		X			X
Operações não-usuais				X			X

³⁶⁶ Idem, Ibidem, p. 170.

³⁶⁷ Elaboração própria, com base em: BARRETO JÚNIOR, Valter Pedrosa. *Planejamento Tributário na jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: desafios de uma pesquisa empírica*. 229 págs. Dissertação de mestrado, defendida na Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, em 22 de abril de 2010.

Desvio do perfil objetivo de negócios jurídicos típicos				X			X
Neutralização dos efeitos indesejáveis		X		X	X	X	X
Operações incongruentes entre si	X	X	X	X	X	X	X
Tempo dos atos					X		X
Partes Relacionadas					X		X
Uso de sociedades aparentes							X
Uso de sociedades fictícias							X
Uso de sociedades efêmeras							X
Desobediência a normas cogentes cíveis ou regulatórias							X
Resultado efetivo							X
Inexecução material do contrato							X
Paraísos Fiscais							X

Existência de caminho alternativo usual que proporciona a mesma economia de tributos alcançada							X

O primeiro procedimento relevante que se considera é a economia tributária e resultado efetivo da operação, isto é, a existência de caminho alternativo usual mais oneroso e apto a alcançar os mesmos resultados das operações realizadas. Em relação a esta propriedade, não se pode concluir que apenas a mera existência de um caminho mais oneroso do que o escolhido faça da operação não oponente ao Fisco, mas, conjugada com outras operações, pode ser um indício, mas, tratada isoladamente, não passa disso.

Segundo o quadro, apenas três dos projetos teriam impacto sobre esta propriedade: o PL nº 536 de 2007, o Projeto de Lei Complementar nº 88 de 2011 e a Emenda nº 78 à Medida Provisória nº 685 de 2015. Em relação ao PL nº 536/2007, uma vez que o art. 1º, § 1º trata que “são passíveis de desconconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem ocultar os reais elementos do fato gerador, de forma a *reduzir* o valor do tributo (...)”. Em outras palavras, abre margem à desconconsideração para atos ou negócios por redução do valor do tributo devido por suposta operação que vise ocultar os reais elementos do fato gerador.

O PLP nº 88/2011, por sua vez, apresenta impacto sobre esta propriedade, por trazer em sua justificativa a permissão de se usar as brechas legais e praticar “elisão fiscal”, não “fraude fiscal”, assim não qualificando a economia tributária e o resultado efetivo das operações realizadas como hipóteses que poderiam levar à desconconsideração de atos e negócios jurídicos.

A Emenda nº 78 à Medida Provisória nº 685 de 2015, por fim, estabelece, na proposta de redação ao art. 8º, a facultatividade do contribuinte apresentar à Secretaria da Receita Federal do Brasil, uma Declaração, informando atos e negócios que impliquem, entre outras hipóteses, a redução de tributo, mas esta declaração passando por um processo que levará à consideração do planejamento oponente ou não ao fisco, ou seja, traçando contornos mais específicos à problemática.

A segunda propriedade levantada é a de “operações não-usuais”, segundo a qual se verifica a existência de um caminho mais simples e usual, e se opta pelo mais complexo,

eventualmente mais longo, com a diferença de ser menos oneroso do ponto de vista tributário. Este é um ponto que chama também a atenção para a operação, dando também indícios de um planejamento tributário abusivo.

Em relação a esta propriedade, embora todos possam considerar implicitamente como indício, apenas duas propostas teriam impacto expressamente, quais sejam o Projeto de Lei Complementar nº 88 de 2011 e a Emenda nº 78 à Medida Provisória nº 685 de 2015, à medida que o primeiro entende pela permissibilidade de qualquer operação pelas brechas da lei, mesmo que mais econômica ou pelas vias não-usuais, e a Emenda considerará na Declaração (DRO) a descrição dos fatos suficientes para a compreensão integral da operação, que será submetida a análise e posterior aceitação ou rejeição.

A terceira propriedade relevante é o “desvio do perfil objetivo de negócios jurídicos típicos”, segundo a qual um negócio desvia-se, ao passo que são verificados resultados distantes dos que são normalmente pretendidos pelo legislador.

Da mesma forma que a propriedade anterior, acredita-se que apenas o Projeto de Lei Complementar nº 88 de 2011 e a Emenda nº 78 à Medida Provisória nº 685 de 2015 teriam impacto sobre esta propriedade, uma vez que a primeira não leva em consideração o desvio, se constar das brechas da lei, e a segunda ser submetida a uma análise holística, considerando a exigência do § 3º do art. 8º, a partir do qual a Declaração deve conter, cumulativamente, os fatos, a fundamentação e a justificação da operação.

A propriedade relevante seguinte é a “neutralização dos efeitos indesejáveis”, a partir da qual, quando os atos normais levarem a efeitos que não são bem admitidos, alguns outros atos ou negócios tomarão corpo, para neutralizar os efeitos que indesejados. Em relação às propostas normativas, entende-se que apenas o Projeto de Lei nº 133 de 2007 e o Projeto de Lei nº 888 de 2007 não impactariam esta propriedade do ponto de vista tributário, uma vez que a neutralização do efeito indesejável pretendido pelo contribuinte em ambos eles é de caráter trabalhista, ao passo que todos, ao permitir ou desconsiderar os atos e negócios, afetam essa neutralização.

Passando à propriedade “operações incongruentes entre si”, entende-se que elas ocorrem, quando uma operação não tem o conteúdo que aparenta ter, não alcançando o resultado que declaram³⁶⁸. Em relação a esta propriedade, todas as propostas impactam de alguma maneira as operações que visam ou dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo

³⁶⁸ BARRETO JÚNIOR, Valter Pedrosa. *Planejamento Tributário na jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: desafios de uma pesquisa empírica*. 229 págs. Dissertação de mestrado, defendida na Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, em 22 de abril de 2010, p. 154-155.

ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária ou mesmo relação de emprego, com impactos tributários, ou ainda a partir da avaliação da Declaração (DRO).

As “operações incongruentes entre si” apresentam um elemento que é passado como propriedade autônoma, o do “tempo dos atos”, uma vez que esta propriedade presente em inúmeros casos é um dos elementos para se reiterar a incongruência das operações, que em curto período, levam ao desfazimento do primeiro ato pela constituição do segundo.

Sobre esta propriedade, entende-se que apenas as propostas constantes do PLS nº 97 de 2013 e da Emenda nº 78 à Medida Provisória 685 de 2015 teriam impacto, uma vez que nesta são verificados mais detalhes na DRO, para uma análise mais completa da operação em questão, ao passo que naquela a obrigatoriedade da declaração inclui, segundo o Art. 2º, §1º, IV, “o cronograma das operações, atos e negócios concluídos e previstos”.

Em relação à propriedade “partes relacionadas”, ou pessoas interligadas por algum vínculo societário, “sociedades aparentes”, “sociedades fictícias”, “sociedades efêmeras”, constantes entre as operações de planejamento tributário oponível ou não ao Fisco, da mesma forma que a anterior, o impacto existiria evidentemente apenas no Projeto de Lei do Senado nº 97 de 2013 e na Emenda nº 78 à Medida Provisória 685 de 2015, uma vez que ambos, em suas declarações, exigem um nível de descrição da operação para compreensão do planejamento, que não escaparia de atingir estes pontos, mas que seja claro que ela é apenas mais um indício, não devendo ter uma conotação negativa o mero fato de existirem operações entre empresas com vínculo societário, por exemplo.

1.4. Aspectos procedimentais

O quarto teste tem por base alguns aspectos procedimentais que significam evolução e, de certa forma, até inovação em relação a uma regulação do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, a Norma Geral Antielisiva brasileira. Embora muitos deles já sejam referenciados exaustivamente na doutrina e na jurisprudência, a corrente que os questiona funda-se na apropriação desses aspectos de realidades estrangeiras sem suporte normativo doméstico.

Assim, considerando que representariam um progresso no tratamento das operações de planejamento tributário, pelas razões já demonstradas no decorrer do presente trabalho, parte-se da ideia de que devem ser trazidos, de forma concreta, em uma norma que pretenda

conduzir a um tratamento adequado da situação, seja pelos contribuintes ou pelas autoridades fiscais. São os seguintes os aspectos procedimentais em questão: (i) um procedimento específico de consulta; (ii) procedimentos para autuação fiscal; (iii) procedimentos para orientação do contribuinte.

Como sistematização, na tabela a seguir, confere-se a existência e formatação dos três aspectos procedimentais supramencionados nas propostas legislativas em trâmite no Congresso e na Emenda nº 78 à Medida Provisória nº 685 de 2015:

Tabela 9 - Aspectos Procedimentais³⁶⁹

	<u>Consulta</u>	<u>Autuação fiscal</u>	<u>Orientação do contribuinte</u>	<u>(Não) Aplicação de Multas</u>
PL 133/2007		X		
PL 536/2007		X		X
PL 888/2007		X		X
PLP 88/2011				
PLS 97/2013		X	X	X
PLS 537/2015		X		X
Emenda nº 78	X	X	X	X

Assim, primeiramente, em relação aos procedimentos para autuação fiscal, apenas uma das propostas normativas não os aborda, o Projeto de Lei Complementar nº 88 de 2011. A razão para a ausência é a de que, se propõe apenas “nova redação ao parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional (CTN), condicionando às hipóteses de “abuso de personalidade, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial”, sem falar que atribui a desconsideração ao juiz, não se tratando nem mesmo de procedimento para autuação, mas decisão judicial.

Mesmo no Projeto de Lei nº 133 de 2007, por mínima que seja a procedimentalização, ainda se menciona o termo “procedimento”, exigindo-se, no entanto, como condição para

³⁶⁹ Elaboração própria, com base em: ROSENBLATT, Paulo. *General Anti-avoidance Rules for Major Developing Countries*, v. 49, Series on International Taxation. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer Law & Business, 2015.

desconsideração e autuação pela autoridade fiscal competente, a decisão judicial autorizadora. Ou seja, a decisão judicial é o procedimento exigido, diante desta hipótese de regulação. Todos os demais projetos apresentam procedimentos para a desconsideração e consequente autuação.

Em segundo lugar, com relação aos procedimentos para orientação do contribuinte, apenas duas são as propostas normativas que os estabelecem no corpo dos seus textos, quais sejam o Projeto de Lei do Senado nº 97 de 2013 e a Emenda nº 78 à Medida Provisória nº 685 de 2015. Com relação ao primeiro deles, entende-se haver procedimentos para orientação do contribuinte, pela possibilidade de o contribuinte prestar declaração autônoma à Secretaria da Receita Federal, que emitirá juízo de concordância ou não, levando o contribuinte a ter melhor orientação sobre o entendimento da administração fiscal.

A proposta da Emenda nº 78 à Medida Provisória nº 685 de 2015, por sua vez, prevê procedimentos para orientação do contribuinte, pois faculta a este apresentar à Receita Federal uma Declaração de Registro de Operações (DRO), “informando atos e negócios jurídicos realizados nos exercícios anteriores que impliquem supressão, redução ou diferimento de tributo”. Diante da DRO, em caso de não reconhecimento da operação, compete à Secretaria da Receita Feral Constituir um Cadastro de Operações Rejeitadas pela Administração Tributária (CORAT). E, como a inclusão será feita mediante parecer normativo da SRF, os procedimentos fornecem orientações são conferidas aos contribuintes, inclusive, pois os pareceres são publicizados, com vedação de identificação apenas dos contribuintes e partes envolvidas, setor, localização, valores e demais informações protegidas por sigilo.

Em relação ao terceiro aspecto testado, o de conferir ao contribuinte instrumento específico de consulta, apenas a proposta da Emenda nº 78 à Medida Provisória nº 685 de 2015 o atingiu, uma vez que, nos termos da redação dada ao artigo 9º da MP, “a declaração do contribuinte que relataratos e negócios jurídicos ainda não ocorridos será tratada como consulta à legislação tributária, nos termos dos arts. 46 a art. 58 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972”, cujos dispositivos referidos situam-se “Capítulo II – Do Processo da Consulta” desse decreto, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal.

Por fim, em relação a procedimentos para aplicação ou não de multas aos casos, duas das propostas nada trataram: o Projeto de Lei nº 133 de 2007 e o Projeto de Lei Complementar nº 88 de 2011. Todos os demais estabeleceram procedimentos, seja para aplicar a multa de ofício, a multa qualificada ou mesmo não se aplicar a multa. O Projeto de Lei nº 536 de 2007, em seu artigo 4º, estipula que “a falta de pagamento dos tributos e

encargos moratórios, no prazo a que se refere o parágrafo único do art. 3º, ensejará o lançamento do respectivo crédito tributário, mediante a lavratura de auto de infração, com aplicação de *multa de ofício*”.

No Projeto de Lei nº 888 de 2007, por sua vez, traz a possibilidade de, tendo sido apresentados os esclarecimentos pelo contribuintes, mas considerados improcedentes, de modo que formalizada a representação pelo Auditor à autoridade administrativa que instaurou a fiscalização, tem-se que, de acordo com o §1º do art. 3º, o contribuinte tem a possibilidade de pagar os tributos e encargos moratórios, mas *sem multa*. Por outro lado, de acordo com o art. 4º, “a falta de pagamento dos tributos e encargos moratórios ensejará o lançamento do respectivo crédito tributário, mediante lavratura de auto de infração, com aplicação de *multa de ofício*”.

O Projeto de Lei do Senado nº 97 de 2013, seguindo a mesma linha da proposta anterior, em tendo sido apresentada pelo contribuinte a declaração autônoma do contribuinte à Secretaria da Receita Federal do Brasil e admitida pelo Delegado, estabelece, no art. 4º, II, que “se os efeitos tributários descritos não coincidirem com a sua avaliação, a autoridade fiscal cientificará o sujeito passivo para que pague ou parcele em 30 (trinta) dias os tributos devidos *sem o acréscimo de multa*”. Por outro lado, pela primeira vez, formaliza-se, em proposta de regulação sobre o tema, a inaceitação de multa qualificada, ao, no §4º do art. 4º, dispor-se que “no caso de decisão desfavorável de que trata o inciso II do *caput*, transcorrido o prazo sem o pagamento ou parcelamento, o contribuinte poderá ser submetido a ulterior procedimento de fiscalização, que não poderá implicar aplicação de *multa qualificada*”.

Já o Projeto de Lei do Senado nº 537 de 2015, em seu art. 6º, § 2º, tem que “na hipótese de descon sideração, o sujeito passivo terá o prazo de trinta dias, contado da data em que for cientificado do despacho, para efetuar o pagamento dos tributos acrescidos de juros e *multa de mora*”, bem como, em seu art. 7º, que “A falta de pagamento dos tributos e encargos moratórios no prazo a que se refere o §2º do art. 6º ensejará o lançamento do respectivo crédito tributário, mediante lavratura do auto de infração, com aplicação de *multa de ofício*”.

Por fim, a Emenda nº 78 à Medida Provisória nº 685 de 2015 tratou das multas apenas em um único dispositivo, o §1º do artigo 8º proposto, segundo o qual “A entrega da DRO assegura ao contribuinte a não incidência de *quaisquer multas*, nos termos estabelecidos neste artigo”. Além disso, retira-se das justificativas da proposta a importância da exclusão do art. 12 da Medida Provisória, que previa a aplicação de *multa qualificada*, isto é, de 150%, nas hipóteses de o contribuinte deixar de apresentar a DRO ou de que seja declarada ineficaz, por

considerar uma punição de extremo rigor, sendo baseada em critérios meramente subjetivos, sem falar na sua constitucionalidade duvidosa.

1.5. Aspectos substanciais

Como quinto teste para por em prova todas as propostas em andamento no Congresso Nacional e a Emenda nº 78 à Medida Provisória nº 685 de 2015 é a da verificação dos aspectos substanciais de planejamento tributário para uma conformação da regulação da Norma Geral Antielisiva. Para se chegar a quais são efetivamente os aspectos substanciais, tomou-se por base a obra de Paulo Rosenblatt, “*General Anti-avoidance Rules for Major Developing Countries*”³⁷⁰, em que estuda uma GAAR com possibilidades de funcionar em países em desenvolvimento.

Para não pecar por generalizações, Rosenblatt apresenta enfoque mais detalhado no Brasil, Índia e África do Sul, entre as economias emergentes, e no Reino Unido, Estados Unidos, Canadá, Nova Zelândia, Hong Kong, França e Espanha, como paradigmas, para se chegar a uma recomendação de Norma Geral Antielisiva para países em desenvolvimento, como o Brasil. O estudo de Rosenblatt é de enorme valia, uma vez que, em quatro capítulos, ele identifica (i) denominadores ou elementos comuns na GAAR dos ordenamentos de diversas jurisdições em que foi positivada; (ii) denominadores ou elementos diferenciadores entre as GAARs dos ordenamentos das mesmas jurisdições em que foi positivada; bem como, verificando a GAAR em ação, (iii) os denominadores ou elementos comuns na jurisprudência; e (iv) os denominadores ou elementos diferenciadores na jurisprudência.

Assim, após identificar os denominadores ou elementos comuns e diferenciadores no ordenamento e verificá-los na jurisprudências das jurisdições, Blatt apresenta recomendações. Os elementos comuns são: (i) esquema ou arranjo decorrente do planejamento; (ii) a existência de benefício fiscal, ou seja, redução da carga tributária; e (iii) a existência do propósito do contribuinte de reduzir a carga tributária. Os denominadores comuns, neste item do trabalho, não tem razão de serem levantados, pois não há necessidade de serem testados, já que constam em todas as GAARs, ficando apenas a serem considerados no momento das recomendações para o desenho de uma Norma Geral Antielisiva brasileira.

³⁷⁰ ROSENBLATT, Paulo. *General Anti-avoidance Rules for Major Developing Countries*, v. 49, Series on International Taxation. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer Law & Business, 2015.

Em relação aos elementos diferenciadores relevantes, todavia, julga-se valiosa a contribuição de se perceber as omissões ou abrangência de cada uma das propostas em trâmite no Congresso e da Emenda nº 78, a fim de que, mais adiante, sejam apresentadas novas recomendações a uma regulação da Norma Geral Antielisiva brasileira. Os elementos secundários, como denomina Rosenblatt, ou diferenciadores, são: (i) a razoabilidade e adequação, vistas, respectivamente, a partir da interpretação com base em princípios e valores ou da previsão legal; (ii) a forma jurídica e a substância econômica; (iii) o propósito negocial; (iv) a intenção legislativa de regular a Norma Geral Antielisiva; (v) a fraude à lei; e (vi) o abuso de direito. Deve-se atentar que os elementos ora verificados seguem as premissas terminológicas apresentadas no Capítulo II.

Tabela 10 - Teste dos Aspectos Substanciais³⁷¹

	<u>Razoabilidade ou Adequação</u>	<u>Forma e Substância</u>	<u>Propósito Negocial e tributário</u>	<u>Intenção Legislativa</u>	<u>Fraude à Lei</u>	<u>Abuso de direito</u>
PL 133/2007						
PL 536/2007	X (A)			X		
PL 888/2007	X (A)					
PLP 88/2011						X
PLS 97/2013	X (R)		X	X	X	X
PLS 537/2015	X (R)	X	X	X	X	X
Emenda nº 78	X (R)	X		X	X	

Em relação à razoabilidade pela composição dos valores e princípios que norteiam a interpretação dos casos de planejamento tributário ou a mera adequação do caso ao enquadramento legal para desconsideração dos atos ou negócios jurídicos, os resultados demonstram claramente correspondência com a evolução do debate sobre o tema nas

³⁷¹ Elaboração própria, com base em: ROSENBLATT, Paulo. *General Anti-avoidance Rules for Major Developing Countries*, v. 49, Series on International Taxation. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer Law & Business, 2015.

propostas. Na verdade, no Projeto de Lei nº 133 de 2007 e no Projeto de Lei Complementar nº 88 de 2011, nenhuma das duas hipóteses é contemplada.

No primeiro, a possibilidade de desconconsideração é condicionada, na verdade, por decisão judicial autorizadora em matéria trabalhista, não sendo levada em consideração a razoabilidade nem a adequação à legislação pela autoridade administrativa para agir. No segundo projeto, igualmente não se atribui a desconconsideração à autoridade administrativa, cabendo ao juiz, “em caso de abuso de personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial”, e sendo o objetivo a dissimulação da ocorrência do fato gerador ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. Assim, a adequação ou valoração de razoabilidade passam às mãos do judiciário.

Nas duas seguintes propostas, isto é, no Projeto de Lei nº 536 de 2007, no Projeto de Lei nº 888 de 2007, o aspecto substancial levado à interpretação da autoridade fiscal na desconconsideração é a adequação à legislação. No primeiro, o §1º do artigo 1º estabelece que “São passíveis de desconconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem ocultar os reais elementos do fato gerador, de forma a *reduzir* o valor de tributo, *evitar* ou *postergar* o seu pagamento”, não permitindo maior valoração do fiscal. No Projeto de Lei nº 888 de 2007, o art. 1º traz que “A autoridade fiscal poderá desconconsiderar pessoa, ato ou negócio jurídico, para fins de reconhecimento de relação de emprego e consequente imposição de tributos, sanções e encargos”.

O Projeto de Lei do Senado nº 97 de 2013, por sua vez, sinalizada uma virada na perspectiva de regulação, pois, a partir dele, os demais também consideram uma razoabilidade das autoridades administrativas baseada em uma composição de valores e princípios para a desconconsideração dos atos e negócios jurídicos. Assim, no Projeto de Lei do Senado nº 97 de 2013, são levadas a análise da Receita Federal, na declaração autônoma do contribuinte, conforme o §1º do art. 2º, “I – descrição integral do planejamento previsto e dos fatos e negócios já realizados; II – fundamentação e justificação para comprovação do *propósito negocial*; III – cronograma das operações, atos e negócios concluídos e previstos; (...)”, além de permitir a instrução por pareceres e jurisprudência. Não resta dúvidas quanto à razoabilidade e não apenas adequação, na leitura da operação pelos fiscais, em havendo mesmo propósito negocial na análise da operação em seus detalhes.

Seguindo a mesma linha, o Projeto de Lei do Senado nº 537 de 2015, no §1º do artigo 2º, estabelece que “para a desconconsideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta a ocorrência de: I- falta de propósito negocial; ou II – abuso de forma”. Ou seja, mais uma vez o propósito negocial é levado à verificação, com razoabilidade, de licitude de

planejamentos tributários pelas autoridades administrativas. Por último, a Emenda nº 78 à Medida Provisória nº 685 de 2015 deu mais um passo em prol da razoabilidade na adequação, por meio da composição de princípios e valores na interpretação da lei tributária para desconsiderar atos e negócios jurídicos, ao trazer, no art. 7º proposto, que:

É direito do contribuinte pagar apenas os tributos exigidos em lei; exercendo sua atividade sob a tutela e a proteção dos princípios da legalidade, da segurança jurídica, da certeza do direito, da não surpresa, da irretroatividade, da confiança legítima e do tratamento isonômico, de modo a garantir a livre concorrência, a livre iniciativa e um ambiente adequado de relacionamento com a administração tributária, pautado pelo princípio da moralidade pública a que se refere o art. 37 da Constituição Federal. (Grifos acrescidos)

Passando para o segundo aspecto substancial, isto é, o da forma e da substância, como existência apenas jurídica ou também econômica da operação, ao se interpretar a lei tributária e aplicar no sentido da desconsideração dos atos e negócios jurídicos, tem-se também uma notória evolução nas propostas no mesmo sentido do que acontece no debate sobre o tema. Assim, tendo-se em vista o Projeto de Lei nº 133 de 2007, o Projeto de Lei nº 536 de 2007, o Projeto de Lei nº 888 de 2007, o Projeto de Lei Complementar nº 88 de 2011 e o Projeto de Lei do Senado nº 97 de 2013m apenas a forma é levada em consideração para que os atos e negócios jurídicos sejam desconsiderados.

O Projeto de Lei do Senado nº 537 de 2015 inova em, pela primeira vez, entre as propostas, trazer o elemento do resultado econômico da operação na interpretação da lei para desconsiderar atos e negócios jurídicos, uma vez que leva em conta a ocorrência de abuso de forma, que, no §3º do art. 2º, é entendido como “a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado”. Nesta mesma toada, mas por vias diferentes, a Emenda nº 78 à Medida Provisória 685 de 2015 considera a substância em primazia, uma vez que, entre os princípios, expressamente traz o do tratamento isonômico e do da livre concorrência, devendo-se lembrar que o fator tributário deve conferir neutralidade à concorrência.

Por sua vez, quanto à apuração da existência também de propósito negocial como forma de excluir a ilicitude de uma operação de planejamento tributário, em vez de apenas o propósito e resultado tributário vantajoso ser suficiente para desconsideração dos atos e negócios jurídicos, leva-se em conta apenas se for expressamente trazido o propósito negocial no corpo das propostas. Nesse sentido, apenas duas delas constroem o argumento do propósito negocial em vias legislativas, quais sejam a do Projeto de Lei do Senado nº 97 de 2013 e o Projeto de Lei do Senado nº 537 de 2015. No primeiro, o §1º do art. 2º exige que a

declaração do contribuinte contenha “fundamentação e justificação para comprovação do *propósito negocial*”. No segundo, o §1º do art. 2º estabelece que para a desconsideração, “dever-se-á levar em conta a ocorrência de: I – falta de propósito negocial (...)”. Em nenhum outro projeto, o propósito negocial é trazido expressamente, embora pudesse surgir o argumento, indiretamente, no sentido positivo ou negativo, a partir dos pareceres normativos e do CORAT constantes na Emenda nº 78 à Medida Provisória 685 de 2015.

Em relação à intenção legislativa, como se parte da premissa de que um melhor tratamento do planejamento tributário para ambos os lados, o Estado e os contribuintes, seja via regulação, a intenção que se leva em conta é exatamente a de regular a Norma Geral Antielisiva. Apesar das impropriedades terminológicas do uso do termo “regulamentar”, tem-se que as seguintes propostas levavam em conta a intenção mencionada: o Projeto de Lei nº 536 de 2007; o Projeto de Lei do Senado nº 97 de 2013; o Projeto de Lei do Senado nº 537 de 2015; e a Emenda nº 78 à Medida Provisória 685 de 2015. O Projeto de Lei Complementar nº 88 de 2011, no caso, apenas propõe dar nova redação ao parágrafo único do CTN. Os Projetos de Lei nº 133 e 888 de 2007, por sua vez, apresentam, como intenção principal a do reconhecimento da relação de emprego.

Com relação à Fraude à Lei, independentemente das definições tomadas como pressupostas terminológicas, para evitar complexidades e correntes de entendimento nesta fase de análise, que pode compreender todas as aproximações das acepções de fraude, leva-se em consideração, nos projetos, quais também, expressamente, trazem o termo “fraude” no corpo do texto proposto. Assim, os que carregam a ideia de fraude são os Projetos de Lei do Senado nº 97 de 2013 e 537 de 2015, que igualmente associam a fraude ao dolo e à simulação para excluir das hipóteses de desconsideração tratadas nas propostas. Já na Emenda nº 78 à Medida Provisória 685 de 2015, o instituto encontra-se quase disfarçadamente em uma das hipóteses de ineficácia da DRO apresentada pelo contribuinte, que é a da “envolver interposição fraudulenta de pessoas”.

Como último aspecto ou elemento substancial diferenciador entre as Normas Gerais antielisivas a ser verificado nos corpos dos textos das propostas, nos mesmos moldes da “fraude à lei”, tem-se o “abuso de direito”, constante, de forma expressa, nas seguintes propostas: no Projeto de Lei Complementar nº 88 de 2011, em que menciona “em caso de abuso de personalidade”; no Projeto de Lei do Senado nº 97 de 2013, ao, em seu art. 6º, prever que “A RFB manterá registro em seu sítio eletrônico dos casos de planejamento tributário considerados *abusivos* em decisões proferidas”; e, finalmente, no Projeto de Lei do Senado nº 537 de 2015, ao, no §1º do art. 2º, estipular o dever de levar em conta para a

desconsideração o “abuso de forma”, o qual se explica, no §3º, como “a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado”.

2. Recomendações para a regulação da Norma Geral Antielisiva brasileira via Projeto “Macrovisão do Crédito Tributário”

Relevando-se o percurso trilhado pelas propostas normativas, uma referência pontual válida a ser feita é ao Parecer nº 90 da Comissão Mista, apresentado em 28 de outubro de 2015 à Medida Provisória nº 685 de 2015³⁷², do qual se pode extrair os problemas da MP em relação ao planejamento tributário a partir do trecho a seguir:

(...) obrigatoriedade de apresentação de declaração do sujeito passivo em razão da prática de atos ou negócios que são qualificados por meio de expressões genéricas, como inexistência de “razões extratributárias relevantes”, “forma adotada não usual” e “negócio jurídico indireto”; **multa de 150% do valor do tributo devido caso a declaração não seja apresentada (presunção de omissão dolosa); a multa também incide caso a declaração seja considerada ineficaz pela Receita Federal do Brasil;**

Entre as hipóteses de ineficácia, está a previsão de “omissão em relação a dados essenciais para a compreensão do ato ou negócio jurídico”, sem que, ao menos, fosse prevista intimação do sujeito passivo para regularizar aquilo que seja interpretado pelo Fisco como omissão; por consequência das anteriores, a insegurança jurídica que impera no âmbito das relações entre o Fisco e os contribuintes, em sentido diverso da intenção declarada pelo Poder Executivo na exposição de motivos que acompanha a Medida Provisória.

Ou seja, (i) diante do labirinto conceitual em que se envolve o tema, ainda foi estabelecida a obrigatoriedade de apresentação da declaração baseada na identificação das generalidades; (ii) penalidade altíssima demonstrando mera estratégia baseada na estratégia do paradigma do crime, com detecção e punição, para se conter o engajamento em operações de planejamento tributário; (iii) penalização do contribuinte, sem a possibilidade de ser intimado para regularizar o que eventualmente for interpretado como omissão; e (iv) consequente perspectiva de aumento da insegurança jurídica. Por se estar de acordo, adiantam-se, com estas críticas, as recomendações de correção desses pontos em quaisquer

372

Disponível

em:

http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1406008&filename=PAR+90+MPV68515+%3D%3E+MPV+685/2015 . Acesso em 10/10/2016.

propostas de regulação para uma Norma Geral Antielisiva brasileira. Com essa maturidade, é que a Emenda proposta nº 78 à Medida Provisória já veio corrigindo os pontos mencionados.

Todavia, como se sabe, a Emenda nº 78 não pode ser vista além do ponto de vista teórico, já que não foi acatada na Conversão da Medida Provisória nº 685 de 2015 na Lei nº 13.202 de 2015. Assim, admitindo que o projeto “Macrovisão do Crédito Tributário” tomou como ponto de partida a proposta de Emenda nº 78 e aprimorou suas possibilidades, em sendo uma real possibilidade de regulação, coloca-se, neste tópico, a sua formulação normativa à prova dos mesmos testes e critérios usados para avaliar as demais propostas, para que, ao fim, a sua recomendação tenha melhor embasamento, além de puras expectativas, devendo ser lembrado que no Capítulo III, item “5”, algumas ponderações ao seu texto já terem sido elencadas e que podem ser aproveitadas e contrapostas por especialistas e legisladores, na proposta formalizada que será encaminhada à votação no Congresso. Por isso, se acatadas, são já recomendações pontuais a serem levadas em conta, mas incabíveis de serem repetidas neste estágio da pesquisa, devendo, aos que as tomaram por pertinentes, retomar a leitura do ponto naquele item.

Passando-se aos testes a que foram submetidas as demais propostas normativas em questão, tem-se que o primeiro foi o de verificação se a proposta superaria determinados “Desafios Institucionais” apresentados no estudo realizado por Válder Pedrosa Barretto Júnior³⁷³. Os critérios do teste foram: (i) complexidade das operações e capacidade de detecção; (ii) irradiação de incentivos pela legislação; (iii) irradiação de incentivos pela aplicação coerente do direito; (iv) irradiação de incentivos pelas penalidades; e (v) irradiação de incentivos pelas instituições informais. A complexidade das operações, a cada dia que passa, torna-se ainda maior, mas, diante da transparência e um melhor diálogo com o Fisco, como se estabelece com o CEI e com as consultas públicas, entende-se que esta seja uma barreira perfeitamente transponível com a proposta do projeto “Macrovisão”. Da mesma forma, é factível a irradiação de incentivos diversos, com a legislação, uma possível aplicação coerente do direito, pela ausência de penalidades que estimulem a “roleta-russa” do planejamento tributário e pela relação de confiança que pode decorrer da nova relação entre Fisco e contribuinte, com “*responsiveness*” e criação de norma social, ou seja, por instituições informais criadas em torno da perspectiva regulatória. São, assim, mantidos os ganhos percebidos com a Emenda nº 78 à Medida Provisória nº 685 de 2015.

³⁷³ BARRETO JÚNIOR, Válder Pedrosa. *Planejamento Tributário na jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: desafios de uma pesquisa empírica*. 229 págs. Dissertação de mestrado, defendida na Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, em 22 de abril de 2010.

Em reação ao segundo teste, o das “Estratégias de Regulação”, não resta dúvida de que a proposta do projeto “Macrovisão” baseia-se nas três categorias levantadas, isto é, na “imposição de penalidades”, na “transparência e detecção” e na “*responsiveness*”. Em relação às penalidades, entretanto, mesmo mantendo a dispensa de multas nos casos de apresentação de declaração e consulta, como se previa na Emenda nº 78, entende-se que houve um regresso ao serem estipuladas tantas penalidades aos demais casos apresentados no texto da proposta, como, por exemplo, a multa de 20% para casos de concorrência desleal e a multa agravada de 50% nos casos de embaraço à fiscalização, levando a ponderações já levantadas no tópico da proposta em questão. Por outro lado, a “transparência e detecção” é aprimorada com as consultas incentivadas aos contribuintes, bem como a estratégia de “*responsiveness*” é percebida como consequência da publicações dos Relatórios Anuais de Operações e da melhoria na relação de confiança entre Fisco e Contribuinte, ambos ganhos já trazidos e mantidos da Emenda nº 78.

Sem que haja necessidade de perpassar cada uma das propriedades relevantes estabelecidas como critérios usados no terceiro teste, como todas as operações podem ser levadas a consultas prévias ou posteriores às operações, é inerente à lógica da proposta e formalizada pelo Relatório Anual de Operações o impacto e consideração a todas as propriedades da estruturação de um planejamento tributário, sendo elas quaisquer umas das listadas a seguir: economia tributária e resultado efetivo das operações realizadas, operações não-usuais, desvio do perfil objetivo de negócios jurídicos típicos, neutralização dos efeitos indesejáveis, operações incongruentes entre si, tempos dos atos, partes relacionadas, uso de sociedades aparentes, uso de sociedades fictícias, uso de sociedades efêmeras, desobediência a normas cogentes cíveis ou regulatórias, resultado efetivo, inexecução material do contrato, paraísos fiscais e existência de caminho alternativo usual que proporciona a mesma economia de tributos alcançada. Basta, para tanto, que os casos práticos envolvendo cada uma das propriedades relevantes sejam levados à consideração das autoridades administrativas e do Comitê Especial Independente (CEI).

Em relação ao quarto teste, o dos “aspectos procedimentais”, por sua vez, a proposta do projeto “Macrovisão do Crédito Tributário” é única e exemplar, ao passo que dispõe de procedimentos claros e expressamente trazidos nos dispositivos do texto elaborado por Ana Cláudia Akie Utumi e Camila Tapias Chuster, em relação à “consulta”, à “autuação fiscal”, à “orientação do contribuinte”, bem como à aplicação ou não de multas, aprimorando formalmente, com isso, o que já havia de forma incipiente na proposta da Emenda nº 78 à Medida Provisória nº 685 de 2015.

Por último, coloca-se a formulação normativa do projeto “Macrovisão” à prova dos critérios do teste dos “aspectos substanciais”. Em relação à “razoabilidade ou adequação”, por mais que seja intuitivo que a proposta opere via razoabilidade e composição dos valores e princípios, e não via adequação da operação a um enquadramento legal, este é um outro ponto de ressalva em relação aos progressos trazidos com a Emenda nº 78, ao não identificar em seu texto nenhum dos princípios e valores que norteiam a interpretação dos envolvidos. Por outro lado, apenas no artigo 3º da proposta, já se verifica um passo abissal em direção ao progresso no tratamento, ao prever a primazia da substância sobre a forma, ao se instituir o critério do propósito negocial e ao se trazer uma definição mais apropriada ao “abuso de direito”, como figura de enfoque em matéria de elisão, o que não ocorre e, portanto, falta em relação à figura da fraude à lei, amplamente utilizada pela doutrina, jurisprudência formulações normativas até então propostas. Ainda que esteja presente sob a figura da evasão e, portanto, uma perspectiva de ilicitude, imagina-se que em muito agregaria ser estabelecida esta conotação em uma Norma Geral Antielisiva. Por fim, identifica-se a intenção legislativa da proposta de regulação da Norma Geral Antielisiva, uma vez que se “estabelece as normas gerais antielisivas, aplicáveis aos tributos federais, estaduais e municipais, e dá outras providências”, embora deva ser considerada ainda a ponderação quanto à utilização no plural visto em “normas gerais antielisivas”, conforme ponderação trazida no item “5” do Capítulo III.

Alguns pontos, todavia, não foram incluídos entre os aspectos, por não se tratar da desconsideração do negócio, mas procedimentalmente da própria proposta normativa, mas que vale a pena constar neste tópico. O primeiro é o do veículo das propostas. Em dois momentos, a história brasileira fez a tentativa de passar uma regulação para a Norma Geral Antielisiva via Medidas Provisórias, mas em ambos os casos não se teve sucesso em os dispositivos referentes a planejamento tributário serem convertidos em Lei. Atribui-se ao insucesso o pouco amadurecimento sobre o tema, para que se proceda a uma regulação de tamanha importância no prazo estabelecido para trâmite de Medidas Provisórias.

Atendendo ao direcionamento dado pelo legislador, no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, ao dispor que “observados os procedimentos a serem estabelecidos em *lei ordinária*”, o que ocorreu foi que, das sete propostas normativas sob análise, apenas uma não conforma-se em Lei Ordinária, mas uma Lei Complementar, o Projeto de Lei Complementar nº 88 de 2011, que pouco agrega com a nova redação do parágrafo único do art. 116, ao incluir “abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial”. Embora seja a recomendação do legislador, entende-se que pode gerar mais complexidades se o veículo escolhido for o da Lei

Ordinária mesmo, pois teria de se haver, além da Ordinária para a União, outras 27 estaduais e 5.570 leis municipais, se considerado o número de municípios do último censo³⁷⁴, realizado em 2013, para que a regulação seja voltada a atender caráter de Norma Geral Antielisiva, com alcance nacional, estabelecendo coerência interna, da mesma forma que se busca coerência internacional. Essa coerência interna, no entanto, só pode ser alcançada via Lei Complementar, e este é o veículo utilizado apropriadamente pela proposta do projeto “Macrovisão do Crédito Tributário”.

O segundo aspecto na formatação da proposta refere-se, na verdade, a uma impropriedade terminológica, ao se utilizar o termo “regulamentação” em vez de “regulação”, conforme se pode verificar nas justificativas do Projeto de Lei do Senado nº 97 de 2013, no corpo do Projeto de Lei do Senado nº 537 de 2015 e nas justificativas da proposta do projeto “Macrovisão do Crédito Tributário”. A impropriedade deve-se ao fato de que o poder normativo pode se verificar sob ambas as diferentes situações de regulamentação ou regulação. Conforme trazido por Maria Sylvia Zanella di Pietro, “Normalmente se fala em poder regulamentar; preferimos falar em poder normativo, já que não esgota a competência normativa da Administração Pública; é apenas uma de suas formas de expressão”³⁷⁵. Sobre a atividade de regulamentar, tem-se, segundo Marcos Juruena Villela Souto³⁷⁶, aquela que:

(...) nos termos da Constituição Brasileira, art. 84, **IV**, **só pode ser exercida pelo Presidente da República**. Embora muito se fale na existência, no âmbito das agências reguladoras, de um “poder regulamentar amplo”; essa não é a expressão adequada, posto que privativo do Chefe do Poder Executivo. Ademais, enquanto o regulamento é ato informado por critérios políticos de detalhamento da lei, a norma regulatória explicita conceitos jurídicos indeterminados, implícitos na lei. (Grifos acrescidos).

Por outro lado, aproveitando as palavras do eminente administrativista Carlos Ari Sundfeld, “o poder de regular originariamente os direitos é exclusivamente da lei”³⁷⁷. Desse modo, tendo em vista que todas as propostas mencionadas neste trabalho visam ser veiculadas por Lei, seja por conversão de Medidas Provisórias, seja via Projeto de Lei tramitando no Congresso Nacional, não se caberia falar em regulamentação do tema, mas apenas em regulação, com toda a abrangência que o termo carrega. Essa impropriedade pauta, assim,

³⁷⁴ <http://www.brasil.gov.br/economia-e-emprego/2013/06/cresce-numero-de-municipios-no-brasil-em-2013> . Acesso em 12/02/2017.

³⁷⁵ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 27a. Ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 91.

³⁷⁶ SOUTO, Marcos Juruena Villela. Função Regulatória. Revista Diálogo Jurídico, Salvador, CAJ – Centro de Atualização Jurídica, nº 11, fevereiro, 2002, p. 3. Disponível em: <http://www.direitopublico.com.br>.

³⁷⁷ SUNDFELD, Carlos Ari. *Fundamentos do direito público*. 3a. Ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 17.

uma forte recomendação de que seja revista nos dois Projetos de Lei do Senado e também na proposta de Projeto de Lei Complementar do projeto “Macrovisão do Crédito Tributário”.

Outro ponto que se percebe é que, na Medida Provisória nº 66, em seu art. 13 proposto, parágrafo único, bem como no Projeto de Lei do Senado nº 97 de 2013, em seu art. 1º, parágrafo único, e no Projeto de Lei do Senado nº 537 de 2015, em seu art. 1º, §1º, estabelece-se que a desconsideração dos atos e negócios prevista não incluiria os casos em que for identificado dolo, fraude ou simulação, situações que supostamente deveriam ser tratadas com exclusividade pelo art. 149, VII³⁷⁸, do Código Tributário Nacional. Todas as demais formulações normativas silenciam sobre o assunto, abrindo margem e permitindo a manutenção da compreensão de que a aplicação do art. 116, parágrafo único, e do art. 149, VII, seriam alternativos e excludentes. Todavia, acredita-se que, em casos de elisão ou evasão, em casos lícitos ou ilícitos, presentes ou ausentes o dolo, a fraude e a simulação, possa ser concomitante a desconsideração dos atos e negócios, ao mesmo que o lançamento seja efetuado ou revisto pela autoridade administrativa, uma vez que a desconsideração faz parte da formação dos elementos devidos e fidedignos para a constituição do crédito tributário, por meio do lançamento, de acordo com o que dispõe o artigo 142 do CTN³⁷⁹. Inclusive, as penalidades decorrentes dos casos de dolo, fraude e simulação são de competência desvinculada àquela que desconsidera os atos e negócios jurídicos. Por isso, se não a manutenção do silêncio quanto à não aplicabilidade do dispositivo, considera-se mais elucidativo a inserção de um dispositivo, no sentido de não se impedir a aplicação do art. 149, VII, do Código Tributário Nacional. Sobre o assunto, a proposta elaborada pelo projeto “Macrovisão do Crédito Tributário” silenciou. Levanta-se, com isso, a ponderação, em tom de dúvida, se esta seria a postura que levaria a menos complexidades aos intérpretes e aplicadores do direito.

Além dessas, algumas mais são as ponderações e recomendações que devem ser postas em evidência, com as novidades trazidas pela proposta apresentada pelo “Macrovisão do Crédito Tributário”, pensando em uma regulação para a Norma Geral Antielisiva:

³⁷⁸ Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: (...) VII - quando se comprova que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

³⁷⁹ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

- (i) No art. 1º, utiliza-se a expressão “normas gerais antielisivas”, no plural, que remete à ideia de várias normas gerais, o que na realidade ocorre no ordenamento via uma norma geral e, embaixo do guarda-chuva da norma geral, normas específicas antielisivas, acreditando-se, assim, que deveria ser substituída por “normas antielisivas” ou por “norma geral antielisiva”, pois da primeira alternativa, embora se considere uma Norma Geral, poderia ser aplicada a todas as normas com propósitos de contenção das operações elisivas, sejam elas quais forem e em que esferas estatais se encontrem e, com a segunda alternativa, expressamente estaria identificada a norma geral, na a qual todas as outras deveriam se basear. Nesse sentido, não haveria a possibilidade de se cogitar a ideia de normas gerais diferentes como substrato teórico específico para subsunção arbitrária de situações fáticas diferentes.
- (ii) No art. 2º da proposta, menciona-se o direito de estruturar os negócios de maneira a evitar o “excesso” de tributação, mas acredita-se que não se trata de “excesso”, termo que remete à subjetivismos e relativismos, ao passo que a critérios de relativização no tratamento de cada operação já são considerados, como o propósito negocial e a substância econômica. Neste caso, tendo em vista um contribuinte com propósito negocial e outro sem realizando uma operação similar, poderia levar ao argumento de que o que não dispõe de propósito negocial tenha “excesso” na tributação. Uma sugestão poderia ser a da substituição do “excesso de tributação” pela “desconsideração prevista no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional”.
- (iii) Na alínea “b” do §2º do art. 3º da proposta, elenca-se taxativamente a ausência de razões “econômicas, negociais ou empresariais” como forma de caracterizar a única ou principal intenção de reduzir, suprimir ou diferir tributação, mas deve ser lembrado que outras razões existem e que não necessariamente signifiquem a principal ou única intenção de economia tributária, como razões familiares, por exemplo. Acredita-se que a consideração taxativa, conforme elencado poderia levar a algumas injustiças de tratamento pelas autoridades fiscais. Assim, uma sugestão seria a inclusão, entre as razões, de “outras razões extratributárias”, que seriam ainda posteriormente avaliadas pelo CEI, para garantir segurança jurídica e evitar o contencioso pernicioso.
- (iv) No §5º do art. 3º da proposta, traz-se que a obtenção de vantagem competitiva por meio única ou principalmente de economia tributária é considerada “concorrência

desleal”, sujeita a economia a ressarcimento aos cofres públicos, com juros e multa de 20%, mas se pondera se não seria mais uma penalidade que deturparia a isonomia entre os contribuintes de forma gravosa, com base em mais uma penalidade, ao passo que a simples tributação adequada, juntamente com os juros, colocariam os contribuintes no mesmo patamar. Ou seja, estimular-se-ia um mecanismo de “roleta-russa” entre os contribuintes. Assim, pondera-se se não seria melhor a supressão deste dispositivo, uma vez que, em face de crime da concorrência desleal, não cabe à administração tributária apurar e sancionar. Inclusive, diante das duas figuras da concorrência desleal, isto é, da infração à ordem econômica e da que está ligada diretamente à proteção dos direitos dos empresários prejudicados com a prática irregular. Se alcança o mercado como um todo, é ao Conselho Administrativo de Defesa Econômica – CADE que cabe apurar e sancionar, no caso. Se o prejuízo for apenas aos concorrentes lesados, a tutela jurídica está disposta na Lei de Propriedade Industrial, a Lei nº 9.279, de 14 de maio de 1996, especificamente em seu art. 195, com possibilidade de responsabilização penal e cível do agente. De todas as formas, uma norma geral antielisiva não deveria tratar de figuras ilícitas, tal qual bem procedeu a proposta da “Macrovisão”, ao retirar a menção às figuras do dolo, simulação e fraude. Trata-se das figuras elisivas, em que as operações que transpuserem os limites do permitido serão trazidas ao mesmo *status* de tributação das demais que não ultrapassam os limites. Convém, assim, ponderar a permanência do dispositivo.

- (v) No *caput* do artigo 4º da proposta, tem-se que, diante de abuso de forma ou de direito, haverá a desconsideração dos atos praticados, com tributação “que seria aplicável na ausência desses atos, *ou* conforme o resultado econômico por ele efetivamente obtido”. Sugere-se, primeiramente, a ponderação a respeito da retirada do “ou”, para que a autoridade fiscal não se possa utilizar de supostas alternativas diferentes de tributação, afinal, a tributação deveria ocorrer, de acordo com ambas, isto é, a que seria aplicável na ausência dos atos, conforme a substância econômica; em segundo lugar, a substituição de “resultado econômico por ele efetivamente obtido” por “substância econômica”, uma vez que se trata de uma Norma Geral Antielisiva, trazida por Lei Complementar, isto é, abrangendo o tratamento dado por todos os tributos de todos entes estatais, de modo que não apenas o resultado econômico é critério relevante dentre os fatos geradores das obrigações tributárias em questão.

- (vi) No artigo 5º, §2º, VI, é instituída a atribuição do CEI de “elaborar e divulgar o resultado dos julgamentos judiciais e administrativos, que envolvem planejamentos tributários”. Tendo em vista o escopo da norma ser o tratamento dos planejamentos tributários em todos os entes estatais, pondera-se se não seria mais palpável cogitar apenas os julgamentos da esfera administrativa, de modo que seriam criados mecanismos nas administrações tributárias, para reportar os julgamentos ao CEI, e este divulgaria, todavia, se cogitados os judiciais, serem considerados expressamente neste dispositivo apenas a divulgação dos julgamentos dos tribunais superiores, demonstrando coerência, inclusive, com o previsto no art. 20 desta mesma proposta.
- (vii) No parágrafo 2º do art. 7º, por sua vez, pondera-se se, diante de não haver decisão no prazo estabelecido pelo CEI, quando submetido o caso pela autoridade administrativa, é razoável sob o ponto de vistas de possível avalanche e incremento de custos à Administração Pública, a previsão de que “o caso será encerrado, cabendo à autoridade administrativa promover nova fiscalização e submissão do caso ao Comitê Especial Independente”. Diante disso, sugere-se, ao menos, se não cogitado uma possibilidade mais eficiente, a hipótese de uma justificativa relevante para a concessão de prorrogação de prazo, para que as autoridades fiscais que realizam a fiscalização não sejam indevidamente assoberbadas, diante da morosidade dos membros do Comitê Especial Independente. Afinal, não se trata de casos como os de consulta prévia, em que a velocidade com que os negócios acontecem não podem aguardar os passos lentos das posturas da administração pública, hipótese em que se comprometeria a qualidade do ambiente de negócios, em vez de melhorar.
- (viii) No art. 15, VI, é previsto que a consulta pós-realização dos atos deverá conter “a fundamentação jurídica sobre a qual se baseou a operação”. Pondera-se se seria razoável impor este custo ao contribuinte, levando em consideração que raros são os que possuem assessoria jurídica fixa. Como se trata ainda de consulta e sobre a validade dos negócios, cogita-se a imprescindibilidade da exigência de fundamentação jurídica sobre a qual se baseou a operação, afinal, parte-se da premissa de que há liberdade de organização dos negócios e que, apenas se a substância econômica da operação não condisser com a formatação dos negócios, é que seria apurada a fundamentação jurídica do planejamento. A razoabilidade deste argumento funda-se na grande maioria dos negócios não planejar com

ferramental jurídico, então, seria uma forma exatamente de poupar as pequenas e médias empresas dos custos impostos por este dever instrumental, provocando, indiretamente, um desestímulo às consultas, ao mesmo que, se exigida a fundamentação jurídica, direciona-se ao entendimento da presunção de conduta ilícita na tentativa de se proteger de eventuais multas, o que seria feito em processo, não a de que os negócios atualmente se encontram em um cenário nebuloso e que, via consulta, procurariam trilhar caminhos seguros.

- (ix) Por fim, no artigo 18 da proposta, são estabelecidas penalizações às autoridades fiscais, no caso de exercício irregular da função, caracterizado no dispositivo “pela lavratura do auto de infração contrária à decisão emanada pelo Comitê Especial Independente, ou sem a devida submissão do caso a este Comitê”. No entanto, pondera-se se a manutenção de uma espada na cabeça dos fiscais, com a penalização estabelecida, que pode levar à demissão, levariam-nos a autuar melhor nestes casos. Tal qual no processo administrativo, poderia ser instituído um recurso especial, para os casos de auto de infração contrário às decisões emanadas no CEI, principalmente pelo fato de que elas se tornaram numerosas e complexas, da mesma forma que, nos termos do art. 4º, §1º, desta proposta de Projeto de Lei Complementar, “a desconSIDeração e autuação fiscal somente poderão ocorrer após a aprovação pelo Comitê Especial Independente”, ou seja, seria passível de anulação uma autuação sem a devida submissão do caso ao Comitê. Não seria necessária, portanto, uma desproporcional penalização às autoridades fiscais, inclusive, pois já estão sujeitas às responsabilizações e penalidades previstas em leis específicas, como a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, que “dispõe sobre o regime jurídico dos servidores públicos da União, das autarquias e das fundações públicas federais”.

Elencadas as recomendações dadas aos contornos de uma regulação para a Norma Geral Antielisiva brasileira, não restritas apenas a este item do trabalho, mas com ideias imiscuídos em inúmeros pontos no decorrer trabalho, com a consciência da abrangência do tema, o trabalho não possui a pretensão de trazer recomendações categóricas e inquestionáveis, mas de evidenciar possibilidades e dar uma sinalização de funcionalidade das mesmas, deixando aos próximos pesquisadores sobre o assunto a incumbência de melhor acomodar as recomendações ou, influenciados pela perspectiva já trazida por este estudo, trazer outras tantas possibilidades, para que, cada vez mais, os legisladores, intérpretes e aplicadores do direito possam se deparar com avaliações mais consistentes sobre perspectivas

normativas e interpretativas. Afinal, a globalização tratará de trazer inúmeras outras demandas e tópicos para regulação, incluindo as concernentes às medidas específicas sobre as quais se pretende estar em vigor uma Norma Geral Antielisiva adequadamente regulada.

CONCLUSÕES

1. Uma síntese da pesquisa: qual o objetivo pretendido?

Resumindo, o presente trabalho foi escavado do grande tema do “Planejamento Tributário”. Tantos os que tratam do assunto e sob tantas abordagens, que não poderia haver temática mais rica e relevante para se aprofundar os estudos, inclusive, pois o destaque é devido também pela problemática decorrente da carência regulatória do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional.

A falta de regulação no Brasil da Norma Antielisiva, impacta em autuações por quaisquer fundamentos, bastando que haja a indeterminada compreensão de arranjos nas empresas, independentemente dos seus fins. Essas desmedidas e infundadas autuações, por sua vez, causam impacto nos negócios brasileiros e, conseqüentemente, no desenvolvimento econômico nacional, além de estar em desacordo com as políticas públicas de expansão e conquista do mercado internacional pelas empresas locais, em um cenário de competição global. Vislumbra-se, assim, a possibilidade de, quando analisado um evento por um auditor fiscal, os contornos legislativos já representarem os limites da legalidade para se poder operar a “legalidade concreta”, autuando ou não, a partir de fundamentos legais não tão genéricos ao ponto de tudo poder ser considerado ilegal, como ocorre hodiernamente.

Por isso, com a ambição de se fornecer um panorama abrangente capaz de retratar o debate do planejamento tributário pela doutrina, pela jurisprudência do CARF e, diante da carência de regulação, principalmente pelas tentativas constantes em todas as propostas de Projeto de Lei em trâmite no Congresso Nacional e das Medidas Provisórias concernentes ao propósito desde a introdução do parágrafo único ao artigo 116 do CTN pela Lei Complementar nº 14 de 2001 até a recente proposta de Projeto de Lei, elaborada no projeto

“Macrovisão do Crédito Tributário”. Qualquer início de debate não seria aproveitável, se tivesse início na própria discussão, em especial tratando-se de um tema conformado em um labirinto conceitual. Por isso, o panorama que se pretendeu fornecer teve, por ponto de partida, um percurso sobre as nuances terminológicas das facetas e das figuras correlatas ao planejamento tributário, para que se adotasse uma lente específica de observação, a fim de que a leitura dos próximos itens ocorresse de forma um pouco mais fluida, diante de tema tão arenoso.

Dedicação maior, assim, por pragmatizar a perspectiva de solução do problema, deu-se às formulações normativas, ao passo que foram vistas em maiores detalhes, com sistematização de conteúdo de emendas e nuances políticas extraídas do contexto de discussão à época nas Casas do Congresso Nacional e das justificativas de cada uma delas. Com cada uma delas evidenciada, procurou-se um contraponto, com o que se apresenta no contexto de alguns paradigmas regulatórios relevantes, para que os próximos passos sejam dados em coordenação internacional, tal qual se verificou como demanda premente da quarta fase do debate, uma vez que a globalização trouxe às vistas um problema não apenas doméstico, não apenas estrangeiro e não apenas internacional, se tomadas duas ou mais jurisdições envolvidas, afinal, hoje a problemática é de âmbito global. Assim, os contextos dos paradigmas revelam a possibilidade de que haja uma coerência entre as diferentes jurisdições, ao passo que figuras estrangeiras sejam adaptadas às peculiaridades domésticas, em atenção a uma cooperação e harmonização internacional, como também de uma via evidente de solução de conflitos internos, baseados em meras e impróprias questões terminológicas. Assim, verificou-se qual o contexto de desenvolvimentismo brasileiro, para se ter uma noção de possibilidade de que uma regulação também esteja alinhada com as perspectivas nacionais.

Em seguida, afunilando uma perspectiva pragmática de solução, enuncia-se o porquê de uma Norma Geral Antielisiva e com base em que *policy-making* seria uma regulação apropriada à temática, para, enfim, o problema direcionar às hipóteses concretas, com todas as formulações normativas até o momento sendo postas à prova, inclusive, a que ainda não se encontra em trâmite no Congresso Nacional, mas uma real promessa, comparada às anteriores, para regulação do parágrafo único do art. 116 do CTN, a proposta do projeto “Macrovisão do Crédito Tributário”. Neste sentido, como intuito último, objetivou-se que, a partir do texto deste projeto, cada uma das perspectivas obtidas no decurso do trabalho que representassem uma possível evolução no tratamento das operações de planejamento tributário, em sua faceta mais nebulosa, a da elisão, fossem, enfim, incorporadas, como recomendações para uma regulação da Norma Geral Antielisiva brasileira.

2. Resultados atingidos: conclusões finais e reflexões prospectivas

Da fase de maturidade intelectual de Nietzsche, em *“Human, All too Human: A Book for Free Spirits”*³⁸⁰, extrai-se que *“Convictions are more dangerous enemies of truth than lies”*, trecho este que se traduz livremente para “as convicções são inimigos mais perigosos à verdade que as mentiras”. Com essa mesma maturidade, isto é, com mais percepções de fatos da realidade que convicções, espera-se que as conclusões finais do trabalho sejam refletidas nos dez itens que se seguem, mas que não passam, ao mesmo tempo, de reflexões para os próximos pesquisadores, intérpretes e aplicadores do direito, ou, ainda em uma expectativa mais ousada, a eventuais legisladores e membros da administração pública que venham a ter qualquer contato com a pesquisa, por inquietações semelhantes por mudança do cenário de caos instaurado, ocasionado pela falta de regulação para um mais adequado tratamento das operações de planejamento tributário.

Assumindo que o planejamento tributário é, em metonímia de efeito pela causa, um problema multifacetado que demanda soluções igualmente multifacetadas, sob diferentes ângulos, aproveita-se ainda a perspectiva da Teoria da Miopia³⁸¹ pelos negócios em relação às instituições, para que se torne factível a tentativa ousada de se pensar “fora da caixa” de forma a alcançar as nuances da problemática e se levantar uma contribuição para uma regulação da Norma Geral Antielisiva brasileira. Afinal, lida-se com uma rigidez propalada, de convicção do doutrinador, de visão do contribuinte, de interpretação do Fisco, das instituições e de tudo a que se aproveita a perspectiva tributária dos negócios, ceifando soturnamente e sem critérios a liberdade de se organizar a vida e os negócios. Todavia, é essa rigidez institucionalizada que encrusta as origens dos entraves para tratar da problemática e, como hipótese apresentada, regular a matéria, mas essa inflexibilidade chegou ao limite do tolerável e chegou a ocasionar o desmantelamento institucional do principal órgão de

³⁸⁰ NIETZSCHE, Friedrich Wilhelm. *Human, All too Human: A Book for Free Spirits*. Trad. por Marion Faber e Stephan Lehmann. Edição Revisada. *Great Books in Philosophy Series*, 2008.

³⁸¹ Baseado inicialmente no conceito da “Miopia em Marketing”, desenvolvida em um artigo de mesmo título escrito por Theodore Levitt, publicado em 1960 pela Harvard Business Review, a ideia da Cultura da Miopia seria a implicação e o caminho para um negócio falhar, devido a uma mentalidade restritiva, ou “míope”, e iludida, portanto, de que a empresa está em um setor de crescimento. Essa crença leva à complacência e à perda de visão do que os consumidores querem. Essa visão limitada, no caso, é exatamente o oposto do que pretendemos nesse trabalho. O objetivo é que contenha uma visão ampla e clarividente, sem todavia perder o foco.

juízo administrativo tributário do país e, se considerado sob a perspectiva do planejamento tributário, o principal órgão de juízo tributário do Brasil.

Isso ocorre, porque, como bem retratado e metaforizado por José Garcez Ghirardi e Salem Hikmat Nasser, em “Representações do Direito e a Crise da Modernidade”:

Como o bom sistema se acomoda às necessidades do usuário, não o inverso, tudo o que é sólido vai se desmanchando no ar. Se as instituições tradicionais no mundo industrial (p.ex.: governos, bancos, famílias) se gabavam de sua solidez, sua capacidade de permanência e resistência às mudanças, **suas correspondentes na época da informatização alardeiam as virtudes opostas: elas são inovadoras, criativas, flexíveis.**³⁸² (Grifos acrescidos)

Na expectativa de que se extraia uma contribuição para a regulação da Norma Geral Antielisiva, ao menos com o despertar de reflexões futuras sobre o tema, e diante da apazibilidade do trecho desenhado pelos referidos Professores, passa-se a elencar, em dez pontos, uma sistematização das percepções conclusivas trazidas com o percurso da presente pesquisa de dissertação de mestrado:

C1. A globalização acentuou todas as lacunas normativas e falhas sistêmico-institucionais na relação entre o Fisco e os contribuintes, tensionando-a sempre mais com uma sonegação vultosa, legitimada pelo argumento da sobrevivência, e um volume de autuações crescente, com créditos tributários dramaticamente altos, mas que não passam da discussão administrativa por ocasião do advento de subsequentes programas especiais de parcelamento, “desjudicializando” o planejamento tributário e perenizando a estratégia evasiva das empresas e a postura pautada no “princípio da comodidade fiscal” das autoridades administrativas. Nesse contexto, o caos interno e a inserção do Brasil como *player* global representativo reiteram a demanda urgente por mudanças e, ainda que diretivas surjam no plano internacional, as medidas devem ser tomadas no plano doméstico.

C2. A elisão e a evasão retratam, respectivamente as nuances do permitido ou não permitido sob o ponto de vista da licitude de atos e negócios sobre as quais se estrutura uma operação de planejamento tributário, mas não são capazes, nesta simplicidade de perspectiva, compreender as nuances nebulosas das operações que constam em sua interseção, ou seja, aquelas que formalmente seriam admissíveis pela liberdade do contribuinte, mas que, por outros valores que deveriam ser considerados, apresentam um resultado inaceitável, por deturpar todo o

³⁸² GHIRARDI, José Garcez; NASSER, Salem Hikmat. *As representações do Direito e a crise da Modernidade*. 1. ed. São Paulo: FGV Direito SP, 2016. v. 1., p. 86.

sistema com tal forma de redução na carga tributária. Desse modo, a elisão é a figura que se adota para representar estas operações que imperam nos casos de planejamento tributário e, por isso, a pesquisa demanda uma regulação precisamente da Norma Geral Antielisiva. Por outro lado, em relação aos conceitos correlatos ao planejamento tributário, adentrar na discussão, por fundamentos quaisquer, se não traçada uma posição relativizada sobre os institutos, isto é, se não adotados sob a perspectiva legalista de figuras precisas do Direito Privado, encara-se um labirinto conceitual sem saída. O levantamento da jurisprudência do CARF, nesse sentido, ratifica a confusão do debate em suas decisões e mostra-se mais que mero indício do que havia sido apresentado no debate. Uma solução possível que se levanta viria com uma regulação da Norma Geral Antielisiva, pontual em incluir as figuras estrangeiras e elucidar os contornos de cada uma das correlatas ao planejamento tributário.

C3. Se consideradas as fases didaticamente apresentadas na evolução do debate sobre planejamento tributário no Brasil, uma conclusão é que todas as perspectivas encontram-se ainda igualmente encrustadas no debate, imbricadas de tal modo que, ainda se fala em liberdade salvo simulação, onde se incluiriam deturpadas outras figuras correlatas, em uma mesma realidade em que o Brasil torna-se signatário da Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária, exigindo a incrementação no ordenamento do *Principal Purpose Test* – PPT, da mesma forma em que ainda se autua o contribuinte a quem se permitiria a liberdade de organizar os negócios e a vida, salvo a existência da patologias do negócio jurídico, sem falar na concomitância das operações de planejamento tributário que não cogitam serem autuadas com base na existência de patente demonstração de capacidade contributiva, autuação esta à qual ainda desarrazoadamente se aplicam multas agravadas. Ou seja, não é uma organização cronológica em etapas que se situa a realidade. Se assim fosse, a noção de compreensão seria a mesma constante neste ponto. O debate reflete, na verdade, intérpretes e aplicadores do direito diferentes e lentes de observação diferentes utilizadas por eles. Todavia, o quarto momento do debate bem reflete a consequência desta simultaneidade de atores e lentes, ao mesmo que oferece as novos caminhos, aproveitando os progressos e ressalvas das etapas anteriores. Ou seja, aproveitam-se as patologias dos negócios jurídicos, para caracterizar os casos de evasão, ao mesmo que a capacidade contributiva, a substância econômica e o propósito negocial, para lidar com as situações em que se identifique a hipótese elisiva do planejamento tributário.

C4. Desde a introdução do parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional, numerosas foram as tentativas e variadas as formas pelas quais se procurou regular a Norma Geral Antielisiva brasileira. Inaugurado o percurso pela Medida Provisória nº 66 de 2002 e encerrado com a Medida Provisória nº 685 de 2015, embora superficialmente se concorde com a urgência e relevância da necessidade de tratamento do tema, entende-se que “Medidas Provisórias” não são o veículo razoável para se tratar um tema de tamanha repercussão, como o planejamento tributário, sendo mais prudente o percurso legislativo normal, para discussão, maturidade e conformação pelas políticas que devem realmente nutrir uma regulação para a problemática. Todos os projetos de lei, vale dizer que ainda em trâmite, todavia, não revelam a maturidade necessária e permanecem estagnados. Na verdade, após os passos imediatistas, mas precipitados, propostos pelas MPs, a forma mais madura de se tratar o tema havia sido apresentado pela única Emenda à Medida Provisória nº 685 que não pleiteava a supressão dos artigos concernentes ao tema e ainda dava nova redação aos mesmos, mas que, mantendo a postura negligente do Congresso, por insegurança, perdeu-se com a exclusão dos dispositivos da MP, quando da conversão em Lei. A suposta ausência de interessados em tratar o assunto denuncia, assim, mais que uma comodidade ou inércia do sistema, denuncia uma nova modalidade de *lobbying* estratégico dos polos de tensão, mas, em sendo feito em prol da inércia, resulta em consequências drásticas para ambos os lados.

C5. Aproveitando os tantos progressos textuais da Emenda nº 78 à Medida Provisória, a valorosa inquietação em face da problemática conduziu ao nascimento de uma proposta, elaborada pelas pesquisadoras Ana Cláudia Akie Utumi e Camila Tapias Chuster e sob a coordenação de Eurico Marcos Diniz de Santi, Paulo Conrado, Roberto França de Vasconcellos e Renata Belmonte, no seio do Projeto “Macrovisão do Crédito Tributário”. A proposta, diante da adjetivação empregada, não apenas surge em um contexto desafiador de demanda doméstica e diretivas de adequação e coordenação internacional, como os enfrenta e se consubstancia no que se pode atribuir a qualidade da maior promessa de regulação para a Norma Geral Antielisiva, por somar grande parte dos itens elogiáveis das propostas já apresentadas à omissão de possíveis medidas que incendiariam o debate com mais definições indefinidas e inadequadas e que, por consequência, levariam a ruir toda a estrutura positiva da proposta. Ainda assim, como a perfeição não se atinge com a primeira lapidação, algumas ressalvas e ponderações críticas são levantadas, a fim de que a proposta seja questionada e aprimorada, tornando-se, o quanto antes, um Projeto de Lei, com fundamento suficiente a

passar de promessa e se tornar a regulação do tão baldo parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional.

C6. Considerando as novas ressalvas dos novos institucionalistas de que a história de cada país importa e de que “*one size doesn’t fit all*”, procura-se ainda uma aproximação com supostos paradigmas regulatórios estrangeiros, para que se verifique a forma pela qual o Brasil deve se colocar no cenário internacional, do mesmo modo que se pretende averiguar se novas medidas implementadas ou alguma nuance do tratamento do planejamento tributário fora do Brasil poderiam ser trazidas e adaptadas como forma de progresso regulatório doméstico. Se considerada a aproximação, tendo por base os conceitos do direito civil, como forma de solução para a problemática em questão, chega-se à conclusão de que é impossível uma análise de direito comparado, pela ausência de similitudes, além da simulação, conforme demonstrado por Luís Flávio Neto. Por outro lado, se adotados os instrumentos que viabilizam uma percepção da substância econômica subjacente à operação e as escusas de propósito comercial, chega-se a um denominador comum às diretivas internacionais, à cooperação entre os países, com a adoção de critérios relevantes compatíveis para o tratamento do planejamento tributário, e ao que se tem proposto, por vias oblíquas, entrando pelas portas dos fundos, no Brasil, sem a devida e necessária incorporação no ordenamento jurídico tributário, embora já se possa dizer que o propósito comercial, a substância econômica e a primazia da substância sobre a forma já fazem parte não apenas da jurisprudência, mas do nosso ordenamento jurídico-tributário brasileiro. Vislumbra-se, assim, uma Norma Geral Antielisiva que não transplantou “*tool kits*” estrangeiros, mas tenha aprendido com eles e adapte-se às nuances domésticas.

C7. Ainda que restem dúvidas sobre a incorporação do propósito comercial, sob a face do “propósito comercial” ou do “propósito principal”, bem como da substância econômica e da primazia da substância sobre a forma, basta que se confirmem todos os instrumentos internacionais dos quais o Brasil consta como signatário, como, por exemplo, a Convenção Multilateral que, além da sempre pautada transparência, exige uma conformação mínima de um dispositivo relativo ao “*principal purpose test*” – *PPT*, ou a padronização das normas contábeis brasileiras com as internacionais. Ainda assim, se por embasamento formalista persista a resistência de que o Direito não pode sofrer uma flexibilização de tal proporção, recomenda-se a leitura da proposta do projeto “Macrovisão do Crédito Tributário”, que anuncia as próximas mudanças positivas em forma de lei, embora outros projetos em trâmite

no Congresso Nacional já trouxessem a incorporação do propósito negocial, como o Projeto de Lei do Senado nº 537 de 2015. Além disso, se levada em consideração a consulta pública nº 007 de 2016 da Receita Federal do Brasil, já se estabelecem, na administração pública, referências expressas de acompanhamento das diretivas na OCDE estabelecidas no Relatório BEPS, ao se procurar garantir que as atividades sejam tributadas onde e na medida que estiverem gerando valor. Vale dizer que, diante desta Consulta, a Receita Federal editou a Instrução Normativa nº 1658, de 13 de setembro de 2016, relacionando novos países com tributação favorecida e regimes fiscais privilegiados. Ou seja, as doutrinas estrangeiras que tanto repelem os formalistas não são mais doutrina estrangeira, são doutrina brasileira e já fazem parte obliquamente do ordenamento brasileiro. Aguarda-se, neste ponto, uma regulação mais abrangente, para que novas complexidades não venham a surgir.

C8. Mais uma vez, ratifica-se a necessidade do trato regulatório, ao se concordar com a emblemática frase de Mangabeira Unger, quando, ao incentivar o progresso por uma reforma política e econômica nos Estados Unidos, afirma que “para compreender seu país, você deve amá-lo. Para amá-lo, você deve, de certa forma, aceitá-lo. Aceitando-o como ele é, todavia, é traí-lo. Para aceitá-lo sem traí-lo, você deve amá-lo por aquilo que ele demonstra que poderia se tornar”³⁸³. Sendo assim, em termos de política, a mudança deve ser estruturada, para trazer o que se pretende com a regulação, via incrementalismo e por meio de função estabilizadora, superando as clássicas e insuficientes perspectivas funcionais alocativas e distributivas, como *background* político-funcional. Além disso, se paralelamente superada a exclusividade das estratégias políticas baseadas no “paradigma do crime” e no “paradigma do serviço” e seja agregada a estratégia de “*responsiveness*” na regulação, fornece-se a evidência da conexão do direito ao desenvolvimento e, ao se assumir novas diretrizes político-institucionais, superam-se eventuais entraves de *path dependence*.

C9. Os testes e critérios utilizados para avaliar as formulações normativas evidenciam um abismo entre cada uma das propostas, com muito mais que falhas e carências, ao ponto de se poder recomendar um completo abandono e rejeição de quaisquer das propostas que ainda estão em trâmite no Congresso Nacional. Todavia, ao mesmo tempo, os mesmos testes e

³⁸³ Tradução livre do autor para “*To understand your country you must love it. To love it you must, in a sense, accept it. To accept it as it is, however, is to betray it. To accept your country without betraying it, you must love it for that in which it shows what it might become*” (WEST, Cornel; UNGER, Roberto Mangabeira. *The future of American progressivism: An initiative for political and economic reform*. Beacon Press, 1999.)

critérios são pouco eficientes e trazer mais progressos às propostas trazidas com a Emenda nº 78 à Medida Provisória nº 685 de 2015 e com o projeto “Macrovisão do Crédito Tributário”, por já terem um nível de maturidade e alcance que supera cada um dos pontos e critérios extraídos pelos estudos de onde se basearam. Com isso, conclui-se que há finalmente um avanço de acordo com o recomendado por estudiosos aos quais se atribuiu relevância e referência, na estruturação de uma proposta de regulação para a Norma Geral Antielisiva. Todavia, pouco puderam agregar, se forem tomados como base exclusivamente as duas propostas mencionadas, por estarem em patamares semelhantes. Sendo assim, aproveitadas as ressalvas e ponderações que se ousou fazer já constar no presente trabalho, que fique marcada como reflexão prospectiva a possibilidade de se criarem novos testes, para um nível de regulação mais maduro como o disponível com as propostas, a fim de que novas perspectivas de evolução sejam trazidas ao debate, de modo a contribuir com o contornos do trato regulatório da Norma Geral Antielisiva.

C10. Em uma visão maniqueísta sobre os elogios e manifestação a favor de uma regulação da Norma Geral Antielisiva brasileira, a regulação é boa. E, sim, na forma que se busca emoldurar, a perspectiva é positiva em cima de uma regulação. Todavia, levante-se, por exemplo, a hipótese de que uma regulação do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional viesse a passar com a proposta do projeto “Macrovisão do Crédito Tributário”, como se disse, o mais maduro e preparado para lidar com os problemas, já, inclusive, com todas as arestas reparadas pela consideração das ponderações e ressalvas avaliadas pertinentes. Não estaria resolvida a questão. A regulação é apenas o primeiro passo, de onde surgirão inúmeras outras demandas pontuais, em face das quais a Norma Geral é apenas um “guarda-chuva”, sob o qual medidas específicas e coerentes devem ser tomadas. É a associação da coerência e última instância conferida pela abrangência da Norma Geral à especificidade de medidas pontuais que tornarão, paulatinamente, a hipótese apresentada uma real hipótese de solução do problema. Ainda assim, outras tantas particularidades virão a surgir, levando a novas medidas, tal qual se encontram os países que já possuem uma GAAR, já utilizam-se de inúmeras normas específicas e ainda estão, atualmente, criando um novo tributo, denominado popularmente pela mídia de “*Google Tax*”, para lidar com as operações mais inatingíveis de lucros desviados pelas gigantes da tecnologia. Trata-se, assim, de uma nova trajetória, para a qual é necessário que o Brasil dê ainda o primeiro passo.

Dez, assim, são os pontos conclusivos e de reflexão prospectiva. E são dados na perspectiva de, por amor ao país, isto é, aceitando-o e amando-o por aquilo que pode se tornar, romper com o ciclo vicioso das instituições, tal qual se verifica em “Por que as nações fracassam?”³⁸⁴, adaptando a resposta dada às instituições extrativistas à realidade de desarmonia de propósitos e caos institucionalizado causado pela ausência de regulação aos limites da estratégia de economizar tributos pelos contribuintes e de autuação para arrecadação pelas autoridades administrativas. Nesse sentido, aproveita-se e reitera-se termos de outrora, para exclamar, ainda que por outras razões específicas, a mesma necessidade, afinal, “demanda-se uma ressignificação democrática da tributação, é tempo de reforma!”³⁸⁵.

³⁸⁴ Cf. ACEMOGLU, Daron; ROBINSON, James. *Por que as nações fracassam?*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 309.

³⁸⁵ NEPOMUCENO, Bruno.; CAMPEDELLI, Laura Romano. *Ajuste fiscal ressignifica a tributação? É tempo de reforma!*, 2015, disponível em: <http://www.conjur.com.br/2015-jun-18/ajuste-fiscal-ressignifica-tributacao-tempo-reforma>.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ACEMOGLU, Daron; ROBINSON, James. *Por que as nações fracassam?* . Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

AGÊNCIA DA CÂMARA. *Diário do Congresso Nacional*. Rio de Janeiro, 07 set. 1954 Disponível em: <<http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD07SET1954.pdf#page=11>>. Acesso em: 20 fev. 2017.

AGENCIA SENADO. Proposta para simplificar regras tributárias será analisada na CCJ, Brasília, DF, 10 nov. 2016. *FENACON*. Disponível em: <<http://fenacon.org.br/noticias/proposta-para-simplificar-regras-tributarias-sera-analisada-na-ccj-1266/>>. Acesso em: 20 fev. 2017.

AGENCIA SENADO. Relatório da MP 685 restringe apresentação de planejamento tributário, Brasília, DF, 28 out. 2015. *Agencia Senado*. Senado Federal. Disponível em: <<http://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2015/10/28/relatorio-da-mp-685-restringe-apresentacao-de-planejamento-tributario>>. Acesso em: 20 fev. 2017.

ALDRICK, Philip. Budget 2012: Chancellor George Osborne's tax avoidance crackdown will target big business, Reino Unido, 18 mar. 2012. *Jornal The Telegraph*. Caderno finance and budget. Disponível em: <<http://www.telegraph.co.uk/finance/budget/9151912/Budget-2012-Chancellor-George-Osbornes-tax-avoidance-crackdown-will-target-big-business.html>>.

Acesso em: 12 jan. 2017.

ALLEVI, Laura; CELESTI, Chiara. *10th GREIT Annual Conference on EU BEPS; Fiscal Transparency, Protection of Taxpayer Rights and State Aid and 7th GREIT Summer Course on Tax Evasion, Tax Avoidance & Aggressive Tax Planning*, Intertax. Wolters Kluwer Law International, abril de 2016.

ALM, James. *Um sistema tributário transparente desencorajaria o planejamento tributário agressivo?* In: Transparência fiscal e desenvolvimento. homenagem ao Professor Isaías Coelho. São Paulo: FISCOsoft, 2013.

ALVES, José Carlos Moreira. Figuras correlatas: abuso de forma, abuso de direito, dolo, negócios jurídicos simulados, fraude à lei, negócio indireto e dissimulação. In: *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal*. Brasília: Esaf, 2002.

AMARAL, Gilberto Luiz do; OLENIKE, João Eloi, AMARAL, Leticia Mary Fernandes do. *Quantidade de normas editadas no Brasil: 27 anos da Constituição Federal de 1998*. IBPT, Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, Curitiba, 2015. Disponível em: <<https://www.ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/2272/QuantidadeDeNormas201527AnosCF01102015.pdf>>. Acesso em: 20 fev. 2017.

ANGELO, Carlos Eduardo Peroba. *Aplicação dos conceitos de planejamento Tributário na Jurisprudência do Antigo Conselho de Contribuintes e na Doutrina*. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Planejamento Tributário e o propósito negocial*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

ARNOLD, Brian J.; WILSON, James R. The General Anti-Avoidance Rule.: *Canadian Tax Journal*, v.1., 36, nº 5, 1988.

ATO, AUSTRALIAN TAXATION OFFICE. Cash Economy Task Force. *Improving Tax Compliance in the Cash Economy*. Canberra: ATO, 1998.

AYRES, Ian.; BRAITHWAITE, John. *Responsive Regulation: Transcending the Deregulation Debate*. New York: Oxford University Press, 1992.

AVI-YONAH, Reuven. *International Tax as International law: An Analysis of the International Tax Regime*. New York: Cambridge University Press, 2007

_____. Corporate social responsibility and strategic tax behavior. *Michigan Law & Economics Working Papers*, 2006. Disponível

em:<http://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1066&context=law_econ_archive>. Acesso em: 05 ago. 2016.

_____. *Relatório da OCDE sobre guerra fiscal predatória: uma retrospectiva após uma década*. In: *Transparência Fiscal e Desenvolvimento. Homenagem ao Professor Isaias Coelho*. São Paulo: FISCOsoft, 2013.

BAKER, Philip. Diverted profits tax: a partial response. *British Tax Review*, ano 60. Thomson Reuters, 2015.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 18ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

BARFORD, Vanessa; HOLT, Gerry. Google, Amazon, Starbucks: The rise of 'tax shaming ', Reino Unido, 20 mai. 2013. *British Broadcasting Corporation News (BBC News)*. Caderno magazine. Disponível em: <<http://www.bbc.com/news/magazine-20560359>>. Acesso em: 18 dez. 2016.

BARRETO JÚNIOR, Valter Pedrosa. *Planejamento Tributário na jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: desafios de uma pesquisa empírica*. 229 págs. Dissertação de mestrado, defendida na Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, em 22 de abril de 2010.

BERCOVICI, Gilberto. O Estado desenvolvimentista e seus impasses: uma análise do Caso Brasileiro. *Boletim de Ciências Económicas*, Coimbra, v. XLVII.

BOSKIN, Michael; GALE, William. New results on the effects of tax policy on the international location of investments. In: FELDSTEIN, Martin. *The effects of taxation on capital accumulation*. 1986. National Bureau of Economic Research. Disponível em:<<http://www.nber.org/papers/w1862>>. Acesso em: 20 set. 2016.

BRAITHWAITE, John. Responsive regulation and developing economies. *World Development*, ano 34, issue 5, maio, p. 884-898, 2006.

BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo. *Argumentação Tributária de Lógica Substancial*. 201 p. Dissertação de mestrado, defendida na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2016.

BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. Conselho de Contribuintes. Recurso Especial do Contribuinte e do Procurador, Acórdão nº 106-17.147 (Processo nº 11516.000152/2004-51). Relator: Giovanni Christian Nunes Campos. Brasília. J. em 05/11/2008. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 20 fev 2017.

BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. Processos em estoque, Brasília, DF, dez. 2015-nov. 2016. *Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)*. Relatórios Gerenciais. Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/dados-abertos/relatorios-gerenciais/comportamento-e-estoque-carf-201611.pdf>>. Acesso em: 20 fev. 2017.

BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. Portaria nº 75, 22 mar. 2012, Brasília, DF, 23 mar. 2012. *Fazenda*. Portarias ministerial. Disponível em: <<http://fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/legislacao/portarias-ministerial/2012/portaria75>>. Acesso em: 20 fev. 2017.

BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. PGFN em números, Brasília, DF, 2014. *Procuradoria-geral da Fazenda Nacional*. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn%20em%20numeros%202015%20ultima%20versao.pdf>>. Acesso em: 20 fev. 2017.

BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. Receita Federal. Carga tributária bruta atinge 32,66% do PIB em 2015, Brasília, DF, 19 set. 2016. *Receita Federal do Brasil*. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2016/setembro/carga-tributaria-bruta-atinge-32-66-do-pib-em-2015-1>>. Acesso em: 20 fev. 2017.

BRAUNER, Yariv; STEWART, Miranda. *Introduction: Tax, Law and Development*. Edward Elgar: Cheltenham, 28 de Janeiro de 2013. Disponível em SSRN: Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=2208161>>. Acesso em: 16 jan. 2017.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. *A construção política do Brasil. sociedade, economia e Estado desde a independência*, 2.ed. São Paulo: Editora 34, 2015.

CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CAMPEDELLI, Laura Romano. *Aspectos Tributários da Implementação das Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS) no Brasil: uma nova abordagem a partir da perspectiva do Direito e Desenvolvimento*. 157 p. Dissertação de mestrado, defendida na Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, em 09 de março de 2016.

CAMPOS, Eduardo. Setor público fecha 2015 com déficit primário de R\$ 111,2 bilhões, Brasília, DF, 29 jan. 2015. *Jornal Valor Econômico*. Caderno Brasil. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/brasil/4415892/setor-publico-fecha-2015-com-deficit-primario-de-r-1112-bilhoes>>. Acesso em: 01 fev. 2017.

CAMPOS, Roberto de Oliveira. O funeral da nota fiscal. *Revista Veja*, 23 jun.1999.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional*, 6.ed. Coimbra: Almedina, 1993.

CARSWELL, Simon. Ending ‘Double Irish’ should be start of tax changes - US lawmaker, Irlanda, 21 jan. 2015. *Jornal The Irish Times*. Caderno business. Disponível em: <<http://www.irishtimes.com/business/economy/ending-double-irish-should-be-start-of-tax-changes-us-lawmaker-1.2073198>>. Acesso em: 06 jan. 2017.

CASA CIVIL. Subchefia para assuntos jurídicos. Mensagem nº140, de 16 de março de 2007, Brasília, DF. Casa Civil. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Msg/VEP-140-07.htm>. Acesso em: 20 fev. 2017.

CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. Princípios para a reforma da qualidade do sistema tributário brasileiro: simplicidade, transparência, neutralidade e equidade, Brasília, DF. Disponível em: <<http://ccif.com.br/>>. Acesso em: 20 out. 2016.

CÉZARI, Marcos. Carga tributária chega a R\$ 2 trilhões de em 2015, com alta de 7,2%, São Paulo, 29 dez. 2015. *Jornal Folha de São Paulo*. Caderno mercado. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2015/12/1723982-carga-tributaria-bate-recorde-e-chega-a-r-2-trilhoes-em-2015.shtml>>. Acesso em: 20 fev. 2017.

CHU, Ben. Panama Papers expose Government hypocrisy on UK tax havens, say campaigners, Reino Unido, 04 abr. 2016. *Jornal Independent*. Caderno business news. Disponível em: <<http://www.independent.co.uk/news/business/news/the-panama-papers-expose-the-gulf-between-what-the-government-says-and-does-about-tax-laws-a6968451.html>>. Acesso em: 08 jan. 2017.

CINTRA, Marcos. Globalização, modernização e inovação fiscal. In: VASCONCELLOS, Roberto França de (Coord.) *Política fiscal*. São Paulo: Saraiva, (GVlaw), 2009.

COJI, Giovanna Traiman; DAUD, Felipe Taufik; SEIXAS, Vinicius Pimenta. Brasil está inserido no movimento global de transparência fiscal. Consultor Jurídico, São Paulo, 18 out 2015. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-out-18/brasil-inserido-movimento-global-transparencia-fiscal>>. Acesso em: 10 fev. 2017.

COUTINHO NETO, Francisco Leocádio Ribeiro. A incidência da norma sancionatória: estudo sobre a incidência das Normas Sancionatórias Tributárias e das Normas Penais Tributárias. 297 p. Dissertação de mestrado, defendida na Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, em 11 de maio de 2015.

CUMMINGS JR., Jasper L. *The Supreme Court's Federal Tax Jurisprudence: An Analysis of the Fact Finding Methods and Statutory Interpretation from the Court's Tax Opinions, 1801-Present*. Washington: American Bar Association Section of Taxation, 2010.

DAVE, Sachin. Apple, Netflix, Microsoft, Amazon and IBM may have to pay 'Google Tax' in India, Índia, 17 dez. 2016. *Jornal The Economics Times*. Caderno economy and policy. Disponível em: <<http://economictimes.indiatimes.com/news/economy/policy/apple-netflix-microsoft-amazon-and-ibm-may-have-to-play-google-tax-in-india/articleshow/56027728.cms>>. Acesso em: 23 fev. 2017.

DAVIS, Kenneth Culp. *Administrative Law Treatise*. San Diego:, KC Davis Publishing Co., 1978.

DEXHEIMER, Vanessa Grazziotin. *Parcelamento Tributário: Entre Vontade e Legalidade*, Série Doutrina Tributária, Vol. XVII. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

DINO, Flávio. Comissão de trabalho, de administração e serviço público, Brasília, DF, 2007.
Disponível em:
<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1403458&filename=PRL+3+CTASP+%3D%3E+PL+133/2007>. Acesso em: 20 out. 2016.

_____. Comissão de desenvolvimento econômico, indústria e comércio, Brasília, DF, 2007.
Disponível em:
<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=453612&filename=Tramitacao-PRL+1+CDEICS+%3D%3E+PL+133/2007>. Acesso em: 20 out. 2016.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 27a. Ed. São Paulo: Atlas, 2014.

DRUCKER, Jesse. Google 2.4% Rate Shows How \$60 Billion Is Lost to Tax Loopholes, Nova Iorque, Estados Unidos, 21 out. 2010. *Bloomberg*. Disponível em:
<<https://www.bloomberg.com/news/2010-10-21/google-2-4-rate-shows-how-60-billion-u-s-revenue-lost-to-tax-loopholes.html/>>. Acesso em: 04 fev. 2017.

DYE, R. Thomas. *Mapeamento dos modelos de análise de políticas públicas*, In: HEIDEMANN, Francisco G.; SALM, José Francisco. *Políticas Públicas e Desenvolvimento*. Brasília: UnB Editora, 2014.

_____. *Understanding public policy*. 11. ed. New Jersey: Prentice-Hall, 2005.

ECONOMIC POLICY INSTITUTE. The great recession, Estados Unidos. *The State of Working America*. Disponível em:<<http://stateofworkingamerica.org/great-recession/>>. Acesso em: 26 ago. 2016.

EHRlich, Isaac; POSNER, Richard A. *An economic analysis of legal making.*, p. 257. IN: OGUS, Anthony I. *Regulation, Economics and the Law*. Cheltenham: Edward Elgar Publishing, 2001.

FABRINI, Fábio. Para advogados, órgão precisa ser aperfeiçoado, São Paulo, 30 mar. 2015. *O Estado de São Paulo*. Caderno economia e mercados. Disponível em: <<http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,para-advogados-orgao-precisa-ser-aperfeicoado-imp-,1660363>>. Acesso em: 10 out. 2016.

FAJERSZTAJN, Bruno; SANTOS, Ramon Tomazela. Planejamento tributário entre o positivismo formalista e o pós-positivismo valorativo: a nova fase da jurisprudência administrativa e os limites para a desconsideração dos negócios jurídicos. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 223, 2014.

FRANÇA. Article 1741. *Legifrance*. Disponível em: <<https://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do?cidTexte=LEGITEXT000006069577&idArticle=LEGIARTI000006312980&dateTexte=&categorieLien=cid>>. Acesso em: 20 fev. 2017.

FRANZ, Tobias. *The General Anti-Abuse Rule Proposed by the European Commission*. Intertax. Wolters Kluwer Law International, janeiro de 2015.

FRIEDMAN, Milton. *Capitalism and Freedom*. Chicago: University of Chicago Press, 1962.

FURLAN, Anderson. *Planejamento fiscal no direito brasileiro: limites e possibilidades*. Rio de Janeiro: Gen/ Forense, 2011.

GARNER, Bryan A. *Black's Law Dictionary*. 10.ed. St. Paul: Thomson Reuters West, 2014.

GHIRARDI, José Garcez; NASSER, Salem Hikmat. *As representações do direito e a crise da modernidade*. São Paulo: FGV Direito SP, 2016. v. 1.

GODOI, Marciano Seabra de. Dois conceitos de simulação e suas consequências para os Limites da Elisão Fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). Grandes questões atuais do direito tributário, v.11. São Paulo: Dialética, 2007.

GOMES, Orlando. *Introdução ao direito civil*. 4.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1974, p. 424.

GRAETZ, Michael J. *Taxing International Income: Inadequate Principles, Outdated Concepts, and Unsatisfactory Policies*. Yale Law School Faculty Scholarships, 2001. Disponível em: <http://digitalcommons.law.yale.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2617&context=fss_papers> . Acesso em: 17 set. 2016.

GRAVELLE, Jane G. CRS Report R44220, *Issues in a Tax Reform Limited to Corporations and Business*, October 8, 2015.

_____. CRS Report R40623, *Tax Havens: International tax Avoidance and Evasion*, January 15, 2015.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 3.ed. São Paulo: Dialética, 2011.

HARPAZ, Joe. Brazil Ranked Most Time-Consuming Tax Regime In The World, Estados Unidos, 17 dez. 2013. *Forbes*. Caderno taxes. Disponível em: <<http://www.forbes.com/sites/joeharpaz/2013/12/17/brazil-ranked-most-time-consuming-tax-regime-in-the-world/#5b4e4aeb2fdf>> . Acesso em: 18 jan. 2017.

HAINES, Raymond. Richards accuses UK of hypocrisy, Reino Unido, 06 fev. 2017. *Jornal The Royal Gazette*. Caderno business. Disponível em: <<http://www.royalgazette.com/business/article/20170206/richards-accuses-uk-of-hypocrisy>> . Acesso em: 08 jan. 2017.

HARTLEY, Eve. David Cameron's 'hypocrisy' over tax avoidance in one vídeo, Reino Unido, 08 abr. 2016. *Huffpost politics*. Caderno politics. Disponível em: <http://www.huffingtonpost.co.uk/entry/this-video-highlights-the-hypocrisy-of-david-cameron-on-tax-avoidance_uk_57078ac6e4b00c769e2dadb4> . Acesso em: 10 fev. 2017.

HEIDEMANN, Francisco G.; SALM, José Francisco. *Políticas públicas e desenvolvimento*. Brasília: UnB Editora, 2014.

HIRABAHASI, Gabriel. Cerca de 13 mil pessoas e empresas devem R\$ 900 bilhões em impostos: levantamento é da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Culpa não é só da crise econômica, diz representante da PGFN, Brasília, DF, 06 dez. 2016. *Poder 360*. Caderno economia. Disponível em: <<http://www.poder360.com.br/economia/menos-de-13-mil-pessoas-e-empresas-devem-r-900-bilhoes-em-impostos/>>. Acesso em: 02 fev. 2017.

HIRATA, Dalton; ZUGMAN, Daniel. Ajuste fiscal oblíquo. *Jornal O Estado de São Paulo*, São Paulo, 05 ago. 2016. Disponível em: <<http://politica.estadao.com.br/blogs/fausto-macedo/ajuste-fiscal-obliquo/>>. Acesso em: 10 out. 2016.

HM REVENUE & CUSTOMS. Tax avoidance schemes -accelerated payments, Reino Unido. Disponível em: <https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/465787/1510_05_CC-FS24_10_15_PDF.pdf>. Acesso em: 20 fev. 2017.

HM REVENUE & CUSTOMS. Guidance: ten things about accelerated payment notices, Reino Unido. Disponível em: <<https://www.gov.uk/government/publications/ten-things-about-accelerated-payment-notices/ten-things-about-accelerated-payment-notices>>. Acesso em: 20 fev. 2017.

HM REVENUE & CUSTOMS. Guidance: disclosure of tax avoidance schemes (DOTAS), Reino Unido. Disponível em: <https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/560047/dotas-guidance.pdf>. Acesso em: 20 fev. 2017.

HM REVENUE & CUSTOMS. Tax avoidance: General Anti-Abuse Rule, Reino Unido, 24 jan. 2014. *HM Revenue & Customs*. Disponível em: <<https://www.gov.uk/government/publications/tax-avoidance-general-anti-abuse-rules>>. Acesso em: 20 fev. 2017.

HM REVENUE & CUSTOMS. General Anti Abuse Rule (GAAR) guidance, Reino Unido, 30 jan. 2015. *HM Revenue & Customs*. Disponível em: <https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/399273/4_H_MRC_GAAR_Guidance_Part_E_with_effect_from_XX_November_2014.pdf>. Acesso em: 20 fev. 2017.

HM REVENUE & CUSTOMS. Tax avoidance demands top £250m, Reino Unido, 23 out. 2014. *WiredGov*. Disponível em: <<http://www.wired-gov.net/wg/news.nsf/articles/Tax+avoidance+demands+top+250m+23102014101038?open>>. Acesso em: 20 fev. 2017.

HM REVENUE & CUSTOMS. Strengthening sanctions for Tax Avoidance, Reino Unido, 30 jan. 2015. Disponível em: <https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/399823/Strengthening_sanctions_for_tax_avoidance_-_consultation_document.pdf>. Acesso em: 20 fev. 2017.

HM REVENUE & CUSTOMS. HM Revenue and Customs (HMRC) General Anti Abuse Rule (GAAR) guidance, Reino Unido, 30 jan. 2015. Disponível em: <https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/399270/2_H_MRC_GAAR_Guidance_Parts_A-C_with_effect_from_30_January_2015_AD_V6.pdf>. Acesso em: 20 fev. 2017.

HM REVENUE & CUSTOMS; TAX EVASION AND AVOIDANCE, Published details of deliberate tax defaulters: HM Revenue and Customs (HMRC) publish details of people who deliberately get their tax affairs wrong. This is the current list of defaulters, Reino Unido, 20 fev. 2017. Disponível em: <<https://www.gov.uk/government/publications/publishing-details-of-deliberate-tax-defaulters-pddd#history>>. Acesso em: 20 fev. 2017.

HM TREASURY. Budget 2012, Reino Unido, mar. 2012, 114 p. Disponível em: <https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/247119/1853.pdf>. Acesso em: 20 fev. 2017.

HOLMES, Kevin. *International tax policy and double tax treaties: an introduction to principles and application*. 2.ed. Amsterdã: IBFD, 2014.

HOWLETT, Michael; RAMESH, M.; PERL, Anthony. *Política pública: seus ciclos e subsistemas: uma abordagem integral*. 3. ed. Canadense. São Paulo: Campus/Elsevier, 2013.

HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 32.

IBELLI, Renato Carbonari. Tributaristas discutem a criação de imposto único, São Paulo, 16 nov. 2015. *Diário do comércio*. Caderno leis e tributos. Disponível em: <http://www.dcomercio.com.br/categoria/leis_e_tributos/tributaristas_discutem_a_criacao_de_imposto_unico>. Acesso em: 21 set. 2017.

INDIA TIMES. Income Tax department to 'name and shame' crorepati defaulters this fiscal, India, 25 mai. 2016. *The economic times*. Caderno wealth tax. Disponível em: <<http://economictimes.indiatimes.com/wealth/tax/income-tax-department-to-name-and-shame-crorepati-defaulters-this-fiscal/articleshow/52421542.cms>>. Acesso em: 20 fev. 2017.

IRS. *Understanding Taxpayer Compliance Behavior*. Caderno tax stats. Disponível em: <<https://www.irs.gov/uac/IRS-Understanding-Taxpayer-Compliance-Behavior>>. Acesso em: 20 fev. 2017.

Internal Revenue Code, or Title 26 of the U.S. Code

KAYE, Tracy A. United States. In: BROWN, Karen B (Ed.). *A Comparative look at regulation of corporate tax avoidance*. New York: Springer, 2013.

KEIGHTLEY, Mark P.; STUPAK, Jeffrey M. CRS Report R44013, *Corporate Tax Base Erosion and profit shifting: an examination of the data*, April 30, 2015.

KIRKUP, James. Tax system flaws leave professionals paying 60 per cent, Reino Unido, 13 mai. 2014. *Jornal The Telegraph*. Caderno personal finance. Disponível em:

<<http://www.telegraph.co.uk/finance/personalfinance/tax/10828657/Tax-system-flaws-leave-professionals-paying-60-per-cent.html>>. Acesso em: 02 out. 2016.

LEVIN, Carl. Entrevista concedida em 18 de Agosto de 2014. Disponível em: <<http://www.taxanalysts.com/www/features.nsf/Articles/9585536F3BDE84E285257D380055BEE6?OpenDocument>>. Acesso em: 20 mai. 2016.

LEXIS NEXIS. The general anti-abuse rule (GAAR) overview. *Lexis PSL*. Disponível em: <<https://www.lexisnexis.com/uk/lexispsl/tax/document/393774/5J3J-65T1-F18D-01YS-00000-00/Scottish-general-anti-avoidance-rule-%28Scottish-GAAR%29>>. Acesso em: 20 fev. 2017.

LEXIS NEXIS. The general anti-abuse rule (GAAR): overview. *Lexis PSL*. Disponível em: <[https://www.lexisnexis.com/uk/lexispsl/tax/document/393773/58XF-RV11-F18C-V33C-00000-00/The+general+anti-abuse+rule+\(GAAR\)%E2%80%94overview](https://www.lexisnexis.com/uk/lexispsl/tax/document/393773/58XF-RV11-F18C-V33C-00000-00/The+general+anti-abuse+rule+(GAAR)%E2%80%94overview)>. Acesso em: 20 fev. 2017.

LOGUE, Kyle D.; VETTORI, Gustavo Gonçalves. Narrowing the tax gap through presumptive taxation. *University of Michigan Law School Scholarship Repository*, ano 2, p.101-149, 2011. Disponível em: <<http://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2730&context=articles>>. Acesso em: 20 jan. 2017.

MACIEL, Everardo. Tópicos de administração tributária. In: VASCONCELLOS, Roberto França de. (Coord.) *Política Fiscal*. São Paulo: Saraiva, 2009. (GVlaw).

MANNING, John F.; STEPHENSON, Matthew C. *Legislation and regulation*. 2.ed. Foundation Press, 2013.

MARTELLO, Alexandre. Rombo nas contas públicas somam 111 bilhões em 2015, maior da história: Recessão na economia e pagamento de 'pedaladas' afetou resultado. Após pagar juros, déficit somou R\$ 613 bilhões, mais de 10% do PIB, Brasília, DF, 29 jan. 2016. *GI. Caderno economia*. Disponível em:

<<http://g1.globo.com/economia/noticia/2016/01/rombo-nas-contas-publicas-soma-r-111-bilhoes-em-2015-maior-da-historia.html>>. Acesso em: 02 fev. 2017.

MARTINS FILHO, Luiz Dias. Considerações sobre norma antielisão no Reino Unido. In: TORRES, Ricardo Lobo et al. (Org.). *Temas de interpretação do direito tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, v. 1.

MATIAS, Andreza; FABRINI, Fábio. Delegados da Zelotes defendem fim do Carf. *Jornal O Estado de São Paulo*, São Paulo, 30 mar. 2015. Disponível em: <<http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,delegados-da-zelotes-defendem-fim-do-carf,1660281>>. Acesso em: 10 out. 2016.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Secretaria da Receita Federal. *Condicionantes e perspectivas da tributação no Brasil*. Estudo Tributário 07, ago. 2002, Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/estudos-diversos/condicionantes-e-perspectivas-stb>. Acesso em: 15 ago. 2016.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Secretaria da Receita Federal. *Estudo sobre os impactos dos parcelamentos especiais*, de 22 de dezembro de 2016. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/pagamentos-e-parcelamentos/arquivos-e-imagens-parcelamento/estudo-sobre-os-impactos-dos-parcelamentos-especiais.pdf/view>. Acesso em: 15 ago. 2016.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Encerramento de consulta pública, Brasília, DF, 12 mai. 2015. *Conselho administrativo de recursos fiscais*. Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/noticias/2015/encerramento-de-consulta-publica>>. Acesso em: 20 fev. 2017.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Comunicado - Sessões de julgamento do CARF - 31.03.2015.pdf, Brasília, DF, 09 abr. 2015. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/noticias/2015/marco/comunicado-sessoes-de-julgamento-do-carf-31.03.2015/Comunicado-Sessoes-de-julgamento-do-CARF-31-03.pdf/view>>. Acesso em: 20 fev. 2017.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Subsecretaria de aduana e relações internacionais. Acordos para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal, Brasília, DF, 04 mar. 2015. *Receita Federal do Brasil*. Ministério da Fazenda. Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao#alemanha>>. Acesso em: 20 fev. 2017.

MIRANDA, Túlio Terceiro Neto Parente. Limites à Revisão do Lançamento e a Segurança Jurídica. IN: SOUZA, Pedro Guilherme Gonçalves de; DANTAS, Rodrigo Numeriano Dubourcq (Coords.). *Obrigação Tributária e Segurança Jurídica*. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

MOELLER, Hans-Georg. *Luhmann explained. From Souls to Systems*. Chicago: open Court, 2006, p. 67.

MORI, Rogério. *Política Fiscal e Desempenho Macroeconômico*. In: VASCONCELLOS, Roberto França de. (Coord.) *Política Fiscal*. São Paulo: Saraiva, (GVlaw) 2009.

NACIONAL AUDIT OFFICE, NAO. Increasing the effectiveness of tax collection: a stocktake of progress since 2010, 06 fev. 2015. *HM Revenue & Customs* Disponível em: <<https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2015/02/Increasing-the-effectiveness-of-tax-collection-a-stocktake-of-progress-since-2010.pdf>>. Acesso em: 21 fev. 2017.

NEIDLE, Dan. *The diverted profits Tax: flawed by design?*, *British Tax Review*, ano 60. Thomson Reuters, 2015.

NEPOMUCENO, Bruno. Os preços de transferência e intangíveis no contexto de um Suposto Sistema Tributário Internacional”. In: *Revista de Direito Tributário Atual*, v. 29, 2013.

_____; CAMPEDELLI, Laura Romano. *Ajuste fiscal ressignifica a tributação? É tempo de reforma!*, 2015, disponível em: <http://www.conjur.com.br/2015-jun-18/ajuste-fiscal-ressignifica-tributacao-tempo-reforma>. Acesso em: 23 fev. 2017.

_____; BOSSA, Gisele Barra; GRAVA, Guilherme Saraiva. *Carf e os desafios da transparência*. Jornal Valor Econômico, 05 de maio de 2015.

NERY, Natuza; MASCARENHAS, Gabriel. 12 empresas negociaram propina no Carf, diz PF, Brasília, DF, 31 mar. 2015. *Folha de São Paulo*. Caderno mercado. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2015/03/1610495-12-empresas-negociaram-propina-no-carf-diz-pf.shtml>>. Acesso em: 10 out. 2017.

NETO, Luís Flávio. *Teorias do “Abuso” no Planejamento Tributário*. 266 p.. Dissertação de mestrado, defendida na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, em 07 de abril de 2011.

NIELSON, Les. Diverted profits tax ('Google tax'), Austrália. *Jornal Parliament on Australia*. Disponível em: <http://www.aph.gov.au/About_Parliament/Parliamentary_Departments/Parliamentary_Library/pubs/rp/BudgetReview201617/ProfitTax>. Acesso em: 06 jan. 2017.

NIETZSCHE, Friedrich Wilhelm. *Human, All too Human: A Book for Free Spirits*. Trad. por Marion Faber e Stephan Lehmann. Edição Revisada. *Great Books in Philosophy Series*, 2008.

NIPPERT, Matt. Businesses fear 'name and shame' over tax, Nova Zelândia, 23 jun. 2016. *NZ Herald*. Caderno business. Disponível em: <http://www.nzherald.co.nz/business/news/article.cfm?c_id=3&objectid=11661908>. Acesso em: 23 fev. 2017.

NOGUEIRA, Johnson Barbosa. *A interpretação econômica no Direito Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1982.

NORTH, Douglass. *Institutions, Institutional Change and Economic Performance*. Cambridge: Cambridge University Press, 1990.

_____. *The new Institutional Economics and Third World Development*. New York: Routledge, 1995.

OECD. Secretary-General. Action plan on base erosion and profit shifting,, 19 jul. 2013. OECD Publishing. <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>>. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>>. Acesso em: 20 fev. 2017.

OECD. List of OECD Member countries - Ratification of the Convention on the OECD, Paris, França. *The Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)*. Members and partners. Disponível em: <<http://www.oecd.org/about/membersandpartners/list-oecd-member-countries.htm>>. Acesso em: 20 fev. 2017.

OECD. Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS. Paris, França. *The Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)*. Tax treaties. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>>. Acesso em: 20 fev. 2017.

OECD. Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion And Profit Shifting. Paris, França. *The Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)*. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>>. Acesso em: 20 fev. 2017.

PACKMAN, Andrew; CARLOS, Augusto Lopez. *Paying taxes*. 2017. Word Bank Group. Disponível em: <<http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc-paying-taxes-2017.pdf>>. Acesso em: 18 jan. 2017.

PACTER, Paul. The global reach of IFRS is expanding, 25 set. 2015. *IFRS*. Disponível em: <<http://www.ifrs.org/Features/Pages/Global-reach-of-IFRS-is-expanding.aspx>>. Acesso em: 15 fev. 2017.

PALMA, Juliana Bonacorsi de. *Atividade Normativa da Administração Pública: Estudo do processo administrativo normativo*. Tese de Doutorado, defendida na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2014.

PARAKH, Rishabh. What's the new Google tax all about and who will pay it, Índia, 26 mar. 2016. *DNA India*. Disponível em: <<http://www.dnaindia.com/money/report-what-s-the-new-google-tax-all-about-and-who-will-pay-it-2194167>>. Acesso em: 06 jan. 2017.

PELTZMAN, Sam. *The Economic Theory of Regulation after a Decade of Deregulation*. In: JOSKOW, Paul L. *Economic Regulation*. Cheltenham: Edward Elgar Publishing, 2000, p. 123.

PEREIRA, Roberto Codorniz Leite; HIRATA, Dalton Yoshio. A importância da transparência fiscal no combate ao planejamento tributário internacional abusivo: o Exemplo Prático das Sociedades Holding. In: DE SANTI, Eurico Marcos Diniz; (Org.) *Transparência Fiscal e Desenvolvimento: Homenagem ao Professor Isaías Coelho*. São Paulo: FISCOSOft, 2013.

PHILIPS, Kelly. Ireland Declares 'Double Irish' Tax Scheme Dead, Estados Unidos, 15 out. 2014. *Jornal Forbes*. Caderno taxes. Disponível em: <<https://www.forbes.com/sites/kellyphillipserb/2014/10/15/ireland-declares-double-irish-tax-scheme-dead/#30561d30fffd>>. Acesso em: 06 jan. 2017.

PICCIOTO, Sol. *International Business Taxation: a study in the internationalization of Business Regulation*. London: Weidenfeld & Nicolson, 1992.

POMBO, Bárbara. Brasil participa de fórum mundial para controlar planejamento tributário, São Paulo, 29 dez. 2013. *Jornal Valor Econômico*. Caderno Brasil. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/brasil/3319846/brasil-participa-de-forum-mundial-para-controlar-planejamento-tributario#ixzz2j6ucSYsV>>. Acesso em: 11 fev. 2017.

PORTAL BRASIL. Cresce número de municípios no Brasil, Brasília, DF, 27 jun. 2013. *Portal Brasil*. Caderno economia e emprego. Disponível em: <<http://www.brasil.gov.br/economia-e-emprego/2013/06/cresce-numero-de-municipios-no-brasil-em-2013>>. Acesso em: 20 fev. 2017.

PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Secretaria de assuntos estratégicos. Produtivismo incluyente: empreendedorismo vanguardista, Brasília, DF, jul. 2015. Disponível em: <<http://www.robertounger.com/portuguese/pdfs/produtivismo/textos/EMPREENDEDEDORISMO%20DE%20VANGUARDA.pdf>>. Acesso em: 20 fev. 2017.

PURBA, Arnaldo. A Google tax: Do we need one?, Indonésia, 22 dez. 2016. *Jurnal The Jakarta Post*. Caderno plus. Disponível em: <<http://www.thejakartapost.com/academia/2016/12/22/a-google-tax-do-we-need-one.html>>. Acesso em: 06 jan. 2017.

PRADO, Mariana Mota; TREBILCOCK, Michael. *Path Dependence, Development, and the Dynamics of Institutional Reform*. Legal Studies Research Series, No. 09-04. University of Toronto Law Journal, 2009.

Receita Federal. INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 1680, DE 28 DE DEZEMBRO DE 2016, Brasília, DF, 29 dez. 2016. *Sistema de normas gestão da Informação*. Acompanhamento diário da legislação atualizada da RFB. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=79443>>. Acesso em: 20 fev. 2017.

Receita Federal. Acordos internacionais: Receita Federal regulamenta declarações. Brasília, DF, 29 dez. 2016. *Receita Federal do Brasil*. Ministério da Fazenda. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/acordos-internacionais-receita-federal-regulamenta-declaracoes>>. Acesso em: 20 fev. 2017.

Receita Federal. INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 1515, DE 24 DE NOVEMBRO DE 2014, Brasília DF, 26 nov. 2014. *Sistema de normas gestão da Informação*. Acompanhamento diário da legislação atualizada da RFB. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=58604>>. Acesso em: 20 fev. 2017.

Receita Federal. Secretário inaugura delegacia de Maiores Contribuintes no Rio, Brasília, DF, 12 nov. 2010. *Receita Federal do Brasil*. Ministério da Fazenda. Disponível em:

<<http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2010/novembro/secretario-inaugura-delegacia-de-maiores-contribuintes-no-rio>>. Acesso em: 20 fev. 2017.

Receita Federal. Portaria RFB nº 1309, de 14 de junho de 2010, Brasília, DF, 15 mai. 2010. *Sistema de normas gestão da Informação*. Acompanhamento diário da legislação atualizada da RFB. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=30292>>. Acesso em: 20 fev. 2017.

Receita Federal. Nota sobre a Medida Provisória nº 685, Brasília, DF, 05 nov. 2015. *Receita Federal do Brasil*. Ministério da Fazenda. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2015/novembro/nota-sobre-a-medida-provisoria-no-685-1>>. Acesso em: 20 fev. 2017.

Receita Federal. Plano anual da fiscalização, Brasília, DF, 2016. *Receita Federal do Brasil*. Ministério da Fazenda. Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/plano-anual-fiscalizacao-2016-e-resultados-2015.pdf>>. Acesso em: 20 fev. 2017.

Receita Federal. Receita Federal abre consulta pública sobre processo de consulta relativa ao projeto BEPS, Brasília, DF, 30 nov. 2016. *Receita Federal do Brasil*. Ministério da Fazenda. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2016/novembro/receita-federal-abre-consulta-publica-sobre-processo-de-consulta-relativa-ao-projeto-beps>>. Acesso em: 20 fev. 2017.

Receita Federal. O SPED completa 10 anos de inovação e simplificação, Brasília, DF, 24 jan. 2017. *Receita Federal do Brasil*. Ministério da Fazenda. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/2108>>. Acesso em: 20 fev. 2017.

Receita Federal. Apresentação, Brasília, DF, 22 jan.2007. *Receita Federal do Brasil*. Ministério da Fazenda. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/964>>. Acesso em: 20 fev. 2017.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

ROGERS, Stuart. 'Google Tax' - Diverted Profits Tax, Reino Unido, 22 abr. 2015. *Jornal Francis Clark*. Caderno news and views. Disponível em: <<http://www.francisclark.co.uk/news-views/blog/google-tax-diverted-profits-tax/>>. Acesso em: 06 jan. 2017.

ROLIM, João Dácio. *Normas antielisivas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2001.

ROSENBLATT, Paulo. *General Anti-avoidance Rules for Major Developing Countries*, v. 49, Series on International Taxation. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer Law & Business, 2015.

RYAN, Peter. Leaked Senate report calls for ATO to name and shame multinational tax dodgers, Austrália, 17 ago. 2015. *ABC*. Caderno business, economics and finance. Disponível em: <<http://www.abc.net.au/news/2015-08-17/multinational-tax-avoiders-could-be-named-and-shamed/6701550>>. Acesso em: 16 out. 2016.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Kafka, Alienação e Deformidades da Legalidade*, São Paulo, Thomson Reuters/ Revista dos Tribunais, 2014.

_____; HOFFMANN, Susy Gomes (Org.). VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins; DIAS, Karem Jureidini. *Repertório analítico de Jurisprudência do Carf*. São Paulo: Max Limonad, 2016.

_____. *Planejamento tributário e estado de direito: fraude à lei, reconstruindo conceitos, entre metáforas e 'buracos no direito': Evasão, elusão, elisão ou... 'ilusão' ?*. FISCOsoft, v. 3248, p. 5, 2012.

_____. *Planejamento tributário e Estado de Direito: fraude à lei, reconstruindo conceitos*. Revista Fórum de Direito Tributário, v. 20, 2006.

SANTOS, Ramon Tomazela. Brazil's Approach Towards the BEPS Multilateral Convention, 22 dez. 2016. BEPS, OECD. *Kluwer international tax blog*. Disponível em: <<http://kluwertaxblog.com/2016/12/22/brazils-approach-towards-the-beps-multilateral-convention/>>. Acesso em: 16 fev. 2017.

SCHAPIRO, Mário Gomes. *Banco de Desenvolvimento, regulação e auto-regulação: complementaridade regulatória no mercado brasileiro de capital de risco*. In: TRUBEK, David M. (Org.). *Direito e Desenvolvimento: um diálogo entre os Brics*. 1a ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. *Repensando a Relação entre Estado, Direito e Desenvolvimento: Os Limites do Paradigma Rule of Law e a Relevância das Alternativas Institucionais*. In: *Revista Direito GV*, São Paulo, Jan-Jun 2010.

_____; TRUBEK, David M. *Redescobrimo o Direito e Desenvolvimento: experimentalismo, pragmatismo democrático e diálogo horizontal*. In SCHAPIRO, Mario G.; TRUBEK, David M. (Org.). *Direito e Desenvolvimento: um diálogo entre os BRICS*. 1 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SCHOLES, Myron S.; WOLFSON, Mark A.; ERICKSON, Merle M.; HANLON, Michelle L.; MAYDEW, Edward L.; SHEVLIN, Terrence J., *Taxes and Business Strategy: A planning approach*. Person, 2015.

_____; WOLFSON, Mark A. *Taxes and Business Strategy: a planning approach*. New Jersey: Englewood Cliffs, 1992.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *O Refis e a Desjudicialização do Planejamento Tributário*, *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 232, 2015.

_____. *Globalização, investimentos e tributação: desafios da concorrência internacional ao sistema tributário brasileiro*. *Revista Brasileira de Comércio Exterior – RBCE*. Rio de Janeiro, n. 113, p. 6-13, 2012.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *O desafio do Planejamento Tributário*. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Planejamento Tributário e o “Propósito Negocial”*. São Paulo: Quartier Latin, pp. 13-20, 2010.

SCOTT, Colin. *Regulation in the age of governance: the rise of the post-regulatory state*. In: JORDANA, Jacint; LEVI-FAUR, David. *The Politics of Regulation: Institutions and Regulatory Reforms for the Age of Governance*. Cheltenham: Edward Elgar Publishing, 2004.

SILBERING, Jesica Meyer. French National Assembly Approves Diverted Profits Tax Proposals, Toronto, Canada, 21 nov. 2016. Disponível em: <<https://tax.thomsonreuters.com/blog/checkpoint/French-National-Assembly-Approves-Diverted-Profits-Tax-Proposals>>. Acesso em: 06 jan. 2017.

SILVA FILHO, Osny da; RAMOS, Luiz Felipe Rosa. *Orlando Gomes*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2015.

SINPROFAZ. *Sonegação no Brasil: Uma Estimativa do Desvio da Arrecadação do Exercício de 2015*, junho de 2016. Disponível em: <http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos/sonegacao-no-brasil-uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de-2015>. Acesso em: 12 fev. 2016.

SOUTO, Marcos Juruena Villela. Função Regulatória. Revista Diálogo Jurídico, Salvador, CAJ – Centro de Atualização Jurídica, nº 11, fevereiro, 2002, p. 3. Disponível em: <http://www.direitopublico.com.br>. Acesso em: 14 fev. 2016.

State aid: manual os procedures, união europeia, 2013. Disponível em: <http://ec.europa.eu/competition/state_aid/studies_reports/sa_manproc_en.pdf>. Acesso em: 20 fev. 2017.

STIGLER, George J. *The Theory of Economic Regulation*. Bell Journal of Economics and Management Science, vol 2, pp. 3-21, Spring 1971.

STIGLITZ, Joseph E. *Sobre a liberdade, o Direito de Conhecer e o Discurso Público*. Trad. Mariana Pimentel Fischer Pacheco. *IN: Transparência Fiscal e Desenvolvimento. Homenagem ao Professor Isaias Coelho*. São Paulo: Ed. FIscoSoft, 2013.

STONE, Jon. Tax havens accuse US of 'hypocrisy' over tax avoidance, Reino Unido, 13 mai. 2016. *Jornal Independent*. Caderno business news. Disponível em: <<http://www.independent.co.uk/news/world/politics/tax-havens-accuse-us-of-hypocrisy-over-tax-avoidance-a7028006.html>>. Acesso em: 10 jan. 2017.

Subsecretaria de aduana e relações internacionais. Decreto nº 8.336, de 12 de novembro de 2014, Brasília, DF, 11 jun. 2015. *Receita Federal do Brasil*. Ministério da Fazenda. Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/venezuela/decreto-no-8-335-de-12-de-novembro-de-2014>>. Acesso em: 20 fev. 2017.

Subsecretaria de aduana e relações internacionais. Decreto nº 61.899, de 14 de dezembro de 1967, Brasília, DF, 11 jun. 2015. *Receita Federal do Brasil*. Ministério da Fazenda. Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/japao/decreto-no-61-899-de-14-de-dezembro-de-1967>>. Acesso em: 20 fev. 2017.

Subsecretaria de aduana e relações internacionais. Decreto nº 8.003, de 15 de maio de 2013, Brasília, DF, 28 mai. 2015. *Receita Federal do Brasil*. Ministério da Fazenda. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-intercambio-de-informacoes-relativas-a-tributos/estados-unidos-da-america/decreto-no-8-003-de-15-de-maio-de-2013>>. Acesso em: 20 fev. 2017.

SUNDFELD, Carlos Ari. *Direito administrativo para céticos*, 2.ed., São Paulo: SBDP/ Direito GV/ Malheiros Editores, 2014.

_____. *Direito Administrativo Econômico*. 1ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, v. 1, (Pareceres).

_____. *Fundamentos do direito público*. 3a. Ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

TAKATA, Marcos Shigueo. *Direito Tributário e Contabilidade: Presente, Passado e Futuro*. In: MOREIRA, André Mendes [et al.]. *Sistema Tributário Brasileiro e as Relações Internacionais* (X Congresso Nacional de Estudos Tributários). São Paulo: Noeses, 2013

TELES, Galderise Fernandes. *Planejamento Tributário e Normas Antielisivas: Uma Análise a Partir da Perspectiva de Nosso Sistema Constitucional*. Dissertação de mestrado, defendida na Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, em 13 de outubro de 2014.

The missing \$20 trillion. How to stop companies and people dodging tax. *The Economist*. February 16th-22nd, 2013.

THE STAR. Crackdown on Canada's tax dodgers should include naming and shaming: Editorial, Canada, 11 abr. 2016. *TheStar.com*. Editoriais. Disponível em: <<https://www.thestar.com/opinion/editorials/2016/04/11/crackdown-on-canadas-tax-dodgers-should-include-naming-and-shaming-editorial.html>>. Acesso em: 20 fev. 2017.

TORRES, Ricardo Lobo. A chamada interpretação econômica do direito tributário, a Lei Complementar 104 e os limites atuais do planejamento tributário. In: ROCHA, OLIVEIRA, Valdir de (Coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

Tratado sobre o funcionamento da união europeia (versão consolidada), 26 out. 2012. *Jornal oficial da União Europeia*. Disponível em: <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:12012E/TXT&from=BG>>. Acesso em: 20 fev. 2017.

TRUBEK, David M.; VIEIRA, Jorge Hilário Gouvêa; SÁ, Paulo Fernandes de. *Direito, planejamento e desenvolvimento do mercado de capitais brasileiro (1965-1970)*, 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____; SANTOS, Alvaro. Introduction, In: TRUBEK, David & SANTOS, Alvaro. *The New Law and Development: a critical appraisal*, Cambridge, New York, 2006.

_____. O império do direito, na ajuda ao desenvolvimento: passado, presente e futuro. In: RODRIGUEZ, José Rodrigo (Org.). *O novo direito e desenvolvimento: presente, passado e futuro, textos selecionados de David M. Trubek*, São Paulo: Saraiva, 2009.

UNGER, Roberto Mangabeira. Impostos e paradoxos. *Jornal Folha de S. Paulo*, 28 abr. de 1998.

U.S. TREASURY. Resource Center: Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA), Disponível em: <<https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Pages/FATCA.aspx>>. Acesso em: 20 fev. 2017.

UTUMI, Ana Cláudia Akie. Fazenda bloqueia R\$ 3 bi de grandes devedores da União. Brasília: *Jornal Valor Econômico, Caderno Legislação & Tributos*, 31 de jan. 2017. (Entrevista concedida a Beatriz Olivon).

_____. (Coord.); GUIDONI FILHO, Antônio Carlos; DIAS, Karem Jureidini. Planejamento tributário, In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. *Repertório analítico de Jurisprudência do Carf*. São Paulo: Max Limonad, 2016.

VASCONCELLOS, Roberto França de. Planejamento tributário: elisão Versus evasão fiscal: relação entre o direito tributário e o direito privado. In: PISCITELLI, Tathiane (Org.). *O direito tributário na prática dos Tribunais Superiores: Sistema Tributário Nacional e Código Tributário Nacional em debate*, 2013.

VETTORI, Gustavo Gonçalves; LOGUE, Kyle. *Narrowing the Tax Gap Through Presumptive Taxation*. *Columbia Journal of Tax Law*, v. 2, 2011.

Vocabulário Ortográfico da Língua Portuguesa. Disponível em: <<http://www.academia.org.br/nossa-lingua/busca-no-vocabulario>>. Acesso em: 20 fev. 2017.

WEST, Cornel; UNGER, Roberto Mangabeira. *The future of American progressivism: An initiative for political and economic reform*. Beacon Press, 1999.

WHEATCROFT, George Shorrocks Ashcombe. General Report. *Studies. International Fiscal Law*, ano 50a., 1965.

WINKLER, Donald R. Modelos: da teoria à prática. In: HEIDEMANN, Francisco G.; SALM, José Francisco. *Políticas públicas e desenvolvimento*. Brasília: UnB Ed., 2014.

WORLD BANK. Gross domestic product 2015. Disponível em: <<http://databank.worldbank.org/data/download/GDP.pdf>>. Acesso em: 21 fev. 2017.

XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002.

YAMASHITA, Douglas. *Elisão e evasão de tributos*. São Paulo: Lex Editora 2005.

_____. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

ZIMMER, Frederik. General Report. *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. LXXXVIIa, Kluwer, 2002.

ZILVETI, Fernando Aurelio. *Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

_____. Interpretação e planejamento tributário, In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de Santi; ZILVETI, Fernando Aurelio (Coord). *Tributação empresarial*. São Paulo: Saraiva, 2009. (GVlaw).

ZUCMAN, Gabriel. *The hidden wealth of nations: the scourge of tax havens*. The University of Chicago Press, 2015.

ANEXOS

ANEXO A – Projeto de Lei n. 133, de 13 de fevereiro de 2007

ANEXO B – Projeto de Lei n. 536, de 21 de março de 2007

ANEXO C – Projeto de Lei n. 888, de 25 de abril de 2007

ANEXO D – Projeto de Lei Complementar n. 88, de 17 de agosto de 2011

ANEXO E – Projeto de Lei n. 97, de 25 de março de 2013

ANEXO F – Projeto de Lei n. 537, de 18 de agosto de 2015

ANEXO G – Emendas à Medida Provisória n. 685/2015

ANEXO H – Emenda n. 78 à Medida Provisória n. 685/2015

ANEXO I – Votação em destaque do Plenário da Câmara (Supressão arts. 7º ao 11)

ANEXO J - Texto Final da Conversão em Lei da MP n. 685/2015 (PLV 22/2015)

ANEXO L – Proposta do Projeto “Macrovisão do Crédito Tributário”

ANEXO A

PROJETO DE LEI Nº , DE 2007.
(do Sr. Flávio Dino)

Dispõe sobre o procedimento de desconsideração de pessoa, ato ou negócio jurídico pelas autoridades fiscais competentes, e dá outras providências.

O CONGRESSO NACIONAL decreta:

Art. 1º – A autoridade fiscal poderá desconsiderar pessoa, ato ou negócio jurídico, para fins de reconhecimento de relação de emprego e conseqüente imposição de tributos, sanções e encargos, após decisão judicial autorizadora.

Parágrafo único. Para os fins do “caput”, a legitimidade para ingressar em Juízo será, concorrentemente, do prestador do serviço, do sindicato representativo da categoria, do representante judicial da União e do Ministério Público do Trabalho.

Art. 2º. - A autorização judicial será dispensável em caso de fraude ou de hipossuficiência do prestador do serviço, assim reconhecidas pela autoridade fiscal, em ato motivado.

Parágrafo único - Para caracterização da hipossuficiência do prestador do serviço serão considerados os seguintes dados:

- I – o local e as condições da prestação do serviço;
- II – o valor do serviço, individualmente aferido;
- III – a situação econômica do prestador e do tomador do serviço.

Art. 3º. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.

JUSTIFICAÇÃO

O presente projeto visa corrigir a situação derivada da aprovação, pela Câmara dos Deputados, do PL 6272/2005, com a inclusão da Emenda nº 3 aprovada pelo Senado Federal. O texto aprovado por ambas as Casas Legislativas resultará na generalização de formas atípicas de organização do trabalho, reforçando a precarização dos direitos trabalhistas. Além disso, haverá impacto negativo na arrecadação da Previdência Social.



F6C7DDE545

O presente projeto busca proteger os prestadores de serviço hipossuficientes, que não dispõem de meios para opor-se a exigências dos tomadores de serviço, no tocante à forma jurídica de sua organização. Ademais, o projeto dispensa autorização judicial para a ação fiscalizadora nos casos de manifesta fraude, mediante ato motivado da autoridade fiscal.

Sala das Sessões, de fevereiro de 2007.

Deputado FLÁVIO DINO (PCdoB/MA)



F6C7DDE545

ANEXO B

PROJETO DE LEI

Estabelece procedimentos para desconconsideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários, conforme previsto no parágrafo único do art. 116 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN), introduzido pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, e dá outras providências.

O CONGRESSO NACIONAL decreta:

Art. 1º Os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária serão desconconsiderados, para fins tributários, pela autoridade administrativa competente, observados os procedimentos estabelecidos nesta Lei.

§ 1º São passíveis de desconconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem ocultar os reais elementos do fato gerador, de forma a reduzir o valor de tributo, evitar ou postergar o seu pagamento.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica nas hipóteses de que trata o inciso VII do art. 149 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN).

Art 2º Na hipótese de atos ou negócios jurídicos passíveis de desconconsideração, nos termos do § 1º do art. 1º, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil expedirá notificação fiscal ao sujeito passivo, na qual relatará os fatos e fundamentos que justifiquem a desconconsideração.

§ 1º O sujeito passivo poderá apresentar, no prazo de trinta dias, os esclarecimentos e provas que julgar necessários.

§ 2º Considerados improcedentes os esclarecimentos apresentados, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil formalizará representação à autoridade administrativa que instaurou o procedimento de fiscalização.

§ 3º A representação de que trata este artigo deverá:

I – conter relatório circunstanciado dos atos ou negócios praticados e a descrição dos atos ou negócios equivalentes aos praticados, bem assim os fundamentos que justifiquem a desconconsideração.

II – discriminar os elementos ou fatos caracterizadores de que os atos ou negócios jurídicos foram praticados com a finalidade de ocultar os reais elementos constitutivos do fato gerador;

III - ser instruída com os elementos de prova colhidos no curso do procedimento de fiscalização e os esclarecimentos e provas apresentados pelo sujeito passivo; e

IV – conter o resultado tributário produzido pela adoção dos atos ou negócios praticados em relação aos equivalentes, referidos no inciso I, com especificação da base de cálculo, da alíquota incidente e do montante do tributo apurado.

Art. 3º A autoridade administrativa decidirá sobre a representação de que trata o § 3º do art. 2º no prazo máximo de cento e vinte dias a contar de sua formalização.

Parágrafo único. Na hipótese de desconconsideração, o sujeito passivo terá o prazo de trinta dias, contado da data em que for intimado da decisão, para efetuar o pagamento dos tributos e encargos moratórios.

Art. 4º A falta de pagamento dos tributos e encargos moratórios, no prazo a que se refere o parágrafo único do art. 3º, ensejará o lançamento do respectivo crédito tributário, mediante lavratura de auto de infração, com aplicação de multa de ofício.

§ 1º O sujeito passivo será intimado do lançamento para, no prazo de trinta dias, efetuar o pagamento ou apresentar impugnação contra a exigência do crédito tributário.

§ 2º A contestação da decisão de desconconsideração dos atos ou negócios jurídicos, quando houver, integrará a impugnação do lançamento do crédito tributário.

Art. 5º Aplicam-se as normas do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, ao lançamento efetuado nos termos do art. 4º.

Art. 6º A Secretaria da Receita Federal do Brasil poderá expedir atos normativos necessários à execução do disposto nesta Lei.

Art. 7º Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.

Brasília,

EM Nº 35/MF

Brasília, 15 de março de 2007.

Excelentíssimo Senhor Presidente da República,

Tenho a honra de submeter à apreciação de Vossa Excelência o anexo projeto de lei, que regulamenta o parágrafo único do art. 116 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), com a redação dada pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001.

2. O art. 1º prevê a possibilidade de que a autoridade administrativa, para efeitos tributários, desconsidere atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, excetuado as hipóteses de que trata o inciso VII do art. 149 do CTN.

3. São passíveis de desconconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem reduzir o valor de tributo, evitar ou postergar o seu pagamento ou ocultar os reais elementos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

4. Estabelecem os arts. 2º a 5º os procedimentos a serem adotados pela administração tributária no tocante à matéria, suprimindo exigência contida no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional,

5. Os arts. 2º, 3º e 4º determinam que a desconconsideração do ato ou negócio jurídico será efetuada mediante ato da autoridade administrativa que instaurar o procedimento de fiscalização, fixa prazo para a autoridade administrativa proferir a decisão, bem como para o sujeito passivo recolher os tributos com encargos moratórios na hipótese de desconconsideração. .

5. O art. 5º submete, na hipótese de desconconsideração, o lançamento do crédito tributário ao processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, estabelecido pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, de forma a preservar o princípio do contraditório e da ampla defesa.

5. Finalmente, prevê o art. 6º a possibilidade de edição por parte da Secretaria da Receita Federal do Brasil de atos normativos necessários à aplicação dos aludidos procedimentos.

Respeitosamente,

GUIDO MANTEGA

Ministro de Estado da Fazenda

ANEXO A

ANEXO B

ANEXO C

ANEXO D

ANEXO E

ANEXO F

ANEXO G

ANEXO H

ANEXO I

ANEXO J

ANEXO L

PROJETO DE LEI Nº /2007
(Do Senhor Flávio Dino)

Estabelece procedimento para desconsideração administrativa de atos ou negócios jurídicos, para fins de reconhecimento de relação de emprego e imposição dos tributos, sanções e encargos dela derivados.

O CONGRESSO NACIONAL decreta:

Art. 1º - A autoridade fiscal poderá desconsiderar pessoa, ato ou negócio jurídico, para fins de reconhecimento de relação de emprego e conseqüente imposição de tributos, sanções e encargos.

Art 2º Na hipótese de atos ou negócios jurídicos passíveis de desconsideração, nos termos do art. 1º, o Auditor expedirá notificação fiscal ao sujeito passivo, na qual relatará os fatos e fundamentos que justifiquem a desconsideração.

§ 1º O sujeito passivo poderá apresentar, no prazo de trinta dias, os esclarecimentos e provas que julgar necessários.

§ 2º Considerados improcedentes os esclarecimentos apresentados, o Auditor formalizará representação à autoridade administrativa que instaurou o procedimento de fiscalização.

§ 3º A representação de que trata este artigo deverá:

I – discriminar, de modo fundamentado, os elementos ou fatos caracterizadores de que os atos ou negócios jurídicos foram praticados com a finalidade de ocultar a relação de emprego;

II - ser instruída com os elementos de prova colhidos no curso do procedimento de fiscalização e os esclarecimentos e provas apresentados pelo sujeito passivo; e

III – conter o resultado tributário produzido pela adoção dos atos ou negócios praticados em cotejo com a relação de emprego, com especificação da base de cálculo, da alíquota incidente e do montante do tributo apurado.

Art. 3º A autoridade administrativa decidirá sobre a representação de que trata o § 3º do art. 2º no prazo máximo de cento e vinte dias a contar de sua formalização.

§ 1º Na hipótese de descon sideração, o sujeito passivo terá o prazo de trinta dias, contado da data em que for intimado da decisão, para efetuar o pagamento dos tributos e encargos moratórios.

§ 2º Caso o sujeito passivo opte por impugnar judicialmente a decisão referida no “caput”, ainda no curso do prazo fixado no parágrafo anterior, este ficará suspenso, até a autorização do órgão judicial competente.

§ 3º A ação judicial proposta pelo sujeito passivo será obrigatoriamente instruída com o processo administrativo decorrente da representação de que trata o art. 2º.

§ 4º Recebida a petição inicial, o juiz, em cinco dias, autorizará ou não a continuidade do processo administrativo, sem prejuízo do posterior exame do mérito.

Art. 4º A falta de pagamento dos tributos e encargos moratórios ensejará o lançamento do respectivo crédito tributário, mediante lavratura de auto de infração, com aplicação de multa de ofício.

§ 1º O lançamento somente será efetuado após o decurso do prazo de que trata o art. 3º, § 1º, sem impugnação judicial, ou após a decisão judicial autorizadora da continuidade do processo administrativo.

§ 2º O sujeito passivo será intimado do lançamento para, no prazo de trinta dias, efetuar o pagamento ou apresentar impugnação contra a exigência do crédito tributário.

Art. 5º Aplicam-se as normas do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, ao lançamento efetuado nos termos do art. 4º.

Art. 6º A Secretaria da Receita Federal do Brasil poderá expedir atos normativos necessários à execução do disposto nesta Lei.

Art. 7º Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.

Sala das Sessões, em de abril de 2007.

Deputado Flávio Dino
PCdoB/MA

JUSTIFICATIVA

O presente projeto visa corrigir a situação derivada da aprovação, pela Câmara dos Deputados, do PL 6272/2005, com a inclusão da Emenda nº 3 aprovada pelo Senado Federal. O texto aprovado por ambas as Casas Legislativas resultará na generalização de formas atípicas de organização do trabalho, reforçando a precarização dos direitos trabalhistas. Além disso, haverá impacto negativo na arrecadação da Previdência Social.

ANEXO D

PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR Nº , DE 2011

(Do Sr. Deputado Carlos Bezerra)

Dá nova redação ao parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional (CTN).

O Congresso Nacional decreta:

Art. 1º O parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional (CTN) – Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 116

I -

II -

Parágrafo único. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, poderá o juiz desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com o objetivo 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.” (NR)

Art. 2º Esta lei complementar entra em vigor na data da sua publicação.

JUSTIFICAÇÃO

A apresentação deste Projeto de Lei Complementar tem dois objetivos.

Primeiro, afastar o poder discricionário da autoridade administrativa de desconsiderar a personalidade jurídica de uma sociedade, seja ela empresária ou simples, atribuindo este poder, exclusivamente, ao Poder Judiciário.

Segundo, deixar bem claro as hipóteses legais que justificam a desconsideração da personalidade jurídica, quais sejam: o abuso da personalidade jurídica caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial.

Com esta alteração, pretende-se afastar de vez a pretensão do fisco de desconsideração sumária da personalidade jurídica, baseada apenas em indícios de fraude contra a fazenda pública, especialmente no caso dos prestadores de serviços intelectuais e de natureza científica, literária e artística.

O fato é que a desconsideração da personalidade jurídica de uma sociedade, seja ela empresária ou simples, é uma medida extremamente gravosa para ser deixada ao livre arbítrio de um agente do poder público, através de um simples ato administrativo.

Nesse contexto e tendo em vista a necessidade de preservar-se o Princípio da Segurança Jurídica, seria mais razoável que tal decisão, por sua gravidade e repercussão no patrimônio das pessoas jurídicas afetadas, fosse de alçada exclusiva do Poder Judiciário.

Além disso, é preciso afastar a ideia de que quando uma sociedade se constitui em pessoa jurídica tem o objetivo de fraudar o fisco, afinal, trata-se de uma opção amparada pelo nosso ordenamento jurídico.

Importante frisar que este entendimento encontra apoio nas palavras de eminentes juristas, dentre os quais se destaca o Ex-Ministro do Supremo Tribunal Federal (STF), Carlos Velloso que assim se expressou em matéria recém-publicada na revista jurídica Consulex:

“Serviços de natureza pessoal, prestados por pessoas jurídicas têm sido impugnados, pretendendo o Fisco deslocar a receita lançada como pessoa jurídica para a pessoa física integrante da sociedade. Esse deslocamento, entretanto, somente seria possível diante de nulidade do ato ou contrato fonte dos rendimentos, o que, entretanto, não ocorre”.

Observe-se ainda que a pretensão do Fisco fundamenta-se em uma interpretação extensiva do art. 50 do Código Civil, uma vez que este não elenca a fraude contra a fazenda pública como uma das hipóteses que ensejam a desconsideração da personalidade jurídica.

Na verdade, quando dois ou mais profissionais se reúnem em uma sociedade para adquirir personalidade jurídica com o objetivo de pagar menos tributos do que pagariam isoladamente como pessoas físicas estão apenas utilizando as brechas legais, ou seja, estão praticando “elisão fiscal” e não “fraude fiscal”.

Ante o exposto e tendo em vista a relevância da matéria para o fortalecimento do princípio da segurança jurídica e em repúdio à ganância excessiva do Fisco, gostaria de pedir o apoio dos nobres pares nesta Casa para a rápida aprovação deste Projeto de Lei Complementar.

Sala das Sessões, em de de 2011.

Deputado Carlos Bezerra

ANEXO E

PROJETO DE LEI DO SENADO Nº , DE 2013

Estabelece procedimentos para descon sideração de operações, atos ou negócios jurídicos, para fins tributários, conforme previsto no parágrafo único do art. 116 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), e dá outras providências.

O CONGRESSO NACIONAL decreta:

Art. 1º Esta Lei dispõe sobre os procedimentos administrativos necessários para que a autoridade administrativa possa descon siderar operações, 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, conforme previsto no parágrafo único do art. 116 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

Parágrafo único. A descon sideração das operações, atos ou negócios jurídicos de que trata o *caput* deste artigo não inclui os casos em que se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, que serão tratados na forma do art. 149, VII, da Lei nº 5.172, de 1966.

Art. 2º O contribuinte pessoa jurídica ou física, após a realização de operações, atos e negócios jurídicos que impliquem planejamento tributário e que possam vir a suscitar discordâncias de interpretação, poderá espontaneamente prestar declaração autônoma à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), impreterivelmente, até 30 de junho do ano seguinte ao início das operações, atos e negócios.

§ 1º A declaração de que trata o *caput* deste artigo, apresentada em meio eletrônico, deverá conter:

I – descrição integral do planejamento previsto e dos fatos e negócios já realizados;

II – fundamentação jurídica;

III – fundamentação e justificação para comprovação do propósito comercial;

IV – cronograma das operações, atos e negócios concluídos e previstos; e

V – documentação de suporte.

§ 2º A declaração de que trata o *caput* deste artigo poderá ser instruída por pareceres e jurisprudência que fundamentem a licitude do planejamento tributário pretendido.

§ 3º Na ocorrência de fatos supervenientes, devidamente comprovados, a declaração poderá ser complementada por nova declaração, desde que não iniciado o procedimento administrativo de fiscalização previsto no art. 7º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Art. 3º A autoridade fiscal emitirá juízo preliminar de admissibilidade da declaração, que considerará os seguintes aspectos:

I – tempestividade;

II – inexistência de procedimento fiscal prévio;

III – termo de compromisso de boa-fé devidamente assinado pelo declarante;

IV – coincidência entre o declarante e o sujeito passivo das obrigações tributárias resultantes das operações, atos ou negócios jurídicos declarados;

V – ausência de conflito entre o planejamento declarado e disposição expressa de lei ou posicionamento sumulado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais;

VI – descrição completa e exata das operações realizadas; e

VII – correspondência, de fato, a planejamento tributário.

§ 1º O não atendimento a qualquer das condições dos incisos do *caput* deste artigo resultará na notificação do declarante pela autoridade fiscal, para que, no prazo de trinta dias, se manifeste sobre a inobservância dos pressupostos para análise da declaração.

§ 2º Findo o prazo do § 1º sem que o declarante tenha se manifestado, ato da autoridade fiscal proporá a ineficácia da declaração do contribuinte para efeitos da norma antielisiva.

§ 3º Compete ao Delegado da Receita Federal do Brasil analisar os pressupostos de admissibilidade da declaração.

§ 4º No caso de decisão desfavorável ao contribuinte, no prazo de trinta dias contado da ciência, caberá recurso ao Superintendente Regional da Receita Federal do Brasil.

Art. 4º Admitida a declaração do contribuinte, o Superintendente Regional da Receita Federal emitirá juízo sobre a concordância, ou não, com os efeitos tributários descritos em relação ao planejamento detalhado pelo contribuinte, que poderá assumir uma das duas formas a seguir:

I - se os efeitos tributários descritos coincidirem com a sua avaliação, a autoridade fiscal dará conhecimento ao contribuinte da decisão, que vinculará a Fazenda Nacional; ou

II - se os efeitos tributários descritos não coincidirem com a sua avaliação, a autoridade fiscal cientificará o sujeito passivo para que

pague ou parcele em 30 (trinta) dias os tributos devidos sem o acréscimo de multa.

§ 1º A decisão favorável de que trata o inciso I do *caput* produzirá efeitos exclusivamente para contribuinte que apresentou a declaração de que trata o art. 2º.

§ 2º A vinculação da Fazenda Nacional deixará de existir caso os fatos narrados não correspondam aos efetivamente praticados ou sejam constatadas quaisquer hipóteses que dêem ensejo à aplicação do art. 149 da Lei nº 5.172, de 1966, mesmo após a emissão da decisão favorável de que trata o inciso I do *caput* deste artigo.

§ 3º No caso de decisão desfavorável de que trata o inciso II do *caput*, transcorrido o prazo sem o pagamento ou parcelamento, o contribuinte poderá ser submetido a ulterior procedimento de fiscalização, que não poderá implicar aplicação de multa qualificada.

§ 4º Havendo divergência entre decisões proferidas por diferentes Superintendentes da Receita Federal do Brasil, o contribuinte interessado ou a autoridade que tomar conhecimento da decisão divergente poderá suscitar recurso especial, sem efeito suspensivo, ao Coordenador-Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil.

§ 5º A impugnação ao lançamento tributário efetuado em decorrência do procedimento de que trata o § 3º observará o rito estabelecido no Decreto nº 70.235, de 1972.

Art. 5º A não apresentação da declaração no prazo fixado no art. 2º desta Lei exclui o sujeito passivo do tratamento regulamentado por esta Lei, podendo dar ensejo ao lançamento de ofício nos termos do art. 149 da Lei nº 5.172, de 1966.

Art. 6º A RFB manterá registro em seu sítio eletrônico dos casos de planejamento tributário considerados abusivos em decisões proferidas.

Art. 7º Aplica-se o art. 129 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, aos fatos geradores ocorridos anteriormente à sua publicação.

Art. 8º Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.

JUSTIFICAÇÃO

A Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, alterou o Código Tributário Nacional e introduziu a possibilidade de desconconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, condicionada à regulamentação dos procedimentos necessários por meio de lei ordinária. A inovação, considerada revolucionária e celebrada pelos órgãos de fiscalização à época, causou grande polêmica e temor nas empresas, preocupadas com o uso da norma em relação às medidas de planejamento tributário por elas adotadas.

O presente projeto tem por escopo fazer essa regulamentação, de modo a dar transparência aos procedimentos adotados pelas empresas em relação ao planejamento fiscal e aos procedimentos exigidos do Fisco federal para que possa fiscalizá-las adequadamente em relação aos atos e negócios jurídicos adotados.

Na época em que foi introduzida a chamada “lei antielisiva”, a polêmica criada foi tão grande que dividiu os doutrinadores e levou à rejeição da principal tentativa de regulamentação da matéria, feita em capítulo específico da Medida Provisória (MPV) nº 66, de 2003. A iniciativa seguinte oriunda do Poder Executivo – o PL nº 536, de 2007 – segue sua lenta tramitação na Câmara dos Deputados.

O tempo foi passando e, apesar de o dispositivo não ter sido regulamentado e não poder ser efetivamente usado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, a vigilância sobre o planejamento tributário das empresas tem sido progressivamente aumentada, com o uso frequente, pela fiscalização, de outros dispositivos tidos como antielisivos, no intuito de reprimir e reclassificar atos considerados abusivos e fraudulentos.

Infelizmente, a falta de transparência da interpretação do Fisco a procedimentos que, aparentemente, não ofendem normas tributárias federais tem causado indignação e é mais um fator a afugentar investimentos do País pela insegurança jurídica dela decorrente.

A regulamentação que se propõe tem por base a declaração espontânea do contribuinte sobre atos e fatos que possam suscitar dúvidas de interpretação, permitindo a apreciação administrativa célere do planejamento tributário feito, com decisões vinculativas para a Fazenda Nacional.

Em síntese, a proposta contém quatro grandes vantagens:

- a) promove a transparência entre o Fisco e o contribuinte;
- b) dá tratamento mais vantajoso para quem declara espontaneamente;
- c) retira as vantagens de quem mente na declaração quanto aos fatos vivenciados; e
- d) possibilita o resguardo dos interesses da Fazenda Nacional, ao evitar procedimentos que podem se mostrar protelatórios.

O art. 7º do projeto, contém norma interpretativa que pretende dar eficácia retroativa às disposições do art. 129 da Lei do Bem (Lei nº 11.196, de 2005). A norma assegurará a improcedência de autuações feitas antes do advento daquela Lei contra jornalistas, artistas, técnicos e jogadores de futebol que criaram empresas para prestação de serviço personalíssimo.

Ante a importância do tema e a inquestionável necessidade de aumentar a segurança jurídica e a atratividade do País para o investimento estrangeiro, submeto a matéria à discussão dos meus Pares.

Sala das Sessões,

Senador **VITAL DO RÊGO**

ANEXO F

PROJETO DE LEI DO SENADO Nº , DE 2015

Regulamenta o parágrafo único do art. 116 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), com a finalidade de estabelecer regras e procedimentos para desconsideração de atos ou negócios jurídicos para fins tributários.

O CONGRESSO NACIONAL decreta:

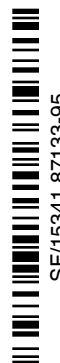
Art. 1º Os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos de obrigação tributária serão desconsiderados, para fins tributários, pela autoridade administrativa competente, observados os procedimentos estabelecidos nesta Lei.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica a atos e negócios jurídicos em que se verifique a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

§ 2º Constitui ônus da Fazenda Pública a prova da ocorrência do fato gerador, bem como de que os atos ou negócios jurídicos praticados tiveram a finalidade de dissimular sua ocorrência ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

Art. 2º São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, com a finalidade de reduzir o valor de tributo ou de evitar ou postergar o seu pagamento.

§ 1º Para a desconsideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta a ocorrência de:



I – falta de propósito negocial; ou

II – abuso de forma.

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

§ 3º Considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.

Art. 3º A desconconsideração será efetuada após a instauração de procedimento de fiscalização, mediante ato da autoridade administrativa que tenha determinado a instauração desse procedimento.

Art. 4º Identificado atos ou negócios jurídicos passíveis de desconconsideração, o servidor competente expedirá notificação fiscal ao sujeito passivo, na qual relatará os fatos e fundamentos que justifiquem a desconconsideração.

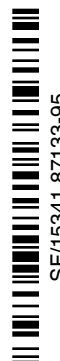
Parágrafo único. O sujeito passivo poderá apresentar, no prazo de trinta dias, os esclarecimentos e provas que julgar necessários.

Art. 5º Se improcedentes os esclarecimentos apresentados pelo sujeito passivo, o servidor competente formalizará representação para a autoridade de que trata o art. 3º.

§ 1º A representação de que trata este artigo deverá:

I – conter relatório circunstanciado dos atos ou negócios praticados e a descrição dos atos ou negócios equivalentes ao praticado;

II – ser instruída com os elementos de prova colhidos pelo servidor, no curso do procedimento de fiscalização, até a data da



formalização da representação, e os esclarecimentos e provas apresentados pelo sujeito passivo.

Art. 6º A autoridade referida no art. 3º decidirá, em despacho fundamentado, sobre a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos praticados.

§ 1º Caso conclua pela desconsideração, o despacho a que se refere o *caput* deverá conter:

I – descrição dos atos ou negócios praticados;

II – discriminação dos elementos ou fatos caracterizadores de que os atos ou negócios jurídicos foram praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária;

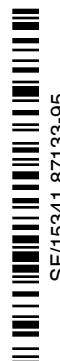
III – descrição dos atos ou negócios equivalentes aos praticados, com as respectivas normas de incidência dos tributos;

IV – resultado tributário produzido pela adoção dos atos ou negócios equivalentes referidos no inciso III, com especificação, por tributo, da base de cálculo, da alíquota incidente e dos encargos moratórios.

§ 2º Na hipótese de desconsideração, o sujeito passivo terá o prazo de trinta dias, contado da data que for cientificado do despacho, para efetuar o pagamento dos tributos acrescidos de juros e multa de mora.

§ 3º O sujeito passivo, ao efetuar o pagamento, poderá compensar o que já tenha sido pago em decorrência da prática dos atos ou negócios jurídicos desconsiderados.

Art. 7º A falta de pagamento dos tributos e encargos moratórios no prazo a que se refere o § 2º do art. 6º ensejará o



lançamento do respectivo crédito tributário, mediante lavratura de auto de infração, com aplicação de multa de ofício.

§ 1º O sujeito passivo será cientificado do lançamento para, no prazo de trinta dias, efetuar o pagamento ou apresentar impugnação contra a exigência do crédito tributário.

§ 2º A contestação do despacho de descon sideração dos atos ou negócios jurídicos e a impugnação do lançamento serão reunidas em um único processo, para serem decididas simultaneamente.

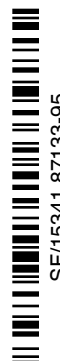
Art. 8º Ao lançamento efetuado nos termos do art. 7º aplicam-se as normas reguladoras do processo de determinação e exigência de crédito tributário, observado o disposto no § 3º do art. 6º.

Art. 9º Esta Lei entre em vigor após decorridos 120 dias de sua publicação oficial.

JUSTIFICAÇÃO

O presente projeto visa a regulamentar o parágrafo único do art. 116 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), fixando as regras e procedimentos para descon sideração de atos e negócios jurídicos celebrados com a intenção de furtar-se ao cumprimento das obrigações tributárias.

Em duas oportunidades esse tema foi submetido à apreciação do Congresso Nacional. A primeira, no bojo da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002 (arts. 13 a 19). A segunda, em 2007, quando o Poder Executivo encaminhou o Projeto de Lei nº 536, de 2007. Em nenhuma das tentativas, no entanto, foi possível obter consenso em torno da questão. Parece-nos que, à época, nem a Fazenda



Pública nem os contribuintes tinham clareza das vantagens que ambas as partes teriam com a aprovação da medida.

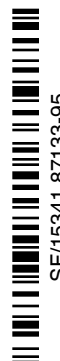
Ocorre que, atualmente, diante da ausência de regramento próprio, a fiscalização tributária vem, por meios indiretos, procedendo à desconsideração de atos e negócios que, sem que se possam considerar fraudulentos ou simulatórios, terminam por ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. E o contribuinte, ainda que alegue que a previsão do parágrafo único do art. 116 esteja pendente de regulamentação, vê-se obrigado a enfrentar o processo administrativo-fiscal e a demonstrar que o ato jurídico, além de lícito, justifica-se do ponto de vista negocial.

Essa lacuna legislativa, portanto, acarreta prejuízo para ambas as partes. A Fazenda Pública, desprovida do instrumental normativo adequado, termina, muitas vezes, por ver frustrada sua atividade fiscalizadora. E o contribuinte, nesse cenário de insegurança jurídica, vê-se limitado em sua atuação empresarial.

Diante disso, propomos retomar a discussão em torno do tema, aproveitando as experiências anteriores, e buscando sensibilizar os setores envolvidos da importância de uma solução equilibrada e justa.

Buscamos, quanto ao conceito de dissimulação, alcançar os atos ou negócios jurídicos que, ainda que lícitos, não tenham propósito negocial algum ou representem abuso de forma jurídica. Em ambas as hipóteses, a empresa celebra um negócio que, em vez de visar a realização de seu fim social, serve meramente para evitar ou postergar o pagamento de tributo. Dessa forma, ao delimitar claramente o objeto da Lei, dá-se segurança para o contribuinte no desempenho de suas atividades empresariais.

Em relação ao procedimento, preservamos o direito de defesa e o contraditório do contribuinte, que poderá apresentar previamente suas razões à autoridade fiscal competente para decidir a questão. Ademais, deixamos claro que a Fazenda Pública tem o ônus da



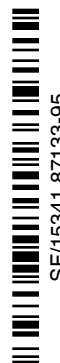
dupla prova. Primeiro, deve provar a ocorrência do fato gerador. A seguir, evidenciar a intenção da dissimulação.

Também merece destaque a autorização para que o contribuinte utilize a importância que tiver pago em decorrência dos atos ou negócios jurídicos desconsiderados como crédito na compensação do novo débito apurado.

Vale mencionar, por fim, que se trata de sugestão do Professor Everardo Maciel, apresentada em audiência pública realizada no âmbito da CPI do HSBC, e que ora apresentamos para avaliação do Senado Federal.

Sala das Sessões,

Senador RICARDO FERRAÇO



ANEXO G



CONGRESSO NACIONAL

EMENDAS

Apresentadas perante a Comissão Mista destinada a apreciar a **Medida Provisória Nº 685**, de 2015, que “*Institui o Programa de Redução de Litígios Tributários - PRORELIT, cria a obrigação de informar à administração tributária federal as operações e atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo e autoriza o Poder Executivo federal a atualizar monetariamente o valor das taxas que indica.*”

PARLAMENTARES	EMENDAS Nº S
Deputado NILSON LEITÃO	001; 002; 029; 030; 031; 032; 033; 034; 035;
Deputado MENDONÇA FILHO	003; 004; 005; 006; 007; 008;
Deputado GIACOBO	009; 010; 011;
Deputado PAUDERNEY AVELINO	012; 013; 014; 015; 016; 017; 018; 019; 020;
Deputado ARNALDO FARIA DE SÁ	021; 022;
Deputado ANDRÉ FIGUEIREDO	023; 024;
Deputado MANOEL JUNIOR	025; 026; 027; 028; 156; 157; 158; 159; 182; 183;
Deputada CRISTIANE BRASIL	036;
Deputado BALEIA ROSSI	037; 038;
Senador ACIR GURGACZ	039; 100;
Senador BLAIRO MAGGI	040;
Deputado FÉLIX MENDONÇA JÚNIOR	041; 042; 043; 044; 045; 046;
Deputada GORETE PEREIRA	047; 160;
Deputado LUIZ CARLOS HAULY	048; 049;
Deputado HUGO LEAL	050; 051; 052; 161; 162; 163;
Deputado ALCEU MOREIRA	053; 054; 055; 056;
Senador RONALDO CAIADO	057; 058; 059; 107; 108;
Senadora VANESSA GRAZZIOTIN	060; 061;
Deputado MILTON MONTI	062; 063;
Deputado RICARDO BARROS	064;
Deputado ALEX CANZIANI	065;
Deputado ANDRE MOURA	066; 067;
Deputado BRUNO COVAS	068;
Senador WALTER PINHEIRO	069; 070; 071;
Senador WELLINGTON FAGUNDES	072; 200;
Deputado JERÔNIMO GOERGEN	073; 074; 099;

PARLAMENTARES	EMENDAS Nº S
Deputado SERGIO SOUZA	075; 076;
Deputado PAULO TEIXEIRA	077; 078;
Senador ROMERO JUCÁ	079; 080; 081; 082; 083; 084; 085; 086; 087; 088; 089; 090; 091; 092; 093; 094; 095; 096; 097;
Deputado JULIO LOPES	098;
Deputado MIRO TEIXEIRA	101;
Deputada TEREZA CRISTINA	102; 103;
Deputado WALTER IHOSHI	104; 105; 106; 122;
Deputado LAERCIO OLIVEIRA	109; 110; 111; 112; 113; 114; 115; 116; 117; 118; 123; 124; 125; 126; 127; 128; 167; 168; 169; 170; 171; 172; 173; 174; 175; 176; 177; 178; 179; 180; 181;
Deputado BILAC PINTO	119; 120;
Senador DALIRIO BEBER	121;
Deputado WELITON PRADO	129;
Deputado PAES LANDIM	130; 131; 132; 133; 134; 135; 136; 137; 138; 139;
Deputado VALDIR COLATTO	140; 141;
Deputado FERNANDO FRANCISCHINI	142;
Senador RICARDO FERRAÇO	143; 144; 145; 146;
Deputado BEBETO	147; 148; 149;
Deputado EVANDRO ROMAN	150;
Deputado EDINHO BEZ	151;
Deputado MARCUS PESTANA	152; 153; 154; 155;
Deputado RICARDO IZAR	164; 165; 166;
Deputado LINCOLN PORTELA	184; 185;
Deputado IZALCI	186; 187; 188; 189; 190; 191; 192; 193;
Deputado PAULO PIMENTA	194; 195; 196;
Deputado ALEXANDRE BALDY	197; 198; 199;
Deputado ALFREDO KAEFER	201; 202; 203; 204; 205; 206; 207; 208; 209; 210; 211; 212; 213; 214;
Deputada RENATA ABREU	215;

TOTAL DE EMENDAS: 215

ANEXO H



CONGRESSO NACIONAL

ETIQUETA

APRESENTAÇÃO DE EMENDAS

Data

Medida Provisória nº 685, de 21 julho.

Autor

Deputado Paulo Teixeira (PT-SP)

Nº do Prontuário

1. Supressiva 2. x Substitutiva 3. Modificativa 4. Aditiva 5. Substitutivo Global

Página

Artigo

Parágrafo

Inciso

Alínea

TEXTO / JUSTIFICAÇÃO

Substituíam-se os artigos 7º a 12 da Medida Provisória nº 685, de 21 de julho de 2015, pela seguinte redação:

“Art. 7º É direito do contribuinte pagar apenas os tributos exigidos em lei, exercendo sua atividade sob a tutela e a proteção dos princípios da legalidade, da segurança jurídica, da certeza do direito, da não surpresa, da irretroatividade, da confiança legítima e do tratamento isonômico, de modo a garantir a livre concorrência, a livre iniciativa e um ambiente adequado de relacionamento com a administração tributária, pautado pelo princípio da moralidade pública a que se refere o art. 37 da Constituição Federal.

Art. 8º. É facultado ao contribuinte apresentar, à Secretaria da Receita Federal do Brasil, Declaração de Registro de Operações (DRO) informando atos e negócios jurídicos realizados nos exercícios anteriores que impliquem supressão, redução ou diferimento de tributo.

§ 1º A entrega da DRO assegura ao contribuinte a não incidência de quaisquer multas, nos termos estabelecidos neste artigo.

§ 2º Será apresentada uma DRO para cada conjunto de operações executadas de forma interligada, nos termos do regulamento.

§ 3º A DRO deverá conter, cumulativamente:

I - descrição dos fatos suficientes para a compreensão integral da operação;

II - fundamentação jurídica e justificação da operação perante o direito vigente.

§ 4º A entrega da DRO que atenda objetivamente os requisitos do parágrafo anterior terá eficácia jurídica imediata e garantirá ao contribuinte o direito de pagar apenas os tributos devidos, acrescidos de juros de mora, no prazo de 90 dias, em caso de rejeição da operação pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

§ 5º A rejeição de operação discriminada em DRO, nos termos do parágrafo anterior, somente poderá ser feita através de decisão de órgão colegiado da Secretaria da Receita Federal do Brasil, segundo critérios estabelecidos em regulamento.

§ 6º A DRO poderá ser declarada ineficaz pela Secretaria da Receita Federal exclusivamente se:

I – for apresentada por quem não seja o contribuinte de direito da obrigação tributária eventualmente resultante das operações referentes aos atos ou negócios jurídicos declarados;

II – for omissa em relação a dados essenciais para a compreensão do ato ou negócio jurídico;

III - conter hipótese de falsidade material ou ideológica; ou

IV - envolver interposição fraudulenta de pessoas.

§ 7º Na hipótese do inciso II do parágrafo anterior, o contribuinte será notificado para, no prazo de 30 (trinta) dias, suprir a omissão identificada.

§ 8º Os efeitos e garantias da entrega da DRO não se aplicam às operações:

I - que estejam sob procedimento de fiscalização quando da apresentação da declaração;

II – claramente identificadas no Cadastro de Operações Rejeitadas pela Administração Tributária (CORAT), de que trata o art. 10.

Art. 9º A declaração do contribuinte que relatar atos ou negócios jurídicos ainda não ocorridos será tratada como consulta à legislação tributária, nos termos dos art. 46 a art. 58 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Art. 10. Compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil constituir Cadastro de Operações

Rejeitadas pela Administração Tributária (CORAT), contendo a relação das operações que não são reconhecidas por esta Secretaria para fins tributários.

§ 1º A inclusão de operações no CORAT se fará por Parecer Normativo da Secretaria da Receita Federal do Brasil contendo a descrição completa da operação, vedada a identificação de contribuintes e partes envolvidas, setor de atividade, localização, valores envolvidos e demais informações protegidas por sigilo nos termos da legislação em vigor.

§ 2º O procedimento para inclusão de operações no CORAT, bem como para sua alteração ou supressão, observará o seguinte:

I – a proposta de Parecer Normativo será submetida a consulta pública, para que os interessados se manifestem no prazo de 30 (trinta) dias, apresentando formalmente suas razões de fato e de direito;

II – uma vez encerrado o prazo previsto no inciso anterior, órgão colegiado formado por auditores fiscais com notória reputação, experiência e conhecimento jurídico deliberará, em sessão aberta ao público, sobre a inclusão de operações no CORAT, bem como sobre a alteração ou exclusão de operações constantes desse Cadastro

§ 3º A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional manifestar-se-á obrigatoriamente no processo de consulta pública de que trata o inciso I do parágrafo anterior.

§ 4º Publicado o Parecer Normativo incluindo nova operação no CORAT ou alterando operação já constante desse Cadastro, o contribuinte que tiver realizado ato ou negócio jurídico análogo ao descrito no Parecer Normativo mas não tiver apresentado DRO relativa a esta operação, poderá, no prazo de 90 (noventa) dias, declarar a operação para obter os mesmos efeitos previstos no art. 8º.

Art. 11. A forma, o prazo e as condições de apresentação da Declaração de que trata o art. 8º, bem como os critérios de elaboração dos Pareceres Normativos de que trata o parágrafo 1º do art. 10 desta lei, serão disciplinados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observado procedimento de consulta pública, em conformidade aos objetivos e princípios de direito expressos no art. 7º desta lei.

Art. 12. (Excluído)”

JUSTIFICATIVA

O objetivo desta emenda é manter os aspectos positivos da proposta apresentada nos artigos 7º a 12 da Medida Provisória nº 685, eliminando seus aspectos negativos. Trata-se de uma contribuição que tem como objetivo a redução do contencioso tributário e a criação de um novo paradigma de segurança jurídica para o fisco e para o contribuinte, mediante a criação de procedimento fundado na transparência.

Para tanto, propõe-se a substituição da obrigatoriedade de apresentação, pelo contribuinte, de declaração de operações que resultem na redução dos tributos devidos (art. 7º da MP) pela criação da faculdade de que o contribuinte apresente esta declaração (art. 8º do texto proposto).

Há uma diferença relevante entre o texto da MP e o texto proposto. De fato, o texto do art. 7º da MP tem como objetivo uma forma de autoincriminação dos contribuintes, que são obrigados a declarar operações que “não possuírem razões extratributárias relevantes” ou em que a forma adotada não for usual. Já o texto proposto reconhece que há situações em que existem divergências legítimas de interpretação da legislação tributária entre os contribuintes e o fisco, criando um mecanismo em que os contribuintes poderão declarar estas operações voluntariamente, ficando dispensados da incidência de multas no caso de rejeição da operação pelo fisco.

O mecanismo proposto não abre, no entanto, brechas para o acobertamento de operações ilegais dos contribuintes, uma vez que o parágrafo 6º do art. 8º da redação proposta prevê a possibilidade de declaração de ineficácia da declaração apresentada pelo contribuinte em casos que caracterizem simulação, em termos semelhantes aos propostos no art. 11 da MP.

Outra mudança importante é a exclusão do art. 12 do texto da Medida Provisória, que prevê a aplicação de multa qualificada (de 150%) nos casos em que o contribuinte deixe de apresentar a declaração ou em que esta seja declarada ineficaz. Além de ter constitucionalidade duvidosa, este artigo cria uma punição extremamente rigorosa com base em parâmetros claramente subjetivos, como a identificação do que são “razões extratributárias relevantes” (que obrigam a apresentação da declaração) ou do que são “dados essenciais para a compreensão do ato ou negócio jurídico” (cuja omissão leva à ineficácia da declaração).

O texto proposto inova ao propor, em seu art. 10, um mecanismo transparente e democrático de criação de um Cadastro de Operações Rejeitadas pela Administração Tributária (CORAT). Este Cadastro contribuirá para reduzir a insegurança jurídica dos contribuintes, bem como para reduzir o grau de litígio em matéria tributária, ao apresentar, de forma detalhada, as operações que, na visão do fisco, não são admissíveis. A existência deste Cadastro não impede que a interpretação do fisco seja discutida nas esferas administrativa ou judicial, mas certamente contribuirá para maior transparência e para que os contribuintes conheçam a posição da Receita Federal ao realizarem suas operações.

Em suma, esta emenda tem como objetivo contribuir para a criação de um ambiente mais transparente e de maior confiança na relação entre o fisco e os contribuintes. Este objetivo é inclusive incorporado de forma explícita no art. 7º do texto proposto, o qual enuncia os princípios que justificam as demais mudanças propostas. Tais mudanças, se implementadas, certamente contribuirão para uma redução do grau de litígio entre os contribuintes e o fisco, com efeitos positivos sobre o ambiente de negócios e a eficiência econômica.

Sala da Comissão, em de de 2015.

Deputado PAULO TEIXEIRA

PARLAMENTAR

ANEXO I

Plenário

Secretaria Geral da Mesa Lista de Votantes por Partido

a. LEGISLATURA

PRIMEIRA SESSÃO LEGISLATIVA ORDINÁRIA SESSÃO ORDINÁRIA Nº 335 - 03/11/2015

Abertura da sessão: 03/11/2015 14:00

Encerramento da sessão: 03/11/2015 20:17

Proposição: MPV Nº 685/2015 - DTQ 1: PPS - ART. 7º AO 11º DO PLV 22/2015 (ART. 161, I) - Nominal Eletrônica

Início da votação: 03/11/2015 19:12

Encerramento da votação: 03/11/2015 19:29

Presidiram a Votação:

Eduardo Cunha

Alberto Fraga

Resultado da votação

Sim: 179

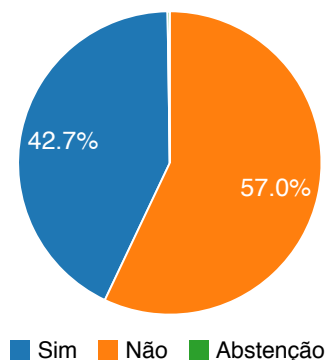
Não: 239

Abstenção: 1

Total da Votação: 419

Art. 17: 1

Total Quorum: 420



Presidente da Casa: Eduardo Cunha - PMDB /RJ

Presidiram a Sessão:

Carlos Manato - 14:00

Vitor Valim - 14:32

Fabricio Oliveira - 15:03

Arnaldo Jordy - 16:15

Fabricio Oliveira - 16:18

Lucio Mosquini - 17:12

Fabricio Oliveira - 17:28

Eduardo Cunha - 17:35

Alberto Fraga - 19:21

ANEXO J

A referida MPV alterou o PRORELIT para inserir novas condições para o pagamento em espécie. Antes dessas modificações, o contribuinte tinha de pagar em espécie o equivalente a, no mínimo, 43% (quarenta e três por cento) do valor consolidado dos débitos indicados para a quitação até o dia 30 de setembro deste ano. Com as alterações promovidas pela MPV nº 692, de 2015, o prazo de adesão foi estendido até o dia 30 de outubro deste ano e o pagamento em espécie passou a ser permitido, à opção do contribuinte, por meio de uma das seguintes condições:

a) 30% (trinta por cento) do valor consolidado dos débitos indicados para a quitação, a ser efetuado até 30 de outubro de 2015;

b) 33% (trinta e três por cento) do valor consolidado dos débitos indicados para a quitação, a ser efetuado em duas parcelas vencíveis até o último dia útil dos meses de outubro e novembro de 2015; ou;

c) 36% (trinta e seis por cento) do valor consolidado dos débitos indicados para a quitação, a ser efetuado em três parcelas vencíveis até o último dia útil dos meses de outubro, novembro e dezembro de 2015.

As condições foram, portanto, melhoradas pelo Poder Executivo. Por isso, acolhemos, no Projeto de Lei de Conversão (PLV) que ora apresentamos, as alterações promovidas pela MPV nº 692, de 2015. Assim, consideramos acolhidas, em parte, as Emendas nºs 13, 16, 23 e 104 que alteram as condições de pagamento em espécie de modo ao menos semelhante ao previsto no PLV.

Ao analisar a exposição de motivos que acompanha a MPV nº 692, de 2015, identifica-se, com clareza, o principal objetivo da instituição do PRORELIT, que é a elevação emergencial da arrecadação tributária ainda no ano de 2015. Trata-se, portanto, de medida inserida no âmbito do que o Governo federal tem chamado de “ajuste fiscal”. A situação emergencial das contas públicas fica ainda mais clara diante de manifestações de integrantes do Governo que suscitam a existência de verdadeiro rombo nas contas públicas a ser verificado neste ano.

Embora seja evidente que o Governo federal é responsável pelo eventual rombo nas contas públicas, não podemos contribuir para um cenário de catástrofe fiscal. Por isso, evitamos alterar as condições do PRORELIT de modo diverso do previsto na MPV nº 692, de 2015, pois qualquer alteração que acolhêssemos ou propuséssemos implicaria abrir novo prazo de adesão, com possibilidade de que os recursos apenas ingressassem nos cofres públicos no ano de 2016. Diante dessa razão, somos compelidos a rejeitar as Emendas nºs 1, 17, 18, 21, 22, 29 a 31, 39, 42, 43, 45, 48 a 52, 60, 61, 66, 67, 79, 87, 101 a 103, 108, 122, 137 a 139, 147, 149, 153, 155, 162, 163, 169, 175, 176, 178, 179, 184, 191 a 193, 206, 209 a 211 e 213.

II. 2. 2. Planejamento tributário

Nos arts. 7º ao 12 da MPV nº 685, de 2015, foi previsto um conjunto de regras que, segundo a exposição de motivos da Medida Provisória, fundamentou-se nas recomendações que teriam sido proferidas no âmbito do Plano de Ação para o Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros (BEPS),

desenvolvido pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), relacionadas à estipulação de normas de revelação obrigatória de estrutura de planejamento tributário dos contribuintes.

O regramento criado pelo Poder Executivo recebeu críticas da comunidade jurídica, de diversos parlamentares e de parte significativa dos contribuintes. Os principais argumentos contrários foram relacionados à obrigatoriedade de apresentação de declaração pelo sujeito passivo em razão da prática de atos ou negócios que são qualificados por meio de expressões genéricas, como inexistência de “razões extratributárias relevantes”, “forma adotada não usual” e “negócio jurídico indireto”.

A adoção dessas expressões genéricas está acompanhada da previsão de multa de 150% do valor do tributo devido caso, por exemplo, a declaração não seja apresentada. Está previsto, ainda, que a referida multa também incide caso a declaração seja considerada ineficaz pela RFB. Entre as hipóteses de ineficácia, está a previsão de “omissão em relação a dados essenciais para a compreensão do ato ou negócio jurídico” sem que, ao menos, fosse prevista intimação do sujeito passivo para regularizar aquilo que seja interpretado pelo Fisco como omissão.

Some-se ao exposto a presunção de omissão dolosa do sujeito passivo com intuito de sonegação ou fraude caso deixe de apresentar a declaração ou caso a declaração seja considerada ineficaz, o que, em tese, poderia ser considerado crime.

Fomentou-se, com a edição das mencionadas regras, a insegurança jurídica que impera no âmbito das relações entre o Fisco e os contribuintes, em sentido diverso da intenção declarada pelo Poder Executivo na exposição de motivos que acompanha a Medida Provisória. Essa insegurança promovida pela MPV, quanto aos seus arts. 7º ao 12, merece ser afastada. Entendemos, entretanto, que extirpar os dispositivos não é o caminho mais recomendável. É mais interessante, a nosso ver, aproveitar essa oportunidade para criar regramento adequado e seguro para o tratamento da elisão fiscal abusiva, ou seja, do planejamento tributário ilícito.

Acreditamos que é possível estabelecer arcabouço legislativo que melhore a relação entre o Fisco e os contribuintes. Essa melhora pode ser obtida com a previsão de norma que possibilite ao contribuinte obter manifestação da Fazenda Pública acerca das estruturas de planejamento tributário que tenha adotado, acompanhada, necessariamente, de fundamentação que leve em consideração as razões apresentadas pelo declarante.

O foco, a nosso ver, deve ser a interlocução entre o Estado e o cidadão, e não a previsão de ineficácia da declaração ou de penalidade excessiva pela prática de atos ou negócios jurídicos com os quais o Fisco não concorde. O aperfeiçoamento dessa interlocução pode efetivamente aumentar a previsibilidade relativa à realização de investimentos e garantir a segurança jurídica para os negócios firmados no País.

Assim, ao invés de declaração obrigatória em todos os casos, restringimos a exigência para a hipótese de atos ou negócios específicos previstos em ato a ser editado pela RFB. Criamos, em paralelo, a possibilidade de o contribuinte declarar a prática de atos ou negócios jurídicos facultativamente, caso tenha

acarretado a supressão, redução ou diferimento de tributo. Acolhemos, portanto, parcialmente as Emendas nºs 59, 93, 95, 97, 111, 112, 120, 125 e 166.

No texto do PLV, propomos o direito de o contribuinte, ao declarar, expor a existência de motivos pelos quais praticou atos ou firmou negócios jurídicos sem razões extratributárias relevantes, adotou forma não usual ou optou por negócio indireto ou cláusula que desnature, ainda que parcialmente, os efeitos de contrato típico. Trata-se, portanto, de inversão da lógica constante no texto original da MPV. Aquilo que antes fundamentava a apresentação obrigatória de declaração passa a ser tratado em dispositivo que estabelece o direito de manifestação do contribuinte sobre o planejamento tributário que tenha adotado.

Além disso, exigimos que o Fisco, ao não reconhecer atos ou negócios jurídicos firmados pelo sujeito passivo, fundamente suas decisões, mediante:

1) relatório circunstanciado dos atos ou negócios praticados, bem como dos fundamentos que justificaram o não reconhecimento, com exposição dos motivos que afastaram as razões apresentadas pelo sujeito passivo;

2) descrição dos elementos ou fatos caracterizadores de que os atos ou negócios jurídicos foram praticados com finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou ocultar os reais elementos constitutivos da obrigação tributária; e

3) manifestação sobre documentos que eventualmente tenham sido apresentados pelo sujeito passivo.

Desse modo, acolhemos, ainda que em parte, as Emendas nºs 58, 73 e 132.

Além disso, a previsão dos elementos que devem estar presentes na fundamentação a ser efetuada pelo Fisco revela nossa intenção de apenas autorizar o não reconhecimento, para fins tributários, de atos ou negócios firmados pelo contribuinte na hipótese de dissimulação da ocorrência do fato gerador ou de ocultação dos reais elementos da obrigação tributária. Essa é a baliza que consideramos mais adequada ao ordenamento jurídico-tributário.

Com objetivo de melhorar a previsibilidade relativa à higidez das estruturas de planejamento tributário das empresas, previmos prazo para que o Fisco se manifeste sobre as declarações apresentadas pelos contribuintes. A intimação relativa ao não reconhecimento dos atos ou negócios deverá ser expedida pelo Fisco até o dia 30 de setembro do segundo ano seguinte àquele em que forem declaradas as operações. Caso esse prazo não seja observado, os juros de mora deixarão de fluir. Mantivemos, portanto, a possibilidade de ser cobrado o crédito tributário, mas impedimos a continuidade da fluência de juros.

Previmos no PLV o lançamento de ofício, caso o contribuinte deixe de pagar os tributos em razão do não reconhecimento, pela RFB, dos atos e negócios que tenha praticado. Acolhemos, assim, parcialmente a Emenda nº 84.

O art. 11 do PLV, que trata do lançamento de ofício, é, na verdade, dispositivo que substitui o art. 12 do texto original da MPV. Como se verifica, propomos o afastamento da multa de 150% na hipótese de apresentação de declaração. Entendemos que, nesse caso, não estarão presentes os pressupostos, previstos no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que autorizam a aplicação de penalidade no mencionado patamar, salvo hipótese de falsidade ou de imprecisão da declaração apresentada pelo sujeito passivo. Trata-se de mais uma norma que, a nosso ver, melhora a relação entre o Fisco e os contribuintes, pois incentiva a entrega de declarações que revelarão as estruturas de planejamento tributário adotadas. Acolhemos, assim, parcialmente as Emendas nº 7, 19, 63, 109, 118 e 119 que objetivam suprimir o art. 12 do texto originário.

Registramos, ainda quanto às normas de planejamento tributário, que, em razão de termos deixado de prever hipótese de presunção de dolo do sujeito passivo, acolhemos parcialmente a Emenda nº 62. Além disso, como fizemos ajuste no texto que trata da consulta, acolhemos, também em parte, a Emenda nº 126.

Após exaustiva discussão sobre o tema, estamos convictos de que o PLV que apresentamos é um importante passo para melhorar a previsibilidade e a segurança jurídica relacionada aos atos e negócios praticados pelos contribuintes. Com a aprovação do PLV, o Congresso Nacional contribuirá, significativamente, para o aperfeiçoamento da relação entre o Fisco e os contribuintes.

Diante do teor do PLV que apresentamos, ficam rejeitadas as Emendas nºs 8, 20, 36, 37, 40, 55, 57, 68, 74, 75, 78, 86, 92, 94, 96, 106, 110, 113 a 117, 121, 123, 124, 127, 130, 131, 133 a 136, 148, 152, 160, 164, 165, 167, 168, 177, 185 a 190, 196 a 198, 199 e 212.

II. 2. 3. Atualização monetária de tributos

O art. 14 da MPV nº 685, de 2015, autorizou o Poder Executivo a atualizar monetariamente, na forma do regulamento, o valor de diversas taxas federais. Ao regulamentar a norma, o Decreto nº 8.510, de 31 de agosto de 2015, delegou aos Ministros de Estado a competência para fixar, por meio de ato interno, a referida atualização.

Como muitas taxas foram fixadas há muitos anos, a incidência de atualização teve o efeito de elevar, significativamente, o valor a ser suportado pelo contribuinte em razão de determinado serviço público ou do exercício do poder de polícia. Vale tomar como exemplo os valores relativos às Taxas de Fiscalização de Vigilância Sanitária dos seguintes fatos geradores, conforme Portaria Interministerial nº 701, de 31 de agosto de

Itens	Fatos geradores	Valores originais R\$	Valores atualizados R\$
1	X	X	X
1.1	Registro de alimentos, aditivos alimentares, bebidas, águas envasadas e embalagens recicladas	6.000,00	15.275,64
3.	X	X	X
3.2	Autorização e autorização especial de funcionamento de	5.000,00	14.524,75

ANEXO L

Projeto de Lei Complementar nº

Estabelece as normas gerais antielisivas, aplicáveis aos tributos federais, estaduais e municipais, e dá outras providências.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

Art. 1º. Ficam instituídas as normas gerais antielisivas ("NGA"), nos termos dos artigos desta Lei Complementar, aplicáveis aos tributos federais, estaduais e municipais.

Capítulo I

Normas Gerais Antielisivas

Art. 2º. Todo contribuinte tem o direito de estruturar seus negócios de maneira a evitar excesso de tributação, desde que observados os requisitos e condições estabelecidos nesta Lei.

Art. 3º. Para fins tributários, consistirá abuso de forma ou de direito, conforme o caso, a prática de atos:

I - cuja única ou principal intenção seja reduzir, suprimir ou diferir a tributação que seria aplicável na ausência desses atos praticados;

II - em que a forma jurídica adotada seja incompatível com a substância econômica ou com os efeitos econômicos resultante de tais atos;

III - que resulte vantagem competitiva à empresa baseada única ou principalmente na economia tributária;

IV - com pessoa jurídica que não tenha atividade econômica substantiva.

Parágrafo 1º. Não se aplicam, em matéria tributária, os artigos 167 e 187 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.

Parágrafo 2º. Para fins do inciso I do caput, será considerado que a principal ou única intenção do contribuinte foi reduzir, suprimir ou diferir a tributação:

- a) Quando, excluídos os ganhos tributários, os atos praticados resultarem em prejuízos ou rentabilidade mais baixa do que a que seria obtida no curso normal dos negócios do contribuinte, ou em aplicação financeira dos recursos no mercado financeiro brasileiro; ou,
- b) Quando não houver evidências das razões econômicas, negociais ou empresariais que deram causa à prática dos referidos atos.

Parágrafo 3º. A autoridade administrativa não pode considerar sem causa os atos praticados pelo contribuinte que sejam distintos daqueles que a autoridade administrativa supostamente adotaria se estivesse na administração dos negócios.

Parágrafo 4º. A identificação da compatibilidade ou incompatibilidade entre a forma jurídica adotada pelo contribuinte e sua substância econômica será realizada mediante a análise dos resultados econômico-financeiros obtidos pelo contribuinte e, se for o caso, pelas demais partes envolvida.

Parágrafo 5°. A obtenção de vantagem competitiva por meio única ou principalmente de economia tributária será considerada concorrência desleal, e essa economia deverá ser ressarcida aos cofres públicos correspondentes, acrescida de juros calculados com base na taxa SELIC, mais multa de 20%.

Parágrafo 6°. Considera-se que a pessoa jurídica tem atividade econômica substantiva, nos termos do inciso IV, quando ela dispõe de capacidade operacional apropriada para os seus fins, evidenciada, entre outros fatores, pela existência de empregados próprios qualificados em número suficiente, de ativos tangíveis e de instalações físicas adequadas para o exercício da gestão e efetiva tomada de decisões relativas ao desenvolvimento das atividades com o fim de obter rendas derivadas dos ativos de que dispõe.

Art. 4°. Nos casos em que a autoridade administrativa identificar abuso de forma ou de direito, a autoridade administrativa poderá desconsiderar os atos praticados para atribuir ao contribuinte a tributação que seria aplicável na ausência desses atos, ou conforme o resultado econômico por ele efetivamente obtido.

Parágrafo 1°. A desconsideração e autuação fiscal somente poderão ocorrer após a aprovação pelo Comitê Especial Independente, sendo aplicável a multa de ofício sem agravamento, exceto no caso de embaraço à fiscalização, em que a multa poderá ser agravada em 50%.

Parágrafo 2°. A autoridade administrativa irá submeter o caso passível de desconsideração e autuação fiscal com base nesta Lei Complementar para o Comitê Especial Independente, contendo a descrição dos fatos, as razões pelas quais entende que o

contribuinte poderia estar cometendo abuso de forma ou de direito, e qual seria a tributação aplicável em caso de desconsideração.

Capítulo II

Do Comitê Especial Independente

Art. 5º. Fica criado o Comitê Especial Independente ("CEI"), órgão colegiado de abrangência federal, estadual e municipal que será sediado em Brasília, cuja principal função consistirá em decidir sobre o cabimento ou não de autuação fiscal com base nas Normas Gerais Antielisivas reguladas por esta Lei Complementar, bem como avaliar as consultas especiais submetidas por contribuintes.

Parágrafo 1º. Serão nomeados pelo Ministro da Fazenda para compor o CEI 35 (trinta e cinco) profissionais de ilibada reputação e reconhecida expertise na área tributária, com especialização nos seguintes temas:

- a) Imposto de Renda da Pessoa Jurídica ("IRPJ") e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido ("CSLL");
- b) Imposto de Renda das Pessoas Físicas ("IRPF");
- c) Contribuições para Financiamento da Seguridade Social ("COFINS") e para o Programa de Integração Social ("PIS");
- d) Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação ("ICMS");
- e) Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação;
- f) Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza ("ISS");
- g) Tributação Internacional, incluindo tratados para evitar a dupla tributação, acordos de trocas de informações, imposto de renda retido na fonte sobre pagamentos efetuados a beneficiários estrangeiros, etc.

Parágrafo 2º São atribuições do CEI:

I - dirigir, supervisionar, coordenar e orientar as atividades administrativas do Comitê;

II - coordenar as atividades de gestão estratégica e avaliação organizacional;

III - analisar, avaliar e julgar os atos ou negócios jurídicos, para fins tributários, realizados pelo contribuinte;

IV - analisar, avaliar e julgar os atos ou negócios jurídicos, para fins tributários, a serem realizados pelo contribuinte;

V - elaborar e divulgar o Relatório Anual de Operações; e,

VI - elaborar e divulgar o resultado dos julgamentos judiciais e administrativos, que envolvem planejamentos tributários.

Parágrafo 3º. O CEI publicará anualmente o Relatório de Operações analisadas, que conterá a relação das decisões proferidas pelo Comitê.

Parágrafo 4º. O Relatório Anual de Operações também conterá esclarecimentos sobre as normas gerais antielisivas sob forma de perguntas e respostas para melhor orientação dos contribuintes e das autoridades autuantes.

Art. 6º. Cada vez que houver a submissão de um caso ao CEI, 3 (três) membros especialistas no assunto submetido serão convocados, e se reunirão para debater e votar sobre o caso apresentado, na forma do seu Regimento Interno.

Parágrafo único. Para cada um dos casos submetidos, os membros especialistas convocados terão que declarar ausência de conflito de interesses e, caso algum deles não possa por qualquer motivo dar essa declaração, será substituído por outro membro do CEI apto a julgar o assunto.

Art. 7º. Uma vez recebido pelo CEI a submissão da autoridade administrativa, o CEI notificará o contribuinte para que este, no prazo de 30 (trinta) dias, apresente suas razões de defesa, acostando os documentos e evidências que entender cabíveis.

Parágrafo 1º. O Comitê Especial Independente terá o prazo de 60 (sessenta) dias, prorrogáveis uma única vez por igual período, para analisar as razões apresentadas pelas partes, e deliberar sobre o cabimento ou não da desconsideração e autuação fiscal.

Parágrafo 2º. Caso não haja decisão no prazo previsto no parágrafo anterior, o caso sob discussão será arquivado e a fiscalização encerrada, cabendo à autoridade administrativa promover nova fiscalização e submissão do caso ao Comitê Especial Independente.

Parágrafo 3º. Da deliberação do CEI, caberá no prazo de 30 (trinta) dias o pedido de reconsideração, sobre a qual o CEI deverá deliberar em mais 30 (trinta) dias.

Parágrafo 4º. As deliberações do CEI são vinculantes às administrações tributárias federal, estadual ou municipal, conforme o caso.

Parágrafo 5º. Caso a deliberação do CEI seja pelo cabimento da desconsideração e autuação fiscal, uma vez autuado o contribuinte terá acesso às vias ordinárias, administrativa e judicial, de defesa.

Capítulo III. Dos Processos de Consulta sobre as Normas Gerais Antielisivas

Seção I

Do Processo de Consulta Prévia Diferenciada

Art 8º. O contribuinte, anteriormente à realização de qualquer ato ou negócio jurídico que implique supressão, redução ou diferimento de tributo, poderá solicitar à autoridade reunião presencial para discutir a formulação de consulta prévia diferenciada.

Parágrafo 1º. A reunião solicitada pelo contribuinte deverá ocorrer em prazo máximo de 10 (dez) dias, com pelo menos 2 (dois) representantes da Fazenda competente para decidir sobre o assunto.

Parágrafo 2º. Para solicitar a reunião, o contribuinte deverá entregar por escrito um sumário dos atos que pretende implementar e do tratamento tributário que considere merecer.

Parágrafo 3º. Na reunião presencial, o contribuinte poderá levar outros elementos que auxiliem na compreensão dos fatos e premissas.

Parágrafo 4º. A partir da reunião presencial, o contribuinte terá o prazo de 30 (trinta) dias para formular a Consulta Prévia Diferenciada.

Parágrafo 5º. Caso, após a reunião presencial, não seja mais do interesse do contribuinte formular a Consulta Prévia Diferenciada, a autoridade administrativa deverá ser informada por escrito.

Art. 9º. A consulta prévia diferenciada, com a finalidade de obter autorização para realização da operação pretendida, deverá ser apresentada por escrito e conterá:

I - a identificação completa de todas as partes envolvidas;

II - as datas e períodos abrangidos;

III - as etapas detalhadas da operação;

IV- a demonstração do propósito negocial através de documentos hábeis que atestem o aumento de lucratividade e/ou aumento de participação no mercado;

V - o valor do tributo eventualmente suprimido, reduzido ou diferido; e

VI - a fundamentação jurídica sobre a qual se baseará a operação.

Art. 10. A consulta prévia diferenciada deverá ser analisada em até 45 dias, prorrogáveis por mais 45 dias, sob pena de autorização tácita da operação pretendida.

Parágrafo 1º A homologação tácita será vinculante às autoridades fiscais, que estarão impedidas de lavrar futuro auto de infração.

Art. 11. A decisão da consulta prévia diferenciada será vinculante às autoridades fiscais, que estarão impedidas de lavrar futuro auto de infração caso se trate de decisão favorável ao contribuinte.

Art. 12. Na hipótese de a consulta ser julgada em desfavor contribuinte, caberá pedido de revisão, no prazo de quinze dias, contados da ciência da decisão.

Art 13. Caso a operação efetivamente realizada pelo contribuinte esteja em desacordo com a consulta apresentada, a solução de consulta será desconsiderada, cabendo à autoridade tributária submeter o caso para o Comitê Especial Independente para prosseguir ou não com eventual autuação fiscal.

Seção II

Da Consulta Pós-Realização dos Atos

Art. 14. O contribuinte, após a realização de atos ou negócios jurídicos que impliquem supressão, redução ou diferimento de tributos, poderá espontaneamente formular consulta sobre a validade e regularidade da operação praticada.

Art. 15. A consulta deverá ser apresentada por escrito e conterá:

I - a identificação completa de todas as partes envolvidas;

II - as datas e períodos abrangidos;

III - as etapas detalhadas da operação;

IV - a demonstração do propósito negocial através de documentos hábeis que atestem o aumento de lucratividade e/ou aumento de participação no mercado;

V - o valor do tributo suprimido, reduzido ou diferido; e

VI - a fundamentação jurídica sobre a qual se baseou a operação.

Art. 16. A consulta julgada em favor do contribuinte terá efeitos entre as partes e será vinculante às autoridades fiscais, que estarão impedidas de lavrar futuro auto de infração.

Art. 17. Na hipótese de a consulta ser julgada em desfavor contribuinte, caberá pedido de revisão, com efeito suspensivo, no prazo de quinze dias, contados da ciência da decisão.

Parágrafo 1º. Após a decisão definitiva da consulta, o contribuinte terá o prazo de 60 (sessenta) dias, contados da intimação da decisão, para pagamento dos tributos e juros moratórios, sem multa.

Parágrafo 2º. Decorrido o prazo do parágrafo anterior sem que haja o pagamento, as autoridades administrativas procederão ao auto de infração, aplicando a multa de mora e os juros moratórios.

Capítulo IV. Das Penalizações às Autoridades Fiscais

Art. 18. Independentemente das sanções penais e civis previstas em legislação específica, as autoridades fiscais serão responsabilizadas administrativamente em caso de exercício irregular de suas funções, nos termos da Lei 8.112, de 11 de dezembro de 1990, caracterizado pela lavratura de auto de infração contrária à decisão emanada pelo Comitê Especial Independente, ou sem a devida submissão do caso a esse Comitê.

Capítulo V

Da obrigação de informar

Art. 19. As autoridades administrativas elaborarão, periodicamente, lista de operações ou negócios que, se praticados pelos contribuintes, deverão ser informados para essas autoridades em periodicidade anual, na forma da regulamentação correspondente.

Parágrafo único. O fornecimento de informações previsto neste artigo não implica, de maneira nenhuma, admissão de violação das normas gerais antielisivas.

Capítulo VI

Medidas para redução do contencioso

Art. 20. As autoridades tributárias elaborarão, periodicamente, lista das situações nas quais haverá dispensa de autuação, cobrança, inscrição em dívida ativa, execução ou recurso, devendo os casos correspondentes ser objeto de arquivamento.

Parágrafo único. Para a elaboração da referida lista, além das decisões dos tribunais superiores e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), serão também consideradas as decisões do Comitê Especial Independente.

Art. 21. Esta Lei entre em vigor na data de sua publicação.

Justificativa

O tema planejamento tributário, ao longo dos últimos 5 anos, ganhou uma relevância inimaginável há 10 anos atrás: tornou-se um dos principais focos de interesse e ação dos governos do planeta. Sim, não é exagero dizer do planeta.

Capitaneados pelo G20 e pela OCDE, os países passaram a se preocupar conjuntamente com estratégias lícitas que permitem a transferência de lucros para jurisdições de menor pressão fiscal, causando redução de arrecadação nos mais diferentes países. São dois os principais focos dos países em matéria tributária: (i) a transparência fiscal internacional, com a mútua cooperação dos fiscos de diferentes países para combater e evitar a evasão fiscal (esta sim, ilícita) e trocas de informações; e (ii) combate às distorções das legislações entre os países que causam a redução de arrecadação por meio de estratégias lícitas (Base Erosion and Profit Shifiting – BEPS).

O Brasil certamente faz parte dos países cuja preocupação com o planejamento tributário – com as estratégias LÍCITAS para economizar tributos – é premente. Não apenas por ser membro do G20 e associado à OCDE (não é membro, mas tem esse status de associado, podendo participar e votar em uma série de iniciativas da entidade), mas também por entender que podem haver brechas a serem fechadas que hoje permitem às pessoas físicas e jurídicas a redução da sua carga tributária efetiva. Isso sem contar com um sem-número de disputas em matéria tributária, movidas em grande parte por dissonâncias de interpretação entre o fisco e o contribuinte.

Dentre as várias recomendações da OCDE para reduzir a evasão de receitas causada por estratégias lícitas, está o estabelecimento de uma lei geral anti-elisiva, que permita ao contribuinte saber quais os limites para a sua atuação na minimização da carga tributária, e permita ao fisco identificar

quais são as situações em que, de fato, há abuso do contribuinte que não possa ser tolerado. Mais do que nunca, a OCDE busca estabelecer novos parâmetros e critérios para a convivência entre o fisco e contribuinte, mediante o estímulo aos países para adotar mudanças legislativas que impeçam a perda indireta de arrecadação.

No Brasil, como é sabido, desde 2001, com o advento da Lei Complementar nº 104/2001, há o parágrafo único ao Art. 116 do Código Tributário Nacional ("CTN"), que estabelece a possibilidade de a autoridade administrativa desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária (...).

Porém, regulamentar essa parágrafo único não é suficiente, eis que o texto do próprio parágrafo único é muito vago e aberto, não dando segurança ao contribuinte, e a regulamentação teria que vir por lei ordinária, fazendo com que fossem determinações que valeriam apenas para o campo federal. Assim, cada um dos entes federativos poderia regulamentar qual o conceito de elisão fiscal, provocando ainda mais dificuldade para o contribuinte se adaptar às exigências federais, estaduais e municipais.

Assim, o mais correto seria ter uma regulamentação completa sobre a norma antielisiva vindo como uma lei complementar, que teria o condão de estabelecer critérios uniformes a serem observados pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios.

O Projeto de Lei Complementar ora apresentado resulta de estudos conduzidos no Núcleo de Estudos Fiscais da prestigiosa Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas ("FGV"), sob a coordenação dos renomados Professores Eurico Diniz de Santi, Paulo Conrado, Roberto França Vasconcellos e Renata Belmonte, pelas

pesquisadoras Ana Cláudia Akie Utumi e Camila Tápias Chuster, no âmbito do Projeto Macrovisão do Crédito Tributário.

Para chegar ao presente texto, os ilustres juristas estudaram o funcionamento da norma antielisiva de diversos países, bem como os principais pontos de divergências de interpretação entre Fisco e contribuinte, sendo clara a necessidade de dar parâmetros para que o contribuinte possa tomar decisões sobre seus negócios, sem que no futuro seja acusado de estar reduzindo artificialmente a base de cálculo dos tributos.

A despeito de não haver legislação sobre o assunto, há muitos anos o fisco, especialmente o federal, vem adotando análises de substância e propósito negocial para promover as autuações. Muito preocupa a adoção, pelo Brasil, de tendências internacionais sem a devida positivação de regras, ou seja, sem que exista legislações que tragam os parâmetros para a aceitação - ou não - das economias tributárias, aumentando a insegurança jurídica num campo que já apresenta tantas inseguranças, como o campo tributário.

Com isso, o que se nota na prática é a existência de casos nos quais há a autuação fiscal porque aquele determinado agente considerou que, se ele - fisco - estivesse no lugar do contribuinte, teria atuado de outra maneira. Porém, inúmeros são os casos em que não necessariamente se busca à exaustão entender o negócio do contribuinte e as razões correspondentes que o levaram a praticar os atos.

Muito embora a adoção de análises como substância, propósito negocial, moralidade, etc. possa ser um caminho sem volta, é um caminho extremamente perigoso se não for apoiado em uma legislação clara, que traga os parâmetros, os critérios e, principalmente, a chance para o contribuinte para que ele possa justificar os atos praticados, os custos enfrentados e os benefícios eventualmente auferidos.

Assim, é de fato crítica a situação da falta de legislação no Brasil sobre requisitos de substância e propósito negocial para aceitação de economias tributárias. Na falta de lei, o contribuinte muitas vezes fica entregue ao arbítrio do fiscal que lhe revisa quanto à interpretação de todo e qualquer ato que possa, direta ou indiretamente, ter implicado economia tributária. Falta-lhe segurança jurídica. Segurança no momento de tomar as suas decisões de negócio.

Portanto, é mais do que necessária e urgente a adoção de medidas que permitam maior segurança jurídica para os empresários, melhorando o ambiente de negócios e, assim, fomentando o crescimento do País.