XVI SIMPÓSIO DE DIREITO TRIBUTÁRIO DA APET

O Planejamento Tributário e as Decisões do CARF

José Maria Arruda de Andrade

Professor da Faculdade de Direito da USP.
Livre-Docente, Doutor e Bacharel pela Faculdade de Direito da USP;
Foi Secretário-Adjunto de Política Econômica do Ministério da Fazenda;
Foi Pesquisador visitante do Instituto Max-Planck (Munique, Alemanha);
Advogado Tributarista

PONTOS DE PARTIDA

Nossa pesquisa nos levou:

 Buscar subsídios teóricos que nos afastem da ideia de que interpretar uma norma jurídica seria um processo de descoberta de sentidos

• e [se afastar] da noção de que a teoria da argumentação deveria ensinar como deve ser interpretada e fundamentada uma norma ou como devem se portar os juízes.

PONTOS DE PARTIDA

Ao tratar a interpretação como **construção** de uma norma (processo que envolve uma **decisão**), o seu **produto final** revela tão somente a estratégia de sua **justificação**.

Todo o processo cognitivo e mental envolvido permanece oculto e inalcançável para o pesquisador e até para o próprio julgador.

PONTOS DE PARTIDA

Ainda assim, defendo um positivismo jurídico não inclusivo:

de forma a rechaçar o apelo a argumentos **morais** ou **econômicos** não postos em normas de direito positivo (ou seja, em desobediência ao *teste do pedigree*)

As decisões devem ser fundamentadas.

Esse dever é uma garantia constitucional:

- ampla defesa,
- exposição dos fundamentos de qualquer decisão
 - além do contraditório.

Constituição Federal de 1988:

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

(...)

LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;

LV - aos litigantes, em processo judicial **ou administrativo**, e aos acusados em geral são assegurados o **contraditório** e **ampla defesa**, com os meios e recursos a ela inerentes" (grifou-se).

Art. 93, incisos IX e X:

IX todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade [...]

X as decisões administrativas dos tribunais serão motivadas e em sessão pública, sendo as disciplinares tomadas pelo voto da maioria absoluta de seus membros;

A Administração Pública e seus atos estão submetidos à legalidade e à publicidade, nos termos da Constituição Federal:

"Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de **legalidade**, impessoalidade, **moralidade**, **publicidade** e eficiência e, também, ao seguinte: [...]"

Além disso, o Código de Processo Civil, aplicado subsidiariamente em processos administrativos, prescreve:

"Art. 371. O juiz apreciará a prova constante dos autos, independentemente do sujeito que a tiver promovido, e indicará na decisão as razões da formação de seu convencimento".

Art. 489. São elementos essenciais da sentença: [...]

- II os **fundamentos**, em que o juiz analisará as questões de fato e de direito; III o **dispositivo**, em que o juiz resolverá as questões [...]
- § 1º **Não se considera fundamentada** qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:
- I se limitar à indicação, à reprodução ou à paráfrase de ato normativo, sem explicar sua relação com a causa ou a questão decidida;
- II empregar conceitos jurídicos indeterminados, sem explicar o motivo concreto de sua incidência no caso;

III - invocar motivos que se prestariam a justificar qualquer outra decisão; IV - não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador; [...]

§ 2º No caso de colisão entre normas, o juiz deve justificar o objeto e os critérios gerais da ponderação efetuada, enunciando as razões que autorizam a interferência na norma afastada e as premissas fáticas que fundamentam a conclusão.

[...]

Lei nº 9.784/1999 trata do **processo administrativo federal em geral**:

"Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da **legalidade**, finalidade, **motivação**, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, **ampla defesa, contraditório**, **segurança jurídica**, interesse público e eficiência.

```
"Art. 2° [...]
(...)
VII – indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão" (grifos ausentes nos originais)";
```

E, mais adiante:

"Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

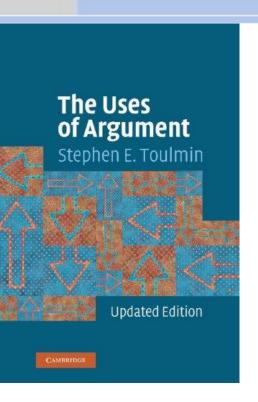
```
I – neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;
II – imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;
[...]
V – decidam recursos administrativos";
[...]
```

"VII — deixem de aplicar jurisprudência firmada sobre a questão ou discrepem de pareceres, laudos, propostas e relatórios oficiais; VIII — importem anulação, revogação, suspensão ou convalidação de ato administrativo.

§ 10 A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato."

- "§ 20 Na solução de vários assuntos da mesma natureza, pode ser utilizado meio mecânico que reproduza os fundamentos das decisões, desde que não prejudique direito ou garantia dos interessados.
- § 30 A motivação das decisões de órgãos colegiados e comissões ou de decisões orais constará da respectiva ata ou de termo escrito" (grifou-se).

COMO TRABALHO O TEMA



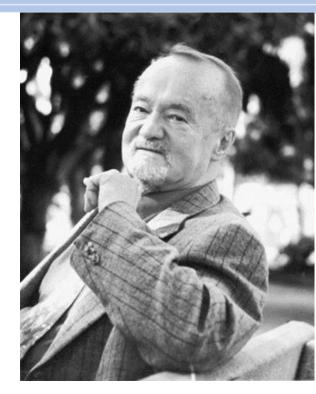
Argumentos de Motivação e Argumentos de Justificação

STEPHEN TOULMIN: o importante não será estudar como se chega a conclusões, mas sim em como – após chegar a elas – os argumentos são apresentados para lhe dar apoio

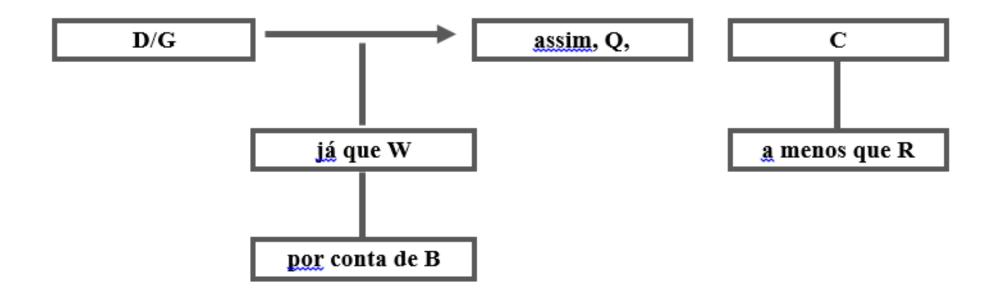
Daí a ideia de reorientar o nosso trabalho da análise do que seriam os argumentos de motivação para os de justificação

p. 17.

Stephen TOULMIN, The Uses of Argument, udpdated, Cambridge: Cambridge University Press, 2008,

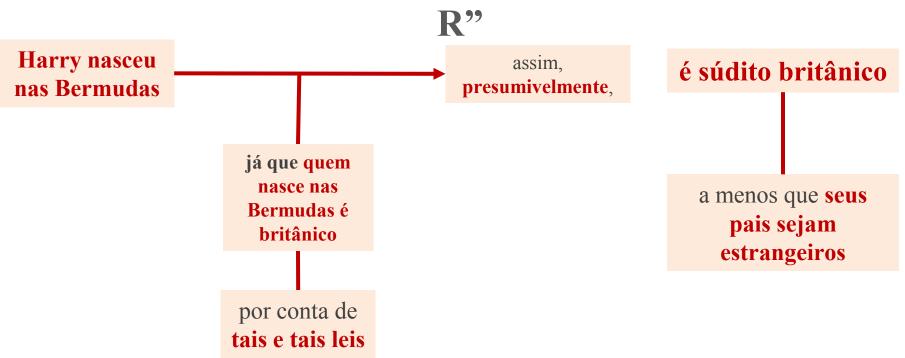


TEORIA DA ARGUMENTAÇÃO



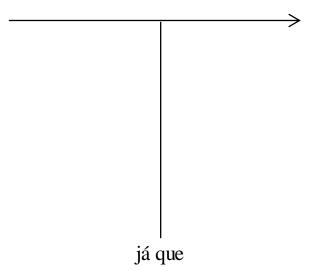
LAYOUT TOULMIN

"D, assim Q, C, já que W, por conta de B, a menos que



APENAS UM EXEMPLO DO DIREITO CONCORRENCIAL

Os índices de participação de mercado antes e depois nos mercados relevantes selecionados e os dados que apontam elevadas barreiras de entrada e necessidade de elevado percentual de eficiência produtiva (10,8 ou 12%)

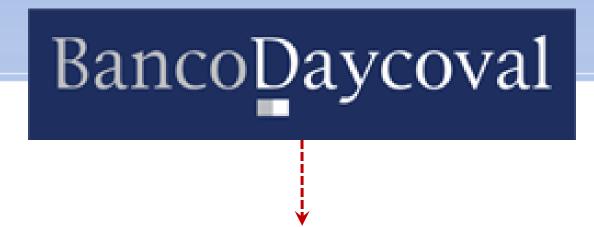


assim, A operação deve ser provavelmente, reprovada por causar uma concentração substancial no mercado, eliminando a concorrência de parte substancial dele

A literatura técnica e a jurisprudência estrangeira demonstram que mercados muito concentrados exigem alto grau de redução de custos (eficiências produtivas) para se manter o *price standard*, revelando seu alto potencial de risco à concorrência

Art. 54, inciso III do §1°

por conta de



Operação ocorreu no contexto do IPO do Banco Daycoval

SOBRE OS DIREITOS POLÍTICOS PERMANECEREM NA HOLDING

Objetivo de centralizar a governança corporativa do Banco (uniformizar decisões sociais com o bloco de controladores em uma única PJ)

SOBRE OS DIREITOS ECONÔMICOS PERMANECEREM COM AS PESSOAS FÍSICAS

Objetivo de manter liberdade da PF-Investidora de receber e administrar os recursos financeiros recebidos do Banco sem precisar depender da deliberação dos demais acionistas da Holding para a distribuição dos valores



CASO DAYCOVAL Acórdão CARF nº 1103-001.123, de 21/10/2014

Conselheiro Relator Breno Ferreira Martins Vasconcellos (representação dos contribuintes) – Julgamento: 21/10/2014

NATUREZA JURÍDICA DO USUFRUTO SOBRE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS. O usufruto representa uma restrição à posse direta da propriedade, uma vez que o direito real sobre o objeto do usufruto é conferido a outrem, que passa a retirar os frutos e utilidades que a coisa alheia produz, sem alterar sua substância. O usufruto sobre ações é especificamente regulado pelos artigos 40, 100, I, 'f', 114, 169, § 2°, 171, § 5° e 205 da Lei n° 6.404/76 (Lei das SA).

ABRANGÊNCIA DO USUFRUTO SOBRE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS. Sob a ótica do artigo 205 da Lei nº 6.404/76, os resultados provenientes das participações societárias incluem dividendos e juros sobre capital próprio ("JCP"), de modo que, **sendo <u>instituído usufruto</u>**, os <u>valores correspondentes ao JCP se destinarão ao usufrutuário</u>, também titular da ação.



Dividendos em usufruto de ações estão livres do Imposto de Renda

Publicado em: 08/05/2018 | 09h 04m 57s

Categorias: Valor

A Receita Federal definiu que os lucros ou dividendos pagos a usufrutuários de ações – aqueles que não são os donos, mas recebem os resultados econômicos – estão livres da tributação pelo Imposto de Renda (IR). A decisão está na Solução de Consulta nº 38, publicada no dia 30 de abril pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), que uniformiza o entendimento do órgão.

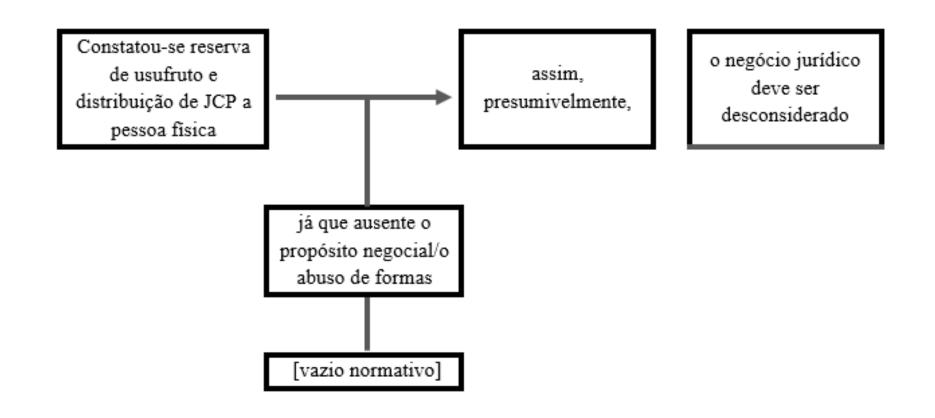
IBDT | INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

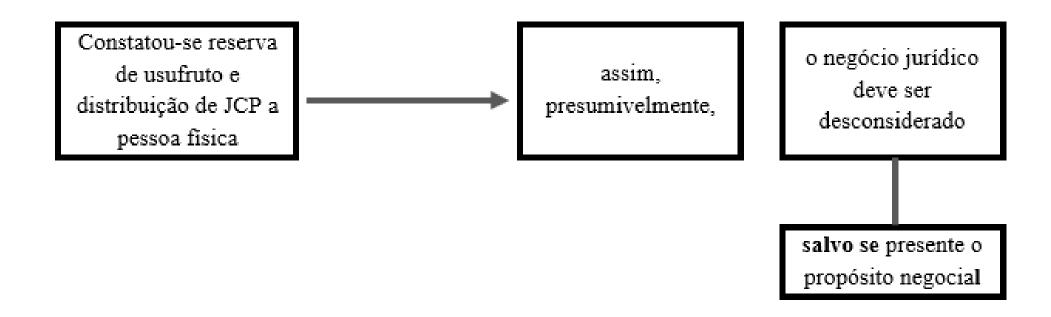
Revista Direito Tributário Atual

Nº 39

Edição de julho/agosto

ANDRADE, José Maria Arruda de & BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo. O apelo a argumentos extrajurídicos e ao art. 123 do CTN no combate ao planejamento tributário no âmbito do CARF: análise de casos envolvendo JCP e reserva de usufruto.





§ ÚNICO DO ART. 116

Processo n° 11065.724114/2015-03

Recurso nº De Oficio

Acórdão nº 3401-005.228 - 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 27 de agosto de 2018

Matéria IPI

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Interessado VIA ITALIA COMERCIO E IMPORTAÇÃO LTDA.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/02/2011 a 31/12/2011

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS. FALTA DE REGULAMENTAÇÃO DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 CTN. ERRO DE FUNDAMENTAÇÃO.

O parágrafo único do art. 116 do CTN, introduzido pela Lei Complementar nº 104/2001, trata-se de regra anti-dissimulação, e prevê a possibilidade de desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária que até o momento não foi editada, não podendo, portanto, ser utilizado como fundamento da decisão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de oficio.

- 10. Ao se descer à espécie, o que se extrai é uma tal arquitetura negocial de <u>segregação das atividades de importação e comercialização de produtos</u> ("split" de empresas) que permite um caminho negocial menos oneroso do ponto de vista tributário. Ao criar uma segunda empresa do grupo, com objeto social comercial, permite-se que a saída da primeira, <u>importadora, seja gravada com IPI, porém sobre valor de venda significativamente inferior</u> ao destinado ao consumidor final, pois o grupo desloca a agregação de valor à etapa subsequente, que não caracteriza fato gerador do imposto. Tal prática não é vedada pelo ordenamento, mas devem ser realizadas as seguintes ressalvas.
- 11. Constatou-se, no curso do procedimento fiscalizatório, que a sócia-administradora da VIA ITÁLIA é sócia da AUTO ROSSO, e que o sócio-administrador da AUTO ROSSO é presidente da VIA ITÁLIA, bem como que 93,81% das unidades vendidas pela VIA ITÁLIA foram destinadas à AUTO ROSSO no período fiscalizado (ou 91,18% tendo como base o valor de venda), o que configura relação de interdependência nos termos da legislação de regência do IPI. A autoridade fiscal, em coleção probatória, constatou que a sede da VIA ITÁLIA se encontra em local onde anteriormente funcionou filial da AUTO ROSSO, e que ambas detêm o mesmo contador e mesmo número de telefone indicado nas DIPJ, argumentando a contribuinte que tal fato se explica pela razão, sempre explicitada, de serem duas empresas do mesmo grupo empresarial.
- 12. A decisão objurgada por remessa oficial identificou, com precisão, que a fundamentação que confere lastro ao auto de infração, em que pese referir genericamente ao instituto civil do <u>"desvio de finalidade"</u>, sem explícita referência, como seria de se esperar, ao art. 50 do Código Civil, voltou-se única e exclusivamente ao parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional. Sob tal pálio, o julgador de primeiro piso erige o seguinte percurso racional:

14. Não se está, de maneira nenhuma, a afirmar que o parágrafo único se identificaria, na espécie, a uma regra geral antielisiva ("general anti-avoidance rules" - GAAR) que deve deixar de ser aplicado diante da existência de regra específica ("special anti-avoidance rules" - SAAR), em primeiro lugar porque o parágrafo único do art. 116 não é uma GAAR no sentido tradicional, mas, repita-se, uma regra anti-dissimulação, e, em segundo lugar, porque a aplicação de regras de valor tributário mínimo em nada obstam ou excluem o exame de estruturas dissimuladas. Contudo, uma vez que a acusação foi fundada especificamente na prática de manipulação de bases tributáveis do IPI entre partes interligadas em específica situação de interdependência, o que se vislumbra é um verdadeiro erro de fundamentação.

Pressuposto do art. 116 é a OCORRÊNCIA do FG

Desconsideram-se atos

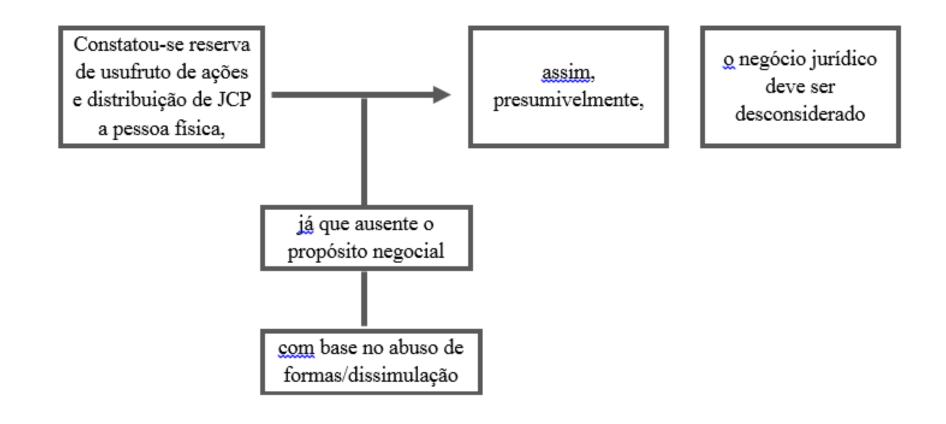
Dissimulação (simulação relativa)

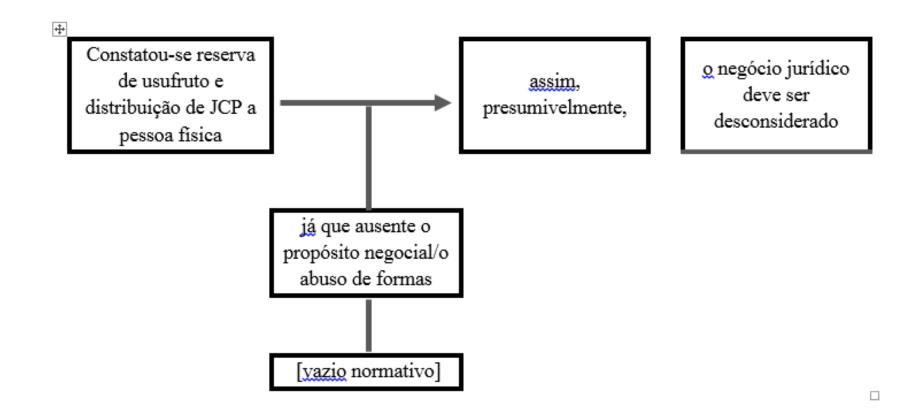
FG ocorreu (dissimulado) | Desqualifica-se o FG simulado

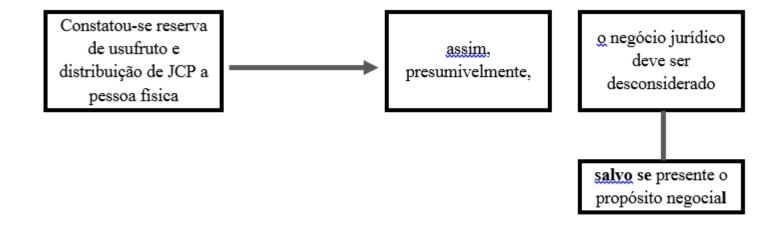
Impossibilidade do art. 116 para requalificar (analogia que precisaria de rega antiabuso)

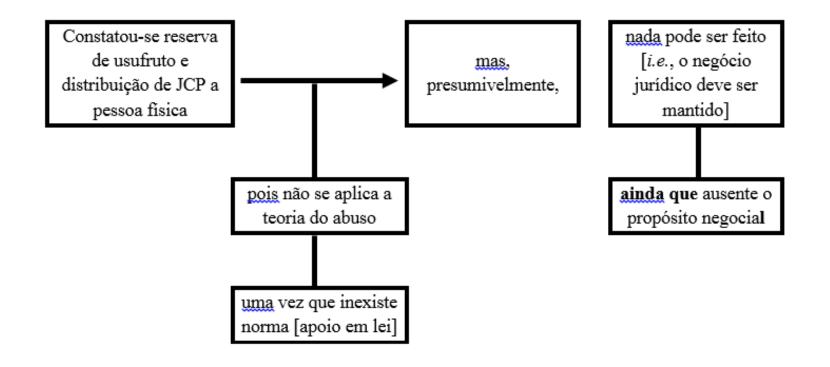
Trocar algo que ocorreu por algo que entendo que deveria ter ocorrido

- 33. Assim, em síntese, (i) o Congresso Nacional rejeitou a Medida Provisória nº 66/2002, impossibilitando a aplicação do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional. Ainda que fosse possível a este Conselho, como corolário do Poder Executivo no exercício de função jurisdicional atípica, superar esta barreira, à revelia do poder majoritário, fazendo valer a sua vontade declarada na Medida Provisória rejeitada, proceder manu militare ao reconhecimento de sua aplicabilidade post mortem, há ainda segundo impeditivo para a manutenção do auto combalido. No caso concreto, considerando as (ii) normas estabelecidas pelo RIPI, (ii.a) a autoridade fiscal dispunha de regra específica estatuída pelas normas de regência do imposto, normatização esta que, de outra sorte, (ii.b) ao dispor sobre a necessidade de adstrição ao VTM, rechaça a própria ilegitimidade da operação, pois regula as balizas mínimas do comportamento interpartes na prática comercial.
- 34. E, em terceiro lugar, (iii) ainda que fosse possível se superar esta dupla inconsistência de fundamentação, usurpando-se a não mais poder a competência do Poder Legislativo, tampouco se vislumbra no presente caso a existência de pacto simulatório apto a ensejar a simulação. Isto porque, pelo que se denota do próprio procedimento, tanto a empresa VIA ITÁLIA como a empresa AUTO ROSSO existem de fato. Ao demonstrar que cerca de 90% das unidades vendidas pela VIA ITÁLIA foram destinadas à AUTO ROSSO, demonstra, contrario sensu, que parte das vendas não foram. Ao demonstrá-lo por meio do cotejo das notas fiscais, demonstra também que as empresas as emitiam regularmente, que tinham estoque e estão em dia com as suas obrigações fiscais. Ao apontar seus endereços comerciais e recortar suas páginas da Internet, com logos e telefones de contato, aponta para a sua substância e existência, a "(...) personalidade própria do estabelecimento", como aduz, corretamente, a decisão recorrida nos seguintes termos:



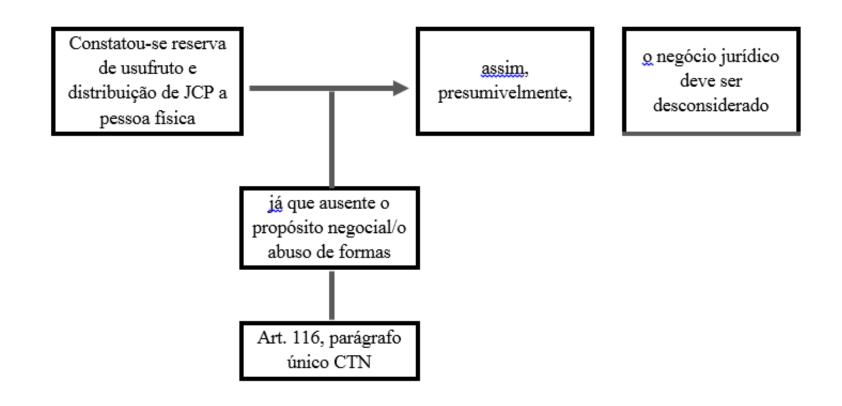






"(...) não há nenhuma norma em nosso ordenamento jurídico que obrigue o contribuinte a valer-se do método mais oneroso tributariamente, quando pode, dentro do contexto de seu propósito negocial e das margens da licitude, manter a tributação auferida no mesmo montante que consistia em situação anterior".

Acórdão CARF nº 1103-001.123.



A experiência brasileira, entretanto, ao invés de instaurar uma regra antiabuso desta natureza, voltou-se a um dispositivo que tratou da "dissimulação", o que remete ao instituto da simulação.

Ao fazê-lo, a regra vedou o acesso à argumentação que apontava para a doutrina do "propósito negocial", ou da "substância sobre a forma" pela razão de "(...) não decorrerem da simulação em sua acepção de direito privado"

Passou-se ao largo do abuso de formas e da tradição da fraude à lei conforme o direito civil, além de demandar, não obstante, a necessidade de a lei ordinária prever os procedimentos próprios para que a autoridade fiscal pudesse concluir pela desconsideração dos atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador, de modo a restringir praticamente à inocuidade a sua aplicação.

[SCHOUERI, Luís Eduardo. "O Refis e a desjudicialização do planejamento tributário". São Paulo: Editora Dialética, Revista Dialética de Direito Tributário nº 232, p. 108].

38



Contribuinte: SOFISA Acórdão CARF nº 1401--002.835

Sessão: 15/08/2018

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. MOTIVO DO NEGÓCIO. CONTEÚDO ECONÔMICO. PROPÓSITO NEGOCIAL. LICITUDE.

Não existe regra federal ou nacional que considere negócio jurídico inexistente ou sem efeito se o motivo de sua prática foi apenas economia tributária. Não tem amparo no sistema jurídico a tese de que negócios motivados por economia fiscal não teriam "conteúdo econômico" ou "propósito negocial" e poderiam ser desconsiderados pela fiscalização. O lançamento deve ser feito nos termos da lei.

SUBSIDIARIAMENTE. EXISTÊNCIA DE EFETIVA RAZÃO EXTRA TRIBUTÁRIA. COMPROVAÇÃO.

No caso concreto as Recorrentes comprovaram existir razões de ordem negocial e restrições impostas pela Resolução CMN 2.325/1996 que iustificam as operações realizadas.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Muitas, mas não todas, as decisões do CARF sobre planejamento tributário – ao menos aqueles que não ocorrem mediante simulação – adotam um modelo de argumentação que não atende às regras típicas do Estado de Direito.

Estão em **desacordo** com o **positivismo** jurídico não inclusivo, ao se valerem de argumentos de índole meramente moral.

A abordagem argumentativa aqui desenvolvida tem o condão de explicitar esses saltos lógicos retóricos.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Consequências das decisões:

Atuação do Fisco é retrooperativa: 5 anos.

Multa de 150%.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Qual o papel da defesa da concorrência no debate sobre planejamento tributário?

Primeiro momento: concorrência + isonomia e capacidade contributiva. Mas:

Ativismo do CARF: quase corresponde a uma política, que pode ter efeitos econômicos:

Se a eficiência econômica que aumente a participação do mercado de um dado agente é permitida (monopólios naturais), decisões interventivas do governo que prejudiquem os agentes que buscaram uma boa administração de seus negócios (boas estruturação jurídica) não acabam por prejudicar a eficiências desses agentes, expondo-os a uma situação pior do que daqueles outros agentes que nada fizeram (multa de 150% e mudança de critério jurídico)?

OBRIGADO!



jm.andrade@usp.br



José Maria Arruda de Andrade

