

CENTRO UNIVERSITÁRIO ALVES FARIA – UNIALFA
PROGRAMA DE MESTRADO ACADÊMICO EM DIREITO
CONSTITUCIONAL ECONÔMICO

CRISTIANE FERREIRA MORGADO SALOMÃO

**REDUÇÃO FISCAL LÍCITA E O DIREITO AO PLANEJAMENTO
TRIBUTÁRIO COMO COROLÁRIOS DA LIBERDADE NO
EXERCÍCIO DA ATIVIDADE ECONÔMICA**

Goiânia – GO

2023

CRISTIANE FERREIRA MORGADO SALOMÃO

**REDUÇÃO FISCAL LÍCITA E O DIREITO AO PLANEJAMENTO
TRIBUTÁRIO COMO COROLÁRIOS DA LIBERDADE NO
EXERCÍCIO DA ATIVIDADE ECONÔMICA**

Dissertação apresentada ao Centro Universitário
Alves Faria - UNIALFA, como requisito parcial para
a obtenção do título de Mestre em Direito
Constitucional Econômico, sob orientação do Prof.
Dr. Diógenes Faria de Carvalho.

Goiânia – GO

2023

Catálogo na fonte: Biblioteca UNIALFA

S174r

Salomão, Cristiane Ferreira Morgado.

Redução fiscal lícita e o direito ao planejamento tributário como corolários da liberdade no exercício da atividade econômica. / Cristiane Ferreira Morgado Salomão. – 2023.

96 f.: il. 30cm.

Orientador: Prof. Dr. Diógenes Faria de Carvalho.

Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Direito Constitucional Econômico, Centro Universitário Alves Faria (UNIALFA) – Goiânia, 2023.

1. Planejamento Tributário. 2. Elisão Fiscal. 3. Economia Tributária. 4. Livre Mercado. I. Carvalho, Diógenes Faria de. II. UNIALFA. III. Título.

CDU: 346.6

CRISTIANE FERREIRA MORGADO SALOMÃO

**REDUÇÃO FISCAL LÍCITA E O DIREITO AO PLANEJAMENTO
TRIBUTÁRIO COMO COROLÁRIOS DA LIBERDADE NO
EXERCÍCIO DA ATIVIDADE ECONÔMICA**

Dissertação apresentada ao Centro Universitário
Alves Faria - UNIALFA, como requisito parcial para
a obtenção do título de Mestre em Direito
Constitucional Econômico.

Orientador: Prof. Dr. Diógenes Faria de Carvalho.

Goiânia, 10 de julho de 2023.

Banca examinadora:

Prof. Dr. Diógenes Faria de Carvalho – UNIALFA (orientador)

Prof. Dr. Arnaldo Bastos Santos Neto

Profa. Dra. Amanda Flávio de Oliveira (Professora Convidada)

Toda minha admiração aos meus pais, Fábio e Marleny, que lutaram bravamente na construção da minha base familiar e educacional, e todo meu amor ao meu marido Rafael e à minha filha Luísa, ainda no meu ventre, que me impulsionam a ser melhor a cada dia.

AGRADECIMENTOS

Meus sinceros agradecimentos àqueles que, de certa forma, contribuíram para a conclusão deste trabalho.

Agradeço aos meus pais, pelo apoio incondicional, por sempre me incentivarem e me ensinarem que a educação e o trabalho são os únicos meios de construirmos uma base sólida na nossa caminhada.

Ao meu marido Rafael, por acreditar em mim, por não me deixar desistir, pela paciência e por entender minha ausência em razão deste trabalho.

À minha amiga e sócia, Ana Paula Amaral, que me aconselhou e dispensou-me tantas dicas na conclusão desta pesquisa, também por me dar segurança no período que precisei me ausentar do escritório.

À colega Aline Cristina, por compartilhar comigo dessa longa jornada do mestrado e por me encorajar em meio a tantos momentos árduos, turbulentos e de insegurança.

Agradeço, ainda, ao meu professor e orientador, Diógenes, por sua compreensão e perspicácia e pelos valiosos conselhos recebidos durante a elaboração desta dissertação. Sem saber, também foi um esteio na minha perseverança.

Por fim, não menos importante, a Deus, por me sustentar, por me fazer chegar até aqui, mesmo com tantos momentos delicados e espinhosos que, por vezes, fizeram-me pensar em desistir.

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo a análise do direito de economia fiscal mediante a realização do planejamento tributário, como decorrência do direito ao exercício da atividade econômica. Partindo do estudo da ordem constitucional e princípios da atividade econômica, como a livre iniciativa e a livre concorrência, analisa-se o papel do Estado no domínio econômico e os reflexos de sua atuação. Em seguida, avalia-se a importância da liberdade econômica para o desenvolvimento social, os impactos da Lei de Liberdade Econômica no Brasil e a exposição de alguns índices referentes à liberdade econômica no mundo e no Brasil, como o *Economic Freedom Index*, do *The Heritage Foundation*, e o *Doing Business*. São apresentados os fundamentos teóricos e econômicos relacionados ao planejamento fiscal, sua finalidade, a (in)existência de respaldo jurídico no ordenamento nacional para sua realização, seus limites e critérios. Passa-se à análise do entendimento dos tribunais administrativo e judiciário sobre a consideração e aceitação de planejamento tributário e a utilização de critérios como abuso de direito e propósito negocial para descon sideração de negócios jurídicos, o que causa insegurança jurídica e subjetivismo na viabilidade da elisão fiscal. A partir da contribuição da Análise Econômica do Direito e da relação existente entre Direito e Economia, é válido observar como as normas jurídicas propulsionam ou induzem o comportamento do agente econômico na escolha da prática de atos que impliquem maior eficiência em uma relação de custo-benefício. Em seguida, faz-se o estudo de casos reais, analisando de forma empírica alguns julgados administrativos e judiciais e efetuando considerações sobre a adequação do planejamento tributário ao ordenamento jurídico brasileiro e da impossibilidade de invalidação de negócios jurídicos fundados exclusivamente na economia tributária. Conclui-se que, apesar da existência de um direito à economia tributária, reflexo dos direitos e garantias constitucionais ainda não há proteção válida ao contribuinte, gerando insegurança jurídica e óbice à eficiência econômica – ou a própria ineficiência, impedindo o desenvolvimento do livre mercado e o próprio desenvolvimento social.

Palavras-chave: planejamento tributário; elisão fiscal; economia tributária; liberdade; ordem econômica; livre mercado.

ABSTRACT

The present work aims to analyze the right to tax savings by carrying out tax planning. Starting from the study of the constitutional order and its principles of economic activity, such as free initiative and free competition, the role of the State in the economic domain and the consequences of its action will also be analyzed. Then, the importance of economic freedom for social development will be evaluated, the impacts of the Economic Freedom Law in Brazil and the exposure of some indexes referring to economic freedom in the world and in Brazil, such as the Economic Freedom Index, from The Heritage Foundation, and Doing Business. The theoretical and economic foundations related to fiscal planning, its purpose, the (in) existence of legal support in the national order for its realization, its limits and criteria will be brought. We move on to the analysis of the understanding of the administrative and judicial courts about the consideration and acceptance of tax planning and the use of criteria such as abuse of rights and business purpose for disregarding legal transactions, which causes legal uncertainty and subjectivism in the viability of the tax avoidance. Based on the contribution of the Economic Analysis of Law and the existing relationship between Law and Economics, it's worth observing how legal norms drive or induce the behavior of the economic agent in choosing to practice acts that imply greater efficiency in a cost-benefit relationship. Then, the study of real cases, empirically analyzing some administrative and judicial judgments and making considerations about the adequacy of tax planning to the Brazilian legal system and the impossibility of invalidating legal transactions based exclusively on tax economics. It is concluded that, despite the existence of a right to tax savings, a reflection of constitutional rights and guarantees, there is still no valid protection for the taxpayer, generating legal uncertainty and an obstacle to economic efficiency - or inefficiency itself, preventing the development of the free market and social development itself.

Keywords: tax planning; tax avoidance; tax savings; freedom; economic order; free market.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	7
2 LIBERDADE ECONÔMICA, TRIBUTAÇÃO E ORDEM ECONÔMICA CONSTITUCIONAL	10
2.1 A ORDEM ECONÔMICA CONSTITUCIONAL.....	10
2.1.1 Os princípios gerais da atividade econômica: livre iniciativa e livre concorrência.....	11
2.2 A LIBERDADE ECONÔMICA NA ORDEM CONSTITUCIONAL BRASILEIRA....	155
2.2.1 Liberdade na Constituição Federal de 1988	17
2.3 A LEI DA LIBERDADE ECONÔMICA (LLE)	18
2.3.1 Contextualização geral da LLE.....	18
2.3.2 Análise de índices da liberdade econômica	21
2.3.3 Reflexos da LLE no desenvolvimento econômico	26
2.4 A TRIBUTAÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO	30
2.4.1 O livre mercado e o sistema tributário: a relação entre a livre concorrência e a tributação	32
3 ECONOMIA FISCAL E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	35
3.1 TRIBUTAÇÃO, LIBERDADE E ÉTICA FISCAL.....	35
3.2 BOA-FÉ E A LIBERDADE ECONÔMICA NA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA	37
3.3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: CONCEITOS, FUNDAMENTOS E LIMITES	40
3.3.1 Conceitos	40
3.3.2 Fundamentos.....	41
3.3.3 Limites	42
3.3.3.1 Normas antielisivas.....	46
4 DO DIREITO AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	50
4.1 DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE	50
4.1.1 Do direito ao planejamento tributário como decorrência do direito ao livre exercício de atividade econômica	50
4.2 LIMITES À REALIZAÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	53
4.2.1 Propósito negocial.....	56
4.3 Planejamento tributário abusivo	63
4.4 ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO (AED) APLICADA AO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	64
5 ESTUDO DE CASOS.....	74
5.1 CASO GREGORY X HELVERING	74
5.2 CASO GRENDENE	77
5.3 CASO TRANSPINHO MADEIRAS LTDA.....	80
6 CONCLUSÃO.....	87
REFERÊNCIAS	89

1 INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988 prevê uma série de direitos fundamentais do contribuinte, destacando a liberdade de agir na ausência de lei, a estrita legalidade que rege os atos da administração pública, a legalidade tributária, a certeza da tributação, a livre iniciativa econômica e a segurança jurídica. Também, traz diretrizes sobre o desenvolvimento nacional como um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil (BRASIL,1988).

A proposta, com o presente trabalho, é tratar o tema do planejamento tributário sob a perspectiva da Constituição Federal e da ordem econômica de modo a compreender a atividade estatal e seus limites face à economia fiscal, como decorrência do direito ao exercício da atividade econômica.

O objetivo da pesquisa, assim, é apresentar o planejamento tributário como decorrência do direito ao exercício de qualquer atividade econômica. Apresentar uma visão teórica e prática do planejamento tributário, compreender os seus limites, apresentar casos e julgados envolvendo o tema, relacionar o conceito de Direitos Fundamentais do pagador de tributos com o direito à prática do planejamento tributário e o de analisar a possível colisão de princípios previstos na Constituição, como o da livre iniciativa.

Surge, então, um ponto importante do estudo: a dicotomia entre a necessidade arrecadatória do Estado e sua intervenção e a liberdade do indivíduo de auto-organização. Para tanto, o trabalho desenvolvido está baseado em obras de Direito Econômico e Direito Tributário, análise bibliográfica, legislativa, jurisprudencial e os mais variados estudos sobre o tema, como artigos científicos, monografias, dissertações e teses, alcançadas por meio da rede mundial de computadores. Também se utiliza de metodologia descritiva, por descrever os fenômenos havidos no âmbito da relação contribuinte-fisco, sua natureza e características.

O marco teórico, seria esclarecer que o Direito Tributário, a tributação e o planejamento tributário não podem ser vistos de forma isolada, mas devendo respeito a princípios, valores e fundamentos constitucionais, como via de pleno exercício da liberdade do pagador de tributos.

Em um dado momento utiliza-se, de forma sintética, uma análise quantitativa dos índices de liberdade econômica, como o Economic Freedom Index, do The Heritage Foundation e o Doing Business, na busca da relação entre maior liberdade econômica e melhor desenvolvimento social.

Também são apresentados dados qualitativos, a partir de estudo de casos bem emblemáticos e conhecidos pelos operadores do Direito que atuam na área, buscando uma

compreensão extensiva e com mais objetividade acerca da validade dos planejamentos tributários pela Administração e os critérios por ela utilizados, tendo em vista a escassez legislativa com relação à matéria e os desdobramentos na prática para o contribuinte. Observa-se que é preciso analisar os principais elementos envolvidos nos casos concretos, de modo a garantir segurança jurídica e manutenção de uma ordem tributária efetiva.

A primeira parte do trabalho abarca a ordem constitucional econômica, os princípios gerais da atividade econômica e a importância do artigo 170, da Constituição Federal, como um direcionamento geral na atuação estatal.

Ao passar à questão da liberdade econômica prevista constitucionalmente, cuida-se de trazer um breve estudo sobre a Lei da Liberdade Econômica, seu contexto e reflexos no desenvolvimento econômico. Para tanto, utiliza-se índices de liberdade econômica, como o Economic Freedom Index, do The Heritage Foundation, que mensura um total de 12 fatores, qualitativos e quantitativos, agrupados nas seguintes categorias: estado de direito (direitos de propriedade, integridade governamental e efetividade judicial); tamanho governamental (gastos governamentais, saúde fiscal e carga tributária); eficiência regulatória (liberdade nos negócios, liberdade do trabalhador e liberdade monetária) e mercados abertos (liberdade comercial, liberdade de investimentos e liberdade financeira). Também se utiliza o índice Doing Business buscando verificar se há relação entre maior liberdade econômica e melhor desenvolvimento econômico.

No capítulo seguinte faz-se uma análise da economia fiscal e do planejamento tributário sob a ótica da relação entre o tributo, a liberdade e a ética fiscal. Questiona-se se, sob o viés da moral, o exercício da liberdade de auto-organização não encontra óbice quando relacionado à tributação, considerando aqui os fundamentos de sua instituição. A análise do assunto, qual seja a economia fiscal, também é feita à luz de conceitos relevantes, como segurança jurídica e boa-fé. Nesse sentido, a proposta é verificar se tais institutos têm o condão de salvaguardar o contribuinte que queira viabilizar o planejamento tributário.

Importante tratar ainda de conceitos diversos acerca do planejamento tributário e quais seriam os seus fundamentos e possíveis limites à economia fiscal. Mais que isso, propõe-se analisar se existe uma norma que impede o contribuinte de se auto-organizar com vistas à redução dos custos com tributação.

No capítulo posterior verifica-se o direito ao planejamento tributário. O marco para essa análise é, evidentemente, a Constituição Federal e suas disposições, levando-se em conta os princípios gerais da atividade econômica. Verifica-se se há, de fato, dispositivos constitucionais ou legais que autorizam a descon sideração de negócios jurídicos relacionados à

economia fiscal e, especificamente, a constatação de um propósito adicional à economia quando da realização de um planejamento tributário.

Na última parte, com base em casos exemplificativos, busca-se, por meio de um método indutivo, observar o procedimento da legislação aplicável e os fundamentos e critérios à consideração ou não do planejamento tributário pelos tribunais a fim de se chegar a conclusões mais amplas, corroborando o que já foi explanado no capítulo anterior.

O primeiro caso estudado é de um julgamento a partir do qual, segundo o entendimento doutrinário, teria surgido a teoria do propósito negocial. Posteriormente, passa-se à análise de um exemplo de planejamento tributário considerado abusivo e, por último, apresenta-se um dos mais recentes julgamentos, no qual um planejamento tributário foi tratado como ilícito em todas as instâncias da esfera administrativa, contudo, julgado de forma diversa pelo Judiciário.

2 LIBERDADE ECONÔMICA, TRIBUTAÇÃO E ORDEM ECONÔMICA CONSTITUCIONAL

2.1 A ORDEM ECONÔMICA CONSTITUCIONAL

O cenário brasileiro de 1988 apontava a consagração da necessidade de intervenção na ordem econômica no sentido de garantir, a todos, a existência justa e digna, mas com a preocupação em não se voltar às premissas paternalistas das constituições anteriores¹. Diante disso, a Constituição de 1988, nos seus artigos 173 e 174, aplica a intervenção indireta na economia como regra, tendo o Estado papel normativo e regulador; enquanto a intervenção direta é excepcional, determinando que o Estado só pode atuar como agente econômico nos casos expressamente previstos no texto constitucional (BRASIL, 1988).

Cumprindo, *a priori*, extrair o significado de ordem econômica, no sentido jurídico e não econômico². Eros Roberto Grau descreve ordem econômica como

[...] o conjunto de normas que define, institucionalmente, um determinado modo de produção econômica. Assim, ordem econômica, parcela da ordem jurídica (mundo do dever ser), não é senão o conjunto de normas que institucionaliza uma determinada ordem econômica (mundo do ser). (GRAU, 1997, p. 53)

Tavares (2011), que também concebe a ordem econômica como uma ordem jurídica da economia, a define como sendo “[...] a expressão de um certo arranjo econômico, dentro de um específico sistema econômico, preordenado juridicamente. É a sua estrutura ordenadora, composta por um conjunto de elementos que confronta um sistema econômico” (TAVARES, 2011, p. 81).

Segundo Canotilho (1995), a ordem econômica estabelecida opera, assim, como limite e impulso ao Estado, uma vez que não é possível executar política econômica oposta àquela instituída pelas normas constitucionais (limite), bem como se impõe a atuação estatal para a concretização desta política econômica tal qual instituída (impulso). É esta ordem econômica, instituída na Constituição de 1988, que, para Grau (1997, p. 3072), “[...] consubstancia um meio

¹ “Isto porque esse paradigma de Estado interventor, parâmetro e modelo para as Constituições brasileiras, de 1934 até o texto primitivo da Constituição de 1988, foi alvo de duras críticas, porquanto se demonstrou ineficiente, paternalista e incompetente, não se revelando capaz de atender com presteza e eficiência a demanda dos cidadãos, sendo, ainda, responsáveis por vultosos endividamentos e déficits das contas públicas” (FIGUEREDO, 2009, p. 36).

² Max Weber considera que a ordem jurídica e a atuação econômica real encontram-se em planos totalmente distintos, a primeira no plano ideal do dever ser e a segunda no plano dos acontecimentos reais (WEBER, 1964).

para a construção do Estado Democrático de Direito que, segundo o art. 1.º do texto, o Brasil constitui”.

Aqui é que se insere a problemática da intervenção do Estado no domínio econômico, devendo o fenômeno ser estudado, sob o ponto de vista jurídico, considerando-se a dualidade das funções estatais/direitos e liberdades fundamentais; o que leva a uma análise sob a ótica constitucional e também mercadológica.

Da análise do Título VII, denominado ‘Da Ordem Econômica e Financeira’, imbuído na Constituição Federal de 1988, percebem-se princípios e linhas gerais que impõem, ao Estado, a obrigação de intervir, sempre que necessário, no âmbito social-econômico, promovendo a qualidade e o bem-estar da coletividade. Por força das normas inseridas nos artigos 170 e seguintes, da Constituição Federal, foi atribuído ao Estado um poder/dever não só de fiscalização, mas também de participação (efetiva) no domínio econômico (BRASIL, 1988).

Assim, não pairam dúvidas de que o legislador constitucional atribuiu, ao Estado, um compromisso para com o desenvolvimento da ordem econômica do País. Seja de forma direta ou indireta, sabe-se que a criação de normas e a implementação de políticas públicas são, hoje, uma das principais ferramentas institucionais e jurídicas para se assegurar o cumprimento dos princípios e fundamentos estabelecidos na Constituição Federal.

O que cabe é atentar ao limite da intervenção estatal na atuação de área de outrem, como na sua atuação face ao planejamento tributário. Ademais, a atual noção de desenvolvimento pressupõe a interdependência do aspecto econômico com outros elementos, tais como o social e o político, e a ocorrência de transformações estruturais que permitam, para além das mudanças qualitativas, a sua manutenção de forma sustentável.

2.1.1 Os princípios gerais da atividade econômica: livre iniciativa e livre concorrência

Por óbvio, o capítulo destinado à ordem econômica não é o único instrumento para se basear as decisões estatais. Contudo, a normativa iniciada com o artigo 170 na Constituição Federal (BRASIL, 1988) serve como um direcionamento geral para que os administradores exerçam suas deliberações.

Quando se trata de princípios da ordem econômica, na verdade, está-se versando acerca dos fundamentos, constitucionalmente definidos e compreendidos como norteadores da atividade econômica, utilizados, ainda, como meio interpretativo para a correta compreensão das normas relativas ao sistema jurídico-econômico. A ordem econômica é versada no princípio da livre iniciativa. Por livre iniciativa entende-se a faculdade dada ao agente econômico nos

planos da produção, circulação e distribuição de riquezas. Trata-se de projeção da liberdade individual, que assegura a autonomia na escolha dos meios considerados por cada um como mais adequados à consecução de seus fins econômicos. É, pois, a faculdade de exploração de determinada atividade empresarial, lícita, e regularmente, sem sujeição à intervenção excessiva do Estado (OLIVEIRA FILHO, 2012).

Sobre isso, Gomes (2021) comenta que,

Na vertente negativa, a livre iniciativa impõe aos entes estatais que se abstenham da prática de condutas tendentes a ingerência no domínio econômico, fora das hipóteses devidamente autorizadas por lei (legalidade estrita). É, por exemplo, um efeito da vertente negativa do princípio da livre iniciativa o respeito aos negócios jurídicos, atos e contratos, praticados pela empresa, desde que respeitados os limites da autonomia privada, e os requisitos de validade dos negócios jurídicos privados. [...]. Na faceta positiva, entretanto, determina-se um *facere* ao Estado de modo a fomentar, assegurar, estimular e efetivar a livre iniciativa dando, assim, concretude à norma em obediência a força normativa da Constituição. Sob este enfoque, cabe ao Estado, por exemplo, reprimir o abuso do poder econômico e a concorrência desleal, de modo a manter o equilíbrio entre os *players* do mercado. (GOMES, 2021, p. 35, grifo do autor).

A livre iniciativa é daqueles princípios cujo conteúdo jurídico é amplo, espalhando-se em vários ramos do direito. Na Constituição de 1988 resta claro que a livre iniciativa é, ao mesmo tempo, um fundamento da República e da ordem econômica. Assim, a livre iniciativa pode ser explorada em dois ângulos, um ligado ao direito público e às limitações impostas ao Estado na intervenção na economia e outro relacionado ao direito privado, com normas impostas às empresas de modo a impedir práticas concorrenciais desleais.

O que se denota é que a Carta Magna considera fundamental a livre iniciativa, desde que aplicada em conjunto com a preservação da dignidade humana e realização da justiça social. A liberdade não é total, mesmo porque inexiste princípio jurídico com valor absoluto, pois, neste caso, o Estado deve intervir em situações de desequilíbrio entre os agentes sociais. Direitos e garantias, por exemplo, não podem ser utilizados para a prática de atividade ilícitas, tampouco para a escusa da responsabilidade civil ou penal por atos criminosos. Assim, é a própria garantia dos direitos do homem que postula que o poder se encontre limitado, a fim de evitar o abuso, o arbítrio e a invasão da esfera de ação reservada ao indivíduo.

Desse modo, a intervenção estatal só é admitida com as finalidades de coibir abusos e preservar a livre concorrência de interferências, sejam elas do próprio Estado ou do embate econômico capaz de ocasionar a existência de monopólios ou de abuso de poder econômico, tendo em vista o seu papel de agente normativo e regulador da economia, no exercício das funções de fiscalização, incentivo e planejamento, conforme o art. 174 (BRASIL, 1988).

A livre iniciativa, portanto, é uma garantia à liberdade, uma liberdade pública de não sujeição às restrições estatais, de projeção da liberdade individual, que assegura a autonomia na escolha dos meios considerados por cada um como mais adequados à consecução de seus fins econômicos, mas dentro dos ditames legais.

A Constituição também contempla a livre concorrência como outro princípio básico da ordem econômica, sendo inerente ao sistema capitalista e à livre iniciativa. A livre concorrência, pois, externa o direito ao livre jogo de forças nas disputas de mercado, sem a inconveniente ingerência de atos de autoridade. Reconhece-se, assim, a existência do poder econômico, sem que este seja condenado pelo regime constitucional, mas antes visando coibir abusos (SILVA, 1998). Perceptível a decorrência lógica entre a proteção à livre iniciativa e o respeito à livre concorrência.

Hugo de Brito Machado Segundo, tratando sobre a relação entre livre iniciativa e livre concorrência, descreve aquela como a liberdade, a todos conferida, de produção e disponibilização, a terceiros, de recursos materiais necessários ao bem-estar. Por seu turno, a livre concorrência nada mais seria que a garantia de que estas atividades econômicas serão exercidas de forma que seu sucesso ou insucesso seja determinado pelas habilidades de cada agente econômico, sendo ao Estado defeso favorecer ou não determinado sujeito (SEGUNDO, 2009)³. Denota-se que a liberdade de iniciativa das atividades econômicas enseja a proteção à livre concorrência, permitindo que permaneçam no mercado não só os grandes grupos, mas também os pequenos agentes econômicos.

Como bem destacado por André Elali, a concorrência aumenta o bem-estar social, impulsionando comportamentos econômicos que influenciam o sistema social, obrigando os agentes a procederem com uma alocação de recursos mais eficiente, promovendo a inovação e o desenvolvimento tecnológico. A competitividade de mercado implica, também, no aumento do número de empregos e no desenvolvimento da qualidade de vida (ELALI, 2010).

Não se pode compreender, portanto, que a livre concorrência tenha, por consequência, referendar a necessidade de igualdade entre todos os agentes econômicos, posto que inexistente autorização para que o Estado atue com a finalidade de planificar os competidores. Concepção como essa desconsideraria a livre iniciativa, em afronta à própria Constituição Federal (BONFIM, 2011).

³ O autor complementa afirmando que a livre concorrência é assegurada por uma norma, com estrutura mandamento de otimização, segundo a qual ao Estado compete a garantia, dentro dos limites do factual e juridicamente possível, o livre exercício da atividade econômica, sem que para isso crie ou permita interferências indevidas que possam prejudicar a competição (SEGUNDO, 2009).

Em estudo sobre o tema Paulo Caliendo destaca que, em matéria tributária, a defesa da concorrência tem por finalidade a diminuição legítima dos efeitos da tributação sobre as decisões dos agentes econômicos de modo a impedir distorções e ineficiências no sistema econômico. Elenca, como grande aspiração do Direito Tributário, a efetivação de um sistema ótimo, isto é, que realize as funções de financiamento de políticas públicas e promoção de direitos fundamentais esquivando-se de tratamentos anti-isonômicos e ineficientes nas decisões econômicas (CALIENDO, 2011).

Um exemplo de tratamento anti-isonômico e de natureza tributária foi julgado pelo Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE), no âmbito da Consulta n. 0038/99 (BRASIL, 2000), cujo objeto era a nocividade ou não à livre concorrência da prática conhecida por ‘guerra fiscal’, sobretudo entre Estados, valendo-se de isenções de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Naquela ocasião o órgão reconheceu que a concessão de incentivos fiscais implica em redução artificial do imposto a pagar e que os benefícios concedidos no âmbito da malsinada ‘guerra fiscal’ proporcionam vantagem considerável às empresas receptoras, com o condão de aumentar exponencialmente seus lucros.

Para o CADE tal favorecimento desnivela o campo da dinâmica econômica, gerando diversos efeitos maléficos para a concorrência e para a sociedade; tais como: retirada do estímulo ao aumento do nível geral de eficiência econômica, proteção às empresas incentivadas, desestímulo a novos investimentos e à expansão das atividades em andamento (BRASIL, 2000).

Importante frisar que não é o incentivo fiscal o causador de distorções econômicas. Nesse sentido, André Elali destaca o papel do Estado de ‘normalizador’ das relações econômicas e sociais, promovente do bem comum, a partir da utilização de normas tributárias indutoras, mediante a concessão, respeitados os limites constitucionais, de incentivos fiscais e medidas afins com o intuito de fomentar atividades econômicas em regiões menos desenvolvidas. Tais normas, sob o prisma da neutralidade de tributação, devem ‘normalizar’ as distorções do sistema, não se tratando, portanto, de normas neutras, incumbindo-lhes orientar os comportamentos na busca pela concorrência e pela valorização do poder econômico (ELALI, 2007).

2.2 A LIBERDADE ECONÔMICA NA ORDEM CONSTITUCIONAL BRASILEIRA

A princípio, cumpre ressaltar que as teorias liberais são amplas⁴ e com adeptos de diversas escolas. A discussão acerca dos limites da atuação estatal e as concepções liberais tiveram origem em situações de oposição ao absolutismo do Estado e às restrições da liberdade humana. Frazão (2020) observa que:

Basta lembrarmos da obra de Locke, na qual a defesa intransigente da liberdade e da propriedade jamais o levaram a ignorar os aspectos de intersubjetividade necessários à discussão. Daí por que o autor não somente atribuía fundamentos morais para a propriedade - a utilidade e o trabalho -, como advertia que a aquisição de terras deveria se dar em proporção moderada, a fim de que existissem terras para todos. Por mais que se estivesse em um contexto de ampla valorização da liberdade em todos os seus desdobramentos, diante de um Estado opressor que precisava ser combatido, Locke não ignorava que o homem vive em sociedade, que seus direitos se projetam sobre a esfera jurídica dos demais homens e que há necessidade de encontrar critérios de compatibilização entre os iguais direitos daqueles que vivem em uma sociedade que se pretende democrática. Tal ideia foi explorada profundamente no liberalismo de Kant, que, aliás, via o direito a partir da perspectiva de coexistência de liberdades. Assim, se cada homem é um fim em si mesmo, deve ter o direito de exercer o seu projeto de vida enquanto tal direito for compatível com o igual direito dos demais homens. Ao assim propor, Kant deixou claro que liberdade e igualdade são conceitos indissociáveis, pois não há liberdade de um que possa ser alcançada às custas da opressão do outro. Não é sem razão que até hoje o seu conceito de dignidade da pessoa humana é central para a compreensão das constituições democráticas, na medida em que todos os direitos e liberdades, incluindo a de iniciativa, são vistos a partir de uma perspectiva de justiça social que assegure a igualdade material mínima entre seus cidadãos. (FRAZÃO, 2020, p. 92-93).

Mesmo com uma visão de liberalismo distinta daquela defendida no presente trabalho, percebe-se que a ideia central do liberalismo não pode ser compreendida como sujeição total do Estado ao mercado. Os conceitos liberais, ainda que amplos e divergentes entre si, assemelham-se ao afirmar que o Estado é incapaz de cuidar dos indivíduos de forma plena, o

⁴ “O liberalismo, conjunto de pensamentos políticos e econômicos, que defendem a liberdade individual como princípio básico, surgiu no século XVII como um conjunto de teorias políticas que sustentaram uma luta estrutural e política contra o Antigo Regime, ou seja, contra a monarquia absolutista. Como teoria econômica, o liberalismo surgiu no século XVIII para conferir uma estrutura conceitual ao novo movimento econômico que surgiu com a alta industrialização iniciada nesse século e consolidada no século seguinte. Os principais teóricos do liberalismo clássico são Adam Smith, Alexis de Tocqueville e Benjamin Constant. Já no liberalismo do século XX, adaptado às novas demandas de mercado, temos teóricos como Ludwig von Mises e Friedrich Hayek, representantes da Escola Austríaca de Economia, que começaram a propor novas formas de uma doutrina liberal que conciliassem as necessidades de um mercado livre com alguma, bem tímida, participação do Estado na economia (para salvá-la quando necessário). Politicamente, o Estado e os governos eram necessários para estabelecer algumas relações, mas a iniciativa privada deveria ser dada novamente a liberdade. Teóricos ligados à Escola de Economia de Chicago também trouxeram teorias parecidas. A junção de todas essas teorias de uma nova doutrina liberal com a prática delas no século XX, a partir da década de 1980, deu origem ao neoliberalismo” (PORFÍRIO, [2023]).

que não significa que o ideal liberal se nivela à concepção de inexistência do Estado ou de um Estado anárquico.

Em vista disso, Oliveira (2020) diz que uma das maiores incompreensões que o senso comum repercute, e talvez uma das maiores falácias, é de que um Estado liberal é despreocupado e descompromissado com o bem-estar social. E acrescenta que se ao indivíduo atribui-se o protagonismo na condução da vida econômica, nem por isso o Estado deixa de assumir relevantes funções.

Como ensina Milton Friedman, o Estado constitui tão somente um meio, um instrumento, não um distribuidor de favores e doações, tampouco um senhor ou Deus para ser servido ou idolatrado. Seu objetivo deve ser limitado e sua existência deve servir, apenas, para se fazer em conjunto o que seria mais dispendioso ou difícil separadamente, afastando-se totalmente a ideia de autoritarismo pela dissipação do poder (NISHIKAWA, 2021).

O economista Milton Friedman (1912-2006), ícone da Escola de Chicago, é uma das principais referências do liberalismo do século XX, especialmente no campo econômico, em reação à prevalência de políticas econômicas intervencionistas. Em ‘Capitalismo e liberdade’ Friedman (1962 *apud* NISHIKAWA, 2021) discorre sobre as correlações entre o sistema econômico capitalista e as diversas formas de liberdade, evidenciando que elas ainda se mantêm relevantes mesmo 60 anos após seu lançamento. O estudioso explica que um sistema privado saudável naturalmente supervisiona o poder estatal. E, ainda, que o Estado, na ‘melhor’ intenção de proteger seus cidadãos, não enxerga que a mão invisível que baliza os mercados livres, seja de bens, trabalhos ou informações, consegue gerar muito mais liberdade individual. Um controle centralizado não consegue suprir todas as demandas capilares da sociedade.

Qualquer nação onde monopólios e restrições ao livre comércio são reforçados, um grupo social/religioso/político específico se beneficia e se mantém a ‘ordem normal’ das classes sociais. Em um mercado genuinamente livre a eficiência econômica independe de características irrelevantes para o comércio, como raça e/ou religião. O indivíduo que for comprar um pão não sabe se foi feito com trigo colhido por um branco ou um negro, um judeu ou um cristão. O comerciante que favorecer um grupo em detrimento de outro estará em desvantagem no mercado, com menos opções de venda/compra, se comparado a outro que aceitar todos os clientes e/ou fornecedores possíveis (NISHIKAWA, 2021).

Friedman (1962 *apud* NISHIKAWA, 2021) mostra que a maioria dos avanços na qualidade de vida da população americana foi em consequência de seu próprio gênio e empreendedorismo e não das realizações governamentais. O autor comenta que o excesso de regulamentações força as pessoas a agir contra seus interesses imediatos em prol de um suposto

bem-estar geral. E, mesmo que um indivíduo não esteja no topo da pirâmide socioeconômica de uma sociedade capitalista, ele ainda usufrui de todos os avanços atingidos, como transporte, educação básica, televisão e outros. Por outro lado, em um sistema socialista, observa-se que somente a elite da sociedade fica com todos os benefícios advindos do progresso.

O principal fundamento da filosofia liberal é que todos os indivíduos tenham direitos iguais e igualdade perante a lei. Isto não significa igualdade de riqueza. Se todas as pessoas enriquecem em um sistema capitalista isso é consequência natural das liberdades, não de seu propósito ou objetivo. O propósito de um sistema livre capitalista reside no reforço no sentido das liberdades individuais, onde as pessoas são livres para escolher a vida que querem viver, arcando com as consequências de suas escolhas.

2.2.1 Liberdade na Constituição Federal de 1988

Sabe-se que o Brasil já viveu momentos de liberdade acentuada e também de repressão e de Estado interventor durante sua trajetória republicana. Neste diapasão, nem liberal ou intervencionista, a Constituição de 1988 é uma carta de intervenção necessária. Nas palavras de Matsushita (2016):

Vivemos hodiernamente sob a proteção de uma Constituição que prediz o Estado de Intervenção Necessária, distante daquele Estado liberal da Primeira República e do Estado Intervencionista totalitário dos regimes ditatoriais brasileiros, mas não tão distante a ponto de renegar a importância do liberalismo e do intervencionismo, de ambos, para a concretização dos objetivos da República. Em cadeia de adensamento estabelece-se, pela conjuntura constitucional nacional, a perspectiva jus-humanista normativa de atendimento às demandas dos direitos humanos por ela garantidos, implícita e explicitamente. (MATSUSHITA, 2016, p. 325).

A Constituição de 1988 assenta o art. 170 como matriz da ordem econômica. Em seu texto percebe-se a finalidade de assegurar, a todos, uma existência digna, garantindo o mínimo necessário, nos moldes do art. 6º, por meio da “[...] educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados” (BRASIL, 1988).

Contudo, não é o capítulo acerca da ordem econômica, iniciado no mencionado dispositivo, o único instrumento capaz de fundamentar a atuação estatal, porém, pode servir como diretriz geral para que os legisladores e administradores executem suas decisões. Também, a CF/88 não garante a liberdade econômica de maneira expressa. Aliás, apenas a Constituição Federal de 1934, que também continha capítulo próprio acerca da ordem

econômica, evidenciava a liberdade econômica. Vide art. 115, o qual, em seu *caput*, determina que:

A ordem econômica deve ser organizada conforme os princípios da Justiça e as necessidades da vida nacional, de modo que possibilite a todos existência digna. Dentro desses limites, é garantida a liberdade econômica. (BRASIL, 1934).

Ainda que se diga que a CF/88 não contenha, em sua redação, a expressão ‘liberdade econômica’ está presente na essência constitucional, mesmo porque o art. 1º da Lei n. 13.874/2019, conhecida como Lei da Liberdade Econômica (LLE) converge com o art. 170 da Constituição, ao estabelecer que esta lei “[...] estabelece normas de proteção à livre iniciativa e ao livre exercício de atividade econômica” (BRASIL, 2019a). O referido artigo constitucional estabelece justamente a livre iniciativa e o livre exercício da atividade econômica como princípios.

No texto de Oliveira (2020) percebe-se que a CF/88, mesmo após as diversas emendas, segue causando resultados não esperados. Direitos e garantias previstos no ordenamento constitucional seguem inócuos diante da atuação estatal e de seus agentes, face à amplitude e a uma interpretação populista. O citado autor assevera que

Neste labirinto infeliz, encontra-se nas bases de uma ideia de liberdade a única saída possível. Resgatar os conceitos de separação de poderes, de freios e contrapesos, de federalismo, de direitos de propriedade e as várias expressões de direito de liberdade tem o poder de reduzir substancialmente o ambiente de insegurança jurídica estabelecido e reposicionar autoridade, Estado e indivíduo em seus lugares mais adequados. Enfim, revisitar as bases fundantes de uma democracia liberal é atitude que se impõe. [...] Foi Hayek quem advertiu para o fato de que “o homem aprende pela frustração de suas expectativas”. Talvez a lucidez da frustração ainda não tenha sido alcançada por parte majoritária da comunidade jurídica, que ainda defende, reitera e reivindica concepções utopistas incompatíveis com um ideário de democracia liberal. Talvez esse momento de clareza de ideias nunca venha a ser alcançado por todos. Mas já há aqueles que despertam do sonho inocente e há alguns poucos que não se deixaram encantar. (OLIVEIRA, 2020, p. 1-3).

Interpretar a Constituição, então, além da sua escrita, dos seus direitos, da regulação estatal, juntamente com a LLE e seus preceitos, é que nos dará a verdadeira liberdade e riqueza.

2.3 A LEI DA LIBERDADE ECONÔMICA (LLE)

2.3.1 Contextualização geral da LLE

O contexto para a criação da Lei de Liberdade Econômica (LLE) pode ser traduzido nas palavras de Goergen (2020), que foi o relator da Medida Provisória:

O Brasil vive um momento de recuperação econômica e social. O número de desempregados é alto, mas vem estabilizando, a capacidade de consumo do cidadão diminuiu e muitos empreendimentos fecharam as portas, dando espaço para o crescimento da informalidade. É neste contexto que se faz necessária a adoção de medidas para fomentar e tornar competitivo o mercado. Uma delas é a Medida Provisória 881, de 2019, que induz o viés desburocratizante para o empreendedor no país, instituindo mecanismos e garantias de livre mercado e trazendo segurança jurídica aos contratos e ao ambiente de negócio. (GOERGEN, 2020, p. 55).

Certamente a LLE é a grande mudança no direito dos últimos anos. Não só pelas inovações e alterações que promoveu em outros diplomas legais, como o Código Civil, mas também pela nova percepção e interpretação da intervenção estatal na atividade econômica, no que diz respeito às questões ligadas à liberdade da empresa, ao respeito à autonomia privada e, ainda, no direito à auto-organização da atividade empresarial na busca lícita pela economia de tributos.

As disposições da LLE preenchem uma lacuna existente desde a promulgação da Constituição de 1988 com o intuito de dar maior solidez ao princípio da liberdade de iniciativa, elevando-o ao patamar de normatização de outros princípios, como o da valorização do trabalho. Já no seu artigo 1º é clarividente a proteção à livre iniciativa e à atividade econômica em cumprimento ao inciso IV, do art. 1º, parágrafo único do artigo 170, e ao artigo 174 da Constituição Federal. O dispositivo transforma as prescrições protetivas em norma geral de direito econômico e fonte normativa para o direito civil, empresarial, econômico, trabalhista e outros. Ainda no §2º do art. 1º surge a regra de aplicação/interpretação que imputa, ao aplicador do direito e à administração pública em geral, o dever de interpretar em favor da liberdade econômica, da boa-fé e dos contratos (BRASIL, 1988, 2019).

Ora, uma vez que a LLE reafirma e normatiza o princípio da livre iniciativa, contribui de forma efetiva para a corporificação e validação das práticas de planejamento tributário levadas a efeito pelo contribuinte de forma lícita, pois em um sistema parametrizado pela liberdade econômica as escolhas realizadas pelos *players* do mercado, que estejam dentro da licitude, ou seja, desde que não proibidas pela legislação, devem ser respeitadas pelos órgãos de fiscalização (GOMES, 2021).

Não restam dúvidas de que a LLE contribui para o fortalecimento da livre iniciativa, para a desburocratização, a valorização da boa-fé objetiva nos negócios jurídicos celebrados e, sobretudo, para o afastamento estatal das relações privadas, trazendo maior autonomia para a

vontade das partes na hora de realizar os seus negócios, inclusive com reconhecimento da existência do direito à economia de tributos.

A LLE ainda veicula diversas inovações relevantes para o Direito Público, como no seu art. 4º, que dispõe sobre as hipóteses em que o Poder Público poderá incorrer em abuso do poder regulatório. Aqui, acerca do abuso regulatório, valiosas são as palavras de Oliveira (2021):

Ao instituir a Declaração de Direitos de Liberdade Econômica e estabelecer garantias da livre iniciativa, a LLE constitui o marco jurídico da liberdade econômica no Brasil. Em seu artigo 4º, institui o dever da Administração Pública de evitar o abuso do poder regulatório e elenca situações em que isso se verifica, entre elas a criação de reserva de mercado ao favorecer, na regulação, grupo econômico, ou profissional, em prejuízo dos demais concorrentes; a redação de enunciados que impeçam a entrada de novos competidores nacionais ou estrangeiros no mercado; a exigência de especificação técnica que não seja necessária para atingir o fim desejado, entre outras. (OLIVEIRA, 2021, p. 528-554).

O art. 4º nada mais é que a previsão de uma terceirização com transferência, no todo ou em parte, de quaisquer atividades da empresa contratante a outra contratada. Isto é, as empresas passam a ter novas modalidades de negócios. Assim, mais que reduzir custos, a terceirização constitui estratégia de negócio. Vendo por esse viés, antes da LLE o princípio da livre iniciativa, direito fundamental que compreende o direito à auto-organização, era restrito à empresa no momento da organização da sua atividade empresarial.

Nesse sentido, resta clara a explicação de Oliveira (2020) sobre a ordem jurídico-econômica constitucional de 1988 e a LLE. A autora traz, à baila, a primeira impugnação de inconstitucionalidade sofrida pela Lei da Liberdade Econômica ainda na vigência da MP 881: a ADI 6156, que, em síntese, fez forte crítica à concepção de liberdade econômica privada, como no seguinte trecho resgatado das razões do referido requerimento:

A disposição proemial exposta no caput do artigo 1º da MP nº 881/ 2019 encerra um total desprezo ao princípio da força normativa da Constituição, porquanto ostenta regular o mencionado conteúdo atingindo frontalmente demais normativos da *Lex Excelsa*. A opção do legislador constituinte sempre foi o de conjugar a livre iniciativa com os valores sociais do trabalho, em uma perspectiva que ultrapassa os cânones do liberalismo. Nunca foi o seu fator teleológico erigir a livre iniciativa em pedra angular do ordenamento jurídico, muito menos ferindo outros relevantes preceito e normatizações constitucionais. Sublinhe-se, por relevante, que todas as normas constitucionais têm eficácia: o que varia é o teor da sua intensidade ou tipo de sua concretização. (OLIVEIRA, 2020).

A petição não esconde a ampla defesa que faz sobre o modelo de Estado social, o qual teria propiciado ‘um bem-estar à humanidade jamais vivido na história’. Reafirma a narrativa

que sustenta ter aquele modelo superado definitivamente a opção por um Estado liberal ao assumir a intervenção ampla com o objetivo de produzir desenvolvimento (OLIVEIRA, 2020).

Não há que se falar em inconstitucionalidade da LLE, tendo em vista que seu conteúdo trouxe a perspectiva do texto constitucional. Apesar de a livre iniciativa estar inserida no texto constitucional de 1998, a lei se mostra necessária, diferentemente do que foi afirmado na citada petição, pois significa definir limites, oferecer segurança jurídica, institucional e econômica. Inconstitucional seria negar a instituição de uma norma que disciplina um direito fundamental.

A contribuição da nova lei, além de preencher uma lacuna infraconstitucional, reside em outro ponto relevante. A mera publicação da MP serviu de motivo para promover um debate ainda adormecido, no que tange o grande público do Brasil, que se refere à contribuição do direito (e das normas econômicas constitucionais e infraconstitucionais) para o desenvolvimento nacional, assim como para ensejar uma efetiva reflexão sobre narrativas assentadas nos livros jurídicos sobre o tema, muitas vezes enviesadas, bem como sem conexão com a realidade, e com as quais parte da comunidade jurídica se acostumou e repete, sem contraditar (OLIVEIRA, 2019).

Em uma outra oportunidade, Oliveira (2019) expressa que “[...] a motivação primeira da MP consiste, exatamente, assim como outras medidas que vêm sendo empreendidas pela área econômica do governo, em contribuir para o desenvolvimento do país, em combater a pobreza que o assola”. Também ressalta que uma das grandes contribuições da MP é a segurança jurídica que ela possibilita, ao aclarar, consolidar e sistematizar entendimentos jurisprudenciais e normas jurídicas dispersas em diplomas diversos, mas que se relacionam diretamente, em um único texto legal⁵.

2.3.2 Análise de índices da liberdade econômica

O Brasil figurava na 150ª posição mundial no Índice de Liberdade Econômica de 2019, publicado pela Heritage Foundation (THE HERITAGE FOUNDATION, c2019)⁶. Tal

⁵ Ainda complementa: “Se a medida não é exatamente inovadora, ela apresenta, por outro lado, profundo caráter transformador. Ao colecionar jurisprudência de Tribunais Superiores, sistematizar regras de livre iniciativa e resgatar o princípio da liberdade econômica, tem-se um documento forte, capaz de propiciar novas interpretações e de abalar convicções que se sedimentaram sem uma reflexão mais profunda. Em sua essência reside a crença de que construções textuais, por mais que imbuídas sob o espírito da boa-fé, por si sós, não põem o pão na mesa; de que ideias só são boas quando capazes de gerar resultados; de que a miséria segue resistente no Brasil e de que algo diferente precisa ser feito” (OLIVEIRA, 2019).

⁶ O índice Economic Freedom Index, do The Heritage Foundation, que mensura um total de 12 fatores, qualitativos e quantitativos, agrupados nas seguintes categorias: estado de direito (direitos de propriedade, integridade governamental e efetividade judicial), tamanho governamental (gastos governamentais, saúde fiscal e carga

desempenho denota que, nem na atualidade nem ao longo da história recente do País, valores como a livre iniciativa e a livre concorrência atingiram um protagonismo na sociedade e no ordenamento jurídico, a despeito de sua positivação expressa na Constituição de 1988.

No ano de 2019, em um cenário de crise econômica, alta no desemprego e grandes discussões sobre reforma da previdência, reforma tributária e reforma administrativa, bem como de grande polarização política, foi editada a Medida Provisória 881/2019, depois convertida na Lei n. 13.874, de 20 de setembro de 2019 (BRASIL, 2019a). A referida lei trouxe uma série de imposições e limitações à intervenção do Estado no domínio econômico e influência na concretização do princípio da livre iniciativa, fundamento da ordem econômica e do próprio Estado Democrático de Direito.

Já em 2023, o Brasil ocupa a 127ª posição, de acordo com o Índice de Liberdade Econômica da Heritage Foundation (THE HERITAGE FOUNDATION, 2023). Mesmo em meio à pandemia e suas implicações, subir 23 posições dá indícios de que a LLE já tenha começado a fazer efeito. Contudo, segundo o referido índice, o País ainda é considerado *mostly unfree*, ou seja, predominantemente não livre, conforme se vê na Figura 1.

Figura 1 - Colocação do Brasil no Índice de Liberdade Econômica



Fonte: Disponível em: <https://www.heritage.org/index/country/brazil>. Acesso em: 24 abr. 2023

tributária), eficiência regulatória (liberdade nos negócios, liberdade do trabalhador e liberdade monetária), e mercados abertos (liberdade comercial, liberdade de investimentos e liberdade financeira).

Tal resultado interfere sobremaneira em outros setores do País, como a efetividade judicial, a eficiência regulatória e a abertura de mercados. O que se pode constatar, consoante o índice Economic Freedom Index de 2023, nas três esferas, nessa ordem, é o seguinte:

“O estado de direito geral é fraco no Brasil. O a pontuação de direitos de propriedade do país está abaixo do mundo média; sua pontuação de eficácia judicial está acima da média mundial; e sua integridade governamental pontuação está abaixo da média mundial”. (THE HERITAGE FOUNDATION, c2023, tradução nossa)⁷.

Apesar de alguns progressos, a organização de novos investimentos e produção continua a ser um processo pesado e burocrático. Abrir ou fechar um negócio é caro e demorado. Regulamentações trabalhistas sufocantes continuam a prejudicar o crescimento do emprego e da produtividade. A taxa de inflação disponível mais recente é de 8,3% (THE HERITAGE FOUNDATION, c2023, tradução nossa)⁸.

A tarifa média ponderada pelo comércio é de 10,0% e mais de 600 medidas não-tarifárias estão em vigor. O investimento estrangeiro enfrenta obstáculos burocráticos. O setor financeiro é competitivo, mas o envolvimento do Estado continua considerável e os bancos públicos respondem por mais de 50% dos empréstimos ao setor privado (THE HERITAGE FOUNDATION, c2023, tradução nossa)⁹.

O outro índice analisado é o relatório Doing Business¹⁰, do Banco Mundial, que mede a facilidade de abertura e manutenção de um negócio. É um estudo que analisa a regulamentação das atividades de pequenas e médias empresas nacionais em cinco áreas.

Em 2020, no último e mais recente relatório realizado, o Brasil figurava na posição 124^a. No ano de 2019 o País ocupava o 109º lugar, decaindo nas posições desde então (WORLD BANK GROUP, 2021). Sabe-se que a posição ocupada pelo Brasil é reflexo do complexo sistema tributário nacional e que impacta diretamente na qualidade dos investimentos privados e atratividade do mercado brasileiro. Prova disso é um dos aspectos analisados pelo relatório, o pagamento de tributos – do qual, inclusive, tive a honra de participar em seu primeiro ano no

⁷ “The overall rule of law is weak in Brazil. The country’s property rights score is below the world average; its judicial effectiveness score is above the world average; and its government integrity score is below the world average.” (THE HERITAGE FOUNDATION, c2023).

⁸ “Despite some progress, the organization of new investment and production remains a cumbersome and bureaucratic process. Launching or closing a business is both costly and time-consuming. Stifling labor regulations continue to undermine employment and productivity growth. The most recent available inflation rate is 8.3 percent.” (THE HERITAGE FOUNDATION, c2023).

⁹ “The trade-weighted average tariff rate is 10.0 percent, and more than 600 measures are in force. Foreign investment faces bureaucratic hurdles. The financial sector is competitive, but state involvement remains considerable, and public banks account for over 50 percent of loans to the private sector.” (THE HERITAGE FOUNDATION, c2023).

¹⁰ O Doing Business é publicado anualmente e trata da facilidade ou não de se fazer negócio ao redor do globo terrestre. São feitos vários estudos tomando como base indicativos de abertura de empresas, obtenção de alvarás de construção, obtenção de eletricidade, registro de propriedades e obtenção de crédito, por exemplo, para se chegar ao indicativo.

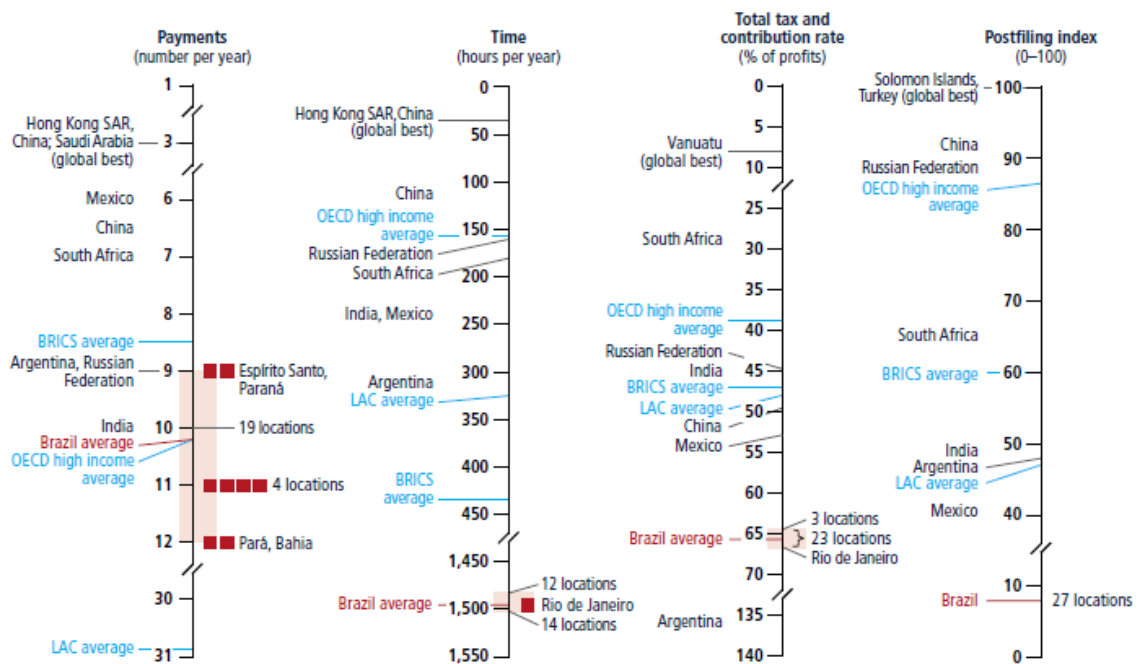
Estado de Goiás, em 2021. O estudo verifica os impostos e contribuições obrigatórios que as empresas devem pagar ao longo do ano, além do tempo e processos envolvidos.

O que se percebeu, em um contexto geral dos estados analisados, é que, apesar do uso da tecnologia para declaração e pagamento de impostos, o tempo para cumprir os impostos no Brasil é o mais alto do mundo. A pesquisa concluiu que as empresas no Brasil, em todas as suas 27 localidades, despendem entre 1.483 e 1.501 horas por ano para preparar, declarar e pagar tributos; mais do que qualquer outro lugar do mundo (WORLD BANK GROUP, 2021).

Outro ponto muito bem discorrido é a burocracia na hora de se pagar tributos. A legislação é complexa, assim como as obrigações e os cálculos. A quantidade de informações exigidas para as declarações fiscais está entre os principais desafios, além das dificuldades ao lidar com processos que ocorrem após o recolhimento dos tributos. Os impostos, apesar de serem pagos e arquivados *on-line*, levam obstáculos aos empreendedores na hora do cumprimento das regras em um dos sistemas tributários mundiais mais complexos, com altas alíquotas e lentidão no desenvolvimento de registros dos pós-procedimentos (WORLD BANK GROUP, 2021).

Na Figura 2 fica nítida a ligação entre a liberdade econômica entre um país menos burocrático e desenvolvido e o Brasil.

Figura 2 - Comparativo de tempo para declaração e pagamento de tributos entre Brasil e outros países



Fonte: World Bank Group (2021).

A desburocratização possui papel importante como incentivadora e facilitadora na abertura e manutenção de empreendimentos no país e a LLE garantiu algumas facilidades, como: a dispensa de alvará para atividades de baixo risco; documentos públicos digitais; registro público em meio eletrônico; a possibilidade de o empresário funcionar em qualquer dia da semana e em qualquer hora do dia; e a grande evolução do direito societário, que foi a possibilidade de constituição de uma sociedade empresária limitada com apenas uma pessoa (BRASIL, 2019a).

Por exemplo, em média, o processo de abertura de uma empresa no Brasil requer 11 procedimentos, três semanas e custa o equivalente a 5,1% da renda per capita. Quando passa para o registro de uma empresa, o processo também é complexo e envolve cerca de seis órgãos públicos diferentes nas esferas municipal, estadual e federal. Aqui já começa a desmotivação para qualquer empresário, pois custa tempo e dinheiro.

Observa-se, ainda, que a liberdade econômica está associada não só ao crescimento econômico e da renda, mas também à menor pobreza e maior bem-estar geral. Isso ocorre porque os países mais livres sabem aproveitar a capacidade do livre mercado em gerar crescimento econômico por meio de uma alocação eficiente de recursos, da criação de valor e da inovação.

Em regra, quanto maior o índice de liberdade econômica melhor é a situação da saúde, da educação e do desenvolvimento do país, constatação essa que vai ao encontro do entendimento de que a liberdade proporciona maior eficiência na função coordenadora da atividade empresarial, o que, em última análise, representa geração e circulação de riquezas em determinado país.

O desenvolvimento econômico, estabelecido, inclusive, no artigo 3º da CF/88, é o pontapé inicial para o enriquecimento de um país e um dos meios para a arrecadação de tributos de modo a financiar a máquina estatal e possibilitar a promoção de políticas de desenvolvimento social com o objetivo de cumprir os referidos objetivos da República (BRASIL, 1988).

Ainda, ao definir a livre iniciativa como um dos fundamentos da ordem econômica no artigo 170 da CF/88, o legislador trouxe a iniciativa privada como um dos pilares para o desenvolvimento econômico e social do País. Tal análise torna-se mais contundente quando se observa o artigo 173 da Constituição, que restringe a ação estatal para a exploração direta de atividade econômica, sendo permitida somente quando necessária aos ditames da segurança nacional ou para relevante interesse coletivo. E, ainda, o §2º do mesmo artigo estabelece a proibição de privilégios fiscais não extensivos aos do setor privado nas ocasiões em que o Estado explore determinada atividade econômica (BRASIL, 1988).

Rafael Brasil, em sua dissertação, retrata bem que o desenvolvimento das liberdades está atrelado a um melhor padrão de vida da população que, por sua vez, terá melhor desempenho produtivo e maior desenvolvimento econômico. Isso se deve ao fato de que a liberdade econômica está ligada à redução das burocracias para geração de emprego e renda, o que aumenta a oferta de empregabilidade do país. Com melhores números ligados a emprego e renda, eficiência regulatória, eficácia judicial, integridade governamental, abertura para o mercado externo e redução do tamanho do governo, os países, consequentemente, terão maior eficiência do Judiciário e respeito aos contratos firmados; assim como maior número de abertura de empresas e, consequentemente, maior empregabilidade, maior geração de riqueza e consumo, menor gasto público e maior atratividade de investimentos estrangeiros (BRASIL, 2022).

O citado autor alerta que a liberdade econômica é capaz de promover o desenvolvimento econômico e social e garantir o bem-estar a partir de melhorias das políticas sociais, sendo a LLE propulsora de efeitos duradouros no Brasil, enquanto concentra seus esforços em garantir a intervenção subsidiária e excepcional do Estado sobre o exercício de atividades econômicas; reduzir a interferência, através da intervenção subsidiária e excepcional do Estado, em especial da figura do Estado-Juiz, nas relações privadas; e aumentar a eficácia dos órgãos de regulamentação e fiscalização, através da provocação de procedimentos mais céleres e menos burocráticos ao particular¹¹.

Portanto, a atuação do Estado na exploração da atividade econômica possui caráter excepcional. Cabe ao Estado criar as condições para que o setor privado seja estimulado a desenvolver a economia, atendendo à função social da propriedade empresarial e buscando facilitar os processos de abertura de empresas, as fiscalizações, a redução das burocracias e a garantia do livre mercado.

2.3.3 Reflexos da LLE no desenvolvimento econômico

¹¹ Para Garcia (2022), “Através da redução de burocracia e interferência do Estado sobre atividades econômicas, a tendência é de melhoria dos números ligados à Liberdade nos Negócios, transformando o ambiente brasileiro mais propício a mercados abertos. No entanto, a LLE tem sua eficácia esgotada em relação aos demais fatores que demandam melhoria. A saúde fiscal brasileira apresenta números extremamente irrisórios, incapazes de melhorarem através, tão somente, da estudada lei. Para tanto, é necessário que o Estado invista seus esforços continuamente em um projeto de reforma administrativa, capaz de enxugar gastos públicos e melhorar sua eficácia, uma vez que já se provou no presente trabalho a desnecessidade de um Estado garantidor e inchado. Ainda, é necessário voltar os olhos para o desempenho fiscal brasileiro, merecedor de uma reforma que facilite a compreensão sobre a carga tributária brasileira – uma grande barreira para quem busca empreender no Brasil”.

Como visto, a Constituição Federal de 1988 reconhece o direito das pessoas de orientarem as suas condutas no sentido de, licitamente, não pagar tributos ou pagar menos, como estímulo ao desenvolvimento da atividade econômica do País.

A atual noção de desenvolvimento pressupõe a interdependência do aspecto econômico com outros elementos – tais como o social e o político, e a ocorrência de transformações estruturais que permitam mais que mudanças quantitativas. Assim, o desenvolvimento do País ultrapassa a esfera econômica e prevê a elevação do bem-estar social.

Cumprе ressaltar que o desenvolvimento é um fenômeno dotado de historicidade, fruto da transformação da sociedade. Os conceitos atuais transcendem os conceitos primitivos, sendo que o que configura desenvolvimento hoje não condiz com o desenvolvimento no passado. Em seu artigo ‘A noção constitucional de desenvolvimento para além do viés econômico: reflexos sobre algumas tendências do Direito Público brasileiro’, Hachem (2013) demonstra exatamente essa concepção histórica do desenvolvimento econômico.

Diferentemente da noção difundida ao longo dos anos 1960, restrita a uma dimensão economicista, e de algumas proposições contemporâneas, de matizes nominalmente liberais, os contornos da ideia de desenvolvimento delineados pela Constituição brasileira de 1988 lhe imprimem coloração diversa. Cuida-se de uma feição intimamente vinculada com o valor da igualdade. A imperiosidade de reduzir as distâncias entre as posições existentes na sociedade para diminuir as desigualdades entre os cidadãos revela-se como o ponto central do conceito ora examinado. [...] A definição contemporânea de desenvolvimento leva em consideração diversas dimensões, não se restringindo à seara econômica. A interdependência desta com a esfera humana e social é justamente um dos pontos cruciais do conceito, que o diferenciam da noção de crescimento. O chamado “crescimento econômico” diz respeito à elevação do produto nacional em um determinado período, notadamente pelo incremento da eficiência no sistema produtivo. Ele se verifica, portanto, em termos meramente quantitativos. O desenvolvimento pressupõe a ocorrência de crescimento econômico, mas não se limita a isso. Para ser alcançado, deve-se “ir muito além da acumulação de riqueza e do crescimento do Produto Interno Bruto e de outras variáveis relacionadas à renda”. Além do aumento quantitativo do produto nacional, ele reclama transformações estruturais socioeconômicas que importem a melhora qualitativa dos padrões de vida dos cidadãos, proporcionando a elevação do bem-estar social. (HACHEM, 2013, p. 133-168).

Denota-se que os aspectos do desenvolvimento estão intrinsecamente ligados ao modelo de Estado no qual cada sistema normativo se encontra inserido. Na primeira metade do século XX, por exemplo, o desenvolvimento se nivelava à ideia de crescimento, mas depois não mais. A noção do desenvolvimento estava relacionada ao movimento do neoliberalismo – ligado ao viés econômico. Somente a partir do final deste século que o desenvolvimento passou a ser compreendido como um direito formado por múltiplas dimensões.

No momento em que se compreende que a liberdade econômica é propulsora do desenvolvimento econômico e social, implicando mudanças de caráter qualitativo, pois diz

respeito à qualidade de vida da população, compreende-se a vital importância da liberdade econômica e da proposta da LLE.

Neste sentido, a LLE (BRASIL, 2019a) concentra seus esforços em garantir a intervenção subsidiária e excepcional do Estado sobre o exercício de atividades econômicas, bem como provocar procedimentos mais céleres e menos burocráticos ao particular, o que traz à tona o bem-estar como um dos motivos propulsores da lei.

Através da redução da burocracia e interferência do Estado sobre atividades econômicas, a tendência é de melhoria dos números ligados à liberdade nos negócios. E o que ainda vemos no Brasil é uma organização complexa e pouco eficiente em contraste com as inovações e transformações que anseiam o setor privado. No entanto, a LLE tem sua eficácia esgotada em relação aos demais fatores que demandam melhoria. A saúde fiscal brasileira apresenta números extremamente irrisórios, incapazes de melhorarem através tão somente da estudada lei. Ainda, é necessário voltar os olhos para o desempenho fiscal brasileiro, merecedor de uma reforma que facilite a compreensão sobre a carga tributária brasileira – uma grande barreira para quem busca empreender no Brasil.

A Lei n. 13.874/2019 é uma grande contribuição na tutela da liberdade de iniciativa do particular em relação ao Estado, pois facilita os processos, a abertura de empresas, fiscalizações, redução das burocracias e garantia do livre mercado, como já visto, mas ainda há muito que se avançar para garantir e resgatar as liberdades em seu sentido amplo. O Index of Economic Freedom aponta, em seu relatório de 2021, que a liberdade econômica é uma chave para o progresso humano. Um dos fatores é o aumento, nos países mais bem posicionados, da renda *per capita*.

“Os resultados do Índice demonstram que países em qualquer estágio de desenvolvimento podem alcançar e sustentar o dinamismo econômico se seus governos adotarem políticas econômicas que estimulem um maior empreendedorismo, capacitando indivíduos e empresas com mais liberdade de ação. É digno de nota que, apesar de alguns erros de política, como o protecionismo comercial e de investimento em resposta à pandemia global e o ataque político em andamento ao capitalismo, o sistema de livre mercado de liberdade econômica não está à beira do colapso ou da demissão contundente. As evidências mostram, em vez disso, que um número considerável e até crescente de pessoas em todo o mundo entende os danos econômicos que são infligidos com muita frequência por políticas governamentais pesadas e equivocadas que resultam em incerteza persistente, deterioração do ambiente empresarial e menor crescimento do emprego. A demanda por maior liberdade é, portanto, mais forte do que nunca. O benefício mais fundamental da liberdade econômica decorre da forte relação positiva entre liberdade econômica e níveis de renda per capita. Conforme indicado no Gráfico 1, os países que sobem na escala de liberdade econômica apresentam níveis cada vez mais elevados de renda média. Para os países que atingem pontuações que 80 refletem até mesmo níveis moderados de liberdade econômica (60 ou mais), a relação entre liberdade econômica e produto interno bruto (PIB) per capita é altamente

significativa. As economias classificadas como ‘livres’ ou ‘principalmente livres’ no Índice de 2021 desfrutaram de rendas que são mais que o dobro dos níveis médios em todos os outros países e mais de seis vezes maiores que as rendas das economias ‘reprimidas’. Além disso, a liberdade econômica está intimamente relacionada à abertura à atividade empreendedora que permite aos indivíduos inovar, responder a novas oportunidades no mercado e obter sucesso com base em seus próprios esforços”. (MILER; KIM; ROBERTS, 2021, p. 21, tradução nossa)¹².

A partir dos estudos do The Heritage Foundation compreende-se a direta ligação entre a liberdade econômica e a redução da pobreza global.

“[...] nas últimas duas décadas e meia a economia global avançou em direção a uma maior liberdade econômica, tornando-se ‘moderadamente livre’ em geral, e mais que dobrou de tamanho. Este progresso tirou centenas de milhões de pessoas da pobreza. Durante este período, a taxa de pobreza global diminuiu em mais de dois terços. Abrindo as portas da prosperidade para cada vez mais pessoas ao redor do mundo, a liberdade econômica tornou o mundo um lugar profundamente melhor. Mais pessoas estão vivendo vidas mais longas e mais gratificantes do que nunca. [...] um crescimento econômico vibrante e duradouro é provável quando os governos implementam políticas que aumentam a liberdade econômica e capacitam os indivíduos com mais opções e mais oportunidades. O avanço da liberdade econômica é uma estratégia comprovada para a expansão econômica dinâmica e provavelmente será o caminho mais seguro para o verdadeiro progresso para o maior número de pessoas. [...] Maior liberdade econômica é um dos meios mais eficazes para eliminar a pobreza ou reduzir sua prevalência. Também tem um grande impacto positivo na intensidade da pobreza que permanece. O Índice de Pobreza Multidimensional do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento avalia a natureza e a intensidade da privação no nível individual em educação, resultados de saúde e padrão de vida. Conforme ilustrado no Gráfico 5, a taxa de pobreza multidimensional em países com economias consideradas ‘principalmente livres’ ou ‘moderadamente livres’ é inferior a um quarto do nível em países classificados como ‘menos livres’”. (MILER; KIM; ROBERTS, 2021, p. 23-24, tradução nossa)¹³.

¹² “The Index results demonstrate that countries in any stage of development can achieve and sustain economic dynamism if their governments adopt economic policies that encourage greater entrepreneurship by empowering individuals and firms with more freedom of action. It is noteworthy that despite some policy missteps such as trade and investment protectionism in responding to the global pandemic and the ongoing political assault on capitalism, the free-market system of economic freedom is not on the verge of breakdown or blunt dismissal. The evidence shows instead that a considerable and even growing number of people around the world understand the economic damage that is inflicted too often by heavy-handed and misguided government policies that result in lingering uncertainty, deteriorating entrepreneurial environments, and lower employment growth. The demand for greater freedom is thus stronger than ever. The most fundamental benefit of economic freedom stems from the strong positive relationship between economic freedom and levels of per capita income. As indicated in Chart 1, countries moving up the economic freedom scale show increasingly high levels of average income. For countries achieving scores that reflect even moderate levels of economic freedom (60 or above), the relationship between economic freedom and per capita gross domestic product (GDP) is highly significant. Economies rated “free” or “mostly free” in the 2021 Index enjoy incomes that are more than twice the average levels in all other countries and more than six times higher than the incomes of ‘repressed’ economies. In addition, economic freedom is closely related to the openness to entrepreneurial activity that allows individuals to innovate, respond to new opportunities in the marketplace, and enjoy success based on their own efforts.” (MILER; KIM; ROBERTS, 2021, p. 21).

¹³ “[...] over the past two-and-a-half decades the global economy has moved toward greater economic freedom, becoming ‘moderately free’ overall, and more than doubled in size. This progress has lifted hundreds of millions of people out of poverty. During this period, the global poverty rate has declined by more than two-thirds. Opening the gates of prosperity to ever more people around the world, economic freedom has made the world a profoundly better place. More people are living longer and more fulfilling lives than ever before. [...] vibrant and lasting economic growth is likely when governments implement policies that enhance economic freedom and empower individuals with greater choice and more opportunities. Advancing economic freedom is a proven strategy for

Verifica-se, então, que o avanço da liberdade econômica se relaciona com um maior bem-estar e padrão de vida da população que, por sua vez, terá melhor desempenho produtivo e maior desenvolvimento econômico. Somente assim, com a sua incorporação nos órgãos regulatórios, é que se verá a eficácia da Lei de Liberdade Econômica de modo pleno.

2.4 A TRIBUTAÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO

A tributação é uma das égides que alicerça o funcionamento da máquina estatal, da economia e da sociedade de modo geral. No atual contexto econômico é praticamente impossível desassociar o âmbito jurídico da realidade socioeconômica, principalmente em razão da alta carga tributária brasileira e do complexo Sistema Tributário Nacional.

Cada vez mais é preciso que o tributo seja examinado em seu aspecto funcional, pois este deve contribuir para o alcance dos objetivos, garantias e princípios da Constituição Federal de 1988. E, para tal desiderato, uma ciência do Direito Tributário restrita aos aspectos formais da norma tributária pouco auxiliará para o atendimento do projeto de futuro previsto na Carta Magna.

Caliendo (2009) recorda que nenhuma economia pode funcionar sem uma mínima base institucional, a qual tem custos que precisam ser financiados. Da mesma forma, Carvalho (2008) expõe que é impossível eliminar por completo a tributação, que mantém o Estado, incumbido de proteger os direitos individuais, a que se deve acrescer a promoção de direitos sociais. O que não é admissível, entretanto, é a inviabilização das atividades econômicas em razão da exação. Por isso, sobleva destacar a ideia de eficiência econômica aplicável à tributação.

Na formulação de políticas o sistema tributário a ser escolhido deve ser aquele que traga eficiência e equidade. Por eficiente entenda-se o sistema tributário que consiga levantar um montante de recursos a um menor custo para os contribuintes. É cediço que o modelo teórico adotado no Direito Tributário brasileiro é reducionista, voltado para o que já está feito (positivado) e fortemente preocupado com os aspectos semântico e sintático das normas.

dynamic economic expansion and is likely to be the surest path to true progress for the greatest number of people. [...] Greater economic freedom is one of the most effective means by which to eliminate poverty or reduce its prevalence. It also has a major positive impact on the intensity of the poverty that remains. The United Nations Development Programme's Multidimensional Poverty Index assesses the nature and intensity of deprivation at the individual level in education, health outcomes, and standard of living. As depicted in Chart 5, the multidimensional poverty rate in countries with economies that are considered 'mostly free' or 'moderately free' is less than one fourth the level in countries that are rated 'less free'." (MILER; KIM; ROBERTS, 2021, p. 23-24).

A doutrina do Direito Tributário no Brasil, então, restringe seus esforços para o estudo das normas instituidoras, fiscalizadoras e arrecadatórias de tributos, quando deveria dar atenção a aspectos mais importantes e à funcionalidade da tributação.

A aplicação da lei tributária nem sempre alcança o caso previsto na legislação, mas casos limítrofes, cujas circunstâncias foram intencionalmente configuradas para terem os efeitos tributários pretendidos. Autoridades fiscais e juízes têm a tarefa de determinar e analisar a situação fática tendo em vista parâmetros tributários. Esta tarefa, denominada ‘interpretação econômica’, tem hoje a função de orientação nos casos de inobservância da utilização abusiva das formas jurídico-tributárias aplicáveis, exigindo, no entanto, para o caso, um método autônomo de aplicação jurídico-tributário e a interpretação conforme a legislação.

Busca-se, dessa forma, uma alternativa que não se insira no campo do puro regramento fiscal tributário, mas de modo a auxiliar na melhoria do sistema tributário nacional a fim de promover justiça e eficiência sempre visando o bem-estar social. Destarte, o exercício de direitos pressupõe o alto custo que está intimamente ligado à atividade de tributação. Com isso, na medida em que o Estado proporciona serviços públicos à coletividade, todos os que usufruem desses serviços devem contribuir para seu custeio a partir de sua capacidade contributiva econômica.

Por outro lado, o contribuinte gozaria de um direito de organizar seus negócios visando afastar a tributação por meio de certas estruturas. Ao buscar se afastar da opção comum à vista de que essa constituiria fato gerador do tributo, tais estruturas alternativas não estariam dentro da hipótese de incidência tributária e, portanto, seria possível economizar tributos ou livrar-se da tributação.

Como visto, a ordem econômica prevista na Constituição Federal prevê a intervenção do Estado no âmbito econômico, que importa em um determinado comportamento do agente econômico. Há que se observar, neste ponto, os conceitos de fiscalidade e extrafiscalidade do Direito Tributário. A função fiscal é aquela relacionada à arrecadação de recursos financeiros para o Estado. Já a extrafiscalidade é uma forma de intervenção estatal na economia, sendo o Estado estimulador ou desestimulador de determinadas atividades econômicas.

Schoueri (2008) destaca que, ao lado da função arrecadadora, e em uma relação mediata com esta, o tributo possui as funções distributiva – distribuição da carga tributária, com a repartição com base nos critérios de justiça contributiva; e alocativa, especialmente em seu caráter indutor. Assim, ao afetar o comportamento dos agentes econômicos, a tributação poderá influenciar de forma decisiva no equilíbrio de mercado, sendo que as consequentes distorções também devem ser consideradas na análise da tributação. Ao tributar, portanto, o Estado produz

efeitos na economia, apontados pelo citado autor como: a) distributivos, relacionados à distribuição da renda visando à redução das desigualdades sociais; b) alocativos, destacando que a própria incidência tributária não é neutra, gerando reflexos, e relacionando a tributação a comportamentos humanos, sendo a incidência fator a ser considerado nas decisões do agente econômico; c) estabilizadores, relacionados à aplicação de uma política fiscal direcionada à manutenção de um elado nível de emprego, razoável estabilidade de preços, equilíbrio na balança de pagamentos e um bom índice de crescimento econômico.

Percebe-se que a tributação implica em efeitos econômicos, que exige a atuação e intervenção do Estado e de seus agentes (extrafiscalidade), ainda que não seja essa a finalidade que ensejou sua criação (fiscalidade).

2.4.1 O livre mercado e o sistema tributário: a relação entre a livre concorrência e a tributação

Desde a década de 1930 a legislação brasileira prevê normas voltadas à proteção da concorrência nas relações econômicas. Todavia, os primeiros instrumentos legislativos tinham aplicação limitada e resultados tímidos.

Diante de um mercado supostamente global, onde a visão empresarial e capitalista impera, surgiu a necessidade de intervenção no mercado como normatizador e fiscalizador da vida econômica – sobretudo no que se refere à repressão de condutas abusivas praticadas contra empresas e consumidores – com a finalidade de promover relações justas e proteger indivíduos, trabalhadores e os agentes econômicos mais frágeis. Assim, quando da promulgação da Constituição de 1988 o Estado teve seu papel redefinido e passou a intervir somente em situações excepcionais – conforme os artigos 173 e 174 (BRASIL, 1988).

Conforme se observa no artigo 170, inciso IV, da Constituição de 1988, um dos princípios basilares da economia brasileira é a busca pela livre concorrência (BRASIL, 1988). O constituinte originário já antevia que em uma economia capitalista deve prevalecer a competição entre os sujeitos de Direito Econômico, limitada pelos princípios da ideologia constitucionalmente adotada.

A livre concorrência que, pela primeira vez tornou-se princípio expresso da Ordem Econômica Constitucional, no artigo 170, inciso IV (BRASIL, 1988), foi claramente prevista como instrumento para garantir a todos existência digna, como ensina Forgioni (2012):

O texto da Constituição de 1988 não deixa dúvidas quanto ao fato de a concorrência ser, entre nós, meio, instrumento para o alcance de outro bem maior, qual seja, “assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social”. José Alexandre Tavares Guerreiro, mesmo antes do advento da Constituição de 1988, já via a proteção da concorrência como serviçal de um bem maior, o interesse coletivo, de ordem pública. A disciplina da concorrência, no Brasil, surge, como anotamos no segundo capítulo, em contexto de proteção da economia popular (cf. Decreto-lei 869, de 1938, e Decreto-lei 7.666, de 1945), o que, sem sombra de dúvidas, já lhe atribui caráter instrumental, ainda que vinculado à economia popular e ao consumidor. O caráter instrumental da proteção da concorrência permanece na atual Constituição, que manda reprimir o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados e à eliminação da concorrência (art. 173, § 4º), em atenção ao princípio da livre concorrência (art. 170, IV). Ordena, também, que seja reprimido o aumento arbitrário de lucros (art. 173, §4º), conforme o princípio da defesa do consumidor (art. 170, V). Essa proteção, entretanto, vai inserta no fim geral e maior, em obediência ao caput do art. 170 e ao art. 3º. (FORGIONI, 2012, p. 186).

Assim, a concorrência constitui instrumento para assegurar a existência digna, nos ditames da justiça social, a proteção dos interesses da coletividade e da ordem pública e acarreta a proteção dos demais princípios, objetivos e fundamentos da Constituição Federal de 1988.

Impende notar que, a ideia de livre concorrência deve ser dissociada da percepção de igualdade entre competidores. A igualdade diz respeito às condições de atuação no mercado. Na esfera tributária, se extrai da livre concorrência o dever do Estado de tratar com igualdade de condições todos os agentes econômicos. Para que isto ocorra não basta a existência de uma vantagem fiscal por si só, mas que o beneficiado se valha de comportamentos e esforços para obter ganhos e alcançar a máxima eficiência da sua atividade.

Brilhante exemplo dessa relação entre tributação e livre concorrência faz parte do estudo aqui analisado: a utilização da legislação tributária por agentes econômicos com o fito de operar com custos menores.

Assim, a elisão tributária seria uma espécie de direito subjetivo público do particular perante a ação estatal de tributação advindo da autolimitação do Estado ao formular o ordenamento jurídico. Tratar-se-ia, portanto, de um direito legítimo de buscar elidir a norma e economizar tributos dentro dos estritos parâmetros legais, valendo-se, por exemplo, de um planejamento tributário diferenciado à luz da ausência de disposições legais aplicáveis ou de sanções para tal comportamento.

Não se trata aqui de um comportamento anticoncorrencial tributário, na medida em que o pagamento do tributo continua sendo realizado, mas de medidas interpretativas da legislação fiscal que permitem, aos particulares, no campo da licitude, escolher a melhor forma de conduzir seus negócios de modo a buscar os melhores resultados econômicos. O modelo de desenvolvimento econômico e social escolhido pelo constituinte originário atribuiu, à iniciativa

privada, papel de destaque na condução da dinâmica do referido desenvolvimento com a geração de emprego e renda.

Dessa forma, os problemas do mercado não devem ser resolvidos com a sua invalidação, mas com o acesso para melhor execução. Daí a importância das disposições políticas e sociais.

Não há impedimento para, buscando a manutenção da concorrência, que o Estado crie obrigações no interesse de fiscalização e do bloqueio às atividades ilícitas e que repercutem na sonegação fiscal. Mas há que se lembrar da previsão constitucional da proteção à ordem econômica, evitando a prática de atos desproporcionais, que possam provocar o movimento contrário, qual seja, a ofensa à livre concorrência.

3 ECONOMIA FISCAL E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

De forma breve, o planejamento tributário lícito, chamado de elisivo, consiste na adoção de procedimentos permitidos pelo ordenamento jurídico para estruturação do seu negócio com o principal propósito de reduzir a carga tributária – mas que fique claro, não o único. Tal prática pode ser desconsiderada pelo Fisco quando descumprido o seu pressuposto de validade, qual seja a licitude na operação, o que pode configurar evasão fiscal.

Tema central deste trabalho, o direito ao planejamento tributário é colocado em discussão, considerando-se, a priori, as seguintes perspectivas: o planejamento tributário ou fiscal, lícito, como direito do contribuinte; a atividade realizada no âmbito de um Estado Democrático de Direito, inserto no sistema capitalista de produção; e o planejamento que leva em conta a realidade brasileira, com sua carga tributária e seu sistema tributário.

3.1 TRIBUTAÇÃO, LIBERDADE E ÉTICA FISCAL

Um ponto central para o estudo da tributação e para a própria existência do Estado Democrático de Direito é entender o porquê de se pagar tributos. A tributação é uma das égides que alicerça o funcionamento da máquina estatal, da economia e da sociedade de modo geral.

A implementação dos direitos fundamentais sociais garantidos na Constituição de 1988 custa caro. Consequentemente, requer financiamento público, em especial por meio do pagamento de tributos para a consolidação de políticas públicas. Destarte, o exercício de direitos pressupõe este alto custo que está intimamente ligado à atividade de tributação. Com isso, na medida em que o Estado proporciona serviços públicos à coletividade, todos os que usufruem desses serviços devem contribuir para seu custeio a partir de sua capacidade contributiva econômica.

Por outro lado, o contribuinte gozaria de um direito de organizar seus negócios visando afastar a tributação por meio de certas estruturas. Ao buscar afastar-se da opção comum à vista de que essa constituiria fato gerador do tributo, tais estruturas alternativas não estariam dentro da hipótese de incidência tributária e, portanto, seria possível economizar tributos ou livrar-se da tributação. Assim, a elisão tributária seria uma espécie de direito subjetivo público do particular perante a ação estatal de tributação advindo da autolimitação do Estado ao formular o ordenamento jurídico.

Como visto anteriormente, a Constituição Federal prevê, em seus artigos 170 e seguintes, a livre iniciativa econômica e a livre concorrência, direitos fundamentais que

permitem, aos particulares, no campo da licitude, escolher a melhor forma de conduzir os seus negócios de modo a buscar os melhores resultados econômicos (BRASIL, 1988). O modelo de desenvolvimento econômico e social escolhido pelo constituinte originário atribui, à iniciativa privada, papel de destaque na condução da dinâmica do referido desenvolvimento com a geração de emprego e renda. Percebe-se que a tributação é um instrumento acolhido na Carta Magna para direcionar a conduta dos particulares para atingir os objetivos da República Federativa do Brasil previstos no artigo 3º.

A livre iniciativa, assim, apoiada no direito fundamental da liberdade insculpida no inciso II do artigo 5º da Constituição Federal (BRASIL, 1988), garante o referido direito fundamental ao contribuinte de, dentro do campo da licitude, escolher a melhor forma de conduzir os seus negócios, incluindo a busca pela prática de atos ou negócios jurídicos que resultem em menor carga de tributação ou mesmo em não tributação.

Ou, como conclui Gomes (2021):

Resulta inexorável o reconhecimento de que a livre iniciativa, por diversos motivos já abordados, afigura-se como direito fundamental do cidadão contribuinte e dos agentes econômicos, oponível ao Estado e também aos demais agentes atuantes no campo econômico, quer seja e razão de assegurar o direito ao desempenho de uma atividade econômica, que seja por titularizar o agente econômico do direito de organizar essa atividade da forma que melhor lhe aprouver na busca da eficiência (autonomia privada) do empreendimento, devendo obediência sempre aos ditames da licitude e da legalidade. (GOMES, 2021, p. 38).

Deve-se considerar, nesse sentido, que a própria Constituição, reconhecendo os princípios da ordem econômica, também reconhece ser possível o uso da liberdade para que se diferencie e destaque o agente econômico e, assim, possa maximizar seus ganhos. O reconhecimento de tal liberdade está assente mesmo na existência de um mercado econômico (LOBO, 2017).

O tributo representa um custo como qualquer outro e por isso mesmo é um fator importante nas escolhas relativas à atuação econômica. Assim, não deixa de ser um objetivo empresarial reduzir a carga fiscal incidente, desde que seja legalmente possível. Por essa razão, defende Martha Leão que a escolha da forma de agir para não pagar ou diminuir o dispêndio com tributos, de acordo com a não ocorrência do fato gerador ou a sua ocorrência de forma menos onerosa, é direito constitucional que se confunde com o próprio motivo que conduz a tal atitude, sendo plenamente possível, portanto, a motivação estritamente tributária (LEÃO, 2017).

Surge, então, um ponto importante do estudo: a dicotomia entre a necessidade arrecadatória do Estado e a liberdade do indivíduo de auto-organização. Neste contexto, quando se leva o assunto ao campo da ética, percebe-se dois vieses a serem considerados: o do Estado ou público e o do contribuinte ou privada. Este é responsável pelo pagamento dos tributos de acordo com a sua capacidade de contribuição. Já a ética fiscal do Estado relaciona-se com a ideia de liberdade e igualdade no exercício de suas funções de legislar, julgar e aplicar a legislação tributária.

Sobre esse aparente confronto, Pizolio (2004) explica:

A solução, parece-nos, haverá de se dar pela composição dos referidos princípios constitucionais – composição somente possível mediante a análise do caso concreto e com obediência ao devido processo legal, no que se refere ao procedimento de descon sideração do negócio jurídico – de forma que, em dada situação, impor-se-á o prestígio aos cânones da legalidade e da segurança jurídica, hipótese na qual a aplicação da norma geral antielisão revelar-se-á inconstitucional; ao passo que, em outra situação, será dada prevalência aos princípios da isonomia, da capacidade contributiva e da solidariedade social, na qual a aplicação da norma poder-se-ia dar sem macular a integridade do sistema constitucional. (PIZOLIO, 2004, p. 157).

3.2 BOA-FÉ E A LIBERDADE ECONÔMICA NA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA

Ainda que não seja uma inovação jurídica, a boa-fé sempre foi importante para verificar o comportamento ético das partes. A boa-fé objetiva foi incorporada ao Código Civil de 2002, tendo sua primeira aparição no artigo 113 (BRASIL, 2002a). O artigo, posteriormente modificado pela já mencionada Lei n. 13.874/19, assevera que “Os negócios jurídicos devem ser interpretados conforme a boa-fé e os usos do lugar de sua celebração” (BRASIL, 2019a). Tanto no art. 113 do Código Civil quanto na LLE percebe-se a mesma lógica em relação à boa-fé: valorizar as relações entre os particulares que terão maior autonomia nos seus negócios e menor intervenção estatal.

Quando se leva o assunto para a esfera tributária, sabe-se que a relação jurídica entre o Estado e o contribuinte prescinde de segurança jurídica, não prevista expressamente no ordenamento jurídico, mas positivada em razão de tantos outros princípios constitucionais propensos a resguardar os direitos do contribuinte, como a legalidade, a anterioridade e outros.

A propósito, a segurança jurídica é um dos principais pilares à disposição dos contribuintes contra o arbítrio estatal, impedindo que haja surpresa na tributação.

Neste diapasão, Segundo (2009) afirma:

A garantia constitucional do princípio da propriedade privada impõe a existência do tributo, mas impõe também limitações ao exercício do poder de tributar. Assim é que,

além das limitações constitucionais ao poder de tributar, já de todos conhecidas, expressamente estabelecidas no texto da Constituição, podem ser enunciadas outras limitações, que neste se encontram explícitas. Entre estas, a garantia de que as autoridades da Administração Tributária não podem interferir na gestão das empresas, determinando o que estas podem e o que não podem fazer; o que é necessário e o que não é, para influir, com tais interferências, na formação de relações tributárias. (SEGUNDO, 2009, p. 137).

Seja no Direito Privado ou no Público, a proteção da confiança, das expectativas criadas e do respeito à lealdade se apresenta como valioso estabilizador do sistema. Na seara tributária a boa-fé objetiva tem caráter fundamental, face ao impacto social, econômico e financeiro que uma mudança de entendimento do Poder Público tem o condão de causar no patrimônio e na liberdade do contribuinte (CARRAZZA, 2013). Ora, a boa-fé ressalta o dever de confiança e, nesse sentido, também a confiança do contribuinte de que seus atos não serão mitigados sem prévia motivação legal.

Dentre as violações à boa-fé objetiva, e que eventualmente vêm a ser levantadas em matéria tributária, está o abuso de direito. Paulo Nader define o abuso de direito como espécie de ato ilícito, que, pressupondo a violação de direito alheio, dá-se mediante conduta intencional exorbitante do regular exercício de um direito subjetivo (NADER, 2016). No mesmo sentido, Silvio Rodrigues leciona que sua ocorrência se dá quando o agente, ao atuar dentro das prerrogativas concedidas pelo ordenamento jurídico, não considera a finalidade social do direito subjetivo, causando dano a outrem (RODRIGUES, 2003). Note-se que a noção de abuso de direito está intimamente ligada à ideia de lesão.

Paulo Ayres Barreto entende pela impossibilidade de alçar a teoria do abuso do direito à qualidade de princípio regulador da relações jurídico-tributárias, não havendo como negar que um negócio jurídico estruturado e fundamentado na legislação que venha a reduzir ou eliminar a incidência tributária, além de sempre agregar utilidade ao exercente do direito, isto é, beneficiar a si, não tem a finalidade de causar prejuízo a ninguém. Ressalta, ainda, que, no Direito Tributário, onde há claro esforço para reduzir vaguidades, eliminar incertezas e fugir dos tipos abertos e dos conceitos indeterminados, as concepções de abuso de direito e abuso de formas causam um desajuste sistêmico (BARRETO, 2016).

A presunção de boa-fé é fruto do Estado Democrático de Direito, necessária nas relações mantidas pela Administração Tributária, tendo a função de nortear todas as possibilidades de interação entre os sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária. A boa-fé deve ser presumida e a má-fé comprovada. Não há espaço para a presunção da má-fé, que só reforçaria o ambiente de insegurança jurídica e de litigiosidade tributária, em clara ofensa a

princípios outros, tais como a moralidade administrativa e a confiança, indispensáveis para uma atuação estatal íntegra, confiável e justa (MENEZES, 2016).

No âmbito das relações jurídico-tributárias pode-se dizer que a vontade de economizar tributos (vontade subjetiva) não possui qualquer relevância para a análise da existência do negócio jurídico. Entretanto, esta mesma vontade pode ter relevância no aspecto da validade. Neste que cuida da vontade objetiva, relacionada, pois, aos elementos constitutivos do negócio jurídico, a vontade de economizar tributos somente será parte quando for expressamente destacada como motivo determinante para a realização do negócio.

Por isso, Rodrigo de Freitas defende a impossibilidade de invalidação da economia tributária por si só, interpretando-a como motivo determinante para a realização de um negócio jurídico, sob o risco de se estar utilizando da finalidade arrecadatória para interpretar os institutos de Direito Privado. Assim, pode-se afirmar que a interpretação teleológica em Direito Tributário não pode ser balizada pelo interesse de economizar tributos (FREITAS, 2010).

O ônus da prova de que o contribuinte infringiu a legislação tributária é sempre do Estado, representado por sua autoridade fiscal; exceto quando existir inversão expressa em lei, cabendo ao contribuinte comprovar que não praticou ato infracional. E, ainda que existente, o que se inverte é somente o ônus da prova da existência da conduta infracional, persistindo, à Administração, o dever de produzir documentos outros, caso tenha a pretensão de recusar ou desqualificar a prova trazida pelo contribuinte; muito embora, na prática, o que se percebe é a tendência de a Administração atribuir exclusivamente ao sujeito passivo o dever de demonstrar que está agindo de boa-fé (MENEZES, 2016).

O exame da conformação da conduta do contribuinte à boa-fé objetiva se apresenta como mecanismo de aferição de eventual ilicitude, única hipótese na qual haverá condição de se iniciar um procedimento visando desconsiderar a estrutura negocial apresentada. Frise-se que tal exame de conformação à boa-fé objetiva dever ser realizado de forma individualizada para o caso em apreço, de forma que se possa fixar qual seria a conduta esperada. Somente na hipótese de verificada desconformidade entre a atuação do sujeito passivo e o comportamento esperado, pautado na boa-fé, é que se evidenciará a ocorrência ou não de conduta ilícita. De modo que apenas quando implicar em economia indevida de tributos há a possibilidade de desconsideração de respectivo negócio jurídico (RUBINSTEIN, 2008).

Como bem destacado por Martha Leão, em um sistema econômico com fundamento em princípios como livre iniciativa, livre concorrência e a própria propriedade privada, é imprescindível que fatores que impliquem em incertezas capazes, inclusive, de prejudicar a

expansão empresarial, sejam afastados, devendo-se, assim, eliminar exatamente a situação oposta, ou seja, a insegurança jurídica (LEÃO, 2017).

3.3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: CONCEITOS, FUNDAMENTOS E LIMITES

3.3.1 Conceitos

O tema do planejamento tributário reúne aspectos de relevância econômica, jurídica e política. Não se pode desconsiderar que a discussão sobre o assunto apresenta uma visão, não única, que envolve a própria concepção que se tem do Estado e do relacionamento entre ele, a sociedade civil e os indivíduos.

O objetivo do planejamento é o de evitar, reduzir ou postergar o ônus econômico advindo dos tributos, mas não somente deles, e sim o de toda a carga tributária relacionada, como, por exemplo, juros e multas fiscais provenientes do inadimplemento da obrigação tributária, seja ela principal ou acessória. As condutas devem ser revestidas de forma jurídica e visam o fato econômico, conquanto possam ou não objetivar também o fato jurídico (NOGUEIRA, 2016).

Segundo Crepaldi (2017), o planejamento tributário seria o mesmo que elisão fiscal, algo preventivo, dentro da estrita observação da legislação brasileira vigente e visaria encontrar mecanismos que permitiriam diminuir desembolsos financeiros com pagamentos de tributos. Chaves (2017, p. 3), por sua vez, defende que “[...] planejamento tributário é o processo de escolha de ação, não simulada, anterior à ocorrência do fato gerador, visando direta ou indiretamente à economia de tributos”.

Mesmo não existindo uma uniformidade terminológica na doutrina, a elisão fiscal é conhecida majoritariamente como o conjunto de procedimentos lícitos com a finalidade de economia do ponto de vista tributário. Impende se atentar que o planejamento tributário pode se dar antes ou mesmo depois do fato gerador. Tanto a atividade do planejamento quanto o seu resultado podem ser lícitos ou ilícitos. Logo, a elisão fiscal não deve ser confundida com o próprio conceito de planejamento tributário, pois este pode se dar de forma lícita ou ilícita.

Talvez a definição mais adequada com a qual tenho me deparado seja a dada por Hugo de Brito Machado Segundo quando este diz:

É a atividade de examinar as formas pelas quais uma atividade econômica pode ser desenvolvida, e escolher a que se mostre mais vantajosa do ponto de vista tributário. A expressão planejamento tributário pode designar essa atividade e pode também

designar o resultado da mesma. O planejamento tributário pode ser lícito ou ilícito. (SEGUNDO, 2009, p. 78).

No caso do planejamento tributário, se a atividade ou o resultado dela redundar em atos lícitos, estaria configurada a elisão fiscal. Em sentido contrário, evasão fiscal. Por meio do mecanismo da elisão fiscal o contribuinte busca uma outra forma de exteriorização do resultado econômico desejado, aproveitando-se da possibilidade legal de utilização de alternativas válidas. Os meios são lícitos e adequados aos atos realizados, ou seja, existe uma correlação entre a forma do ato e o seu conteúdo.

Assim, havendo várias possibilidades de se formalizar um determinado negócio, o contribuinte, atento às normas tributárias, escolhe a que mais lhe convém dentro das alternativas legais existentes. Ele é livre para analisar a legislação tributária e procurar suas lacunas e falhas para, aproveitando-se delas, movimentar seu negócio e diminuir sua carga tributária.

A evasão, por sua vez, é expressão usada muitas vezes com o mesmo sentido de fraude, pois em ambos os casos o objetivo final é o de pagar menos tributo que o devido; há má-fé deliberada e existem ações marcadas por simulação e sonegação.

Sabe-se que toda classificação depende de critérios e do ponto de vista do observador. Em todos os casos, a classificação é imperfeita e subjetiva, pois importa restrição da realidade e depende de juízos valorativos na análise efetivada. Contudo, o objetivo da análise ora apresentada é meramente didático, a fim de mostrar aspectos do fenômeno em sentido amplo.

3.3.2 Fundamentos

Segundo Sacha Calmon Navarro Coelho, apesar de não haver clara disposição sobre o planejamento tributário, o que é ou não planejamento tributário ou como fazê-lo ou normas específicas a respeito, a Constituição Federal garante o direito ao planejamento tributário ao permitir que o contribuinte se organize para, por meio de atos e negócios jurídicos lícitos, buscar a menor carga tributária ou mesmo a não sujeição à tributação, cujas garantias são a legalidade tributária, a indelegabilidade da competência tributária, a livre iniciativa, o direito fundamental de liberdade, a capacidade contributiva e a separação de poderes (COELHO, 2004).

Tais garantias impedem, por exemplo, qualquer discricionariedade por parte do Fisco e que seja exigido algo não previsto em lei, permitindo que os particulares escolham a melhor forma de conduzir os seus negócios, no campo da licitude, de modo a buscar os melhores resultados econômicos, inclusive a prática de atos ou negócios jurídicos que resultem em menor tributação.

No Brasil a regra geral é a aplicação do conceito clássico de legalidade, no qual ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei – artigo 5º, inciso II da Constituição Federal (BRASIL, 1988). No campo da ordem tributária a Constituição é mais categórica, não deixando margem para interpretações permissivas, razão pela qual é a lei que dá origem aos critérios da norma jurídica de incidência tributária – artigo 150, inciso I (BRASIL, 1988). Assim, não há espaço para instituição de obrigações em matéria tributária senão por via de lei.

Destarte, o fundamento jurídico do planejamento tributário é a base oferecida pelo ordenamento jurídico para sua prática. Analisando a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional (CTN), observa-se que o planejamento tributário tem efetivo fundamento jurídico, principalmente nas garantias concernentes à livre iniciativa econômica, no princípio da legalidade em geral e no princípio da legalidade tributária.

Contudo, um planejamento tributário não pode ser feito de qualquer forma. Ele deve ser lícito, além de legal. O contribuinte, então, busca uma outra forma de exteriorização do resultado econômico desejado, aproveitando-se da possibilidade legal de utilização de alternativas válidas. Os meios são lícitos e adequados aos atos realizados, ou seja, existe uma correlação entre a forma do ato e o seu conteúdo, não ocorrendo uma distorção ou dissimulação da realidade jurídica.

Isso quer dizer que, em havendo várias possibilidades de se formalizar um determinado negócio, o contribuinte, atento às normas tributárias, escolhe a que mais lhe convém dentro das alternativas legais existentes. Ele é livre para analisar a legislação tributária e procurar lacunas e falhas para, aproveitando-se delas, diminuir sua carga tributária.

3.3.3 Limites

Como explanado, somente será admitido o planejamento tributário proveniente de atos lícitos, configurando a elisão fiscal. Entretanto, diante de um determinado caso concreto, concluir se se está ou não perante uma hipótese de elisão fiscal com proteção no ordenamento jurídico não é uma tarefa simples, pois acaba remetendo para o campo do subjetivismo.

Não basta a operação ser lícita, pois a licitude é item imprescindível, caso contrário se estaria perante uma situação de evasão fiscal. O grande debate é sobre a eficácia ou a ineficácia. Daí não ser possível responder, em abstrato, se determinada conduta do pagador de tributos estará ou não protegida pelo Fisco, porque é ele quem o dirá.

Como diz Greco (2019):

Não existem produtos, existem casos. Não existem teses de planejamento, existe determinada situação individual e cada uma se submeterá a uma série de avaliações a partir de múltiplos critérios de relevância que permitirão chegar a mais de uma solução. (GRECO, 2019, p.).

A questão, então, é saber em quais situações o contribuinte verá os efeitos tributários garantidos serem oponíveis ou não ao Fisco. E mais: como separar a subjetividade da insegurança jurídica se se pode enxergar uma realidade que comporta mais de uma perspectiva?

Primeiro há que se voltar ao que foi dito antes, pois não existe, no nosso ordenamento jurídico, qualquer norma regulamentadora do planejamento tributário ou exigência sobre a existência de uma razão extratributária para a validade dos negócios jurídicos.

Assim, a utilização do propósito negocial, por exemplo, como fundamentação para desconsideração de atos jurídicos, carece de rigor técnico. Ora, ao afirmar que os ilícitos, por completa ausência de previsão legal, não podem ser apreciados segundo critérios subjetivos, emocionais ou sob qualquer outro viés, que não o jurídico, não haveria razão para aceitar que a motivação tributária do contribuinte seja apta a definir a validade ou invalidade do negócio jurídico.

Tal entendimento só seria possível para aqueles que adotam a interpretação econômica do direito, que não é o caso. A interpretação segundo a realidade econômica parte do pressuposto de que o fato previsto na norma de incidência é, antes de tudo, um mero fato e não essencialmente um fato ou negócio jurídico. A doutrina majoritária, porém, afasta a possibilidade de utilizar-se de tal forma de interpretação em razão dos princípios da legalidade estrita e da segurança jurídica.

Ives Gandra da Silva Martins assevera que a interpretação econômica acaba por acrescentar um conteúdo normativo não previsto na norma de incidência. Embora toda a norma tributária incida necessariamente sobre uma realidade econômica, tal realidade já foi idealizada pelo legislador ao produzir a norma. Assim, ao se considerar, na interpretação, um critério econômico externo, estar-se-ia adicionando novo comando legal à norma tributária, em ofensa aos princípios da legalidade estrita e tipicidade fechada. Conclui o citado autor, portanto, que a interpretação econômica não foi hospedada pelo direito brasileiro, sendo, ademais, técnica impertinente aos sistemas em que a lei é a fonte primeira do Direito (MARTINS, 1998).

Desse mesmo modo, sustenta Luciana Amaro não ser aceitável supor que o legislador tributário, ao mencionar na norma de incidência, por exemplo, o negócio jurídico da compra e venda, ignore a existência da promessa de compra e venda, da locação, da cessão de direitos do

promitente comprador e outros. Se fosse permitido, ao intérprete, pesquisar o conteúdo econômico de determinado negócio jurídico, para, em vista da similitude do conteúdo econômico de outro negócio jurídico, estender para o primeiro a regra do segundo, o fato jurídico tributário deixaria de corresponder à hipótese prevista na norma, violando o princípio da reserva legal e tributando-se por analogia com base na razão econômica (AMARO, 1999).

Assim, tratar o assunto de forma subjetiva e admitir que a motivação do agente seria capaz de ensejar a incidência da norma tributária, parece absurdo. Até mesmo porque a hipótese de incidência é que dará origem ao fato jurídico tributário que deve, por meio de mandamento constitucional, ser previsto em lei. Sendo assim, não existe, no nosso ordenamento jurídico, qualquer norma tributária que indique como um dos aspectos da hipótese de incidência ou que tenha introduzido, como fato jurídico, a motivação do contribuinte.

Vale lembrar que a obrigação tributária surge quando ocorre o fato jurídico-tributário que se dá quando um fato preenche as mesmas características da hipótese de incidência descrita na norma geral e abstrata. Dessa forma, o crédito tributário em favor do Fisco nasce tão somente após a ocorrência do fato jurídico-tributário. Não seria possível, ao Fisco, perseguir um crédito que não existe.

Estabelecer critérios para os limites do planejamento tributário não é tarefa fácil, mesmo porque um planejamento tributário é totalmente diferente de outro, mas é inaceitável que a intenção do agente de reduzir a carga tributária seja o único ou o principal elemento capaz de macular um negócio jurídico. Pensar dessa forma vai contra o exercício da liberdade econômica, que, em última análise, permite que as partes tenham, como motivação de um negócio jurídico, qualquer finalidade ilícita, inclusive a economia tributária.

Assim, em razão dos princípios da legalidade e da segurança jurídica, o fato de se realizar um negócio com a finalidade de economizar tributos não tem o condão de instaurar automaticamente a revisão do lançamento ou a desconsideração de um planejamento tributário; condutas que somente estariam autorizadas caso se comprovasse, por meio de outros elementos jurídicos, a ocorrência ilícita de fraude ou simulação.

Entende-se, assim, que qualquer conflito em algum caso de planejamento tributário, verificando a ocorrência ou não de ilícito, deve ser fundamentado em bases jurídicas que justifiquem a aplicação da norma tributária. Assim, a incidência da norma jurídica requer a verificação da exata correspondência entre a hipótese de incidência e o fato ocorrido no mundo jurídico; somente assim surgirá o fato jurídico, que é o único que interessa ao Direito.

Não se pode admitir que subjetivismos, achismos ou manifestações de riquezas, que não foram previstas pelo legislador como hipótese de incidência de normas jurídicas, sejam

submetidos à tributação sobre a alegação de existência de elementos que sequer jurídicos são. A consideração ou a desconsideração de um planejamento tributário deve, então, atentar-se a um rigor técnico e à previsão de lei.

Com base nos objetivos da República insertos no artigo 3º da Constituição Federal, que tratam do desenvolvimento econômico e social do País, juntamente com outros dispositivos estudados e que compõem os princípios da autonomia federativa, da igualdade, da capacidade contributiva, da propriedade e da legalidade, a conclusão não pode ser outra senão a de atribuir ao legislador a faculdade de, no exercício da sua competência, editar ou não leis para instituir, modificar ou extinguir tributos.

Quanto à atuação do Fisco, há que se lembrar da sua atividade fiscalizatória ou julgadora quando se fala do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), não sendo, portanto, legislativas. De modo que não cabe a eles requalificar negócios jurídicos, tendo em vista que o comando constitucional é de tão somente executar as leis estabelecidas pelo legislador. Fato é que o contexto do planejamento tributário como algo lícito, não simulado e antes do fato gerador existe há mais de 600 anos na história do mundo ocidental. O debate hodierno é permeado pela dualidade fato gerador e finalidade.

Há quem entenda que o exercício da liberdade individual para montar uma razão extra tributária não justifica o motivo exclusivo de pagar menos tributo¹⁴. Não é o caso do presente trabalho.

¹⁴ A título de curiosidade, em sua obra, Greco (2019) menciona a história de Bártolo de Sassoferrato – que viveu entre 1320 e 1360 aproximadamente. Transcrevo alguns trechos: “BÁRTOLO relata em seu *consilium* 135 que determinada Comuna (que, na Idade Média, era formada fundamentalmente pela praça do mercado e pelas casas à sua volta) passou a cobrar uma taxa de todos os mercadores que iam para o local negociar seus produtos. Algo como um tributo pelo uso do solo municipal; não se discutia naquela época se era taxa ou imposto, não existia esse refinamento conceitual. Então surgiu a seguinte situação concreta: uns caçadores que iam para o mercado vender peles de animais, quando chegavam na praça, ao invés de colocá-las no chão, carregavam-nas nos braços e diziam: ‘como não coloquei a pele no chão não devo pagar a taxa, pois não usei o solo’. Em termos atuais seria algo como ‘não pratiquei o fato gerador, assim não tenho de pagar a taxa’. Trata-se de fato ocorrido no século XIV e que hoje seria visto como nítido modelo de ‘planejamento tributário’ na visão clássica da figura, porque é lícito carregar a pele nos braços ao invés de colocá-la no chão, conduta que é realizada antes do fato gerador (a pele não encostou no chão) e sem nenhum tipo de engano, fraude ou simulação. [...]. Interessante é ler a resposta que BÁRTOLO dá ao caso concreto. Seu comentário é de a taxa ser devida, porque embora o caçador não coloque fisicamente a pele no chão, no solo da praça, ele estava ali para comercializá-la; e se esta era a razão e a finalidade da sua presença, então a taxa era devida. Uma resposta que se fosse dada hoje, talvez fosse acoimada de prestigiar a ‘interpretação econômica’, com todos os adjetivos depreciativos, que, por vezes, a cercam. Vejam que exemplo interessante para ilustrar a diversidade de respostas possíveis à vista dos denominados formalismo e radicalismo fiscal. Para o formalismo se a pele não encostou no chão, não há fato gerador; para o realista, se a finalidade da sua presença na praça era comercializar, então a taxa era devida. Esta tensão entre formalismo e realismo aparece em grande parte dos debates que envolve o planejamento tributário. Não há dúvida de que alguém poderia arguir que seria o caso de verificar a extensão da previsão contida na hipótese de incidência da norma, mas isto não afasta o problema, pois a cobrança era pelo uso do solo para fins de comercialização. Daí a dificuldade: uso do solo afere-se objetivamente e finalidade é algo que se afere subjetivamente. A pergunta crucial é: qual das duas perspectivas predomina? O caçador sustentava ser o uso porque não encostou no chão e a Comuna sustentava ser a finalidade porque estava ali para comercializar. [...]. Este é o debate. Diante de determinada reorganização societária o que

Viu-se que o ordenamento constitucional garante uma liberdade para o contribuinte na hora de organizar os seus negócios, de modo a pagar o menor tributo lícitamente possível. Tal liberdade existe, mas o ponto é saber se a simples existência da liberdade é suficiente para justificar a substituição jurídica, tendo em vista a atuação, de certa forma, autoritária e, sobremaneira, reducionista da atuação estatal.

Assim, qualquer ato normativo que pretenda tornar ilegal a realização de planejamento tributário, isto é, a escolha de certa atividade ou operação que tenha como finalidade a economia de tributos, contraria a Constituição, violando garantia por ela assegurada.

3.3.3.1 Normas antielisivas

As normas gerais antielisivas, em suma, buscam combater práticas elisivas que, embora lícitas, passam a sofrer os efeitos da tributação, impedindo a obtenção da vantagem fiscal. Não se está diante de uma norma que pretenda proibir ou desencorajar a prática de atos ilícitos, mas controlar quem queira reduzir a carga tributária através de uma conduta lícita.

Nesse contexto, imprescindível analisar o parágrafo único do artigo 116 do CTN, que, na verdade, pressupõe o grande cerne em torno do planejamento tributário, pois prevê a possibilidade de descon sideração de atos ou negócios jurídicos, por parte da autoridade administrativa, realizados com o intuito de dissimular a ocorrência de fato gerador ou a natureza constitutiva da obrigação tributária. Assim está transcrito no referido artigo:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

[...]

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá descon siderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (BRASIL, 2001).

Tal norma não estava inserida originariamente no Código Tributário Nacional de 1966 (BRASIL, 1966), tendo sido incluída pela Lei Complementar n. 104, de 2001 (BRASIL, 2001) com o fito de combater o planejamento tributário.

Consoante se depreende da parte final do dispositivo, é necessária a existência de uma lei ordinária regulando o procedimento para se descon siderar os atos ou negócios jurídicos praticados de forma simulada, o que ainda não foi feito, trazendo à baila ineficiência técnica.

temos de procurar como elemento relevante? Temos de olhar com os olhos do caçador que não encosta a pele no chão ou com os olhos da Comuna que vê o comércio ser realizado?”.

Ainda, em momento algum tal disposição prescreve sobre a impossibilidade de realização de planejamentos tributários com a finalidade exclusiva de reduzir os encargos fiscais. Busca-se, com o regramento, desconstituir o ato aparente e tributar o dissimulado (efetivo), visto que para o direito tributário o que tem relevância é o que efetivamente ocorreu no campo fático.

Por muito tempo, doutrinadores questionaram e atribuíram diversas finalidades ao parágrafo único do artigo 116 do CTN. A jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes já se manifestou em algumas oportunidades no sentido de que o parágrafo único do artigo 116 do CTN não é aplicável por falta de regulamentação legal. Assim é a ementa:

IPI. DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS. O dispositivo previsto no parágrafo único do artigo 116 do CTN, com a redação dada pela LC nº 104/2001, reveste-se de eficácia limitada, ou seja, dependia à época da ocorrência dos fatos geradores alcançados pelo lançamento de ofício, da existência de norma integradora que lhe garantisse eficácia plena. Inexistente esta à época dos fatos o lançamento padece de falta de suporte legal para sua validade e eficácia. (BRASIL, 2006).

A parcela majoritária da doutrina entende que a referida norma se trata de uma verdadeira norma antielisiva em razão do previsto na exposição dos motivos da LC n. 104/2001, que assim dispõe:

6. a inclusão do parágrafo único ao artigo 116 faz-se necessário para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita a autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos com finalidade de lesão, constituindo-se dessa forma, em instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito. (BRASIL, 2001).

Quem coaduna com essa corrente, como Ives Gandra da Silva Martins, entende que a norma, pelo seu caráter antielisivio, que tende a reprovar institutos lícitos, seria inconstitucional justamente por ferir o princípio da legalidade.

Ora, admitir que o agente fiscal possa desconsiderar uma operação legítima, praticada pelo contribuinte por entendê-la como a solução mais eficiente, do ponto de vista econômico empresarial, apenas porque, para o fisco o melhor seria que o contribuinte tivesse praticado uma outra operação que garantisse aos cofres públicos maior arrecadação, é gerar, permanentemente, a insegurança jurídica. É fazer com que o contribuinte viva em constante estado de incerteza, podendo ser surpreendido, a qualquer tempo, durante o lapso decadencial - ou além dele - pela desconsideração de seus atos fundada em mero palpite da fiscalização, em violação manifesta a estabilidade das relações jurídicas e da ordem social e econômica, queridas pela lei Suprema, a julgar pelas normas nela plasmadas. [...]. O certo é que a segurança jurídica impõe o texto da Lei como única fonte do direito, nos limites da Constituição,

como determinante das hipóteses de imposição, e não a vontade ou a exegese - quase sempre *pro domo sua* - do Governo para afastar a lei aplicável e determinar que outra deve ser aplicada ao caso concreto. (MARTINS, 1998, p. 120-134).

Por outro lado, há os que defendem a constitucionalidade da referida norma, como Greco (2019). A interpretação da expressão ‘finalidade de dissimular’ deve compreender atos lícitos e ilícitos que tenham, como objetivo, disfarçar atos enquadrados como hipóteses de incidência de norma tributária.

Apesar de tais correntes, há ainda os que defendem a ideia de que o referido dispositivo se apresenta como verdadeira norma antievasiva, tendo em vista que as normas gerais antielisivas não tratam de atos simulados, mas sim de atos lícitos e permitidos pelo sistema normativo.

Assim, o fato de a exposição de motivos fazer referência ao combate à elisão tributária, através da desconsideração de planejamentos tributários praticados com base no abuso de direito e abuso da forma, tem-se, como norma cogente, apenas o parágrafo único do artigo 116 do CTN, que autoriza tão somente a desconsideração de planejamentos praticados com o intuito de dissimular outro ato ou negócio jurídico.

Dessa forma, eventual dissimulação da ocorrência do fato gerador, por si só, já se caracteriza como ato evasivo e, portanto, ilícito. Não se está diante de planejamento tributário lícito, mas sim de evasão fiscal, cujo próprio ordenamento jurídico, independentemente da referida norma do parágrafo único do artigo 116 do CTN, já cuidou de abolir. Certo é que o normativo inserido no artigo 116 do CTN não traz qualquer referência a um conceito tributário do que deva ser entendido por ‘dissimulação’.

Ainda sobre o tema, importante salientar que, recentemente, em 2022, o Supremo Tribunal Federal (STF) julgou a Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.446, ajuizada pela Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo (CNC), para questionar o parágrafo único do artigo 1º da LC n. 104/2001, que alterou o artigo 116 do CTN (BRASIL, 2022). Para a CNC o efeito prático da norma é a eliminação da possibilidade de os contribuintes fazerem o legítimo planejamento tributário, retirando o incentivo aos modelos de negócios.

A maioria declarou a constitucionalidade da ‘norma geral antielisão’, voltada a combater planejamentos tributários tidos como abusivos pelo fisco. A ministra relatora Cármen Lúcia ressaltou que a referida norma não retira incentivo ou proíbe o planejamento tributário de pessoas físicas ou jurídicas, assentando, em seu voto, que

A norma não proíbe o contribuinte de buscar, pelas vias legítimas e comportamentos coerentes com a ordem jurídica, economia fiscal, realizando suas atividades de forma

menos onerosa, e, assim, deixando de pagar tributos quando não configurado fato gerador cuja ocorrência tenha sido lícitamente evitada. (BRASIL, 2022).

A relatora Cármen Lúcia também faz uma distinção entre elisão fiscal e evasão fiscal. Na primeira, afirma, “[...] há diminuição lícita dos valores tributários devidos”. Na segunda, “[...] o contribuinte atua de forma a ocultar fato gerador materializado para omitir-se ao pagamento da obrigação tributária devida” (BRASIL, 2022). Também ficou estabelecido que a denominação ‘norma antielisão’ é inapropriada, cuidando o dispositivo de questão de norma de combate à evasão fiscal.

De acordo, ainda, com a ministra, o fato gerador ao qual a norma se refere é aquele previsto em lei. A ministra relatora explicou que a autoridade fiscal tem permissão “[...] apenas para aplicar base de cálculo e alíquota a uma hipótese de incidência estabelecida em lei e que tenha se realizado” (BRASIL, 2022).

Dessa feita, não se pode entender o dispositivo em questão como um impeditivo ao planejamento tributário, apesar de, em diversas situações, averiguar-se uma tendência do Fisco nesse sentido. A autoridade fiscal não pode, a seu bel-prazer, desconstituir um planejamento tributário sem a devida comprovação da ocorrência de dissimulação e, em razão da norma de eficácia limitada, em último caso, competirá ao Poder Judiciário definir se houve ou não o referido vício.

Isso significa que a administração tributária, ao invocar o parágrafo único em questão, tem que demonstrar a efetiva ocorrência do fato gerador previsto em lei ou a presença dos elementos constitutivos da obrigação tributária. Além disso, tem que demonstrar a ocorrência de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência desse fato gerador ou a natureza dos citados elementos.

4 DO DIREITO AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

É necessário e também importante que se reforce a ideia tratada neste trabalho de que o direito ao planejamento tributário é o direito ao planejamento tributário ou fiscal lícito, tanto na atividade de planejar quanto no resultado da mesma. Isto porque o planejamento tributário, em sua acepção ampla, pode designar o resultado ou atividade de forma lícita ou ilícita.

4.1 DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE

Os direitos fundamentais do contribuinte estão elencados na Carta Magna, todavia, não estão dispostos em um único Título, a exemplo da grande maioria dos direitos fundamentais que estão no Título II, Dos Direitos e Garantias Fundamentais, do referido diploma. Estão também consubstanciados no Título VI, que trata da Tributação e do Orçamento. Exemplo disso é o rol de direitos positivados no Capítulo I, que trata do Sistema Tributário Nacional (BRASIL, 1988).

4.1.1 Do direito ao planejamento tributário como decorrência do direito ao livre exercício de atividade econômica

A despeito de tantos outros direitos do contribuinte, como o da segurança jurídica, da irretroatividade da norma tributária e da legalidade, cumpre discutir os direitos inerentes ao planejamento tributário. Neste sentido, questiona-se: O que bastaria para assegurar o planejamento tributário e qual seria o seu fundamento?

Como já visto, para que a máquina estatal funcione e cumpra obrigações econômicas e sociais o Estado necessita de recursos, advindos por meio de receitas originárias ou derivadas. Sabe-se que o maior desses recursos é o tributo. Sabe-se também da aversão das pessoas ao seu pagamento, como se fosse uma verdadeira sanção, mesmo que não o seja, conforme definição do artigo 3º do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966).

Talvez tal repulsa seja em razão do complexo sistema tributário brasileiro, sendo que, provavelmente, um homem médio nem saiba o que dá origem ao pagamento de certo tributo, ou seja, o seu fato gerador. Por exemplo, há quem pense que paga o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) para que sejam mantidas ou conservadas vias e estradas, quando, na verdade, todos os impostos são tributos sem contraprestação, isto é, não há uma

destinação legal e determinada acerca da sua arrecadação. Ainda se pode mencionar a carga tributária excessiva, o grande número de leis e as sucessivas transformações da legislação fiscal.

Outra circunstância com a qual o contribuinte esbarra é a burocracia tributária, impactando no resultado final da vida empresarial. A tributação, notoriamente, constitui forma de estimular ou desestimular o comportamento dos contribuintes e a burocracia influencia sobremaneira nesta conduta. Oliveira (2019) retrata isso bem ao questionar se a tributação seria indutor ou obstáculo ao desenvolvimento econômico e assim minucia:

2. Os custos de uma burocracia tributária elevada a ninguém compensa. A burocracia é cara também para o Estado:
 - seja por que ela requer um aparato estatal mais custoso para existir;
 - seja por que, como dito, os custos excessivos para o particular o conduzem à informalidade;
 - seja por que, em razão da existência de uma complexidade que lhe é intrínseca, são abertas brechas que apontam caminhos hábeis a se desincumbir de obrigações. (OLIVEIRA, 2019).

E conclui:

- Se é certo que o aumento do bem-estar de um país depende diretamente do aumento de produtividade de suas empresas, importa reconhecer o denso obstáculo que vem representando não apenas a carga tributária aqui praticada, mas, sobretudo e principalmente, o alto custo decorrente das exigências a título de obrigações acessórias. E por paradoxal que seja, menos produtividade repercute diretamente em menos acesso a uma vida digna, e que constitui exatamente o objetivo final dos direitos sociais. Algo a esse respeito há de ser feito, urgentemente. (OLIVEIRA, 2019).

Diante do exposto, urge a necessidade de se explorar, de forma lícita, todas as opções permitidas para evitar, diminuir ou postergar o ônus fiscal ou tributário. Dentro do campo da licitude é inegável que o contribuinte tem sempre o direito de optar pela forma de desenvolver sua atividade que implica o menor ônus tributário.

Em se tratando de contribuintes/empresários a organização do seu negócio é obrigatória, nos ditames do artigo 153 da Lei n. 6.404/76 (Lei das Sociedade por Ações):

Art. 153. O administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios. (BRASIL, 1976).

Crepaldi (2012) comenta que, antes de ser um direito, uma faculdade, o planejamento fiscal revela-se obrigatório para todo bom administrador. E acrescenta que, no futuro, ações por perdas e danos por parte de acionistas prejudicados pela omissão do administrador em perseguir o menor ônus tributário decorrente de inatividade nessa área poderão vir a acontecer.

A verdade é que ninguém acorda querendo pagar mais tributos. Tão essencial quanto um planejamento econômico, o planejamento tributário é aquele que visa a eficiência em seu campo, tendo em vista um mercado cada vez mais competitivo. A escolha menos gravosa ou onerosa, do ponto de vista tributário, deve ser do cidadão, desde que não viole a lei.

Assim, como visto, encontra-se, no Título VII (Da ordem econômica e financeira), Capítulo I (Dos princípios gerais da atividade econômica), o art. 170, caput, da Constituição da República, que traz um dos fundamentos jurídicos do planejamento tributário, qual seja, o princípio da livre iniciativa. Mais adiante, no inciso IV e parágrafo único do mesmo artigo, vê-se, respectivamente, a livre concorrência e a garantia do livre exercício de qualquer atividade econômica, salvo nos casos previstos em lei. No art. 5º, inciso II da Carta Magna, tem-se o princípio da legalidade e, no inciso XXII do mesmo artigo, a garantia ao direito à propriedade, todos eles como sustentação legal do direito ao planejamento tributário (BRASIL, 1988).

Sobre isto, Hugo de Brito Machado Segundo disserta:

A garantia constitucional do princípio da propriedade privada impõe a existência do tributo, mas impõe também limitações ao exercício do poder de tributar. Assim é que, além das limitações constitucionais ao poder de tributar, já de todos conhecidas, expressamente estabelecidas no texto da Constituição, podem ser enunciadas outras limitações, que neste se encontram explícitas. Entre estas, a garantia de que as autoridades da Administração Tributária não podem interferir na gestão das empresas, determinando o que estas podem e o que não podem fazer; o que é necessário e o que não é, para influir, com tais interferências, na formação de relações tributárias. (SEGUNDO, 2009, p. 137).

Além dos dispositivos constitucionais, o CTN veda a tributação por analogia, insere no art. 108, § 1º (BRASIL, 1966). Esta regra é um reforço ao princípio da Legalidade tributária, haja vista vedar qualquer iniciativa de criação de tributos sem que seja por intermédio de lei. Também é garantia para o contribuinte no que tange a segurança jurídica. Portanto, não cabe, ao aplicador do direito nem ao Fisco, substituir o legislador para afastar a tipicidade tributária. Ou há a subsunção da norma aos fatos ou não há.

Infelizmente, o direito do contribuinte de optar pela forma menos onerosa do ponto de vista tributário nem sempre é respeitado pelo Fisco, que, por vezes, não respeita as normas, importando-lhe o dinheiro a ser arrecadado. Seja como for, o propósito da escolha da forma de exercer as atividades pode ser exclusivamente tributário sem que o direito de fazer tal escolha possa ser negado ao contribuinte.

O direito ao planejamento tributário, como visto, tem seu fundamento jurídico e, mesmo tendo, como propósito primário, a redução da carga tributária, traz, imbuído em seu resultado, outras finalidades, como: maior lucro e competitividade no mercado, amortização de

riscos e impedimento de gastos desnecessários, contribuindo para o desenvolvimento econômico como um todo.

4.2 LIMITES À REALIZAÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Em paralelo às considerações teóricas e limites acerca do direito à economia tributária, existem, ainda, critérios utilizados pelas esferas administrativa e judicial sobre a desconsideração de negócios jurídicos. Dois deles se destacam e merecem análise, sendo o abuso de direito e o propósito negocial.

Para Barreto (2016), embora estranhos ao sistema tributário brasileiro, tais critérios são constantemente levantados quando se discute o tema pelas seguintes razões: “a) embora estranhos ao Direito Tributário, são temas positivados no ordenamento jurídico em outros ramos, sendo relevante a análise de sua aplicabilidade à seara fiscal; b) a ideia de planejamentos tributários realizados com abuso de direito ou de formas jurídicas é levantada na exposição de motivos da Lei Complementar n. 104/2001, que introduziu, no CTN, o parágrafo único do art. 116; c) não é de fácil compreensão os exatos limites normativos desses conceitos e institutos jurídicos; d) são utilizados em alguns outros países com a finalidade de limitar o direito à economia fiscal, não havendo cuidado, por parte dos intérpretes, em avaliar sua aplicabilidade e positivação no ordenamento pátrio; e) o interesse fazendário em estender, o máximo possível, suas alternativas a autorizar a requalificação dos fatos jurídicos tributários” (BARRETO, 2016, p. 197).

A teoria do abuso de direito encontra fundamento no art. 187 do Código Civil e baseia-se no mau uso do direito. Por essa teoria, pela forma como foi exercido o direito, o que era lícito passa a ser ilícito. São condutas que não se adequam ao direito por razões de justiça ou equidade.

Estrella (2007) critica o uso dessa teoria.

Os autores tradicionais questionam: até que ponto pode a Administração Tributária considerar abusiva a forma jurídica adotada numa operação, se esse meio utilizado é perfeitamente autorizado em lei? Qual o critério lógico e objetivo para desconsiderar forma “atípica” ou “mais comum” para o negócio? Essa teoria coloca o direito numa camisa de força. O mundo empresarial, e aí insere-se também a Administração Pública, tem na dinâmica sua principal particularidade. Dizer o que é abusivo ou não, investe o intérprete de um subjetivismo sem medidas. Não se pode impor ao empresário a forma da compra e venda para transferir um imóvel à sociedade, incidindo imposto de transmissão, em vez de fazer uso da incorporação de bens ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, não incidindo o imposto (artigo 156, § 2º, inciso I, da CF/88). Atitudes desse porte levam a um autoritarismo das formas, na medida em que manietam a livre iniciativa, fixando um regramento estanque e uniforme. O Estado Democrático de Direito não comporta teorias dessa magnitude, assim critica em tudo a doutrina clássica. (ESTRELLA, 2007 p. 123)

Por outro lado, a ausência de propósito negocial teve sua origem nos países anglo-saxônicos e possui correspondência direta com a interpretação econômica do fato gerador. Por esta teoria os negócios jurídicos que objetivavam somente a economia tributária, isto é, fossem desprovidos de qualquer outro fundamento como, por exemplo, reorganização societária, poderiam ser desconsiderados pelo Fisco, pois a substância dos fatos deveria se sobrepor à forma jurídica adotada.

Marco Aurélio Greco acredita na existência da teoria do propósito negocial, mas, segundo ele, a razão que afastaria o abuso seria o extratributário, não necessariamente o *business purpose* dos anglo-saxões.

Temos de examinar se existe um motivo extratributário. Isto não é exigir algo necessariamente de cunho econômico. Este é um dos motivos extratributários, mas não se exclui o abuso só como ele. O propósito econômico é uma das hipóteses para afastar o abuso, mas se tivermos também uma razão familiar ou de mercado, um fato imprevisto ou um acidente que aconteceu, este pode afastar a configuração do abuso. Porém, não basta alegar como razão do ato a lucratividade para que ele seja justificado. (GRECO, 2001, p. 238).

O abuso de formas e a ausência de um propósito negocial não foram aceitos, quando da regulamentação da MP 66/02 (BRASIL, 2002b) no nosso ordenamento jurídico, portanto, não podem ser invocados como única fundamentação para desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados pelo contribuinte.

Claro que uma busca pelo lucro, por meio do planejamento tributário, não pode se dar de qualquer forma. Há que ser lícita. Contudo, a obrigatoriedade da presença de um motivo extratributário ou melhor, a falta dele, não seria causa ensejadora da invalidação de atos ou negócios jurídicos, conquanto o objetivo de um planejamento tributário lícito é a escolha da atividade econômica que mostre mais vantajosa do ponto de vista tributário, o que pode surgir de um motivo exclusivamente tributário.

Seria contraditório um contribuinte ter a possibilidade de reduzir a sua carga tributária para aumentar o seu lucro e seu posicionamento concorrencial no mercado e não fazê-lo por ausência de um motivo extratributário. Não há lei que o impeça disso. O que irá definir se o planejamento é válido ou não será a presença de atos simulados, fraudulentos e dolosos no trato da questão tributária e esta análise não pode ficar à mercê de critérios subjetivos não previstos de forma expressa em lei.

Apesar das críticas à utilização destes critérios sem embasamento legal, em análise feita a respeito das regras utilizadas pelo CARF, Ênnio Marques verificou a continuidade da

utilização do conceito de propósito negocial por aquele órgão em suas decisões, com recorrência até maior. Considerando o intervalo de um ano – entre outubro de 2019 e outubro de 2020, pôde-se verificar, a partir das manifestações do CARF, que, em todas as oportunidades – sete foram as encontradas, no total – que o órgão foi instado a se manifestar sobre a legalidade ou não de operações societárias com fundamento na existência ou não de propósito negocial, decidiu por sua invalidação (MARQUES, 2020).

Em todos os casos em questão, a conclusão do CARF foi a de aplicação da teoria do necessário propósito negocial, porquanto a inexistência de motivação extratributária para a realização das operações societárias seria motivo suficiente para eliminação do benefício fiscal ou economia tributária alcançada pelo contribuinte. Verificou-se, ainda, que somente em dois dos acórdãos analisados (9101-004.637 e 9101-004.817) foi debatida a questão da fundamentação da aplicabilidade da teoria do propósito negocial no ordenamento jurídico brasileiro.

A seguir se tem breves trechos das ementas dos acórdãos mencionados.

Processo nº 16561.720182/2013-46

Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte

Acórdão nº 9101-004.637 – CSRF / 1ª Turma

Sessão de 15 de janeiro de 2020

[...] PROPÓSITO NEGOCIAL. ÁGIO. PESSOA JURÍDICA INEXISTENTE DE FATO. EMPRESA VEÍCULO.

O ordenamento jurídico brasileiro não valida a utilização de negócios jurídicos apenas por sua forma mas pelo conteúdo, de maneira que, quando se cria uma pessoa jurídica, o mínimo que se espera é que esta seja uma “empresa”, no sentido de “atividade econômica organizada”, e não meramente um registro em papel. Ausente o desempenho de tal função, deve-se corrigir as distorções daí decorrentes, inclusive invalidando os efeitos fiscais produzidos, quando esta tiver sido a distorção produzida. (BRASIL, 2020a).

Processo nº 16327.001725/2010-52

Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte

Acórdão nº 9101-004.817 – CSRF / 1ª Turma

Sessão de 03 de março de 2020

GANHO DE CAPITAL. CESSÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA A PESSOA JURÍDICA DOMICILIADA NO EXTERIOR. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. INOPONIBILIDADE AO FISCO.

Não produzem efeitos perante o Fisco as operações realizadas sem qualquer propósito negocial, com o único intuito de reduzir a tributação incidente sobre a operação. (BRASIL, 2020b).

No primeiro caso, a única consideração a esse respeito foi feita pela então Relatora, a Conselheira Lívia de Carli Germano, que consignou preocupação com a frequente utilização do critério. Destacou a carência de suporte jurídico e a existência, inclusive, de certa contradição da teoria do propósito negocial em face de outras regras e estruturas da legislação nacional que

ofertam vantagens fiscais a contribuintes que cumpram certos requisitos. Ressaltou a utilização da teoria como suporte para o acréscimo por parte das autoridades fiscais de requisitos para além dos previstos legalmente, portanto, sem amparo jurídico, com fundamento único na falsa premissa de que uma operação voltada para o alcance de fins fiscais não tenha validade para tanto. Entretanto, contraditoriamente, consignou ser possível a aferição da validade dos atos em termos fiscais com fundamento no propósito negocial, se este se referir à necessidade de os atos praticados produzirem os efeitos que lhes são próprios, não sendo subsequentemente desfeitos (MARQUES, 2020).

O segundo acórdão, por sua vez, embora tenha analisado a adequação do critério ao ordenamento jurídico brasileiro, o fez de forma tão rasa que se limitou a afirmar que o direito de se auto-organizar não pode ser gozado de forma ilimitada, posto que pode pôr em risco direitos alheios, notadamente os da coletividade, não havendo que se falar em ilegalidade ou inconstitucionalidade de exigir que um planejamento tributário tenha propósito negocial diverso da redução da carga fiscal, estando em plena harmonia com princípios constitucionais da função social da propriedade e da isonomia, bem como com os princípios legais de probidade, boa-fé e função social dos contratos (MARQUES, 2020).

O que ficou claro na análise dos acórdãos é que não há motivos que fundamentam as decisões e inexistem dispositivos legais que permitam tais interpretações. E mais: não há uniformidade entre os julgadores, sendo o instituto do propósito negocial utilizado em situações diversas ou com critérios diversos.

A ausência de previsão legal e, portanto, a falta de critérios suficientemente claros para a aplicação da concepção da imprescindibilidade do propósito negocial, implica proporcionar grande campo para a atuação da subjetividade da autoridade fiscal, na contramão da imprescindível vinculação do ato administrativo de lançamento tributário (BARRETO, 2016).

4.2.1 Propósito negocial

Após a implementação do parágrafo único do art. 116 do CTN pela Lei Complementar n. 104 de 2001, tem-se constatado a desconsideração de atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte com vistas à economia fiscal ou a imposição de limites para a realização de um planejamento tributário, em especial, utilizando-se tão somente da presença ou não de ‘propósito negocial’ (*business purpose test*), sem nenhum amparo legal.

A origem desta hipótese advém do julgamento do caso Gregory x Helvering, em 1935, nos Estados Unidos, onde se adota o sistema *common law*, o qual é abordado com mais detalhes

a seguir. Mas, já adiantando, na oportunidade, a Suprema Corte norte-americana manteve a decisão proferida pelo Magistrado Learned Hand, que desconsiderou a reorganização societária realizada pela contribuinte, Sra. Gregory, consistente na criação de uma nova pessoa jurídica para obter vantagens fiscais. Apesar de ser reconhecido o direito de o pagador de tributos optar pela alternativa que lhe traz carga tributária mais vantajosa, o tribunal entendeu que a constituição da nova sociedade não teve qualquer objetivo negocial, mas tão somente o fim de camuflar a distribuição de dividendos tributados pelo imposto de renda.

O tema ganhou importância na doutrina pátria com Marco Aurélio Greco. Para este autor as autuações são fundamentadas por ausência de propósito negocial na própria concepção de solidariedade social, permitindo-se a desqualificação ou requalificação de negócios quando se puder demonstrar que determinado ato se mostra abusivo por ser a redução ou eliminação da incidência tributária sua única ou principal motivação (GRECO, 2004).

Não existe possibilidade de aplicabilidade da referida teoria do propósito negocial no Brasil por carência de previsão legal. Vale lembrar que a MP 66/2002, que pretendia inserir, no ordenamento jurídico brasileiro, as figuras do propósito negocial e do abuso de forma, não foi convertida em lei neste sentido (BRASIL, 2002b).

Deveras, a ausência de previsão legal e, portanto, a falta de critérios evidentemente claros para a aplicação da concepção da obrigatoriedade do propósito negocial, implica possibilitar a subjetividade na atuação da autoridade fiscal, causando, como mencionado anteriormente, insegurança jurídica.

Vale destacar, ainda, que, de certo modo, a própria finalidade de pagar menos tributos pode ser caracterizada como propósito negocial na medida em que a redução dos encargos fiscais acarreta mais possibilidades de investimento no próprio negócio – como a contratação de novos funcionários – e, conseqüentemente, no aperfeiçoamento da atividade empresarial desenvolvida.

Assim, além de violar o princípio da legalidade, o propósito negocial, na definição empregada pelo órgão administrativo, confronta o direito do contribuinte de estruturar seu negócio da maneira que for mais vantajosa à sua atividade empresarial – garantido pelo princípio da livre iniciativa – e também gera insegurança jurídica.

Outrossim, percebe-se certa diferença entre a aplicação da teoria do propósito negocial pelo judiciário norte-americano e as decisões do CARF. O primeiro esclareceu que o pagador de tributos tem direito de organizar suas atividades com o objetivo de suportar menos tributos; enquanto que para o CARF essa exclusiva pretensão poderia ensejar a desconsideração do ato ou negócio praticado.

Infelizmente, no âmbito do julgamento dos processos administrativos, o Fisco, na maioria das vezes, despreza o planejamento tributário lícito (elisão fiscal), consistente no estudo e aplicação da legislação para enquadramento do contribuinte na modalidade de incidência tributária que lhe for mais vantajosa.

Tome-se, como exemplo, a conclusão da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF na análise de um caso concreto, cujo objeto era a ausência de oferecimento à tributação pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e pelo Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) do ganho de capital decorrente da alienação de participação societária mediante a realização de reorganização societária.

GANHO DE CAPITAL. CESSÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA A PESSOA JURÍDICA DOMICILIADA NO EXTERIOR. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. INOPONIBILIDADE AO FISCO.

Não produzem efeitos perante o Fisco as operações realizadas sem qualquer propósito negocial, com o único intuito de reduzir a tributação incidente sobre a operação.

Cessão, à empresa estrangeira relacionada, de ações cuja alienação já estava acertada, acompanhada do posterior aumento de capital da detentora original dos ativos com a utilização de parcela relevante dos recursos levantados com a venda, demonstram que a única motivação das operações adotadas pela contribuinte e por sua controladora estrangeira foi promover a artificial redução da tributação incidente sobre o ganho de capital relativo à venda das ações. (BRASIL, 2020b).

Ficou, então, assentado pela instância máxima administrativa fiscal que é proibida a realização de operações cujo único propósito seja a economia tributária, constituindo verdadeiro planejamento tributário abusivo. Nesse sentido, importa destacar o seguinte trecho proferido pela Conselheira Relatora:

Se um contribuinte pratica uma série de ações, todas elas perfeitas do ponto de vista formal, movido unicamente pelo objetivo de se excluir da sujeição passiva tributária ou de ser tributado de forma menos onerosa, sem nenhum outro propósito econômico ou negocial que guarde uma mínima relação com seu objeto social, estará configurado planejamento tributário abusivo. Não se quer, com esta afirmação, negar a liberdade que todos os contribuintes têm para se auto-organizar da forma que melhor lhes aprouver. Obviamente tal direito subsiste, mas não pode ser gozado de forma ilimitada, sob o risco de afrontar direitos alheios, notadamente os da coletividade que depende, direta ou indiretamente, do emprego dos recursos arrecadados pelo Estado. (BRASIL, 2020c).

Diante de tais argumentos, é de se questionar, então, se caberia realizar planejamento tributário ou se seria uma utopia.

Ora, não houve enfrentamento à inexistência de dispositivo legal que autorize tal interpretação, tampouco à consequente ausência de motivação do ato administrativo que inevitavelmente implicaria em sua nulidade. Sendo a autonomia privada um princípio

constitucional que deve ser respeitado e protegido pelo Estado, deve o intérprete do Direito Tributário atentar-se ao referido princípio sempre que se encontre mediante uma situação que demande interpretação da natureza de um negócio jurídico a fim de determinar qual a consequência tributária.

O que se denota é que: nem doutrina, tampouco jurisprudência administrativa, definem com certeza e coerência o que seria um planejamento tributário lícito, se é que entendem que seja possível realizá-lo. Inexiste consenso sobre o sentido e o alcance dos termos e expressões utilizadas. Quanto ao CARF, conclui-se que não há uma confusão quanto às condutas lícitas ou ilícitas cuja finalidade seja a redução ou postergação da carga fiscal.

É o que ficou bem delimitado pelo conselheiro João Francisco Bianco em sua declaração de voto no Acórdão nº 1401-00.155 (Caso Klabin), conforme segue:

Tema recorrente na doutrina, o planejamento tributário é motivo de muitas discussões e grandes discordâncias. A jurisprudência judicial é escassa e não aponta com firmeza um norte a ser seguido. Já a jurisprudência deste Conselho vem experimentando verdadeiro movimento pendular nos últimos tempos, passando de uma situação de “tudo pode”, nos anos 80, para uma situação de “nada pode”, nos dias atuais. Tudo isso tem ocasionado muito insegurança entre contribuintes pois o CARF ainda não foi capaz de firmar uma orientação estabelecendo os limites do que é possível e do que não é possível fazer em matéria de economia de impostos e esse quadro de indefinição transmite insegurança aos agentes do mercado e prejudica a atividade econômica, pois ninguém faz negócios sem ter certeza dos riscos que está assumindo.

Daí porque é necessário que este Conselho posicione-se estabelecendo critérios concretos e objetivos para determinação do que pode e do que não pode ser feito, no âmbito do chamado planejamento tributário. A sensibilidade do julgador pode e deve servir como elemento importante do processo decisório. Mas não pode ser um único, sob pena de resvalarmos para o arbítrio, o que é obviamente incompatível com princípio da legalidade, esteio maior do Estado Democrático de Direito. É óbvio que cada caso é um caso e que as particularidades de cada situação de fato podem levar a conclusões diferentes. Mas é preciso estabelecer critérios objetivos e lógicos para a partir deles, enquadrar as diversas situações de fato nos seus regimes jurídicos tributários específicos. Somente assim os contribuintes saberão com segurança que sempre que ocorrer uma situação A, a consequência com certeza será B. E sempre que ocorrer a situação C, a consequência seguramente será D. (BRASIL, 2011).

Mas há julgadores que entendem a importância de um planejamento tributário e a operação sem amarras em uma legislação inócua, como depreende-se do trecho de um voto do Conselheiro Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro, assim transcrito:

Em direito tributário não existe o menor problema em a pessoa agir para reduzir sua carga tributária, desde que atue por meios lícitos. Inclusive, é de se esperar que as pessoas façam isso, sendo recriminável exatamente a conduta oposita. A grande infração em tributação é agir intencionalmente para esconder do credor os fatos tributáveis (sonegação), mas isso não ocorreu no caso concreto. Quando uma pessoa física escolhe declarar pelo modelo completo ou pelo simplificado, visando reduzir sua carga tributária, está agindo racional e lícitamente. Sua conduta é artificial, mas é admitida. O mesmo ocorre com dois profissionais que se organizam como empresa

para reduzir a carga tributária que teriam como pessoas físicas autônomas. Enfim, desde que o contribuinte atue conforme a lei, ele pode fazer seu planejamento tributário para reduzir sua carga tributária. O fato de sua conduta ser intencional (artificial), não traz qualquer vício. Estranho seria supor que as pessoas só pudessem buscar economia tributária lícita se agissem de modo casual, ou que o efeito tributário fosse acidental. (BRASIL, 2012).

Ao caracterizar qualquer planejamento tributário como uma atividade que visa burlar o sistema tributário nacional – a ser combatida pelo voto de desempate no CARF, fica claro que a intenção da entidade é combater todo e qualquer planejamento tributário e que este é uma atividade ilícita. Esse não é o papel da fiscalização, assim como o papel do CARF não é o de defender o sistema tributário nacional, mas sim de julgar impugnações e recursos sobre a aplicação da legislação referente a tributos no âmbito federal¹⁵.

Como visto ao longo deste trabalho, não há, no nosso sistema jurídico, qualquer enunciado prescritivo válido que exija ou defina o brocardo ‘propósito negocial’.

A título ilustrativo, veja-se um exemplo de equiparação hospitalar, um tipo de planejamento tributário que permite que uma clínica médica ou odontológica, cumpridos os requisitos, seja equiparada a um hospital e se beneficie da alíquota de 8% para IRPJ e de 12% para CSLL, em substituição ao percentual geral de 32%.

A Lei n. 9.249/95 prevê, em seu artigo 15, §1º, inciso III, alínea ‘a’, o seguinte:

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:
[...]

III - trinta e dois por cento, para as atividades de: (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às

¹⁵ O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) é um órgão paritário, de composição dividida entre representantes da Fazenda Nacional e dos contribuintes, vinculado atualmente ao Ministério da Economia (Brasil), criado através da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. Atualmente é organizado e regido pela Portaria MF 343, de 9 de julho de 2015 (BRASIL, 2015a). Esse órgão é o responsável pelo julgamento em grau recursal de irresignações de contribuintes relativas aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Também é responsável pela análise de recursos voluntários, que são apreciados pelo CARF nos casos em que a impugnação do contribuinte é acolhida pela primeira instância do contencioso administrativo, que se denomina Delegacia de Julgamento, os quais são manifestados pelos próprios julgadores de primeiro grau. Há, também, a competência do órgão para julgar, em Câmara Superior de Recursos Fiscais, os recursos especiais dos contribuintes e da Fazenda Nacional, nos casos de divergência entre as turmas julgadoras.

normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa; (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008). (BRASIL, 1995, grifos do autor).

Assim, as empresas de serviços hospitalares têm a tributação de IRPJ e CSLL com alíquotas reduzidas. Esse benefício fiscal tem a finalidade social, pela natureza que essas instituições possuem, sendo que a saúde é um direito social, devendo a população ter amplo acesso a serviços médicos e hospitalares.

A pretensão do legislador, ao estabelecer alíquotas reduzidas, foi diminuir os encargos fiscais e tributários sobre as empresas desse ramo de atuação devido ao elevado custo de manutenção e reparo dos equipamentos, bem como à majorada folha salarial dos profissionais médicos.

Percebe-se que a lei impõe, a quem quiser utilizar do benefício, requisitos objetivos – como a constituição de sociedade empresária e obediência a requisitos da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (ANVISA), previstos na RDC n. 50 (BRASIL, 2002c).

Claro, a Receita Federal, por meio da Instrução Normativa n. 1700/2017, em seu artigo 33, §3º (BRASIL, 2017), impôs regras de dimensionamento, quantificação e instalações prediais, tentando impedir a fruição do benefício de equiparação hospitalar. Provavelmente a citada normativa não está sendo obedecida, tendo em vista que os pressupostos não estão previstos na lei ordinária e esta está acima na hierarquia de normas.

Por isso, quando se trata de normas tributárias, não há analogia, não há subjetivismo, há que se cumprir o que está na lei em razão do princípio da legalidade e da segurança jurídica.

Igual entendimento veio dos Tribunais Superiores, por exemplo, com o julgamento do Tema 217 do STJ, a partir do seguinte questionamento: “Questiona-se a forma de interpretação e o alcance da expressão serviços hospitalares, prevista no artigo 15, § 1º, inciso III, alínea ‘a’, da Lei 9.429/95, para fins de recolhimento do IRPJ e da CSLL com base em alíquotas reduzidas”. Ficou assim entendido no mencionado julgado:

Para fins do pagamento dos tributos com as alíquotas reduzidas, a expressão ‘serviços hospitalares’, constante do artigo 15, § 1º, inciso III, da Lei 9.249/95, deve ser interpretada de forma objetiva (ou seja, sob a perspectiva da atividade realizada pelo contribuinte), devendo ser considerados serviços hospitalares ‘aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde’, de sorte que, ‘em regra, mas não necessariamente, são prestados no interior do estabelecimento hospitalar, excluindo-se as simples consultas médicas, atividade que não se identifica com as prestadas no âmbito hospitalar, mas nos consultórios médicos’. Incide o Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL com alíquotas reduzidas, na forma do art. 15, § 1º, III, da Lei 9.249/1995, sobre a receita proveniente da prestação de ‘serviços hospitalares’ (não receita bruta total da empresa), neles compreendidas as atividades de natureza hospitalar essenciais à população, independente da existência

de estrutura para internação, excluídas as consultas realizadas por profissionais liberais em seus consultórios médicos. (BRASIL, 2010).

A ausência de previsão legal, e, portanto, a falta de critérios suficientemente claros para a aplicação da concepção da imprescindibilidade do propósito negocial implica proporcionar grande campo para a atuação da subjetividade da autoridade fiscal, na contramão da imprescindível vinculação do ato administrativo de lançamento tributário.

No que tange ao mencionado artigo 116, parágrafo único, do CTN (BRASIL, 1966), observa-se que o caráter geral do dispositivo se dá pelo fato de que ele se aplica a todos os tributos e não que representa uma autorização genérica para que o Fisco se oponha a qualquer arranjo, negócio ou ato que entender como planejamento abusivo ou como ausência do propósito extratributário.

Portanto, o planejamento tributário encontra vital importância para o avanço econômico do País, sendo que restringi-lo impõe um freio à força motriz da atividade econômica, considerando a capacidade empresarial de injetar recursos no mercado. A ausência de critérios objetivos para se auferir a legalidade da reorganização empresarial dentro do planejamento tributário, em virtude da aplicação equivocada da teoria do propósito negocial segundo sua concepção original, impõe, ao CARF, a tarefa de combater fraudes fiscais sem prejudicar aqueles que buscam o equilíbrio fiscal de forma lícita.

De igual pensamento o Tema 353 do STF, que traz a seguinte ementa:

1. Tributário. 2. Exceção prevista no artigo 15, §1º, inciso III, alínea "a", da Lei 9.249/95, que prescreve os sujeitos passivos da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) com bases de cálculo, respectivamente, de 12% e de 8% sobre receita bruta. Definição de serviços hospitalares e afins. 3. Discussão que se circunscreve ao âmbito normativo infraconstitucional, bem como que demanda o reexame dos aspectos fático-probatórios subjacentes aos requisitos do enquadramento pretendido. 4. Ausência de contencioso constitucional. Repercussão geral rejeitada. (BRASIL, 2011).

Resta consignado que os regulamentos emanados da Receita Federal referentes aos dispositivos legais mencionados não poderiam exigir que os contribuintes cumprissem requisitos não previstos em lei.

Para fins do pagamento dos tributos com alíquotas reduzidas a expressão ‘serviços hospitalares’, constante do artigo 15, § 1º, inciso III, da Lei n. 9.249/95 (BRASIL, 1995), deve ser interpretada de forma objetiva. Ou seja, sob a perspectiva da atividade realizada pelo contribuinte, devendo ser considerados serviços hospitalares “[...] aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde”, de sorte

que, “[...] em regra, **mas não necessariamente, são prestados no interior do estabelecimento hospitalar**, excluindo-se as simples consultas médicas, atividade que não se identifica com as prestadas no âmbito hospitalar, mas nos consultórios médicos” (grifo nosso).

4.3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO

Primeiro, importante diferenciar, brevemente, os institutos da elisão e da evasão fiscal. A elisão fiscal pressupõe a licitude do comportamento do contribuinte, evitando, de forma justa, a submissão a uma hipótese tributária desfavorável. É um conjunto de atos adotados pelo agente, autorizados ou não proibidos pela lei, visando uma carga fiscal menor. Já a evasão fiscal consiste na lesão ilícita do Fisco, não se pagando tributo devido ou pagando-se menos que o devido, de forma deliberada ou por negligência. A evasão proposital pode ocorrer por sonegação ou por fraude.

O planejamento tributário abusivo encontra-se inserido na modalidade de evasão fiscal, que tem por finalidade burlar o fisco visando sonegar impostos ou reduzir suas taxas tributárias. Os planejamentos tributários abusivos são aqueles cometidos com excesso pelos contribuintes no uso de sua liberdade e autonomia para planejar. Ele, a propósito, deve ser coibido porque ultrapassa a fronteira do lícito, invadindo o campo da ilicitude, o que faz surgir a concretização da hipótese de incidência da penalidade, ensejando não somente a descaracterização do ato ou negócio, mas também sanções por parte do Estado-fisco.

O que se deve ter em mente é a busca do equilíbrio, como preconizado por Aristóteles em tempos antigos: não se deve abusar do direito de planejar, mas também não se pode condenar qualquer planejamento tributário pelo simples motivo de que não há propósito comercial ou a forma jurídica escolhida não foi a referendada pelo Estado-fisco.

Um caso emblemático e bem conhecido entre os tributaristas acerca de planejamento tributário abusivo é o da Grendene, que será abordado detalhadamente mais adiante. Trata-se, na verdade, de um *leading case*, pois, a partir deste julgado, começou-se a se traçar limites ao planejamento tributário lícito e definir o que pode e o que não pode ser feito quando se busca economia tributária, nas suas mais diversas formas.

A Grendene foi autuada pela fiscalização federal em 1985, relativo a irregularidades detectadas no ano-calendário de 1981. Importante se faz mencionar os principais pontos levantados pelo relator do processo ao negar provimento ao recurso do contribuinte: a) a existência das oito empresas tinha, por única e exclusiva finalidade, a de diminuir o lucro tributável da Grendene S/A; b) as empresas comerciais não possuíam estrutura, instalações e

tudo o mais que uma empresa necessita para exercer suas atividades; quatro empresas não possuíam sequer um funcionário e as restantes tinham um funcionário cada uma; c) havia substancial diferença de preço entre as notas fiscais de vendas emitidas pela Grendene para as empresas comerciais recém-criadas e destas oito para os revendedores; d) a Grendene reduzia suas receitas de faturamento com a venda de seus produtos por meio de repasse dessas mercadorias a preços muito inferiores às oito empresas recém-criadas, sendo que essas últimas venderiam as mercadorias pelo preço supostamente de mercado (BRASIL, 1986).

Ao final, foram consideradas a omissão de receitas caracterizada pela criação de empresas fingidas, que, na realidade, só existiam no papel, havendo, portanto, a caracterização de simulação. Vê-se, portanto, a presença do abuso. O endereço das oito empresas era o mesmo da Grendene e, mesmo assim, houve escrituração de despesas de frete.

4.4 ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO (AED) APLICADA AO DIREITO TRIBUTÁRIO

Observa-se a necessidade da aplicação da análise econômica do direito para que o Direito não se torne uma estrutura hermética e fechada em si própria, seja no âmbito de julgamento administrativo ou judiciário. Não se pode decidir, no caso concreto, a logística e a operação de um planejamento tributário de forma subjetiva para todos os contribuintes, com base em um instituto (propósito negocial) que nem é previsto por lei sob pena de desvirtuar sua concepção original e causar insegurança jurídica.

A Análise Econômica do Direito (AED), ou *law and economics*, de maneira resumida, é a aplicação conceitual de métodos econômicos para entender o Direito e as suas instituições de forma simples. É uma metodologia de investigação jurídica pós-positivista que busca fontes do Direito para além das normas jurídicas escritas. A AED nasceu nos Estados Unidos da América, mais precisamente, em Chicago, tendo suas origens teóricas sob influência de Ronald Coase, Gary Becker, Guido Calabresi e Richard Posner – sendo este o único jurista. Surgiu como um movimento do Direito estadunidense à crise do Estado do bem-estar social, como alternativa a doutrina realista e convencionalista até então dominante.

Baseada na interdisciplinaridade para compreensão efusiva do fenômeno jurídico, a AED utiliza de instrumentos da economia para compreender e avaliar as previsões normativas, como: escassez, eficiência econômica, custos de transação, externalidades e racionalidade econômica. O tema convida, então, o operador do Direito a empregar uma abordagem mais pragmática de sua perquirição, com o intuito de promover, de forma equilibrada, os interesses

sociais, considerando que o Direito não é capaz de sustentar apenas única resposta diante de um caso concreto e sua utilização não se resume à mera aplicação automática da lei.

Na prática, a ideia é que os agentes econômicos comparam os benefícios e os custos face às diversas alternativas antes de tomar uma decisão, seja ela de natureza estritamente econômica, seja ela de natureza social ou cultural. Esta análise de custo-benefício é consequencialista porque leva em conta o que vai acontecer (em termos de probabilidade) depois de tomada a decisão, e não as causas que levaram à necessidade de tomar uma decisão. Isso porque deve haver preocupação com o futuro e não com o passado, uma vez que este não pode ser modificado.

Assim, pode-se concluir que a AED possui, como características: a) a rejeição da autonomia do Direito perante a realidade social e econômica; b) a interdisciplinaridade e c) a crítica à jurisprudência como única interpretação jurídica para determinado caso. É cediço que, historicamente, a AED sofreu grande resistência no Brasil, seja pela falta de compreensão acerca dos seus conceitos-chaves, seja pela ideia equivocada de que apenas nos países da *common law*¹⁶ essa ciência poderia ser adotada; ou mesmo pela concepção de que as decisões judiciais não poderiam ficar ao alvitre dos fatores econômicos.

Contudo, esse entendimento vem sendo mudado. A pura diferença entre os sistemas da *civil law* e da *common law* não é mais obstáculo para a utilização dos institutos da AED no Direito brasileiro. O Novo Código de Processo Civil é prova viva disso, ao passo que aplicou grande influência do direito anglo-saxão em um sistema genuinamente romano-germânico em sua elaboração, adotando técnicas utilizadas nos países de sistema do *common law*, como, por exemplo, a obrigatoriedade do respeito aos precedentes (FUX, 2018).

Em boa hora, a AED vem ganhando espaço nas discussões acadêmicas e nos tribunais pátrios, que têm empregado conceitos econômicos – notadamente da microeconomia – como instrumento para interpretação das normas e/ou princípios legais, em inequívoca demonstração da preocupação com incentivos, análise de custo-benefício e consequências agregadas da aplicação direta das leis e das decisões (FUX, 2018).

No âmbito dos tribunais convém destacar o debate sobre a aplicabilidade da AED e a possibilidade de importação crítica desta ciência pelo ordenamento jurídico brasileiro por parte do ministro Luís Felipe Salomão, quando do julgamento do REsp 1.163.283/RS (BRASIL, 2015b). Em seu voto, o eminente ministro assentou que:

¹⁶ O *common law* (direito comum) é um sistema jurídico utilizado em países de língua inglesa. Possui, como principal característica, a de ser baseado em precedentes criados a partir de casos jurídicos – e não em códigos, como no *civil law*.

A análise econômica do direito não pretende, por óbvio, esclarecer seus estudiosos, submeter as normas jurídicas à economia, mesmo porque o Direito não existe para atender exclusivamente aos anseios econômicos. Por outro lado, visa à aproximação das normas jurídicas à realidade econômica, por meio do conhecimento de institutos econômicos e do funcionamento dos mercados. (BRASIL, 2015b).

Resta claro que o uso do viés econômico pelos tribunais brasileiros não é uma aquisição de algo perfeito, pronto e acabado, mas o resultado de uma busca pela transformação e refinamento do ordenamento jurídico brasileiro. No Brasil a AED passa a ser discutida como uma metodologia (interdisciplinar) que contribui para a compreensão do processo de tomada de decisões e do comportamento humano em face de uma norma, trazendo, ao sistema jurídico, elementos das ciências econômicas.

Trata-se de uma nova era que propõe a reinterpretação do sistema jurídico brasileiro mediante o uso de instrumentos próprios da economia voltados à obtenção de escolhas racionais para que se compreenda os efeitos e as consequências indesejáveis ou involuntárias decorrentes dessas escolhas. É uma análise mais completa da questão jurídica, desde a gênese do problema até o consequencialismo da resolução do litígio – para o sujeito diretamente envolvido e para própria sociedade em geral (FUX, 2018).

O STJ invocou a AED para resolver conflitos de interesse, em voto assim redigido:

“Enraizada na Escola de Chicago e tendo como maiores expoentes os Professores de Economia e Juízes da Corte de Apelação do Sétimo Circuito Richard Posner e Robert Bork, a Escola da Análise Econômica do Direito parte do pressuposto de que a empresa jornalística atua como um agente de mercado: ao decidir se publica ou não uma matéria difamatória, a imprensa toma em conta, de um lado, os valores fixados pelos Tribunais a título de danos morais e, de outro, a expectativa de receita que o ato ilícito irá trazer. Tomando o exemplo adotado por Jerrery L. Harrison (in Law and Economics, University of Florida, 2000, p. 186-187), se a jurisprudência em casos semelhantes sinaliza que a condenação não passará de US\$ 90 e a expectativa de receita com a publicação da matéria difamatória alcança US\$ 100, o ato ilícito será praticado pelo veículo informativo, visto que deixará de lucrar US\$ 10 (100 - 90) se não publicar a reportagem. De forma a coibir esse comportamento socialmente indesejável, como anota a linha de precedentes oriundos da Suprema Corte dos Estados Unidos (cite-se, a respeito: New York Times Co., v. Sullivan, 376 U. S. 254, 1964), **deve o julgador, ao fixar o quantum devido a título de danos morais, tomar em consideração a receita auferida pela imprensa com o ilícito praticado, pois do contrário estará estimulando os que buscam maximizar seu lucro, em prejuízo de toda a sociedade.** Na avaliação do dano moral provocado por ofensa veiculada na imprensa escrita, que se utiliza de determinadas matérias para impulsionar a sua venda, mostra-se razoável o patamar fixado na sentença monocrática e mantida pelo e. TJRJ, porque leva em consideração aspectos peculiares do meio de transmissão do texto depreciativo e o benefício pecuniário auferido pelo agressor, às custas de sua vítima. (BRASIL, 2002c, grifos nossos).

Como já explicitado, a ciência propõe o aprimoramento do sistema com os instrumentos já existentes no ordenamento jurídico visando a obtenção de melhores e rápidos resultados e, claro, que atenda igualmente aos parâmetros de justiça.

O que se sabe é que o passo decisivo para a formalização deste segmento do Direito como ciência foi a publicação do livro ‘Economic analysis of law’, de Richard Posner, cuja primeira edição é de 1973 e que trouxe à tona a AED sob a perspectiva da eficiência econômica.

Richard Posner é considerado um dos autores mais produtivos e influentes no Direito contemporâneo e suas ideias polêmicas são estudadas e respeitadas mesmo por aqueles que discordam veementemente de suas premissas¹⁷. ‘Economic analysis of law’ representa um marco no movimento de estudos da AED por ser a primeira obra sistemática sobre todas as áreas do Direito, envolvendo a análise de diversos institutos de direito norte-americano, do direito penal, administrativo, de família, constitucional e processual, sob a ótica da eficiência econômica.

Nesse contexto, Posner (2010) entende o indivíduo como um ser puramente racional que busca aumentar ao máximo as suas satisfações e, sendo assim, o Direito deverá ser composto a partir do modo de pensar do ser humano e não com base somente em normas e jurisprudências prontas. O autor, tem, por objetivo, trazer a percepção aos juristas de que a problemática no contexto jurídico não pode ser resolvida com base exclusivamente no Direito, como uma ciência isolada, mas também a partir de ferramentas encontradas em outras disciplinas.

A ideia de Posner (2010) tem total aplicação a todos os ramos do Direito (penal, civil, administrativo, tributário e outros) na medida em que propõe a otimização do sistema com os instrumentos já existentes no ordenamento jurídico em benefício de algo maior e melhor. Tal pensamento revela o fator ‘eficiência’.

Essa almejada eficiência decorre da interpretação e aplicação racional dos princípios e normas. Em outras palavras, segundo a exegese da AED, cabe, ao aplicador do Direito, independentemente do seu cargo, considerar qual interpretação melhor consagra a *ratio assendi* da lei e qual meio legítimo para a rápida obtenção de um resultado que atenda igualmente aos parâmetros de justiça. Aqui se revela o fator ‘bem-estar social’.

Segundo entendimento de Posner (2010), o princípio da maximização da riqueza determina que os direitos devem ser inicialmente conferidos àqueles que provavelmente os valorizarão mais, de modo a minimizar os custos de transação (custo-benefício). Vale dizer, a

¹⁷ Richard Posner nasceu em 11 de janeiro de 1939, foi juiz na United States Court of Appeals for Seventh Circuit, com sede em Chicago, entre 1993 e 2000. Hoje, continua dando aulas na Universidade de Chicago (Wikipedia).

maximização da riqueza é materializada no aspecto econômico, que passa a exercer função importante na resolução dos conflitos.

O objetivo de Richard Posner é abordar o Direito a partir da análise econômica do custo-benefício para guiar as decisões judiciais. O Direito deve evoluir a fim de possuir maior eficiência. O autor torna as questões jurídicas em problemas pecuniários, dessa forma a escolha judicial tem um melhor resultado e eficiência, evitando desperdício social. Em suma, Posner (2010) busca:

[...] desenvolver uma teoria moral que transcenda o utilitarismo clássico e que firme, como critério de julgamento da equidade de uma ação ou instituição, sua capacidade de maximizar a riqueza da sociedade. Essa abordagem permite a conciliação de três princípios éticos concorrentes: a utilidade, a liberdade e até a igualdade. (POSNER, 2010, p. 138).

Nesse diapasão, compreende-se que o ambiente de produção do Direito, em razão da análise econômica, é diverso.

Posner (2010) critica a ideia de que a jurisprudência tenha uma resposta única para o caso concreto, assim como as soluções jurídicas baseadas somente na teoria legal ou jurídica, tendo em vista que mais de uma solução pode ser adotada diante da pluralidade de valores. A teoria seguida por Richard Posner propõe a utilização das leis da Economia como meio de racionalização das decisões judiciais. Entretanto, o Direito não regula somente questões que envolvem assuntos patrimoniais ou empresariais. Ele transita nos mais variados âmbitos, sejam eles privados ou públicos, de caráter pecuniário ou não.

Assim, Posner (2010) propõe construir uma nova teoria jurídica unificada a partir da contribuição da Economia, a fim de facilitar a operação dos mercados livres. Para tanto, ele se vale de três pressupostos para compreender as questões de teoria do Direito: a Economia, o pragmatismo e o liberalismo. A contribuição do pragmatismo relaciona-se com a preocupação prática e instrumental, não essencialista, ou seja, um interesse “[...] por aquilo que funciona e é útil, e não por aquilo que ‘realmente’ é” (POSNER, 2010). O pragmatismo de Posner (2010) é uma filosofia da ação e do aperfeiçoamento, que nutre uma crença na possibilidade de alcançar o progresso por meio da ação humana calculada.

E essa valorização da ciência experimental é que permite abrir as portas para a Economia, que é considerada, por Posner (2010), uma ciência instrumental e empírica por excelência. Para ele, esta ciência pode colaborar, especialmente, por meio da elaboração de modelos de comportamento que ajudem na previsibilidade e controle das ações humanas.

Por fim, o último pressuposto de sua teoria jurídica é o liberalismo, entendido como defesa da máxima liberdade do indivíduo, desde que compatível com as liberdades dos outros. Posner (2010) adota o liberalismo para evitar, segundo ele, implicações autoritárias possíveis da teoria econômica e do utilitarismo: afirma que a eficiência não tem prioridade sobre a liberdade. Além disso, defende ser o liberalismo a filosofia mais adequada para uma sociedade em que não há consenso quanto aos fundamentos da moral.

E, para produzir, de fato, uma mudança na teoria jurídica, Posner (2010) propõe uma mudança na forma de ensino das universidades – com o uso de habilidades, como modelos matemáticos, análise estatística, coleta de dados e experimentação, dentre outras. Além de mudanças acadêmicas, Posner (2010) sugere a desregulamentação da profissão jurídica, com critérios do livre mercado a fim de aumentar a ‘concorrência’ – o que, segundo o pressuposto do livre mercado, iria gerar mais eficiência. Sugere ainda que a legislação deveria ter forte influência de profissionais advindos da economia e que o judiciário deveria se especializar para compreender melhor as questões a partir da perspectiva da economia e avaliar adequadamente as consequências de uma determinada decisão.

Como visto no decorrer desta pesquisa, no Direito Tributário, o julgador está limitado às normas escolhidas pelo legislador, em obediência ao princípio da legalidade. A limitação da atuação das autoridades administrativas e judiciais pelas normas editadas pelo legislador para a aplicação do Direito também pode ser constatada a partir da análise da Planning theory, de S. J. Shapiro – aqui apresentada a partir da ótica de André Mendes Moreira e Alice de Abreu Lima Jorge –, posto que o texto normativo é produto de decisão construída no meio político pelos representantes eleitos pelos cidadãos.

A seguir alguns trechos sobre a Planning theory para uma melhor compreensão da abordagem dos autores:

A Planning Theory é desenvolvida a partir da constatação de que é característico da natureza humana planejar as suas atividades, sendo esta necessidade advinda da complexidade das nossas metas, somada às nossas habilidades limitadas e ao pluralismo de nossos valores e preferências – o que torna necessário o planejamento e a organização do nosso comportamento de modo a viabilizar a consecução de fins que de outra forma não poderíamos alcançar ou não alcançaríamos com tanto sucesso. [...]. Conforme destaca Shapiro, em sendo o Direito uma atividade de planejamento social, as autoridades jurídicas são planejadores sociais, e exercitam o seu poder especialmente formulando, adotando, repudiando, afetando e aplicando os planos, além dar suporte ao plano por meio da imposição (execução) da lei. A atribuição de competência para a criação, aplicação e interpretação das normas, por sua vez, deve ser pautada na economia da confiança (economy of trust) extraída do sistema, com a distribuição de competência entre os diversos atores sociais conforme o grau de confiabilidade reconhecido a cada qual pelos designers do plano máster. (JORGE; MOREIRA; 2016, p. 15).

Nesse contexto, pode-se compreender que a Constituição de 1988 depositou maior grau de confiança no Poder Legislativo (posto que representativo) e menor grau nos Poderes Executivo e Judiciário, não cabendo às autoridades destes poderes a revisão, a partir de seus próprios critérios, das questões já previamente ponderadas e definidas pelo legislador, em especial para estender a incidência tributária para além das hipóteses previstas em lei.

A partir de reflexões sobre os limites do planejamento tributário, Jorge e Moreira (2016) discorrem sobre os conceitos de elisão e evasão fiscal, concluindo pela natureza antievasiva do art. 116, parágrafo único, do CTN, bem como acerca da inexistência de suporte legal que autorize a aplicação da interpretação econômica e do teste da finalidade negocial (*business purpose test*) para averiguar a licitude de negócios jurídicos.

A despeito de possíveis críticas sobre a interdisciplinaridade do Direito com outros sistemas sociais, no atual contexto econômico é praticamente impossível desassociar o âmbito jurídico da realidade socioeconômica, principalmente em razão da alta carga tributária brasileira e do complexo sistema tributário nacional.

Como visto em linhas anteriores, cada vez mais é preciso que o tributo seja examinado em seu aspecto funcional, pois deve contribuir para o alcance dos objetivos, garantias e princípios da Constituição Federal de 1988. E, para tal desiderato, uma ciência do Direito Tributário restrita aos aspectos formais da norma tributária pouco auxiliará no atendimento do projeto de futuro previsto na Carta Magna. Neste sentido, a AED pode ser utilizada como eficiente instrumento para a compreensão de situações na esfera tributária, auxiliando na busca por um sistema mais eficiente e cujas propostas sejam coerentes com os resultados econômicos e sociais almejados.

Imprescindível, para uma compreensão mais completa e adequada a respeito dos fatos, que os operadores do Direito busquem nas demais ciências, como a Economia, conhecimentos complementares para que os Poderes Legislativo e Judiciário conduzam os respectivos processos legislativo e judiciário de modo a promulgar legislações e a proferir decisões considerando os efeitos práticos daí decorrentes, sempre tendo em vista que tais efeitos constituem incentivos (positivos ou negativos) que norteiam os atores sociais – considerados individualmente ou organizados em sociedades empresárias – na tomada de decisões dentro de um planejamento social. Sob a ótica da AED, é essencial que as normas sejam voltadas para a criação de um ambiente econômico satisfatório para a concretização de novos negócios, o que somente é possível mediante a realização de investimentos, com todos os benefícios daí decorrentes.

Sobre a relação entre as ciências Direito e Economia, Cássio Cavalli assenta que:

[...] direito e a economia constituem, assim, dois ângulos de encarar a mesma realidade, duas disciplinas complementares, não obstante as peculiaridades do escopo e da técnica de cada uma delas. Tanto a ciência econômica como a ciência jurídica têm por objecto comportamentos humanos e relações sociais: a economia, preocupando-se directamente com os fenómenos económicos em si mesmos, aponta para a solução que conduza ao máximo de utilidade; a ciência jurídica, contemplando esses fenómenos económicos através dos direitos e obrigações que o seu desenvolvimento implica, procura a solução mais justa. De um equilibrado entrelace de ambas perspectivas é que há de resultar em cada caso a disciplina conveniente aos interesses individuais e colectivos. As duas técnicas apontadas nunca devem, portanto, desconhecer-se. (CAVALLI, 2013, p. 17).

Em relação ao liame entre o Direito e a Economia, aquele, ao estabelecer normas de conduta, que irão disciplinar a vida das pessoas, deverá levar em consideração os impactos económicos que tais normas acarretarão e seus efeitos sobre a distribuição e alocação de recursos. Não somente as leis, mas o conteúdo e a maneira de decidir dos tribunais, têm influência sobre a conduta dos agentes económicos. Em sentido contrário, a Economia também influencia o modo de decidir dos tribunais, por exemplo, ao refletir as condições pelas quais determinada situação é posta e definida no âmbito jurídico.

A relação existente entre a ciência econômica e a atividade de planejamento tributário fica mais evidente à medida que um dos motivos que leva vários contribuintes ao planejamento é o volume da carga tributária. Esta é por demais influenciada por fatores económicos. Um dos objetos de estudo da Economia é o problema da escassez dos bens e recursos. O montante arrecadado deriva do patrimônio dos contribuintes, patrimônio esse que tem uma forte interdependência com a situação da economia como um todo.

Trata-se, portanto, de uma análise interdisciplinar de fatos sociais, a partir do diálogo entre duas ciências, jurídica e econômica. Diálogo que, inclusive, recebeu críticas que apontavam obstáculos insuperáveis para a aproximação das ciências, dado que estas possuem metodologias completamente diferentes. Todavia, se por um lado, sob a ótica econômica, os indivíduos agem racionalmente, objetivando satisfazer ao máximo e com o menor custo, seus interesses, a partir da máxima eficiência na alocação de recursos escassos; e, por outro lado, ao agir para satisfazer seus interesses, os indivíduos são influenciados por incentivos externos, pode-se concluir que o sistema de prêmios e punições do Direito induz a certos comportamentos, sendo certo que tanto a legislação quanto medidas judiciais coercitivas constituem agentes externos capazes de incentivar a práticas de atos que atendam aos interesses sociais (SZTAJN, 2006).

Desse modo, mais do que viável a conexão entre as ciências jurídica e econômica, o diálogo entre elas é aconselhável não apenas para a compreensão de fatos sociais atuais, mas também para a propositura de soluções sob uma ótica até então pouco explorada no Brasil, em especial porque, sendo o Direito e a Economia ciências sociais aplicadas que visam eliminar conflitos e trazer estabilidade para as relações sociais, não podem se desconectar ou ignorar a realidade. Tais ciências, quando conectadas, melhor contribuem para a propositura de soluções concretas sob a ótica do pragmatismo e do realismo jurídico.

Observe-se, então, que a redução dos custos e a maximização de resultados são fundamentos da própria organização da empresa, constituindo, portanto, elementos necessariamente considerados em uma tomada de decisão empresarial. Quando se busca analisar a questão tributária, especialmente do planejamento tributário, somente pelo seu viés econômico, a decisão acerca da incidência ou não do tributo acaba tendo seu eixo deslocado e passa a ficar a cargo do Poder Judiciário, chamado a resolver questões já previamente equacionadas na esfera legislativa.

O cenário que se apresenta é de absoluta insegurança e imprevisibilidade, carecendo a sociedade de certeza das consequências de suas condutas, posto que, permitida a aplicação da interpretação econômica no Direito Tributário, as decisões ficam (quase que) a livre arbítrio do julgador. Afinal, mesmo sendo o ato ou o negócio jurídico lícito, válido e eficaz, ainda assim é passível de ser desconsiderado, havendo então um alargamento da incidência tributária para além das hipóteses previstas em lei. E, não por outra razão, como exposto anteriormente, a discricionariedade do Poder Judiciário deve ser mínima, posto que nele não fora depositada confiança para agir em sentido diverso.

Correta e precisa a opinião, nesse sentido, do ex-Ministro do STJ, José Augusto Delgado:

A imprevisibilidade das decisões judiciais, ao atingir níveis críticos, pode desequilibrar a economia de um país. Reduzir o grau de imprevisibilidade das decisões judiciais e, com isso, contribuir para a maior estabilidade do marco institucional é tarefa principalmente dos profissionais do direito – os juízes, em particular. Essa responsabilidade não pode ser transferida a ninguém mais: economistas, legisladores ou mesmo o governo pouco ou nada podem fazer a respeito. Lamentavelmente, contudo, ainda é pequena a percepção entre os profissionais jurídicos acerca da relevância da questão. Treinados para focarem os litígios em sua individualidade, esses profissionais raramente notam os efeitos macro-institucionais que os cercam. A reversão desse quadro também é tarefa exclusiva dos advogados, juízes, promotores de justiça e demais profissionais do direito. Estimulá-los a se preocuparem com as repercussões das decisões judiciais na criação de um ambiente institucional que atraia os investimentos produtivos de longo prazo é o primeiro desafio a enfrentar, se quisermos que, no Brasil, a Justiça não desequilibre a economia. (DELGADO, 2007).

Assim, serve a AED para orientar o intérprete a considerar os efeitos de uma decisão legislativa ou judicial que servirá de incentivo para promover comportamentos que visem a consecução de um estado de coisas socialmente desejável.

Pelo raciocínio aqui exposto, tem-se que, sob a ótica econômica, a interpretação econômica no Direito Tributário constitui incentivo negativo para a realização de negócios, dado que contraria frontalmente os próprios fundamentos da organização da empresa, quais sejam, a redução dos custos e a maximização de resultados.

5 ESTUDO DE CASOS

O que se propõe mostrar neste capítulo do trabalho são exemplos reais de planejamentos tributários já julgados no âmbito administrativo e judicial, com análise dos argumentos jurídicos envolvidos, a fim de resultar em um estudo mais objetivo e conclusivo e menos teórico e engessado sobre o assunto. A premissa é trazer à baila casos concretos de grande repercussão, seus fundamentos e seus resultados, para se chegar a conclusões mais amplas de forma a corroborar o que foi explanado no capítulo anterior.

Em primeiro lugar, importante analisar o julgamento a partir do qual, segundo entendimento doutrinário, teria surgido a teoria do propósito negocial. Conforme esta teoria, os negócios ou atos jurídicos realizados pelo pagador de tributos deveriam ter uma justificativa econômica, um motivo econômico adicional, além da economia tributária, que justificasse a realização do planejamento tributário.

Posteriormente, impende estudar um exemplo de planejamento tributário abusivo, caracterizado por evasão, abuso de direito, fraude e ausência de propósito negocial. Por último apresenta-se um dos mais recentes e emblemáticos julgamentos acerca do planejamento tributário. Em todas as instâncias da esfera administrativa o CARF considerou o negócio jurídico ilícito pela simples ausência do propósito negocial, o que foi, posteriormente, rechaçado pelo Judiciário.

5.1 CASO GREGORY X HELVERING

A origem do pressuposto ‘propósito negocial’ (*business purpose test*), amplamente utilizado pelos tribunais administrativos, advém do julgamento do caso Gregory x Helvering em 1935, realizado nos Estados Unidos, onde se adota o sistema *common law*. Na oportunidade a Suprema Corte norte-americana manteve a decisão proferida pelo Magistrado Learned Hand, que desconsiderou a reorganização societária realizada pela contribuinte, Sra. Gregory, consistente na criação de uma nova pessoa jurídica para obter vantagens fiscais. Apesar de ser reconhecido o direito de o pagador de tributos optar pela alternativa que lhe traz carga tributária mais vantajosa, o tribunal entendeu que a constituição da nova sociedade não teve qualquer objetivo negocial, mas tão somente o fim de camuflar a distribuição de dividendos, tributados pelo imposto de renda.

Culmina o julgado desclassificando e readequando a operação realizada sob a forma de um engodo aos seus verdadeiros intentos e ao seu autêntico conteúdo conceitual jurídico,

não passando todo o processo contratual de uma aparente transação, que privaria o regime jurídico de regência de ‘todo propósito sério’. Em anotação final do julgamento:

In these circumstances, the facts speak for themselves and are susceptible of but one interpretation. The whole undertaking, though conducted according to the terms of subdivision (B), was in fact na elaborate and devious form of conveyance masquerading as a corporate reorganization, and nothing else. The rule which excludes from consideration of motive of tax avoidance is not pertinent to the situation, because the transaction upon its face lies outside the plain intent of the statute. To hold otherwise would be to exalt artifice above reality and to deprive the statutory provision in question of all serious purpose.¹⁸

Nesse contexto, de acordo com Agostinho do Nascimento Netto:

A síntese, pois, é de que por mais forte que seja o aferramento à concepção de máxima preservação do direito de auto-organização, do direito de empreender, do direito de contratar e de livre direito à negociação, nada pode levar à admissão de que a realidade a sua substância possam terminar sendo menos cabadas. A realidade, que se apresenta toldada por artifícios contratuais, deve vir antes, sendo necessário trazer à luz permanentemente, posto, do contrário, termina-se por prestigiar o emprego abusivo das formulações, dos institutos e dos conceitos jurídicos. A existência desses, não é por demais lembrar, está justificada não na mera emulação, mas na sua socialidade e na sua instrumentalidade, que sob o regime constitucional vigente está submetida aos valores, em âmbito socioeconômico, da livre iniciativa, da propriedade privada e, sublinhe-se da livre concorrência. (NASCIMENTO NETTO, 2017, p. 218-221).

E continua:

Nada havendo a se acrescentar, tamanha precisão de enfoque, algumas linhas em seguida podem ainda ser desenvolvidas como suma do que se extrai do julgado, considerada a interlocução da Ciência do Direito com a Ciência Econômica, e, sobretudo, o papel definidor das noções teóricas e principiológicas, como critério de aferição da juridicidade de uma iniciativa reorganizacional ou contratual de conteúdo elisivo e de economia fiscal, da prevalência da substância sobre a forma e da imprescindibilidade da presença de um propósito negocial. (NASCIMENTO NETTO, 2017, p. 218-221).

Com base nesse julgamento surgiu, então, a teoria do ‘propósito negocial’, segundo a qual, no entendimento do CARF e das autoridades fazendárias, os negócios ou atos jurídicos realizados pelo pagador de tributos deveriam ter uma justificativa econômica, um motivo econômico adicional, além da economia tributária, que justificasse a realização do

¹⁸ Em uma tradução livre para este trecho: “Nestas circunstâncias, os fatos falam por si e são suscetíveis de uma só interpretação. Todo o empreendimento, embora conduzido de acordo com os termos da subdivisão (B), foi na verdade uma forma elaborada e tortuosa de alienação que aparece como uma reorganização societária e nada mais. A regra que exclui de consideração o motivo da evitação fiscal não é relevante para a situação, porque a transação sob a sua face disfarçada está excluída da clara intenção do estatuído. Admitir o contrário seria exaltar o artifício acima da realidade e privar a disposição estatutária em questão de todo propósito sério.”

planejamento tributário. Esta teoria adotada pelo Fisco, supostamente também encontraria amparo legal no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, como já visto.

Do ponto de vista legal, percebe-se que não há qualquer justificativa para que o Fisco desconsidere um planejamento tributário pelo simples fato de afastar a incidência de uma norma jurídica tributária ou abrandar a tributação incidente. O contribuinte, amparado pelo princípio da livre iniciativa (artigo 170 da Constituição Federal), tem ampla autonomia para organizar seu negócio da maneira mais benéfica possível (desde que respeitadas as diretrizes legais), sendo, inclusive, dever do administrador buscar essa otimização de gastos (artigo 153 e 154 da Lei n. 6.404/76), o que, por óbvio, engloba a redução da carga tributária (FERREIRA, [2022]).

Outrossim, percebe-se certa diferença na aplicação da teoria do propósito negocial pelo judiciário norte-americano e nas decisões do CARF, vez que na primeira se esclarece que o pagador de tributos tem o direito de organizar suas atividades com o objetivo de suportar menos tributos, enquanto nas do CARF essa exclusiva pretensão poderia ensejar a desconsideração do ato ou negócio praticado.

Infelizmente, no âmbito do julgamento dos processos administrativos, o Fisco, na maioria das vezes, despreza o planejamento tributário lícito (elisão fiscal), consistente no estudo e aplicação da legislação para enquadramento do contribuinte na modalidade de incidência tributária que lhe for mais vantajosa.

Ao caracterizar qualquer planejamento tributário como uma atividade que visa burlar o sistema tributário nacional, a ser combatida pelo voto de desempate no CARF, fica claro que a intenção da entidade é combater todo e qualquer planejamento tributário, que é uma atividade lícita. Este não é o papel da fiscalização, assim como o papel do CARF não é o de defender o sistema tributário nacional, mas sim de julgar impugnações e recursos sobre a aplicação da legislação referente a tributos no âmbito federal.

Vale lembrar que, no *leading case*, antes de desconstituir a reorganização societária realizada pela Sra. Gregory, no caso Gregory x Helvering, o Magistrado Learned Hand afirmou que:

[...] o contribuinte tem o direito de organizar seus interesses de modo a suportar a menor carga tributária possível, pois, não é obrigado a escolher a alternativa que conduza ao maior recolhimento de tributos ao Poder Público, já que não há um dever patriótico de aumentar os tributos devidos ao Estado em cada fato gerador.

Tais valores remetem ao direito do livre exercício da atividade econômica previsto pelo artigo 170 da Magna Carta, bem como ao direito à livre iniciativa, previsto pelo artigo 3º da nossa Constituição Federal (BRASIL, 1988).

Assim, é preciso diferenciar a forma em que a teoria do propósito negocial foi aplicada no caso Gregory x Helvering, já que, naquela ocasião, a dissolução da empresa, logo após incorporar ações que seriam oferecidas em sua integralidade para tributação, retirou a higidez da reorganização empresarial, e, por consequência, sua licitude. Já nos julgados do CARF o critério para desconstituição do ato jurídico para desoneração de tributos ganhou alcance mais amplo e subjetivo, dificultando o conceito de licitude do planejamento tributário.

Neste sentido, a mudança do paradigma jurisprudencial do CARF é necessária para a adequação da teoria do propósito negocial, sem desvirtuar sua concepção original e sem que isso cause insegurança jurídica.

5.2 CASO GRENDENE

O caso Grendene talvez seja o mais representativo envolvendo segmentação de receita (renda), tanto que a partir deste julgado começaram a se traçar limites ao planejamento tributário lícito. Este planejamento tributário foi considerado abusivo.

A Grendene foi autuada pela fiscalização federal em 1985 em razão das irregularidades detectadas no ano-calendário de 1981. Basicamente a autuação se deu por subfaturamento de parcela de vendas da Grendene, que realocava tal montante da renda tributável a uma ou mais das oito empresas coligadas, de propriedade dos diretores da própria Grendene.

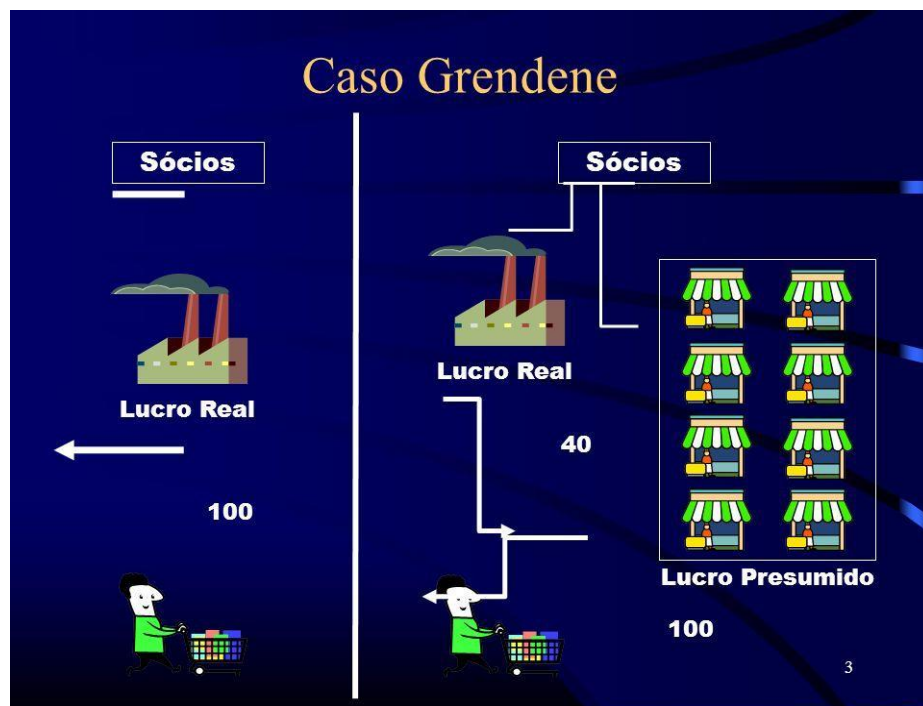
A Grendene S/A Calçados e Componentes era tributada pelo lucro real enquanto suas oito coligadas (Alpene, Comerfar, Money, Trio, APN, Nepealex, Silver, Comercial) eram regidas pelo lucro presumido. Irresignada com a autuação, a empresa impugnou o lançamento efetuado, tendo o CARF proferido o acórdão n. 103-07.260, assim ementado:

IRPJ – TRANSFERÊNCIA DE RECEITAS – EVASÃO FISCAL. Há evasão ilegal de tributos quando se criam oito sociedades de uma só vez, com os mesmos sócios que, sob a aparência de servirem à revenda dos produtos da recorrente, têm, na realidade, o objetivo admitido de evadir tributo, ao abrigo de regime de tributação mitigada (lucro presumido). (BRASIL, 1986).

Importante ressaltar os principais pontos levantados pelo relator do processo ao negar provimento ao recurso do contribuinte: a) a existência das oito empresas tinha por única e exclusiva finalidade a de diminuir o lucro tributável da Grendene S/A; b) as empresas comerciais não possuíam estrutura, instalações e tudo o mais que uma empresa necessita para exercer suas atividades; quatro empresas não possuíam sequer um funcionário e as restantes tinham um funcionário cada uma; c) havia substancial diferença de preço entre as notas fiscais

de vendas emitidas pela Grendene para as empresas comerciais recém-criadas e destas oito para os revendedores; d) a Grendene reduzia suas receitas de faturamento com a venda de seus produtos por meio de repasse dessas mercadorias a preços muito inferiores às oito empresas recém-criadas, sendo que essas últimas venderiam as mercadorias pelo preço supostamente de mercado (BRASIL, 1986).

Figura 3 - Caso Grendene - segregação da atividade em duas ou mais PJ



Fonte: Disponível em: <https://slideplayer.com.br/slide/10237294/> Acesso em: 21 jun 2020

O caso foi levado ao Poder Judiciário do Rio Grande do Sul por meio de Ação Anulatória de Débito Fiscal contra a União, na qual a empresa contestou, em apertada síntese, que os atos praticados por ela e pelas oito empresas não configurariam omissão de receitas por não se enquadrarem em nenhuma das hipóteses do RIR/80 (arts. 158, 180 e 181) (BRASIL, 1980). E também quanto à base de cálculo da autuação, pois o valor autuado desconsiderava o ICMS incidente sobre a diferença de preços (entrada e saída de mercadorias), além de não computar os custos próprios de cada empresa (aluguel, luz, salários e outros), o que reduziria o lucro tributável de forma considerável.

A sentença de 1ª instância deu provimento parcial ao pedido, reduzindo o valor do débito tributário. Inconformada, a requerente apelou ao antigo Tribunal Federal de Recursos (TFR) que, por unanimidade, deu provimento parcial ao recurso apenas para diminuir o valor do crédito tributário, restando consideradas a omissão de receitas caracterizada pela criação de

empresas fingidas que, na realidade, só existiam no papel, havendo, portanto, a caracterização de simulação. Vê-se, portanto, que existiu abuso. O endereço das oito empresas era o mesmo da Grendene e, mesmo assim, houve escrituração de despesas de frete.

Vários trechos da decisão remetem a indícios. Entende-se que tanto as autoridades fiscais como o Poder Judiciário – em razão dos fatos relatados – foram imprecisos ao sustentar que houve evasão fiscal, fraude e simulação, fazendo verdadeira confusão entre cada um dos institutos.

Deve-se ter em mente que é imprescindível que o Fisco colha evidências de que o ato ou negócio jurídico relatado pelo contribuinte não se consumou e, fundamentalmente, apresente provas da existência do ato ou negócio que se buscou ocultar (negócio simulado).

Não são suficientes, para a desconsideração dos efeitos fiscais do negócio jurídico em razão de simulação, meros indícios ou presunções, mas somente provas. Isto é, deve haver claro nexo de causalidade entre a ocorrência do ato ou negócio e o conteúdo jurídico do fato a ser comprovado, refutando a relação de causalidade na qual outro fato também possa ter ocorrido a partir da mesma prova.

Ainda, de acordo com o relator do acórdão, na esfera administrativa, parafraseando o relator da impugnação, os fatos estavam suficientemente descritos, de forma que, por ausência de contra-argumentação, o contribuinte teria admitido o “[...] claro propósito de praticar evasão fiscal”. Teria, desta forma, constituído as oito sociedades “[...] para pagar menos imposto”.

Finaliza a alegação de ilicitude no planejamento tributário da Grendene ao sustentar que inexistia a possibilidade jurídica de que uma sociedade comercial ser constituída com o objeto social declarado de proporcionar a economia de impostos sendo que, no caso, houve um ‘disfarce’, por meio de negócio simulado, na realização do objeto social das oito empresas criadas. E concluiu, o relator do processo administrativo, que o propósito da criação das referidas sociedades foi enganoso, simulado e falso. Na decisão judicial há menções a fraude, sonegação e ilicitude dos atos do contribuinte.

Importante comentar, neste ponto, que a intenção de economizar tributo é, por essência, o próprio planejamento tributário. Ora, como já visto, o planejamento tributário pode ser traduzido no conjunto de comportamentos lícitos pelo contribuinte na estruturação ou reorganização de seu negócio, com a finalidade a economia de tributos. Assim, se o planejamento tributário é a prática de atos lícitos, prévios à ocorrência do fato gerador, de forma a evitar, reduzir ou retardar o impacto fiscal de seus atos e negócios jurídicos, todo e qualquer planejamento tributário é e será – sempre – intencional.

A título de comparação, para se ter noção de que o CARF não tem critérios objetivos ou uma orientação estabelecendo os limites do que é possível e do que não é possível fazer em matéria de economia de impostos, tem-se o caso conhecido como Caso Kiwi Boats. Trata-se de divisão de uma sociedade em duas, na mesma área geográfica, com o claro objetivo de reduzir a carga fiscal, na qual o CARF considerou lícito tal planejamento tributário, conforme infra reproduzido:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Exercício: 2002

Ementa: SIMULAÇÃO – INEXISTÊNCIA – Não é simulação a instalação de duas empresas na mesma área geográfica com o desmembramento das atividades antes exercidas por uma delas, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária. (Acórdão nº 103-23357 – 23/01/2008). (BRASIL, 2008).

Em resumo, duas empresas, Kiwi Boats e Estaleiro Schafer, promoveram uma alteração societária e de objeto social, passando a desenvolver suas atividades complementarmente. A Kiwi Boats ficou responsável pela produção e comercialização de embarcações. O Estaleiro Schaefer ficou responsável pela montagem e acabamento final. Ao final, ambas emitiram fatura pelos serviços e mercadorias vendidos.

A Receita Federal, entendeu que o caso constituía simulação e que as empresas haviam feito a alteração societária apenas para continuar no regime mais benéfico, por fim, autuou a Kiwi Boats, considerando que ambas eram uma única empresa. Somou suas receitas anuais, que ultrapassaram o limite do Simples, e cobrou os impostos devidos, além de multa de 150%, alegando fraude.

Após recurso à primeira instância administrativa, movido pela Kiwi Boats, a decisão foi mantida sob alegação de simulação. A empresa recorreu voluntariamente ao Conselho de Contribuintes, hoje CARF, sendo a decisão reformada e prevalecendo o direito de o contribuinte planejar seus atos negociais por quaisquer meios legais à sua disposição.

Portanto, essa insegurança no cenário de validade do planejamento tributário culmina por violar direitos fundamentais do contribuinte e os princípios e valores basilares e inerentes ao Estado Democrático de Direito, sendo um buraco sem fim saber quais são os elementos fáticos aceitos pelo Fisco como meios de provas suficientes para caracterizar um planejamento tributário como válido.

5.3 CASO TRANSPINHO MADEIRAS LTDA.

Em sessão da 1ª Câmara/3ª Turma Ordinária do CARF, no dia 9 de abril de 2013, e da Câmara Superior – 1ª Turma – do CARF, no dia 18 de agosto de 2016, houve julgamento de uma reestruturação societária envolvendo a cisão de uma empresa e a venda de ativos pela empresa cindida, antes detidos pela empresa cindida (BRASIL, 2016). A empresa cindida foi autuada por simulação evidenciada pela ausência de propósito negocial dos atos relativos à reestruturação societária.

O caso remonta à data de 31 de maio de 2005, quando a empresa Transpinho Madeiras Ltda. (Transpinho) foi submetida a uma cisão parcial com versão de patrimônio na integralização de uma nova empresa, a Saiqui Empreendimentos Ltda. (Saiqui), cujo objeto seria a compra e venda de imóveis próprios. Em seguida, outra empresa, a Industrial Madeiras Transpinho Ltda. (Industrial) aumentou o capital social da Saiqui com imóveis residenciais.

Pouco mais de um ano após a referida cisão, em 22 de junho de 2006, a Saiqui realizou a venda para terceiros de parte dos imóveis que recebeu como resultado da cisão. Mais adiante, em 20 de outubro de 2006, realizou nova venda para terceiros de outra parte de seus imóveis.

Em 13 de julho de 2007 a Transpinho realizou uma nova cisão parcial, no entanto, desta vez, sem verter o patrimônio na integralização para a Saiqui, de tal modo que toda versão de patrimônio para ela foi feita em 31 de maio de 2005. No ano seguinte à nova cisão parcial da Transpinho, a Saiqui realizou, em 20 de janeiro de 2008, outra venda para terceiros de parte de seus imóveis.

As operações da Saiqui ocorreram, em média, mais de 17 meses depois das incorporações, sendo observado, também, que a referida sociedade manteve a operação de compra e venda de imóveis até o ano de 2009.

A Transpinho foi autuada em razão do não oferecimento, à tributação, de ganhos de capital e receitas operacionais das referidas vendas realizadas pela Saiqui. Em apertada síntese, de acordo com a conclusão administrativa do Fisco, essas vendas da Saiqui foram atos simulados empregados para fins de evasão fiscal. A justificativa para o proceder do contribuinte seria a sensível redução dos tributos incidentes na venda dos imóveis (BRASIL, 2016).

Conforme narra o Fisco (BRASIL, 2016): a) a Saiqui está domiciliada no mesmo endereço da Transpinho, compartilha materiais e conta com apenas dois funcionários; b) o valor obtido com a venda dos imóveis foi distribuído como lucro aos sócios, sem reinvestimento na empresa nem reposição de estoque, o que indicaria que os imóveis que integralizaram o capital social não serviram para viabilizar a operação da empresa; c) desde sua constituição, em 2005, até 2010 a Saiqui lançou, como receita operacional, apenas os valores decorrentes da venda

desses imóveis, bem como receitas decorrentes da venda de madeira produzidas nos imóveis ainda não vendidos.

A partir desses elementos o Fisco concluiu que “[...] a empresa Saiqui foi criada apenas para encobrir o real fato gerador da obrigação tributária e o verdadeiro vendedor dos imóveis com o objetivo único e exclusivo de pagamento a menor de tributos na alienação desses bens” (BRASIL, 2016).

Por sua vez, para afastar a conclusão fiscal e demonstrar que sua operação constituiu elisão fiscal, o contribuinte alegou que: a) a constituição da Saiqui para exercer a atividade de comércio de imóveis se deu no intuito de racionalizar a atividade empresarial da Transpinho para centrar-se em sua atividade de produção; b) foram utilizados instrumentos lícitos na operação, sendo que a constituição de empresas é expressão de autonomia da vontade; c) a Saiqui continua em atividade e realizou a venda de outros imóveis além dos recebidos nas cisões da Transpinho; d) a Saiqui mantém estoque de imóveis, tendo feito aquisições, em 2008 e em 2011, de imóveis que ainda não foram por si alienados; e) a economia de tributos foi consequência da operação societária e não sua finalidade precípua, tanto que da operação poderia ter resultado uma desvantagem tributária, caso em que o Fisco certamente não se importaria em tocar adiante a fiscalização; f) não há irregularidade no fato de duas empresas integrantes do mesmo grupo econômico compartilhar a mesma estrutura física.

Como visto ao longo deste trabalho, não há, no nosso sistema jurídico, qualquer enunciado prescritivo válido que exija ou defina o brocardo ‘propósito negocial’. Nas decisões do CARF observa-se que, ora as definições de ‘propósito negocial’ se aproximam da doutrina norte-americana, com a exigência de substancia empresarial para condução de determinados negócios; ora se aceita uma presunção de que basta que a razão do ato ou negócio jurídico não seja tributária para que o requisito do propósito negocial seja preenchido.

Ademais, a constatação da existência ou não do ‘propósito negocial’ depende, necessariamente, de que os atos se deem antes do fato gerador, pois se ocorrerem após ou concomitante, seria o caso de simulação incontestável, não havendo sentido falar na existência de simulação com propósito negocial.

Em maio de 2020 o Tribunal Regional Federal da 4^a Região (TRF-4) reconheceu como lícito o planejamento tributário feito pela Transpinho/Saiqui, o qual foi desconsiderado em todas as instâncias pelo CARF. O relator, desembargador federal Rômulo Pizzolatti, afirma que não existe uma autorização legal para o Fisco desconsiderar atos ou negócios jurídicos sem que exista a comprovação de que foi ilícito (dolosos, fraudulentos ou simulados) (BRASIL, 2019b).

Segundo o gravado na decisão:

[...] havendo perfeita correspondência da substância das operações com as formas adotadas para a sua realização, não é possível afirmar-se que os atos praticados tenham sido simulados, sendo indevida a ingerência da administração tributária na liberdade de iniciativa de que dispõe o contribuinte, garantida no artigo 170 da Constituição Federal, de reestruturar a exploração do seu capital da forma mais eficiente, inclusive sob a perspectiva fiscal. (BRASIL, 2019b).

Em sua origem, trata-se de uma apelação da Fazenda Nacional de sentença proferida pela 4ª vara Federal de Caxias do Sul-RS, que julgou procedentes os pedidos formulados na ação anulatória dos créditos tributários lançados pelo Fisco em desfavor da Transpinho no processo administrativo já mencionado (BRASIL, 2019b).

Ao analisar as razões da fiscalização e do CARF para enquadrar os atos relativos à reestruturação societária da Transpinho como simulação, sendo esta como qualificadora da fraude e evasão fiscal, o TRF-4 considera que, para sua caracterização, os atos devem: a) ocorrer no ato ou depois da ocorrência do fato gerador; e b) valerem-se de meios ilícitos. O TRF-4 admitiu que o tema planejamento tributário é cercado de mistificações e ilogismos decorrentes, em boa parte, da leniência que o Judiciário vem tendo com as razões apresentadas pela fiscalização (BRASIL, 2019b). Em seguida, faz uma crítica à desconfiança com relação a práticas que tenham como objetivo a economia de tributos, *in verbis*:

Com efeito a ideia em voga aponta para uma imediata desconfiança com práticas que visem à economia de tributos, ideia essa introjetada pelos órgãos responsáveis pela arrecadação tributária, que mediante um trabalho de convencimento bem elaborado, suprimiram da discussão a premissa de que parte o seu posicionamento, qual seja, a de que existiria necessidade de um ‘propósito negocial’ - ou seja, de alguma razão extratributária- nos arranjos e rearranjos societários. Trata-se, contudo, de evidente falácia, uma vez que a premissa é sim discutível, e o ardil foi coloca-la justamente fora de questionamentos. É preciso assim reparar essa falha e examinar não só as circunstâncias a partir da necessidade desse etéreo ‘propósito negocial’, mas sim e principalmente se esse ‘propósito negocial’ é mesmo um requisito de validade nas práticas de planejamento tributário. (BRASIL, 2019b).

Em seguida, o TRF-4 destaca a questão levantada pelo Conselheiro Luiz Flávio Neto no julgamento do recurso especial do contribuinte pelo CARF, considerada, pelo Tribunal, como a questão central, a saber: Qual a competência da administração fiscal e, ainda, dos conselheiros do CARF, para desconsiderar os efeitos jurídicos dos atos praticados pelo contribuinte e que tenham como consequência a redução ou o diferimento do ônus fiscal? A esse respeito, o TRF-4 faz as seguintes considerações:

Diz-se ser esse o ponto nodal para a solução do imbróglgio justamente porque os órgãos fiscais, partindo da **aparente** pouca especificidade que marcaria normativa do assunto

no Direito Brasileiro - erro evidenciado pelo apelido dado ao artigo 116, parágrafo único, do CTN: “norma geral antielisiva” -, entendeu possuir um salvo-conduto para o estabelecimento de critérios próprios para aferição do que seria um ‘planejamento tributário abusivo’ - como é o caso da tal ‘ausência de propósito negocial’ – residindo a controvérsia exatamente em saber se o Fisco tem ou não competência para agir dessa maneira. (BRASIL, 2019b, grifos do autor).

No que tange o mencionado artigo 116, parágrafo único, do CTN, o TRF-4 observa que o caráter geral do dispositivo se dá pelo fato de que ele se aplica a todos os tributos e não que represente uma autorização genérica para que o Fisco se oponha a qualquer arranjo, negócio ou ato que entender como planejamento abusivo ou como ausência do propósito extra tributário (BRASIL, 2019b).

Para enfatizar a questão relativa à competência tributária, o TRF-4 cita trechos do voto vencido do Conselheiro Luiz Flávio Neto, da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, para salientar que não há permissão, na Constituição Federal, para que o Fisco atue como se tivesse ingerência na condução das atividades econômicas empreendidas pelas pessoas, substituindo as suas decisões por outras que lhe pareçam arbitrariamente mais adequadas para fins fiscais, com discricionário incremento do ônus tributário (BRASIL, 2019b).

Destaca que, com a observância da Constituição Federal, compete somente ao legislador decidir em que circunstâncias e em qual intensidade deverá o Estado intervir no exercício de liberdades econômicas. Afirmar, ainda, que a exigência de lei para a descon sideração de planejamentos tributários “[...] não encontra fundamento ‘apenas’ no princípio da legalidade em matéria tributária (art. 5º e art. 150, I, da Constituição), mas também das normas de Direito Econômico presentes no texto constitucional (arts. 170 e seg. da Constituição)” (BRASIL, 2019b).

Desse modo, considerando que houve transmissão do patrimônio da Transpinho para a Saiqui e que esta realizou as vendas dos bens imóveis, o TRF-4 concluiu que não existiu simulação. Ao contrário, observa que há perfeita correspondência da substância dos atos praticados com as formas adotadas para sua realização. O Tribunal considerou irrelevantes as constatações do Fisco quanto à falta de substância operacional da Saiqui – por conta do pequeno número de funcionários e de estar localizada no mesmo endereço da Transpinho, uma vez que a Saiqui é pessoa jurídica efetivamente existente e praticou os negócios jurídicos. Ademais, o TRF-4 notou que o objeto social da Saiqui é simples, por se referir a transações imobiliárias, atividade que não exige mais que singelas instalações e o trabalho dos seus sócios (BRASIL, 2019b).

Por fim, o TRF-4 concluiu que:

[...] a reorganização patrimonial realizada pelo contribuinte, quando levada a efeito por meio de negócios jurídicos e operações **verdadeiros**, ainda que tenha por resultado a economia de tributos, não autoriza o Fisco a desconsiderá-los, pois não existe - e nem poderia existir, porque ofenderia o art. 170 da Constituição Federal - uma norma geral que obrigue o administrado a, frente à possibilidade de submeter-se a dois regimes fiscais, optar pelo mais gravoso. Trata-se de verdadeira liberdade econômica, somente restringível - **e de maneira casuística** - pelo legislador, nunca pela administração pública. (BRASIL, 2019b, grifos do autor).

Conclui-se, pelas afirmações do TRF-4, que a Constituição Federal abriu competência apenas ao legislador para restringir a livre iniciativa econômica, respeitando-se os demais direitos fundamentais ao contribuinte. Ademais, no exercício de tal competência, a lei editada pelo legislador para restringir a referida livre iniciativa econômica deverá ser considerada válida somente se for do tipo cláusula especial antielisiva. Em outras palavras, o sistema jurídico brasileiro não suporta cláusulas gerais antielisivias, somente as cláusulas especiais antielisivias.

Portanto, o planejamento tributário encontra vital importância para o avanço econômico do País, sendo que restringi-lo impõe um freio à força motriz da atividade econômica, considerando a capacidade empresarial de injetar recursos no mercado. A ausência de critérios objetivos para se auferir a legalidade da reorganização empresarial dentro do planejamento tributário, em virtude da aplicação equivocada da teoria do propósito negocial segundo sua concepção original, impõe, ao CARF, a tarefa de combater fraudes fiscais, sem prejudicar aqueles que buscam o equilíbrio fiscal de forma lícita.

Vale lembrar que, antes de desconstituir a reorganização societária realizada pela Sra. Gregory, no caso Gregory x Helvering, o Magistrado Learned Hand afirmou que

[...] o contribuinte tem o direito de organizar seus interesses de modo a suportar a menor carga tributária possível, pois, não é obrigado a escolher a alternativa que conduza ao maior recolhimento de tributos ao Poder Público, já que não há um dever patriótico de aumentar os tributos devidos ao Estado em cada fato gerador.

Tais valores remetem ao direito do livre exercício da atividade econômica previsto no artigo 170 da Magna Carta, bem como ao direito à livre iniciativa, previsto pelo artigo 3º da nossa Constituição Federal (BRASIL, 1988).

Assim, é diferente o cenário em que a teoria do propósito negocial fora aplicada no caso Gregory x Helvering, já que, naquela ocasião, a dissolução da empresa, logo após incorporar ações que seriam oferecidas em sua integralidade para tributação, retirou a higidez da reorganização empresarial, e, por consequência, sua licitude. Já no caso analisado pela jurisprudência do CARF, colecionado no presente estudo, o critério para desconstituição do ato

jurídico para desoneração de tributos ganhou alcance mais amplo e subjetivo, dificultando o conceito de licitude do planejamento tributário.

6 CONCLUSÃO

A eficiência do sistema tributário tem sido objeto de vários estudos visando analisar a composição da fiscalidade no Estado Democrático de Direito, o qual representa o equilíbrio entre os interesses de diversos grupos sociais, com visões conflitantes sobre as tarefas do Estado e de seu financiamento.

A compreensão do relacionamento entre justiça e eficiência é fundamental para a determinação de um sistema tributário justo e a afirmação de uma sociedade de direitos do contribuinte, inclusive o da liberdade no exercício da atividade econômica.

O combate à elisão fiscal tem sido um desafio constante em face de o Estado, estar preocupado com a necessidade, cada vez maior, de arrecadação para fazer frente às crescentes demandas da sociedade. Evidentemente, o aparato estatal necessita de recursos para manutenção de sua estrutura e concretização dos objetivos constitucionais e, para tanto, precisa de mecanismos de controle e regulação. No entanto, a tributação não deve ser utilizada como recurso para o custeio de ações administrativas pouco eficientes ou apenas com fins meramente arrecadatórios, sem uma vinculação aos propósitos constitucionais.

É vital que o tributo seja examinado em seu aspecto funcional, pois deve contribuir para o alcance dos objetivos, garantias e princípios da Constituição Federal de 1988. A ordem econômica instituída pela atual Constituição optou pelo tipo liberal de processo econômico, através do qual o Estado só pode intervir quando a finalidade da atuação for evitar abusos e preservar a liberdade de concorrência. Assim, compete ao Estado, enquanto agente normativo e regulador da economia, exercer as funções de fiscalização, incentivo e planejamento – únicas situações em que autorizada a intervenção estatal no âmbito econômico.

Ainda, a atuação do Estado no sistema econômico deve ser guiada por princípios previstos constitucionalmente para tal desiderato, como o direito de propriedade, a livre iniciativa e a livre concorrência. Neste sentido, o ordenamento jurídico deve existir de forma a constituir um eficiente instrumento para a compreensão de situações na esfera tributária, auxiliando na busca por um sistema mais eficiente e cujas propostas sejam coerentes com os resultados econômicos e sociais almejados.

Destarte, surge a importância do estudo da Lei de Liberdade Econômica, apta a aperfeiçoar o modelo constitucional adotado e reforçar o sentido de livre mercado e livre iniciativa, insculpidos na ordem econômica brasileira.

O Estado, através do Fisco, não pode inviabilizar atividades do contribuinte para melhor estruturação do seu negócio, como no planejamento tributário que se constitui, na verdade, como verdadeiro direito do contribuinte. Contudo, apenas é admitido o planejamento tributário fundando em atos lícitos – elisão fiscal. E, corriqueiramente, o parágrafo único do art. 116 do CTN (BRASIL, 1966) é apontado como norma geral antielisiva, sendo este posicionamento não unânime, mas o fato é que o dispositivo é carente de regulamentação, padecendo de ineficácia técnica somente superada mediante legislação própria a instituir, inclusive, os critérios e o procedimento a ser adotado quando de sua aplicação.

Mesmo diante dessa imprecisão, os tribunais administrativos, em especial o CARF, têm se utilizado do critério da finalidade negocial (*business purpose test*) para desconsiderar negócio ou ato jurídico no qual se verifique inexistir outra finalidade que não a economia fiscal, mesmo não existindo critérios previstos constitucionalmente para tanto.

Conclui-se que, apesar da existência de um direito à economia tributária, reflexo dos direitos e garantias constitucionais, o cenário atual da jurisprudência administrativa federal brasileira vai na contramão das garantias e princípios constitucionais que protegem o contribuinte, gerando insegurança jurídica e óbice à eficiência econômica – ou a própria ineficiência, impedindo o desenvolvimento do livre mercado e o próprio desenvolvimento social.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1999.

BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. São Paulo: Noeses, 2016.

BONFIM, Diego. **Tributação e livre concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Casa Civil, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 25 jun. 2021.

BRASIL. [Constituição (1934)]. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (de 16 de julho de 1934)**. Brasília: Casa Civil, 1934. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm. Acesso em: 26 maio 2023.

BRASIL. **Decreto nº 85.450, de 4 de dezembro de 1980**. RIR/80 - Regulamento do Imposto de Renda. Aprova o Regulamento para a cobrança e fiscalização do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Brasília: Casa Civil, 1980. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1980-1987/decreto-85450-4-dezembro-1980-434900-publicacaooriginal-1-pe.html>. Acesso em: 27 maio 2023.

BRASIL. **Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001**. Altera dispositivos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. Brasília: Casa Civil, 2001. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 26 maio 2021.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966** (Código Tributário Nacional). Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília: Casa Civil, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 25 jun. 2021.

BRASIL. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Brasília: Casa Civil, 1976. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm. Acesso em: 27 maio 2023.

BRASIL. **Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995**. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm. Acesso em: 27 maio 2023.

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Brasília: Casa Civil, 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 25 maio 2023.

BRASIL. **Lei nº 13.874, de 20 de setembro de 2019** (Lei da Liberdade Econômica). Institui a Declaração de Direitos de Liberdade Econômica; estabelece garantias de livre mercado [...].

Brasília: Casa Civil, 2019a. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/lei/L13874.htm. Acesso em: 25 maio 2023.

BRASIL. **Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002** (Convertida na Lei nº 10.637, de 2002). 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; [...]. Brasília: Casa Civil, 2002b. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/antigas_2002/66.htm. Acesso em: 27 maio 2023.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Defesa Econômica. **Acórdão nº 103-23.357**. Processo: 11516.002462/2004-18. Contribuinte: Estaleiro Kiwi Boats Ltda. Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Exercício: 2002 Ementa: Simulação – Inexistência [...]. Relator: Paulo Jacinto do Nascimento, 15 de maio de 2008. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 27 maio 2023.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Defesa Econômica. **Acórdão nº 103-07.260**. Processo: 11020/001.054/85-15. Contribuinte: Grendene S/A. Relator: Urgel Ferreira Lopes, 25 de fevereiro de 1986. Disponível em: http://carf.economia.gov.br/jurisprudencia/10307260_110200010548515_198602.pdf. Acesso em: 27 maio 2023.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Defesa Econômica. **Acórdão nº 1401-00.155**, 4ª Câmara da Primeira Seção do CARF. Normas gerais de direito tributário. Data do fato gerador: 31/12/2002, 31/12/2003, 31/12/2004. Embargos de declaração. [...]. Relator: Antônio Bezerra Neto, 28 de janeiro de 2011. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=4565732>. Acesso em: 27 maio 2023.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Defesa Econômica. **Consulta nº 0038/99**. Brasília: Ministério da Fazenda, 2000. Disponível em: <http://www.institutosarlo.com.br/pdfs/novos/6.%20Parecer%20CADE%20Consulta%20Guerra%20Fiscal%20e%20Concorr%C3%Aancia.pdf>. Acesso em: 25 jun. 2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Defesa Econômica. **Processo Administrativo n. 10074.000471/2002-88**. Recurso de Ofício n. 124.369. IPI. Desconsideração de atos e negócios jurídicos. Recurso de Ofício negado. Acórdão nº 202-16.959, proferido pela 2ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes. Recorrente: DRJ Juiz de Fora-MG. Recorrida: Belfam Indústria Cosmética S/A. Relatora: Cons. Maria Cristina Roza da Costa, 28 de março de 2006. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 27 maio 2023.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Defesa Econômica. **Processo nº 10680.724392/2010-28 - Acórdão 1101-00.708 — 1ª Câmara/ 1ª Turma Ordinária – sessão de 11/04/2012**. Imposto Sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008 Ágio. Requisitos do ágio. O art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1997, retratado no art. 385 do RIR/1999, estabelece a definição de ágio e os requisitos do ágio, para fins fiscais. [...]. Contribuinte: Gerdau Açominas S/A. Relatora: Edeli Pereira Bessa, 22 de junho de 2012. Disponível em:

<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 25 jun. 2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Defesa Econômica. **Processo nº 11080.723307/2012-06**. Acórdão: 9101-002.429. Contribuinte: Transpino Madeiras Ltda. Normas Gerais de direito tributário ano-calendário: 2006, 2008. Operações de reorganização societária. Princípios constitucionais e legais. Falta de propósito negocial. Inadmissibilidade. [...]. Relator: Marcos Aurelio Pereira Valadao, 4 de outubro de 2016. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 24 junho 2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Defesa Econômica. **Recurso Especial nº 16561.720182/2013-46**. Acórdão nº 9101-004.637. Assunto: normas gerais de direito tributário ano-calendário: 2010, 2012 recurso especial. [...]. Recorrentes: Hypera S.A. e Fazenda Nacional. Relator: Cons. Livia de Carli Germano, 9 de março de 2020a. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 27 maio 2023.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Recurso Especial nº 16327.001725/2010-52**. Acórdão nº 9101-004.817. Assunto: Processo administrativo fiscal ano-calendário: 2005 recurso especial. Matéria sumulada. Súmula CARF nº 108. Não conhecimento. [...]. Recorrentes: Zurich Santander Brasil Seguros e Previdência S.A. e Fazenda Nacional. Relatora: Cons. Viviane Vidal Wagner, 3 de março de 2020. **LexML**: Superior Tribunal de Justiça, Brasília, 3 mar. 2020b. Disponível em: <https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:conselho.administrativo.recursos.fiscais;camara.superior.recursos.fiscais;turma.1:acordao:2020-03-03;9101-004.817,8171237>. Acesso em: 27 maio 2023.

BRASIL. Ministério da Saúde. Agência Nacional de Vigilância Sanitária. **Resolução RDC nº 50, de 21 de fevereiro de 2002**. Brasília: MS, 2002c. Disponível em: https://bvsms.saude.gov.br/bvs/saudelegis/anvisa/2002/rdc0050_21_02_2002.html. Acesso em: 25 jun. 2021.

BRASIL. **Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015**. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e dá outras providências. Brasília: MF, 2015a. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/regimento-interno/reg-outros/ricarf-multi-11072016.pdf>. Acesso em: 25 jun. 2021.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa nº 1700, de 14 de março de 2017**. Dispõe sobre a determinação e o pagamento do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas e 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. [Brasília]: RFB, 2017. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=81268>. Acesso em: 25 jun. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2446 DF**. Processo 000123749.2001.1.00.0000. Relatora: Min. Cármen Lúcia, 11 de abril de 2022,

Tribunal Pleno. Disponível em:
<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15350819319&ext=.pdf>. Acesso em:
 18 de novembro de 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **Recurso Especial nº 1.116.399/BA**. Questiona-se a forma de interpretação e o alcance da expressão serviços hospitalares, prevista no artigo 15, § 1º, inciso III, alínea “a”, da Lei 9.429/95, para fins de recolhimento do IRPJ e da CSLL com base em alíquotas reduzidas. Relator: Min. Benedito Gonçalves, 24 fev. 2010. Disponível em:
https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=217&cod_tema_final=217. Acesso em: 2 mar. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (4. Turma). **Recurso Especial nº 1.163.283/RS**. Recurso especial. Processual civil. Contratos de financiamento imobiliário. Sistema Financeiro de Habitação. Lei n. 10.931/2004. Inovação. Requisitos para petição inicial. Aplicação a todos os contratos de financiamento. Recorrente: Banco do Estado do Rio Grande do Sul S/A - Banrisul. Recorrido: Ignez Ivone Alovise Galo e outro. Relator: Min Luis Felipe Salomão, 7 de abril 2015b. Disponível em:
<https://www.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.cgi/ITA?seq=1396655&tipo=0&nreg=200902066576&SeqCgrmaSessao=&CodOrgaoJgdr=&dt=20150504&formato=PDF&salvar=false>.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 355.392/RJ. Dano moral. Reparação. Critérios para fixação do valor. Condenação anterior, em quantia menor. [...]. Relatora: Min. Nancy Adrighi. **LexML**: Superior Tribunal de Justiça, Brasília, 26 mar. 2002c. Disponível em:
<https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:superior.tribunal.justica;turma.3:acordao;resp:2002-03-26;355392-437959>.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Tema 353**. Enquadramento de pessoas jurídicas da área de saúde na qualidade de prestadoras de serviço hospitalar para fins de obtenção do benefício de recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro líquido (CSLL) e do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) com base de cálculo reduzida. [...]. Relator: Min. Gilmar Mendes, 3 ago. 2011. Disponível em:
<https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/tema.asp?num=353>. Acesso em: 27 maio 2023.

BRASIL. Tribunal Regional Federal 4. Região (2. Turma). **Apelação: 5009900-93.2017.4.04.7107 RS**. Ação anulatória. Lançamento de ofício. Planejamento tributário. Desconsideração de operações societárias. Ausência de simulação. Proteção à livre iniciativa. Honorários de sucumbência. Relator: Rômulo Pizzolatti, 10 de dezembro de 2019b. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/trf-4/791953707>. Acesso em: 2 mar. 2023.

CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de direito constitucional tributário. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, Cristiano. A análise econômica do direito Tributário. In: SCHOUERI, Luis Eduardo (coord.). **Direito tributário**: homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

CHAVES, Francisco Coutinho. **Planejamento tributário na prática: gestão tributária aplicada**. São Paulo: Atlas, 2017.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

CAVALLI, Cássio. **Empresa, direito e economia**, Rio de Janeiro: Forense, 2013.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Planejamento tributário: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

DELGADO, José Augusto. **A imprevisibilidade das decisões judiciais e seus reflexos na segurança jurídica**. Brasília: STJ, 2007. Disponível em: <https://bdjur.stj.jus.br/jspui/handle/2011/74120>. Acesso em: 16 mar. 2023.

ESTRELLA, André Luiz Carvalho. Norma antielisiva geral. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.); ANDRADE, José Maria Arruda (org.). **Planejamento tributário**. São Paulo: MP Editora, 2007.

FERREIRA, Arthur Sandro Golombieski. **O entendimento do CARF sobre a necessidade de propósito negocial nos planejamentos tributários**. [Curitiba]: Advocacia Felipe e Isfer, [2022]. Disponível em: <https://afi.adv.br/wp-content/uploads/2022/04/019.pdf>. Acesso em: 24 jun. 2021

FREITAS, Rodrigo de. É legítimo economizar tributos? Propósito negocial, causa do negócio jurídico e análise das decisões do antigo Conselho de Contribuintes. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; FREITAS, Rodrigo de. **Planejamento tributário e o propósito negocial: mapeamento de decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

FUX, Rodrigo. A evolução da análise econômica do direito no Brasil. **Justiça & Cidadania**, Rio de Janeiro, 6 de novembro de 2018. Disponível em: <https://www.editorajc.com.br/a-evolucao-da-analise-economica-do-direito-no-brasil>. Acesso em: 19 abr. 2021.

GARCIA, Rafael Damásio Brasil. **A liberdade econômica como princípio constitucional garantidor do desenvolvimento econômico: análise dos índices de liberdade econômica e suas correlações com o índice de Gini e IDH**. 2022. Dissertação (Mestrado Direito Constitucional Econômico) – Centro Universitário Alves Faria (UNIALFA), Goiânia, 2022.

GOMES, Edilson Francisco. **Planejamento tributário e direito fundamental à livre iniciativa: terceirização estratégica e novas arquiteturas corporativas aplicadas à economia de tributos**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

HACHEM, Daniel Wunder. A noção constitucional de desenvolvimento para além do viés econômico: reflexos sobre algumas tendências do Direito Público brasileiro. **A&C: Revista de Direito Administrativo & Constitucional**, Belo Horizonte, ano 13, n. 53, p. 133- 168, jul./set. 2013. Disponível em: <http://www.revistaaec.com/index.php/revistaaec/article/view/126/289>. Acesso em: 19 abr. 2021.

JORGE, Alice de Abreu Lima; MOREIRA, André Mendes. O direito como plano e o planejamento fiscal: reflexões à luz da planning theory of law de S. J. Shapiro. **Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 35, p. 13-30, 2016. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/211/831>. Acesso em: 28 maio 2023.

LEÃO, Martha Toribio. **O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade**. 2017. Tese (Doutorado em Direito) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017.

MARQUES, Ênnio Ricardo Lima da Silva. **Liberdade econômica e planejamento tributário: entre legalidade, moral tributária e ordem econômica**. 2020. Dissertação (Mestrado em Direito) - Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2020. Disponível em: <https://repositorio.ufrn.br/handle/123456789/31380>. Acesso em: 6 mar. 2023.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema tributário na Constituição de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1998.

MENEZES, Alana Gemara Lopes Nunes. **A boa-fé sob a ótica do CARF no planejamento fiscal**. 2016. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade Católica de Pernambuco, Recife, 2016. Disponível em: <http://tede2.unicap.br:8080/handle/tede/571>. Acesso em: 15 maio 2020.

NADER, Paulo. **Curso de direito civil: parte geral**. Rio de Janeiro: Forense, 2016. v. 1.

NASCIMENTO NETTO, Agostinho do. **Análise econômica do direito à elisão fiscal**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

NISHIKAWA, Alexandre. Liberdade e geração de riqueza aos olhos de Milton Friedman. **Infomoney**, [s. l.], 28 jul. 2021. Disponível em: <https://www.infomoney.com.br/colunistas/ifl-instituto-de-formacao-de-lideres/liberdade-e-geracao-de-riqueza-aos-olhos-de-milton-friedman/>. Acesso em: 24 maio 2023.

NOGUEIRA, Eliseu Sampaio. **O direito ao planejamento tributário como decorrência do direito ao livre exercício de qualquer atividade econômica**. 2016. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2016. p. 75. Disponível em: <https://repositorio.ufc.br/handle/riufc/23805>. Acesso em: 24 maio 2023.

OLIVEIRA, Amanda Flávio de. Declaração de direitos de liberdade econômica: norma de reforço. **Jota**, São Paulo, 15 ago. 2019. Liberdade econômica. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/declaracao-de-direitos-de-liberdade-economica-norma-de-reforco-15082019>. Acesso em: 20 ago. 2019.

_____. **Liberdade Econômica e Constituição de 1988.** In Lei de liberdade econômica e o ordenamento jurídico brasileiro. Org. Amanda Flávio de Oliveira – 1. ed. Belo Horizonte, São Paulo: D’Plácido, 2020.

_____. **25 anos de regulação no Brasil.** In MATTOS, César (Org.) A revolução regulatória na nova lei das agências. São Paulo: Editora Singular, 2021.

_____. **Lei de Liberdade Econômica: Constitucionalidade Apontamentos Acerca da Constitucionalidade Material da Lei 13.874/2019.** In Lei de Liberdade Econômica e seus impactos no Direito Brasileiro. Coord. Luis Felipe Salomão, Ricardo Villas Bôas Cueva, Ana Frazão. 1. ed. São Paulo, Thomson Reuters Brasil, 2020.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **Uma pequena história da tributação e do federalismo fiscal no Brasil:** a necessidade de uma reforma tributária justa e solidária. São Paulo: Contracorrente, 2020.

PIZOLIO, Reinaldo. Norma geral antielisão e possibilidades de aplicação. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Planejamento tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2004.

PORFÍRIO, Francisco. Liberalismo. **Brasil Escola**, [São Paulo, 2023]. Disponível em: <https://brasilecola.uol.com.br/sociologia/liberalismo.htm>. Acesso em: 24 maio 2023.

POSNER, Richard. **Economic analysis of law.** 8. ed. [S. l.]: Wolters Kluwer Law & Business, 2010.

RODRIGUES, Silvio. **Direito Civil:** responsabilidade Civil. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

RUBINSTEIN, Flávio. **Boa-fé objetiva no direito financeiro e no direito tributário brasileiros.** 2008. Dissertação (Mestrado) - Mestrado em Direito Econômico e Financeiro, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008. p. 185-186. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-28022012-155501/publico/Flavio_Rubinstein_Dissertacao_2008.pdf. Acesso em: 2 mar. 2023.

SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). **Direito tributário:** homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Tributação e livre concorrência. In: FERRAZ, Roberto Caetano Botelho (org.). **Princípios e limites da tributação 2:** os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 399-426.

SZTAJN, Rachel. Notas sobre o conceito de empresário e empresa no código civil brasileiro. **Pensar**, Fortaleza, v. 11, p. 192-202, fev. 2006. DOI 10.5020/2317-2150.2006.v11n1p192. Disponível em: <https://ojs.unifor.br/rpen/article/view/791/1651>. Acesso em: 2 mar. 2023.

TAVARES, André Ramos. **Direito constitucional econômico.** Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2011.

THE HERITAGE FOUNDATION. **Index of Economic Freedom**: country rankings. Massachusetts: Heritage Foundation, c2019. Disponível em: <https://www.heritage.org/index/ranking>. Acesso em: 20 ago. 2019.

THE HERITAGE FOUNDATION. **Index of Economic Freedom**: Brazil. Massachusetts: Heritage Foundation, c2023. Disponível em: <https://www.heritage.org/index/country/brazil>. Acesso em: 24 maio 2019.

WEBER, Max. **Economia y sociedad**. Tradução de José Medina Echavarría e outros. 2. ed em espanhol da 4. ed. em alemão. México: Fondo de Cultura Económica, 1964.

WORDL BANK GROUP. **Subnational Doing Business in Brazil 2021**: comparing business regulation for domestic firms in 27 brazilian locations with 190 other economies. Washington: Doing Business, 2021. Disponível em: https://subnational.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Subnational/DB2021_SNDB_Brazil_Full-report_English.pdf. Acesso em: 20 jun. 2019.