

o direito ao crédito não apenas no caso de aquisição de insumos isentos, mas também de não tributados e sujeitos à alíquota zero.

Conforme fiz ver anteriormente, apenas em 25 de junho de 2007, nos já mencionados Recursos Extraordinários nº 353.657/PR e nº 370.682/SC, presente julgamento relativo a insumos e matérias-primas não tributados e sujeitos à alíquota zero, o Tribunal reviu a posição adotada e passou a proclamar a ausência do direito. Consoante revelado nos votos vencedores, a tese firmada alcança, inclusive, os casos de isenção, no tocante aos quais o crédito também se tomou indevido. Portanto, a mudança ocorreu somente cinco anos depois das últimas decisões do Supremo favoráveis aos contribuintes.

Nesses recursos apreciados em 2007, o ministro Ricardo Lewandowski suscitou questão de ordem no sentido de modular os efeitos do pronunciamento, cogitando da eficácia *ex nunc* da nova interpretação ante a alteração da jurisprudência que prevalecera naquele precedente de 1998. Sua Excelência sustentou que, "em homenagem não apenas ao princípio da segurança jurídica, mas também aos postulados da lealdade, da boa-fé e da confiança legítima, sobre os quais se assenta o próprio Estado Democrático de Direito", os efeitos prospectivos se impunham. Os demais Ministros refutaram a proposta. Explicitaram que, apenas na declaração de inconstitucionalidade, a modulação se faz possível e que, em razão da ausência de posição consolidada do Tribunal, inexistia base de confiança suficiente para tanto. Votei contra a modulação porque não a admito em situação alguma.

A falta de decisões plenárias transitadas em julgado, alusivas ao direito de crédito quanto a insumos não tributados e sujeitos à alíquota zero - havia, tão somente, para isenção -, realmente, inviabilizava a plena modulação nesses específicos casos - isso, claro, para os que concordam com a modulação. Contudo, desses mesmos fatos não se podem extrair quaisquer consequências negativas à observância do Verbete nº 343 da Súmula do próprio Supremo, ante a particularíssima importância de se proteger o instituto da coisa julgada.

Os novos precedentes implicaram, sem dúvida, superação do entendimento sufragado anteriormente, de modo a impor-se a observância do Verbete nº 343 da Súmula. Há a necessidade de distinguir as circunstâncias relativas à modulação e tutela da coisa julgada, identificando os pressupostos de cabimento do verbete quando são efetivamente satisfeitos consideradas as particularidades, já descritas, dos litígios quanto aos insuetos e matérias-primas isentos, não tributados e sujeitos à alíquota zero.

A verdade é que, diante do quadro decisório revelado até então, o acórdão rescindendo não pode ser visto como a violar a lei, mas como a resultar da interpretação possível segundo manifestações do próprio Plenário do Supremo Tribunal Federal.

Na situação concreta, consideradas as premissas veiculadas, deve-se reformar o acórdão impugnado.

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região julgou procedente o pedido formulado na ação rescisória para desconstituir o acórdão rescindendo, alcançando o crédito do IPI nas hipóteses de insumo adquirido isento, não tributado ou sujeito à alíquota zero. É contra esse pronunciamento que a contribuinte interpõe o extraordinário, o qual, conforme os argumentos desenvolvidos, deve ter êxito.

Ante o exposto, conheço do recurso e o provejo para, reformando a decisão recorrida, assentar a improcedência do pedido rescisório, mantendo-se incólume o acórdão rescindendo no tocante ao direito da recorrente ao crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI quando da aquisição de insuetos e matérias-primas isentos, na tributados e sujeitos à alíquota zero. Ficam invertidos os ônus da sucumbência." (RE 590.809/RS).

O Refis e a Desjudicialização do Planejamento Tributário

Luís Eduardo Schoueri

A adesão a programas de parcelamento é condicionada à desistência, por parte do contribuinte, de todos os recursos judiciais porventura existentes. Se à primeira vista pode ser louvável a exigência de tal desistência, já que se reduz substancialmente o número de processos tributários, uma análise mais detida aponta que esta renúncia muitas vezes não decorre do exercício de uma opção, mas revela-se verdadeira "tábua de salvação" para o contribuinte. Nesse sentido, o presente artigo argumenta que a desjudicialização das discussões sobre planejamento tributário, consequência dos sucessivos parcelamentos que foram promulgados, permitiu a aplicação de doutrinas que não encontram fundamento legal no Direito brasileiro e foram rejeitadas pelo Congresso.

I. Introdução

Desde 2000, têm sido frequentes os programas de parcelamento (ou pagamento integral) oferecidos no âmbito federal, sempre acompanhados de reduções substantivas de penalidades e de encargos financeiros¹. Posto que se possam encontrar méritos ao possibilitarem a regularização da situação tributária de diversos contribuintes, além dos óbvios efeitos arrecadatórios, especialmente relevantes para assegurar superávits diante de gastos crescentes, não é segredo que sua recorrência é prejudicial, já que acaba por incentivar a inadimplência. A expressão "imposto dos bobos" (*Dummensteuer*), cunhada na Alemanha para se referir à situação em que o adimplemento tributário não é assegurado, surge com a crítica de implicar grave ofensa ao Princípio da Igualdade².

O ingresso em tais programas é condicionado à desistência, da parte do contribuinte, de todos os recursos judiciais porventura existentes, bem como do direito em que se sustentam. Se à primeira vista pode ser louvável a exigência



Luís Eduardo Schoueri é Professor Titular da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo e Vice-presidente do Instituto Brasileiro de Direito Tributário.

¹ Cf. Ives Gandra da Silva Martins e Fátima Fernandes Rodrigues de Souza. "Aspectos controversos na adesão do programa de parcelamento especial com vistas à obtenção de regularidade fiscal". *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 178. São Paulo: Dialética, 2010, pp. 131-132.

² Cf. Klaus Tipke. "Princípio da igualdade e ideia de sistema no Direito Tributário". In: Brandão Machado (coord.). *Direito Tributário: estudos em homenagem ao professor Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, pp. 515-527.

de tal desistência, já que reduz substancialmente o número de processos tributários, fomentando, à primeira vista, a paz na relação Fisco-contribuinte, uma análise mais detida aponta para o fato de que tal desistência muitas vezes não decorre do exercício de uma opção, mas revela-se verdadeira "tábua de salvação". Deveras, tornam-se corriqueiros os autos de infração de valores exorbitantes, marcados por multas que em geral redundam em 150% do tributo exigido, além dos juros calculados a taxas de curto prazo (Selic). Muitas vezes, o empresário se vê obrigado a aderir ao programa de parcelamento não porque não creia em seu direito, mas porque sabe que se vir frustrada sua expectativa, terá diante de si exigência que não poderá pagar, levando-o à insolvência, que muitas vezes atingirá mesmo seu patrimônio pessoal. Daí que, por uma questão de sobrevivência, melhor pagar parcelas que, posto julgue ele indevidas, permitem a continuação de seu negócio.

Ainda outro aspecto que não pode ser deixado de lado são os custos que se têm para a manutenção de uma discussão tributária. Encerrado o processo administrativo, apenas resta ao sujeito passivo a alternativa de discutir o mérito da exigência se antes dispuser de recursos para oferecer garantias no processo de execução em montante exorbitante (pelas mesmas razões expostas acima), o que já torna inviável o seu negócio antes mesmo de concluída a execução, já que na falta de tais garantias, torna-se impossível a obtenção de certidões negativas de débito, essenciais para boa parte de suas atividades. O ingresso no programa de parcelamento, mais uma vez, já não é uma escolha, senão um último recurso.

Não menos frequente é o caso do administrador que leva a sociedade a aderir a um programa de parcelamento incentivado para reduzir seu passivo, revertendo provisões efetuadas em gestões anteriores. Ao mesmo passo em que pode ver assegurada a dedutibilidade da perda, vê seu resultado anual inflado pela reversão, o que assegura à administração as láureas decorrentes de um lucro extraordinário, que nada mais representa senão o retorno de valores reconhecidos e absorvidos no passado.

Seja por uma questão de sobrevivência, seja por conveniência, em comum tem-se o fato de que os referidos programas de parcelamento incentivado têm produzido efeito cujas consequências para o Direito Tributário não parecem ter merecido a devida atenção: a desjudicialização. Retira-se do Judiciário a prerrogativa de dar a última palavra acerca do Direito, tornando-se definitivos entendimentos que fundamentaram as autuações ou que prevaleceram em órgãos administrativos, posto que por meros votos de qualidade.

O presente estudo propõe uma reflexão acerca das consequências, para o próprio Direito Tributário, do incentivo desmedido à retirada das questões tributárias do âmbito do Judiciário. Para tanto, após breve resumo dos programas de parcelamento (ou pagamento integral) incentivado que se apresentaram na matéria federal, relatar-se-á a evolução do entendimento dos órgãos administrativos federais acerca do tema do planejamento tributário - quando não se hesitará em afirmar carecerem de sólida base - para afinal concluir-se que a retirada das questões do âmbito do Judiciário acabam por perenizar aqueles entendimentos os quais, desta forma, acabam por ingressar de modo sorrateiro no próprio Ordenamento Jurídico, tornando-se base a ser invocada em decisões subsequentes, bastando como razão de decidir,

desprezando-se, daí, o papel do próprio Poder Legislativo como corpo legítimo para inovar na matéria tributária.

II. O Refis e os Subsequentes Programas de Parcelamento (ou Pagamento Integral) Incentivado: Breve Revisão

Não é objeto do presente estudo examinar as peculiaridades de cada programa de parcelamento (ou pagamento integral) incentivado. Basta, nesta etapa, trazer breve resumo dos diversos diplomas legais que trataram da matéria.

A série de parcelamentos (ou pagamentos integrais) incentivados tem início, no ano 2000, quando o legislador federal instituiu o Programa de Recuperação Fiscal, denominado "Refis", com a edição da Lei nº 9.964/2000. O objetivo desse parcelamento era promover a regularização dos créditos da União administrados pela Secretaria da Receita Federal e pelo Instituto Nacional do Seguro Social (INSS)³, com vencimento até 29 de fevereiro de 2000.

A grande vantagem desse programa era a possibilidade de parcelamento em prazo bastante longo, pois o valor das parcelas era proporcional ao faturamento do contribuinte. Além disso, a adesão ao Refis possibilitava a emissão de certidões positivas com efeito de negativas para as empresas que delas necessitam para concorrências públicas e particulares e a retirada do nome do Cadastro Informativo de Créditos não quitados (Cadin), o que permitia a abertura de novas linhas de crédito. Também era previsto que, enquanto estivessem submetidas ao Refis, as pessoas jurídicas obrigadas ao regime de tributação pelo Lucro Real poderiam optar pelo regime de tributação com base no Lucro Presumido. Outra vantagem do Refis era a possibilidade de liquidação juros e de multa de ofício e de mora com a utilização de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro líquido. Naquela ocasião, o débito consolidado estava sujeito a juros correspondentes a Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP). Já nesse momento introduzia-se condição - que se veria repetida nos demais programas - de desistência dos recursos sobre os quais versavam os tributos objeto do parcelamento.

Três anos depois, a Lei nº 10.684/2003 instituiu o Refis II, oficialmente conhecido como "Paes - Parcelamento Especial". Diferentemente do Refis, o Paes não dependia de garantia ou arrolamento de bens e previa a redução de 50% da multa de mora ou de ofício devida. O referido programa possibilitava o parcelamento em até 180 vezes de débitos administrados pela Receita Federal e pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, vencidos em até 28 de fevereiro de 2003. Mais uma vez com um intervalo de um triênio, os débitos vencidos naquele mesmo período também foram objeto do "Paex - Parcelamento Extraordinário", criado em 2006 pela Medida Provisória nº 303/2006, englobando então os débitos administrados pelo INSS.

Outro triênio se passou até que fosse editado o denominado "Refis da Crise", em 2009, com a Lei nº 11.941/2009 (Conversão da Medida Provisória nº 449/2008),

³ Até aquele momento, a Secretaria da Receita Federal e a Secretaria da Previdência Social não eram órgãos unificados. A partir de 2007, com a Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, houve a fusão entre as duas secretarias e as competências da Secretaria da Previdência Social foram transferidas para a nova Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), também conhecida como "Super Receita".

a qual instituiu o quarto parcelamento especial. Por sua vez, esse programa possibilitava o parcelamento, em até 180 vezes, de dívidas vencidas até 30 de novembro 2008, a serem pagas com descontos de até 90% das multas de mora e de ofício, 35% da multa isolada, 40% dos juros e 100% dos encargos legais⁴. Também eram previstos descontos de até 100% das multas de mora e ofício, 40% da multa isolada, 45% dos juros e 100% dos encargos para o contribuinte que optasse pelo pagamento à vista. A adesão ao Refis da Crise não dependia da apresentação de garantia ou arrolamento de bens e também previa o reparcelamento de débitos já incluídos em parcelamentos especiais anteriores (Refis, Paes e Paex). Esse programa se mostrou um dos mais vantajosos da história também por permitir a liquidação de multa e juros com a utilização de créditos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de contribuição social sobre o lucro líquido.

Pouco mais de um triênio se passou até que o prazo de adesão ao programa de parcelamento "Refis da Crise" fosse reaberto até 31 de dezembro de 2013 pela Lei nº 12.865/2013, possibilitando novamente a regularidade fiscal dos contribuintes mediante a concessão de diversos benefícios. Por fim, em 2014, houve ainda uma nova reabertura do Refis da Crise, compreendendo os débitos vencidos até 31 de dezembro de 2013.

Além desses parcelamentos especiais, também foram editadas pelo Governo Federal medidas que previam o parcelamento especial de débitos específicos de setores da economia, como o Refis dos Bancos e das Corretoras de Seguro (Lei nº 12.865/2013), o Refis das Autarquias e Fundações (Lei nº 12.249/2010) e o Refis dos Lucros no Exterior (Lei nº 12.865/2013), esse último previa, inclusive, a redução de 100% de multa, juros e encargos.

Essa breve revisão parece suficiente para afirmar que não se poderá censurar o sujeito passivo que tiver a expectativa de incluir seu débito em um programa incentivado. Embora a cada oportunidade se anuncie o programa como o último, sua reiteração já não permite que se desconsiderem seus efeitos danosos ao bom comportamento do sistema.

Por outro lado, a insistência em que se desista de todos os processos e ao direito sobre o qual se fundam é uma constante em todos os casos. A pressão pela adesão torna inviável a apreciação da matéria pelo Judiciário, dando ares de definitividade a entendimentos exarados por órgãos administrativos posto que, no mais das vezes, frutos de maioria ocasional ou, com frequência, meros votos de qualidade.

III. A Questão do Planejamento Tributário: Caso de Inovação no Direito Tributário à Margem do Legislativo e do Judiciário

Embora sejam diversas as questões que acabam por não ser apreciadas pelo Judiciário em virtude da adesão aos programas de parcelamento incentivado, o emblemático caso dos planejamentos tributários merece especial atenção em virtude da evidente reviravolta no entendimento dos órgãos julgadores administrativos, sem que houvesse qualquer mudança legislativa ou, o que é ainda mais grave, apesar de o Legislativo, quando instado a se manifestar sobre a matéria, ter rejeitado a adoção

⁴ Honorários advocatícios da Procuradoria da Fazenda, devidos nos débitos já inscritos em dívida ativa.

de categorias que foram introduzidas por alguns autores, mesmo que sob a repulsa de grande parte da doutrina.

Com efeito, durante um longo período, o planejamento tributário no Brasil foi encarado sob um viés estritamente formalista, que engendrou estruturas cada vez mais agressivas, sempre endossadas pelo discurso da liberdade do contribuinte. Até meados de 2000, a jurisprudência do extinto Conselho de Contribuintes tradicionalmente socorria-se do argumento da legalidade formal para fundamentar sua abordagem em relação a casos de planejamento tributário. Negócios cujo aspecto formal estivesse de acordo com as leis aplicáveis eram considerados inquestionáveis, inexistindo quaisquer indagações acerca de sua causa ou de seu suporte fático. O direito ao planejamento tributário era defendido tão somente com base na noção de que, não tendo ocorrido o fato jurídico tributário, e tendo os requisitos formais da legislação pertinente sido observados, legítima seria a estrutura. Tradicionalmente, a doutrina brasileira tem, de modo lamentável, rechaçado qualquer forma de "consideração econômica", sob o argumento de que esta destruiria o que há de jurídico no Direito Tributário⁵.

Um exemplo da abordagem pretérita pode ser encontrado nos casos de incorporação reversa, operação em que uma sociedade lucrativa é incorporada por outra deficitária, permitindo-se a compensação de prejuízos fiscais que, de outra forma, seriam desperdiçados, já que, nos termos da legislação do imposto de renda, ao sucessor não é dado aproveitar-se dos prejuízos fiscais de sociedade incorporada. Diversas foram as decisões em que o Conselho de Contribuintes validou operações de incorporação reversa sob o argumento de que os prejuízos fiscais poderiam ser aproveitados desde que as condições formais estabelecidas pela legislação do imposto de renda fossem cumpridas⁶. Conforme observado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho de Contribuintes, "[s]e não existia impedimento para a realização da incorporação tal como realizada e o ato praticado não é de natureza diversa daquela que de fato aparenta, não há como qualificar-se a operação de simulada", de modo que "os objetivos visados com a prática do ato não interferem na qualificação do ato praticado"⁷. Consequentemente, em tais operações, tornou-se prática comum que a incorporadora assumisse as atividades, o endereço e até mesmo o nome da incorporada.

⁵ Cf. Alfredo Augusto Becker. *Teoria geral do Direito Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 118. No mesmo sentido, ver Johnson Barbosa Nogueira. *A interpretação econômica no Direito Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1982, p. 44; Gilberto de Ullhoa Canto. "Elição e evasão". In: Ives Gandra da Silva Martins (coord.). *Caderno de pesquisas tributárias. Elição e evasão fiscal*. São Paulo: Resenha Tributária, 1988, p. 16; Antônio R. Sampaio Dória. *Elição e evasão fiscal*. 2ª ed. São Paulo: José Bushatsky, 1977, p. 96; Paulo de Barros Carvalho. "O absurdo da interpretação econômica do 'fato gerador' - direito e sua autonomia - o paradoxo da interdisciplinariedade". *Revista de Direito Tributário* vol. 97. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 16; Hugo de Brito Machado. *Curso de Direito Tributário*. 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992, p. 68; Luciano Amaro. *Direito Tributário brasileiro*. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, pp. 252-3. Para a posição contrária, admitindo a consideração econômica em certas situações, ver Rubens Gomes de Souza. *Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1975, p. 373; Amílcar de Araújo Falcão. *Introdução ao Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1959, p. 99.

⁶ Ver, por exemplo, Acórdão nº 101-94.127, julgado em 28 de fevereiro de 2003; Acórdão nº 105-15.822, julgado em 22 de junho de 2006; Acórdão nº 105-16.677, julgado em 16 de outubro de 2007.

⁷ Câmara Superior de Recursos Fiscais, Acórdão nº 01-01.874, julgado em 15 de maio de 1995.

Em 2001, o Código Tributário Nacional foi alterado, adicionando-se o parágrafo único ao artigo 116. De acordo com a dicção do dispositivo, “[a] autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, *observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária*”.

Não foram poucos os autores que criticaram a redação do dispositivo, em virtude de este lançar mão da expressão “dissimular”⁸, que evidentemente remete à simulação, instituto de direito privado. Consequentemente, não se poderiam inferir de referido dispositivo doutrinas como “propósito negocial”, “abuso de forma” e “substância sobre a forma”, em virtude de estas não decorrerem da simulação em sua acepção em direito privado. A conclusão pela inocuidade do dispositivo era, portanto, imediata.

Ademais, o dispositivo, expressamente demandava posterior regulamentação, que deveria levar em conta, por conseguinte, o seu próprio conteúdo. Não obstante, a Medida Provisória nº 66/2002, editada sob o intento de regulamentar o referido dispositivo, incluía em seu bojo a “falta de propósito negocial” e o “abuso de formas” como fundamentos para desconsiderar negócios jurídicos para fins tributários. Tal Medida Provisória, na parte em que trata de dita regulamentação, foi rejeitada pelo Congresso. Em estritos termos do parágrafo 3º do artigo 62 da Constituição Federal: “As medidas provisórias, ressalvado o disposto nos §§ 11 e 12 perderão eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de sessenta dias, prorrogável, nos termos do § 7º, uma vez por igual período, devendo o Congresso Nacional disciplinar, por decreto legislativo, as relações jurídicas delas decorrentes.”

Era de se esperar que a rejeição de tais doutrinas por parte do Congresso seria um marco para a vedação de sua utilização por parte das autoridades tributárias. Afinal, já não era o caso de dizer que o “propósito negocial” estaria implícito no Ordenamento Jurídico. Ao contrário, o Congresso Nacional rejeitara o dispositivo (o que fica claro pelo fato de a referida Medida Provisória ter sido, no demais, aprovada, extraindo-se apenas os dispositivos que inseriam a esdrúxula figura no Ordenamento).

Ao invés disso, no entanto, observou-se um movimento da corte administrativa no sentido de invocar o “propósito negocial” e o “abuso de direito” para se desconsiderar negócios jurídicos celebrados pelo contribuinte em que não encontravam outra razão de ser que não a economia tributária.

Em princípio, considerando-se a falta de fundamento legal para aplicar tais doutrinas, a corte distorceu conceitos de direito privado (nomeadamente a simulação), a fim de mascarar seu real intento de aplicar a regulação expressamente rechaçada pelo Congresso. Mais recentemente, contudo, tem-se notícia de decisão em que o Carf aplicou diretamente a doutrina do propósito negocial, expressamente negando

⁸ Cf. Alberto Xavier. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002; Paulo de Barros Carvalho. *Curso de Direito Tributário*. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 272; Sacha Calmon Navarro Coelho. *Evasão e elisão fiscal: o parágrafo único do art. 116, CTN, e o direito comparado*. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 48; James Marins. *Elisão tributária e sua regulação*. São Paulo: Dialética, 2002, *passim*. Luciano Amaro. *Direito Tributário brasileiro*. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 238.

que se tratava de simulação. Em outras palavras, o argumento do propósito negocial, apesar da falta de regulação no Direito brasileiro, tem sido levado em consideração pelo Carf, algumas vezes disfarçado de simulação, e outras sem qualquer preocupação com sua fundamentação jurídica.

III.1. A simulação como disfarce para a doutrina do propósito negocial

O uso indevido de conceitos de direito privado para trazer à fundamentação argumentos econômicos é uma confusão que tem sido observada em jurisdições que não possuem cláusulas antiabuso adequadas. Esta tendência foi descrita por Frederik Zimmer em estudo empírico em que se fez uma mesma pergunta a diversos especialistas em distintas jurisdições. Os especialistas foram perguntados se determinada estrutura envolvendo distribuição de dividendos seria considerada um caso de simulação em sua jurisdição. Curiosamente, enquanto a maioria dos especialistas definiu a simulação de maneira estrita, como era de se esperar a partir de sua noção em direito privado, negando a possibilidade de sua aplicação ao caso, jurisdições que não dispunham de uma norma antiabuso para tratar do caso tenderam a distorcer a noção de simulação para julgar o feito hipotético. Mexicanos e colombianos, por exemplo, sugeriram que o conceito de simulação seria aplicável ao caso, haja vista que não havia qualquer “real underlying economic event”, ou então que “the transaction does not make sense commercially”⁹.

Assim, em jurisdições em que a legislação tributária não é adequada, as autoridades tributárias “sucumbem à tentação e fazem uso de doutrinas ou regras de simulação para corrigir tais situações”¹⁰. Em ditos países, “o conceito de simulação tende a ser estendido para além do conceito de direito privado”¹¹.

Tal conclusão parece amoldar-se à realidade brasileira, em que o conceito de simulação foi profundamente distorcido na jurisprudência do Conselho Administrativo. Retomando-se o exemplo da incorporação reversa, o Conselho passou a questionar qual seria o propósito negocial a justificar a incorporação de uma sociedade lucrativa por outra deficitária. Assim, frequentemente se apontam como principais motivos para se assegurar a validade de transações aqueles relacionados a seu propósito negocial. A esse respeito, veja-se ementa de julgado da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes:

“A denominada ‘incorporação às avessas’, não proibida pelo ordenamento, realizada entre empresas operativas e que sempre estiveram sob controle comum, não pode ser tipificada como operação simulada ou abusiva, mormente quando, a par da inegável intenção de não perda de prejuízos fiscais acumulados, teve por escopo a busca de melhor eficiência das operações entre ambas praticadas.”¹²

O argumento do propósito negocial também se tornou frequente em casos envolvendo a amortização do ágio na aquisição de investimentos. A esse respeito, vale

⁹ Cf. Frederik Zimmer. “General report”. *Cahiers de Droit Fiscal international* vol. LXXXVIIa. Kluwer, 2002, pp. 29-33.

¹⁰ Juan J. Zornoza Pérez e Andrés Báez. “The 2003 revisions to the Commentary to the OECD Model on tax treaties and Gaars: a mistaken starting point”. M. Lang et al. (orgs.). *Building bridges between Law and Economics*. IBFD, 2010, p. 137.

¹¹ Frederik Zimmer. “General report”. *Op. cit.*, p. 64.

¹² Acórdão nº 107-07.596, julgado em 14 de abril de 2004.

transcrever trecho de decisão proferida por ocasião do julgamento do Caso Carrefour, em que se observou que:

“Da descrição dos fatos e elementos de prova constantes dos autos bem se percebe a ausência de qualquer propósito negocial ou societário na incorporação realizada, restando caracterizada a utilização da incorporada como mera ‘empresa veículo’ para transferência do ágio para a incorporadora, apenas com o fim almejado de redução do ganho tributável resultante da venda dos estabelecimentos ao Carrefour. (...) A meu ver, o caso concreto deveria ser enquadrado como simulação, acompanhada da aplicação de multa qualificada.”¹³

O raciocínio acima transcrito é sintomático: ainda que a falta de propósito negocial - que não possui fundamento jurídico no Direito brasileiro - tenha-se revelado como o principal motivo para a rejeição do planejamento tributário, o julgador acabou por fundamentar sua interpretação no conceito de simulação, que não guarda qualquer relação com a racionalidade da doutrina do propósito negocial. Em outras palavras, a transcrição demonstra o recorrente intento da Corte em disfarçar, mediante conceitos de direito privado, a aplicação de doutrinas que foram expressamente rejeitadas pelo Congresso Nacional. A mesma lógica é extraída de diversas outras decisões. Já se argumentou, por exemplo, que “[a] transferência de participação societária por intermédio de uma sequência de atos societários caracteriza a simulação, quando esses atos não têm outro propósito senão o de efetivar essa transferência.”¹⁴

Surpreendentemente, até mesmo tentativas de definir o que seria o propósito negocial são encontradas na jurisprudência mais recente do Carf. Já se disse, por exemplo, que “o reconhecimento da existência de objetivo negocial não está atrelado à existência de empregados, escritórios ou demais elementos materiais, mas sim, de sua efetiva presença e atuação nos negócios considerados, o que efetivamente restou validamente comprovado nos autos.”¹⁵ É curioso observar que tal argumentação parece ser necessária para contemplar determinado auditório na fundamentação da decisão. Ao mesmo tempo em que se busca estabelecer o porquê de a estrutura atender a supostos ditames da doutrina do propósito negocial - como se esta possuísse alguma relevância no Direito brasileiro -, também se reconhece, acertadamente, que “a caracterização de simulação, na presente vertente, sem a necessária configuração das hipóteses próprias do art. 167 do Código Civil, somente seria possível com a aplicação das disposições do parágrafo único do Art. 116 do CTN, o que, atualmente - por falta de específica regulamentação -, não pode ser promovido pelos agentes da fiscalização fazendária.”¹⁶

Não se quer dizer que a simulação não seja instituto jurídico apto a conter comportamentos abusivos. Ao contrário, há diversas situações em que, não estando presente a causa do negócio jurídico celebrado, tem-se sua nulidade, que, inclusive, pode ser invocada pelo Fisco. A inconsistência mostra-se, na verdade, no uso inde-

¹³ Acórdão nº 103-23.290, julgado em 5 de dezembro de 2007.

¹⁴ Primeiro Conselho de Contribuintes, Quarta Câmara, Acórdão nº 104-21.610, julgado em 25 de maio de 2006.

¹⁵ Carf, Primeira Seção, Acórdão nº 1301-001.356, julgado em 4 de dezembro de 2013.

¹⁶ Carf, Primeira Seção, Acórdão nº 1301-001.356, julgado em 4 de dezembro de 2013.

vido do instituto, mais precisamente em situações em que não existe fundamento para desconsiderar a operação válida levada a cabo pelo contribuinte.

III.2. Sem simulação: o Caso Lupatech

Em caso recente, o Carf recorreu ao argumento do propósito negocial em situação em que expressamente reconheceu não estar presente a simulação. Ao analisar caso relacionado à amortização de ágio, a corte concluiu que não se tratava de simulação

“Não se verifica a simulação quando os atos praticados são lícitos e sua exteriorização revela coerência com os institutos de direito privado adotados, assumindo o contribuinte as consequências e ônus das formas jurídicas por ele escolhidas, ainda que motivado pelo objetivo de economia de imposto.”¹⁷

Apesar disso, a operação foi desconsiderada para fins tributários em virtude da inexistência de propósito negocial:

“A utilização de sociedade veículo, de curta duração, colimando atingir posição legal privilegiada, quando ausente o propósito negocial, constitui prova da artificialidade daquela sociedade e das operações nas quais ela tomou parte, notadamente a antecipação de exclusões do lucro real e da base de cálculo da CSLL. A operação levada a termo nesses moldes deve ser desconsiderada para fins tributários.”¹⁸

Assim, se, por um lado, a Corte adequadamente se pronunciou no sentido de que a simulação não é base adequada para aplicação da doutrina da substância sobre a forma ou do propósito negocial, por outro lado, o Carf decidiu desconsiderar a operação para fins tributários em vez de validar a estrutura utilizada pelo contribuinte. Considerações sobre a simulação foram abandonadas e a Corte baseou-se tão somente em considerações sobre propósito negocial e substância econômica, como se sua fundamentação legal fosse imediata. Vale dizer, ao atestar expressamente que não se tratava de simulação, a Corte pautou-se unicamente por critérios não previstos no ordenamento jurídico brasileiro, restando mais que evidente a ilegalidade de sua decisão.

IV. O Refis: uma Opção?

O Refis constitui exemplo de transação, instituto cuja celebração, mediante concessões mútuas, nos termos do artigo 171 do Código Tributário Nacional, extingue o crédito tributário, determinando-se o litígio acerca do tributo. Efetuada a opção pelo Refis com pagamento imediato, opera a transação, encerrando-se a obrigação preexistente, que se substitui pela nova, objeto de parcelamento. A transação pressupõe que as próprias partes, abrindo mão de suas posições iniciais, cheguem a um consenso; seu objeto é uma negociação. No caso de parcelamento, a extinção se dá apenas com a conclusão do pagamento, operando idêntico efeito quanto ao crédito preexistente.

No entanto, no momento da opção pelo parcelamento ou pagamento incentivado, não é dado ao contribuinte barganhar: ou ele aceita a proposta do Fisco, veiculada mediante lei, que envolve a abdicação de seu direito de recorrer ao Judiciário,

¹⁷ Carf, Primeira Seção, Acórdão nº 1402-001.404, julgado em 9 de julho de 2013.

¹⁸ Carf, Primeira Seção, Acórdão nº 1402-001.404, julgado em 9 de julho de 2013.

ou ele a recusa, sujeitando-se ao pagamento do montante integral da dívida em caso de derrota no Judiciário. Pressupondo-se o comportamento racional dos agentes, é imediata a conclusão de que a razão essencial para que um indivíduo transacione é a possibilidade de obter um melhor do que aquele que seria atingido na ausência da transação¹⁹. O sujeito que negocia leva sempre em consideração qual seria sua "melhor alternativa a um acordo negociado"²⁰. Vale dizer, em um caso como o presente, o indivíduo somente transacionará se, ao comparar suas alternativas, concluir que a opção pela transação lhe é mais benéfica que as outras opções de que dispõe. Para comparar, portanto, é necessário determinar quais seriam as outras opções. O que resta ao contribuinte se não aderir ao parcelamento ou pagamento integral incentivado?

Evidente que tal resposta deverá ser buscada na jurisprudência (judicial) acerca da matéria de direito objeto da transação. O elemento essencial para a tomada de decisão por parte do contribuinte em relação à adesão ao parcelamento ou pagamento integral incentivado é sua perspectiva de sucesso em caso de recurso ao Judiciário: quanto maiores as chances de êxito, menor a probabilidade de o contribuinte aderir à proposta do Fisco. Em última análise, o contribuinte não irá aderir ao parcelamento ou pagamento integral incentivado caso tenha a certeza de que o Judiciário tutelará seu direito.

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

A comparação com uma loteria seria infeliz. Na loteria, o preço a pagar é baixo e a probabilidade de sucesso, ínfima. Ou seja: mesmo sabendo que sua chance de ganhar seja tendente a zero, os jogadores se dispõem a apostar já que, afinal, têm pouco a perder. Fosse esse o caso da matéria de planejamento tributário, o contribuinte certamente tomaria o risco.

Os altos valores envolvidos e os robustos argumentos de que dispõe o contribuinte tornam o recurso ao Judiciário mais semelhante a uma situação de roleta russa. Neste jogo de azar, os participantes colocam uma bala em uma das câmaras de um revólver, girando-se, ato contínuo, o tambor, de modo que a localização da bala se torna desconhecida. Em seguida, os participantes atiram contra as próprias cabeças, correndo o risco de a bala encontrar-se na câmara engatilhada. As chances de tudo correr bem são grandes, mas se trata de situação de tudo ou nada.

Assim como neste exemplo clássico da teoria dos jogos, também no caso de recurso ao Judiciário, ainda que as chances de êxito sejam consideráveis, a opção por assumir o risco é bastante improvável, já que o revés pode significar a própria

¹⁹ Roger Fisher e William Ury. *Getting to yes: negotiating an agreement without giving in*. 2ª ed. Reino Unido: Random House Business Books, p. 51.

²⁰ Trata-se do famoso "Batna" (*best alternative to a negotiated agreement*), conceito central às teorias da negociação (cf. sobre o assunto, Fisher e Ury. *Getting to yes: negotiating an agreement without giving in*. *Op. cit.*, *passim*).

morte da empresa. Daí não restar alternativa razoável ao contribuinte que não a adesão ao parcelamento ou pagamento integral incentivado.

V. A Desjudicialização do Planejamento Tributário

Os casos que envolvem temas de planejamento tributário são aqueles de valores mais relevantes. O contribuinte se vê diante de uma decisão baseada em argumentos provenientes de ordenamentos jurídicos alienígenas, rejeitados pelo Congresso Nacional, mas aplicados sem qualquer cerimônia pelos órgãos julgadores administrativos. Justamente, diga-se de passagem, os órgãos que têm reputação de ser mais familiarizados com a matéria tributária. São decisões que se proliferam e passam a servir umas de base para as demais, dispensando os julgadores até mesmo da busca de fundamentos legais para se dizer que falta "propósito negocial" com o intento de rejeitar a estrutura criada pelo contribuinte.

De nada adianta arguir que boa parte dos casos foi decidida por voto de qualidade, *i.e.*, que pelo menos a metade dos julgadores deram razão ao contribuinte: o resultado final será, de qualquer modo, a manutenção da autuação apesar da falta de embasamento legal, sujeitando o sujeito passivo, no mínimo, ao ônus de oferecer garantias para poder discutir seu tema no Judiciário.

Seria de se esperar que diante do fato de que as decisões administrativas são condenadas pela maior parte da doutrina, justamente por falta de embasamento legal, houvesse vários casos levados à apreciação do Poder Judiciário, ao qual caberia restaurar a ordem, afastando de vez entendimentos que não estivessem em conformidade com a ordem jurídica. Surpreende, daí, o número ínfimo de decisões em Tribunais superiores envolvendo o tema do planejamento tributário, que acabam por se limitar a situações de simulação e que, portanto, não servem de paradigma para a questão que interessa - o ingresso sorrateiro do "propósito negocial" no ordenamento brasileiro²¹.

Curioso notar que a ascensão dos parcelamentos e pagamentos integrais incentivados é concomitante às inovações trazidas pela jurisprudência da Corte Administrativa no que diz respeito ao planejamento tributário. Juntamente com a ilegalidade do propósito negocial veio a onda de parcelamentos e pagamentos integrais. Surpreendido com decisões administrativas que introduziam argumentos baseados em temas como propósito negocial, o contribuinte se via diante do dilema quanto a levar, ou não, seu caso à apreciação do Poder Judiciário.

Ora, o dilema do contribuinte, como dito acima, se apresenta desde logo diante dos valores envolvidos. O paralelo com a roleta russa é imediato. Mais grave, entretanto, é que se no exemplo da roleta russa tinha-se, pelo menos, a afirmação de que o jogador teria alta probabilidade de ganhar (o que de modo algum seria suficiente para ele correr o risco da perda), no caso dos planejamentos tributários a situação fica ainda mais delicada. A inexistência de precedentes jurisprudenciais torna a

²¹ As exceções notórias são os seguintes casos: STJ, 2ª Turma, REsp nº 946.707/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, julgado em 25 de agosto de 2009 ("Caso Josapar"); nos tribunais regionais: TRF da 3ª Região, Apelação Cível nº 2002.04.01.014021-6/RS, Rel. Desembargadora Maria Lúcia Luz Leiria, julgado em 25 de maio de 2005 ("Caso Rexnord"); Apelação Cível nº 0017237-12.2010.4.03.6100/SP, Rel. Rubens Calixto, julgado em 12 de agosto de 2014 ("Caso Libra").

posição do sujeito passivo ainda mais incerta. Como, afinal, antecipar qual será o posicionamento do Judiciário diante da *quaestio juris*?

Surge, então, verdadeiro círculo vicioso: o sujeito passivo não ingressa no Judiciário, diante da falta de precedentes e, ao mesmo tempo, a falta de precedentes desautoriza qualquer aconselhamento quanto à adesão aos programas de parcelamento ou pagamento integral incentivado.

O que se torna grave é que não há neutralidade decorrente desse paradoxo. Afinal, deixando o contribuinte de levar seu caso ao Judiciário, acabam por tornar-se definitivas as decisões administrativas que invocam o “propósito negocial”. Paulatinamente, o sujeito passivo passa a ser orientado quanto à necessidade de observar aquele parâmetro. As decisões administrativas tornam-se, por essa via, direito posto, de observância inquestionável e inquestionada. Não se tendo obtido a aprovação legislativa, mediante a conversão da Medida Provisória nº 66, o propósito negocial ingressou por via oblíqua no Ordenamento, passando a ser critério de validade nos temas que envolvem planejamento tributário.

Ao Judiciário deve incumbir solucionar conflitos de interesses, mediante a aplicação da lei a casos concretos, inclusive contra o governo e a Administração²². No entanto, o que o distingue não é o fato de aplicar o direito - o que é realizado, de forma mais ou menos intensa, por qualquer dos órgãos estatais -, mas sim a “prolação de decisão autônoma, de forma autorizada e, por isso, vinculante, em casos de direitos contestados ou lesados”²³. O exercício da jurisdição, afirma a doutrina tradicional, consubstancia “elevada missão, que interfere com a liberdade humana” e, como tal, “só poderia ser confiada a um poder do Estado, distinto do Legislativo e do Executivo, que fosse cercado de garantias constitucionais de independência”²⁴. Nesse sentido, quando se espera que o Estado-juiz exerça a jurisdição na qualidade de terceiro perante a relação jurídica, não se quer apenas destacar a imparcialidade do magistrado, mas sim a qualidade de terceiro do próprio órgão judiciário, completamente estranho à relação submetida a juízo, o que se pretende mantido inclusive nos casos em que o Estado, como pessoa jurídica, tenha interesse no litígio²⁵.

A desjudicialização do planejamento tributário, fruto indireto dos parcelamentos e pagamentos integrais incentivados, tem por efeito a transferência da jurisdição para o bojo do Executivo. Este passa a ditar os limites da atividade do contribuinte, sem precisar ouvir o Congresso Nacional e mesmo ao arrepio da decisão deste.

VI. Considerações Finais

Ilustrativa a seguinte passagem extraída de voto proferido no âmbito do Carf:

“Os julgadores do Carf prestarão um grande serviço ao Estado e a sociedade brasileiras se imprimirem segurança jurídica e isonomia ao sistema, evitando que suas decisões fiquem ao sabor lotérico do entendimento de cada conselheiro sobre conceitos vagos e não positivados como, por exemplo, ‘falta de propósito negocial’, que não pas-

sa de uma construção jurisprudencial alienígena sem respaldo no ordenamento jurídico pátrio.”²⁶

É, com efeito, preocupante a forma como o propósito negocial passou a ser fator preponderante nas decisões do contribuinte quanto à forma de estruturar seus negócios. Enquanto no Direito estadunidense esse critério surgiu a partir de uma construção jurisprudencial, própria daquele sistema, outros países de tradição continental viram-se na contingência de levar o tema ao Legislativo, quando paulatinamente foram criadas as chamadas normas “antiabuso”. Na mesma toada, o Executivo brasileiro também pretendeu aqui introduzir tal norma. Num primeiro passo, reformou o Código Tributário Nacional, introduzindo o parágrafo único em seu artigo 116. Mesmo ignorando as pertinentes críticas que viam o dispositivo limitado aos casos de dissimulação, parece que o Chefe do Poder Executivo soube reconhecer que o referido dispositivo previa, expressamente, a edição de lei que o regulamentasse. Valendo-se da prerrogativa constitucional, tratou ele mesmo de propor, em medida provisória, disciplina que alargava o alcance do referido dispositivo, para alcançar os casos de falta de propósito negocial. Levada a questão ao Congresso, este recusou os dispositivos da Medida Provisória nº 66 que versavam sobre a matéria.

Alheio a todo esse processo, o Carf passou a incorporar em suas decisões o tema do propósito negocial. Se de início isso se fazia sob o manto da simulação, casos mais recentes evidenciam que aquele órgão administrativo já vê o referido instrumento incorporado ao Ordenamento, dispensando qualquer nova fundamentação. Simplesmente, invocam-se precedentes, que se tornam, desse modo, parte do Direito vigente.

O Judiciário, a quem caberia impor limites à atuação do Poder Executivo à margem do Congresso Nacional, é mantido distante de todo esse processo em virtude da total ausência de casos submetidos a sua análise. Essa carência se explica porque o sujeito passivo, frustrado em sua expectativa de ver seu planejamento tributário reconhecido pelas autoridades tributárias, vê-se diante da iminência de ter de pagar montantes vultosos, que muitas vezes ultrapassam sua capacidade de pagamento e põem em risco a continuidade de seu empreendimento. Em tal cenário, os parcelamentos e pagamentos integrais incentivados já não são mais escolha, mas o único caminho viável. Ocorre que esses, por sua vez, implicam a impossibilidade de o sujeito passivo manter o tema em discussão, frustrando, daí, a expectativa daqueles que desejam ver o Judiciário manifestar-se sobre tema tão delicado. A ausência de precedentes judiciais, por sua vez, é combustível poderoso nas mãos do Fisco, já que traz a insegurança ao contribuinte quanto ao possível resultado de uma lide, o que apenas serve de reforço para que ele não ouse questionar a aplicabilidade do critério do propósito negocial.

²² Cf. José Afonso da Silva. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 25ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 588.

²³ Gilmar Ferreira Mendes, Inocêncio Mártires Coelho e Paulo Gustavo Gonet Branco. *Curso de Direito Constitucional*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 975.

²⁴ José Afonso da Silva. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. Op. cit., p. 588.

²⁵ Cf. Athos Gusmão Carneiro. *Jurisdição e competência*. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 30.

²⁶ Acórdão nº 1302-001.150, julgado em 7 de agosto de 2013.