

VARIAÇÕES EM TORNO DA ADI 2446 E A COMPETÊNCIA DO STJ EM MATÉRIA DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

*José Antonino Marinho Neto*¹

*Bianca Mauri Frade*²

*Valter de Souza Lobato*³

1. INTRODUÇÃO

A temática do planejamento tributário é inesgotável. Quer analisada sob o prisma doutrinário, quer sob a ótica do riquíssimo manancial jurisprudencial no âmbito do CARF, sempre haverá espaço para discussões intrincadas a respeito da matéria. Em outra oportunidade, pudemos nos manifestar sobre o julgamento da ADI 2446 pelo Supremo Tribunal Federal⁴.

Em apertadíssima síntese, asseveramos que as sucessivas tentativas de regulamentação do parágrafo único do art. 116 do CTN, ao pretenderem autorizar a desconsideração de atos e negócios jurídicos praticados com a ausência de propósito negocial e demais figuras específicas do direito civil, tais como abuso de direito, abuso de formas, etc., estariam em desacordo com a posição que até então (e que ainda hoje prevalece) vinha sendo adotada pela Suprema Corte no julgamento da ADI 2446, no sentido de compreender o citado dispositivo como uma norma antievasiva e, somente por isso, plenamente constitucional.

Acreditamos que um retorno sobre a questão se mostra necessário. Isso porque, muito embora o julgamento ainda não tenha sido concluído, outros votos foram proferidos, em sentido contrário ao da Relatora, a Min. Cármen Lúcia.

Nesse sentido, ao retomar o raciocínio que outrora levamos a cabo, o artigo tem por objetivo analisar o papel a ser desempenhado pelo STJ em matéria de

¹ Mestrando em Direito Público pela UFMG. Pós-Graduando em Direito Constitucional pelo IDP. Pesquisador do Observatório de Macrolitigância Fiscal (IDP). Assessor Especial da Presidência da Comissão de Direito Tributário do Conselho Federal da OAB. Membro da Comissão de Direito Tributário da OAB/MG. Advogada.

² Bacharel em Direito pela UFMG. Pós-Graduada em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBET. Advogada.

³ Professor de Direito Financeiro e Tributário da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Mestre e Doutor em Direito pela UFMG. Presidente da Associação Brasileira de Direito Tributário (ABRADT). Coordenador da Liga Acadêmica de Direito Financeiro e Tributário da UFMG. Advogado e Consultor.

⁴ LOBATO, Valter de Souza; FRADE, Bianca Mauri; MARINHO NETO, José Antonino. Planejamento tributário: a ADI nº 2446 e as tentativas de regulamentação do parágrafo único do art. 116 do CTN. In: MARINHO NETO, José Antonino (Org.); LOBATO, Valter de Souza (Coord.). *Planejamento tributário: pressupostos teóricos e aplicação prática*. Belo Horizonte: Fórum, 2021, p. 19-50.

planejamento tributário, a depender do entendimento a ser adotado pela Suprema Corte.

Assim, mediante o confronto entre os votos divergentes proferidos, respectivamente, pelos Ministros Cármen Lúcia e Ricardo Lewandowski, passa-se a estabelecer a relação entre os possíveis entendimentos do STF e as suas repercussões no âmbito de competência jurisdicional do STJ. Ressalte-se que o presente estudo não pretende – e nem poderia fazê-lo, dados o espaço de que dispomos e a complexidade da matéria – esgotar o tema, mas apenas lançar luzes e provocar reflexões.

2. O STF E A ADI 2446

A ADI 2446 foi ajuizada pela Confederação Nacional do Comércio (CNC) logo após a inclusão do parágrafo único no art. 116 do CTN, pela LC 104/2001.

Sustentou-se, em apertada síntese, que o referido dispositivo seria de todo inconstitucional, ao fundamento de que estar-se-ia diante da violação dos princípios constitucionais da legalidade e da separação dos poderes, além da suposta autorização por ele veiculada para a utilização da interpretação econômica das leis fiscais e a permissão da tributação por analogia.

O julgamento da ADI 2446 apenas teve início em 12/06/2020, sob a sistemática do Plenário Virtual. Inicialmente, a Min. Cármen Lúcia havia sido acompanhada pelos Ministros Marco Aurélio, Edson Fachin, Alexandre de Moraes e Gilmar Mendes, no sentido de que o parágrafo único do art. 116 do CTN seria constitucional, por veicular norma de natureza antievasiva.

Contudo, após pedido de vista, o Min. Ricardo Lewandowski apresentou voto divergente da Relatora, no que foi acompanhado pelo Min. Alexandre de Moraes, que reajustou seu posicionamento. Sob essa perspectiva, o referido dispositivo seria inconstitucional, uma vez que faleceria competência à autoridade administrativa para proceder a desconsideração de atos ou negócios jurídicos tributários eivados de simulação.

Posteriormente, o Min. Luiz Fux votou no sentido proposto pela Min. Cármen e o julgamento encontra-se suspenso em virtude de pedido de vista do Min. Dias Toffoli.

Portanto, o cenário atual da celeuma encontra-se de tal modo sumarizado: em uma corrente situam-se os Ministros Cármen Lúcia, Marco Aurélio, Edson Fachin,

Gilmar Mendes e Luiz Fux. Na divergência, os Ministros Ricardo Lewandowski e Alexandre de Moraes. Ainda não votaram a Ministra Rosa Weber e os Ministros Dias Toffoli, Nunes Marques e Luis Roberto Barroso.

Estabelecidos os esclarecimentos acima, passa-se a expor a divergência entre as correntes supracitadas.

No voto proferido pela Ministra Cármen Lúcia, sustentou-se que a constitucionalidade do parágrafo único do art. 116 do CTN se justificaria na medida em que *“a desconsideração autorizada pelo dispositivo está limitada a atos ou negócios jurídicos praticados com intenção de dissimulação ou ocultação desse fato gerador”*, sem que isso implique violação aos princípios da legalidade e da especificação conceitual.

Ademais, o dispositivo citado não permitiria uma vedação à elisão fiscal, uma vez 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”*, ou seja, prosseguiu a Ministra, *“deixando de pagar tributos quando não configurado fato gerador cuja ocorrência tenha sido licitamente evitada”*.

Por fim, na visão da Ministra Cármen Lúcia, o dispositivo em análise tampouco autorizaria a exigência de obrigação tributária por analogia – proibida até mesmo em âmbito infraconstitucional, no art. 108, §1º do CTN. Isto por força não apenas da legalidade tributária, mas também da cláusula da separação dos poderes.

O voto do Min. Ricardo Lewandowski caminha em sentido distinto.

De início, o Min. Lewandowski afirma acompanhar a Min. Cármen Lúcia no sentido de que o parágrafo único do art. 116 do CTN veicularia norma de natureza antievasiva, o que confirma a nossa visão sobre o referido voto. Duas questões, porém, se nos apresentam, no que importa tecer alguns comentários a este respeito.

Inicialmente, ao se referir às categorias da elisão e da evasão fiscais, o Min. Lewandowski parece equiparar evasão e sonegação fiscais. A sonegação fiscal é conduta que, nos termos do art. 71 da Lei nº 9.502/64 (e o Min. não citou expressamente o dispositivo):

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

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

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

Nesse sentido, não nos pareceu claro se o Ministro considerou como idênticas as expressões simulação e sonegação. Ademais, não se pode perder de vista o próprio fato de que sonegação fiscal constitui crime contra a ordem tributária, conforme preceitua a Lei nº 8.137/90⁵.

Ademais, muito embora tenha asseverado o Min. Lewandowski se tratar o parágrafo único do art. 116 do CTN de um dispositivo de natureza antievasiva, consoante já houvera se manifestado a Min. Cármen Lúcia, o voto deixa consignado que, para além das condutas ilícitas, estaria no âmbito de aplicação do referido dispositivo *“a presença de vícios capazes de macular a existência do negócio jurídico (simulação e dissimulação) ou a sua validade, em fraude à lei, abuso de forma ou abuso de direito”*.

Prosseguindo na exposição do voto, o Min. assevera que *“o Código Civil já atribui os efeitos de nulidade ou anulabilidade para os vícios relativos à existência e à validade dos negócios jurídicos”*. Em diante, o Min. Lewandowski passa a discorrer

⁵ Quanto a este ponto nos parece importante discernir a evasão fiscal da sonegação fiscal. Tal distinção é feita com maestria pela Professora Misabel Derzi, ao consignar a noção da unicidade do injusto. Isso porque, na seara penal, não basta a mera previsão legal específica do delito. É necessária também a infringência dos deveres tributários: *“A unidade do injusto, assim como a noção de norma implícita, além do Direito Penal, acarretaram a concepção de que o antijurídico não se deduz desse último ramo jurídico, mas das restantes partes do Direito, as quais são aquelas efetivamente lesadas pela ação delituosa. Beling, como Binding, afirma que, ao contrário, o delinquente obra segundo o pressupõe a lei penal e, deste modo, melhor a realiza. [...] Nos delitos de fundo tributário, as normas que valoram, que são efetivamente lesadas, são aquelas tributárias. O comportamento descrito na lei penal – de sonegação fiscal, de infringência à ordem tributária –, se concretizado, realizará a lei penal. Mas a antijuricidade (vale dizer, o injusto ou a ilicitude ação) só se compreende por meio da interpretação e integração das leis tributárias, que definirão os deveres e direitos que devem ser observados”*. Daí consignar a ilustre Professora que a unicidade do injusto acarreta uma série de consequências, quais sejam: *“1. Nenhuma decisão de Direito Penal pode ser tomada sem pleno conhecimento da exata extensão e compreensão das normas tributárias, relacionadas com a espécie, as quais são inteiramente aplicáveis. 2. Aplicam-se aos delitos de natureza tributária as mesmas garantias constitucionais, jurisdicionais e legais, que representam a proteção histórica do cidadão frente às possíveis arbitrariedades do Estado, como legalidade, especificidade conceitual rígida dos delitos, irretroatividade, retroatividade da lei mais benigna, culpabilidade pessoal, benefício da dúvida, devido processo penal, admissão do erro escusável, etc. [...] 3. Em cada caso concreto, a identificação da conduta do agente à espécie penal depende não só da subsunção aos descritivos, contidos na lei penal, como àqueles complementares da norma tributária. 4. Exclui-se a existência do delito se a conduta do agente estiver autorizada pelo Direito Tributário, pois a antijuricidade penal decorre da totalidade da ordem jurídica (exercício regular do direito, p.ex). 5. Finalmente, convém lembrar também que o Direito brasileiro, como sucede em muitos outros países, não comina pena privativa de liberdade para as infrações, nas dívidas pecuniárias. Assim, para a mora, ou para o não pagamento do tributo, total ou parcialmente, são previstas somente multa e execução forçada. Portanto, os delitos de fundo tributário exigem, para sua configuração, a prática dolosa de ações ou omissões descritas na lei penal, específicas e não somente o não recolhimento dos tributos devidos”*. (DERZI, Misabel de Abreu Machado. Da unidade do injusto no Direito Penal Tributário. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 63, 1994, p. 219; 221).

sobre o conceito e as características da simulação, disciplinada no art. 167 do Código Civil.

As passagens acima trazem dúvidas quanto à compreensão do voto. Isso porque, se por um lado o Min. Lewandowski abre a possibilidade para a descon sideração dos atos e negócios jurídicos eivados de nulidade (genericamente considerada), de outra banda o Min. deixa consignado que “*entendo que devem ser levadas em consideração, obrigatoriamente, as hipóteses supratranscritas para expungir os atos e negócios jurídicos simulados*”⁶.

Além da concordância quanto à natureza antievasiva do dispositivo objeto de controle de constitucionalidade, o Min. Lewandowski também acompanha a relatora no sentido de sua eficácia limitada, ante a ausência da edição da lei ordinária regulamentadora, feita expressamente no próprio parágrafo único do art. 116 do CTN.

⁶ Aqui convém uma vez mais trazer à baila as lições de Misabel Derzi, para afastar a descon sideração e atos e negócios jurídicos com base em fraude à lei ou abuso de direito. Muito embora tais categorias acarretem a nulidade do negócio, nos termos dos arts. 166, VI e 187, respectivamente, tais institutos se mostram inaplicáveis na seara tributária: “*Ora, nenhum desses dispositivos está consagrado no campo do Direito Tributário para cerceamento do planejamento ou exercício à economia de imposto. O Direito Tributário somente sofrerá os reflexos da ilicitude ou antijuridicidade dos atos, qualificados de acordo com os critérios que lhes dita o Direito Privado. Na verdade, se os atos e negócios jurídicos são nulos à luz do Direito Privado, então serão nulos para o restante do direito, inclusive para o Direito Tributário. A descon sideração do ato ou negócio jurídico, feito em fraude à lei ou abuso de direito, por reconhecimento de sua nulidade (que não pressuponha outro fato oculto, como na simulação) desencadeia um vazio no sei do Direito Tributário, in tributável, pois não se pode criar tributo por analogia. Em certas circunstâncias, não obstante, a nulidade do ato jurídico por fraude à lei ou abuso de direito, assim proclamada em face da lei civil, pode acarretar consequências tributárias, se, da validade do ato dependia a concessão de benefícios, reduções do imposto ou isenção. A lei tributária não proíbe a prática de certo contrato ou ato jurídico civil ou comercial. Por tal razão, praticar ato ou negócio jurídico em fraude à lei tributária parece esbarrar em óbice intransponível. Além disso, o exercício das liberdades do contribuinte, como o direito de se estabelecer a livre iniciativa e a reorganização empresarial dependem exatamente da coerência do sistema: se, apenas se, um ato ou negócio é nulo em face do Direito Privado, será nulo no campo do Direito Tributário. O que pode acontecer é que a lei tributária proíba a dedução de certas despesas, com o que se reduziria o tributo a pagar, ou determine o acréscimo de valor e parcela à base de cálculo, com o que se aumentaria o valor do tributo a pagar, ou mande incidir i imposto uma vez ocorrendo determinado fato gerador. Em uma extensa área diversificada, pode então o contribuinte simular despesas (por meio de contratos totalmente falsos); pode ainda ocultar do Fisco aqueles valores que deveriam ser acrescidos à base de cálculo, ou a própria ocorrência do fato gerador, por meio de atos jurídicos dissimulatórios. O resultado dessa prática ilícita será, sem dúvida, uma fraude à lei tributária, pois a dedução proibida de certas despesas, em razão da simulação poderá efetivada. Por exemplo, contratos de tratamento dentário jamais prestado, configuram nulidade por simulação absoluta. Mas a fraude à lei tributária será o resultado, o efeito da simulação, não a causa, o pressuposto da ilicitude e da nulidade. Tais documentos são emitidos em fraude à lei tributária, com o objetivo de se reduzir o imposto de renda a pagar. Todavia, o pressuposto será sempre a simulação absoluta ou relativa. Daí o teor do parágrafo único do art. 116 do CTN. Dessa forma, os artigos 166 e 187 configuram-se inextensíveis ao regime tributário” (DERZI, Misabel de Abreu Machado. O direito à economia de imposto - seus limites (estudo de casos). In: YAMASHITA, Douglas (Org.). *Planejamento tributário à luz da jurisprudência*. São Paulo: Lex, 2007, p. 303-304).*

A divergência com a Min. Cármen Lúcia – e este constitui o coração do voto do Min. Lewandowski – está não no conceito de planejamento tributário e tampouco nas características ínsitas ao dispositivo em questão, mas sim na própria possibilidade de a autoridade administrativa promover a desconsideração dos atos e negócios jurídicos simulados.

Com efeito, afirma o Min. Lewandowski que *“a providência não caberia a qualquer autoridade administrativa, já que apenas ao Judiciário competiria declarar a nulidade de ato ou negócio jurídico alegadamente simulados”*, lastreado no art. 168 do Código Civil e no magistério doutrinário de Eduardo Botallo e Roque Antonio Carrazza:

Não é por outra razão que o precitado parágrafo único art. 168 do referido Codex atribui a um juiz a competência de promover a referida desconsideração, por provocação da parte ou do Ministério Público, quando se constatar que os negócios jurídicos (i) aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; (ii) contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; e (iii) os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

Essa previsão normativa decorre, precisamente, da compreensão segundo a qual alguns direitos, especialmente os de caráter fundamental, - e a propriedade é um deles, pois goza de expressa proteção constitucional - precisam ser preservados ao máximo, reservando-se ao Judiciário – e tão somente a esse Poder - a competência de limitar ou obstar a sua fruição, especialmente em caráter definitivo.

[...]

Assim, a decisão aludida no parágrafo único do art. 116 do CTN caberá sempre a um magistrado togado, considerado o princípio da reserva de jurisdição, o qual, ao fim e ao cabo, se destina a resguardar os direitos e garantias fundamentais dos cidadãos.

Expostas as correntes em disputa perante o STF em torno do parágrafo único do art.116 do CTN, passa-se a analisar quais seriam os possíveis entendimentos proferidos pelo STF e suas respectivas consequências.

3. UMA COMPARAÇÃO ENTRE AS CORRENTES TRAVADAS NO JULGAMENTO DA ADI 2446

Em artigo recente, ao qual fizemos referência outrora, buscamos adotar determinada metodologia para compreender o voto proferido pela Ministra Cármen Lúcia, dado que, à época, o Min. Lewandowski ainda não havia apresentado sua declaração de voto.

Com efeito, lastreados na teoria da interpretação de KELSEN, buscamos extrair uma possível moldura do parágrafo único do art. 116 do CTN, bem como contextualizar onde se situava o posicionamento da Min. Cármen Lúcia. Anotamos naquela oportunidade:

De posse de tais considerações [as considerações de Kelsen sobre a interpretação jurídica] e levando-se em conta a decisão que vem proferindo o STF no julgamento da ADI 2446, acredita-se que quatro grandes critérios podem informar a problemática do planejamento tributário entre nós, à luz do parágrafo único do art. 116 do CTN e das demais normas componentes do ordenamento jurídico.

O primeiro deles diz respeito à natureza jurídica daquele dispositivo: trata-se de cláusula geral antielisiva ou norma antievasiva e voltada, portanto, a combater atos e negócios ilícitos? O segundo critério se refere à constitucionalidade do dispositivo. O terceiro critério passa pelo juízo de sua autoaplicabilidade ou não. E, por fim, há de se considerar a natureza da lei ordinária a que faz referência o parágrafo único do art. 116 do CTN: trata-se de lei veiculadora de um procedimento especial para a desconstituição do ato? Ou ela poderá dispor sobre questões materiais, tal como se expôs o pensamento de LUÍS FLÁVIO NETO? Vale observar que este último critério independe da natureza do parágrafo único do art. 116 do CTN: a considerar que ela seja uma norma antielisiva, atribuir-se natureza material à lei ordinária implica permitir, à guisa exemplificativa, que ela pudesse dispor sobre o conceito de figuras tais como o abuso de direito, abuso de forma, negócio jurídico indireto, fraude à lei, propósito negocial, etc. Lado outro, entendendo-se pela sua natureza antievasiva, poder-se-ia dizer que a lei ordinária pudesse dispor, em tese, sobre um conceito específico de simulação em matéria tributária, etc.

Da combinação de tais critérios, surgiriam 24 opções distintas: [...]

Contudo, importa transformar o raciocínio lógico-matemático acima em raciocínio jurídico. Por certo, a declaração de inconstitucionalidade do parágrafo único do art. 116 do CTN, independentemente de sua natureza, prejudicaria os critérios de sua autoaplicabilidade e da natureza da lei ordinária regulamentadora.

Ademais, não se poderia conceber norma antievasiva inconstitucional. Isso porque tal assertiva implicaria a própria compreensão da inconstitucionalidade do art. 149, VII, do CTN, que autoriza a revisão de ofício do lançamento tributário *“quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação”*.

Nesse sentido, eis a moldura extraível do parágrafo único do art. 116 do CTN, com que se depara o STF no julgamento da ADI nº 2446:

	Natureza do p.u. do art. 116 do CTN	Constitucionalidade do p.u. do art. 116 do CTN	Autoaplicabilidade do p.u. do art. 116 do CTN	Natureza da lei ordinária
Opção 1	Antielisão	Constitucional	Autoaplicável	Procedimental
Opção 2	Antielisão	Constitucional	Autoaplicável	Material
Opção 3	Antielisão	Constitucional	Autoaplicável	Ambas
Opção 4	Antielisão	Constitucional	Eficácia limitada	Procedimental
Opção 5	Antielisão	Constitucional	Eficácia limitada	Material
Opção 6	Antielisão	Constitucional	Eficácia limitada	Ambas
Opção 13	Antievasão	Constitucional	Autoaplicável	Procedimental

Opção 14	Antievasão	Constitucional	Autoaplicável	Material
Opção 15	Antievasão	Constitucional	Autoaplicável	Ambas
Opção 16	Antievasão	Constitucional	Eficácia limitada	Procedimental
Opção 17	Antievasão	Constitucional	Eficácia limitada	Material
Opção 18	Antievasão	Constitucional	Eficácia limitada	Ambas
Opções 7 a 12	Antielisão	Inconstitucional	N/A	N/A

No contexto da ADI 2446, é de se ver que a Autora, a Confederação Nacional de Comercio – CNC, adotou a interpretação do parágrafo único art. 116 do CTN consistente na opção 7 (7 a 12, pelas razões explicadas acima): rogou a declaração de inconstitucionalidade do dispositivo, entendendo que uma norma antielisão seria incompatível com o ordenamento jurídico brasileiro.

A AGU e o Congresso Nacional, por sua vez, adotaram as interpretações constantes das opções 4 a 6, no sentido de consistir o dispositivo em norma antielisão destinada a combater planejamentos tributários abusivos. Muito embora não se vislumbre uma manifestação direta quanto à natureza da lei ordinária regulamentadora, é insistente o argumento no sentido da eficácia limitada do parágrafo único do art. 116 do CTN, tendo sido este, inclusive, o argumento para que a liminar requerida pela Autora fosse indeferida: não haveria periculum in mora por se tratar de dispositivo a ser posteriormente regulamentado.

A decisão da Ministra Cármen Lúcia – e que vem prevalecendo no STF – compreende a opção 16. Com efeito, consoante demonstrado alhures, a Ministra deixou expressamente consignado que a natureza do parágrafo único do art. 116 do CTN é antievasiva, tendo sido esta a razão de sua constitucionalidade. Ademais, vislumbra-se uma posição clara e precisa quanto aos critérios da eficácia limitada do dispositivo e da natureza procedimental da lei ordinária regulamentadora a que ele faz referência. Isso se depreende de passagem do voto no sentido de que “*a plena eficácia da norma depende de lei ordinária para estabelecer procedimentos a serem seguidos*”⁷.

A questão que se coloca, portanto, é a seguinte: em qual das opções acima retratadas estaria situado o entendimento do Min. Ricardo Lewandowski? A nosso sentir, o Min. Lewandowski adotou idêntica interpretação proferida pela Min. Cármen Lúcia, a despeito de, em sentido contrário, ter declarado a inconstitucionalidade do dispositivo. Explicamos.

Com efeito, o Min. Lewandowski não negou a natureza antievasiva do parágrafo único do art. 116 do CTN e tampouco cogitou a inconstitucionalidade na norma em virtude de sua natureza. A leitura do voto do Min. Lewandowski – e isto é importante anotar – nos permite concluir pela natureza antievasiva do dispositivo, uma vez que todo o argumento que permeia a sua estruturação está voltado à análise do art. 167 do Código Civil, ou seja, de simulação.

⁷ LOBATO, Valter de Souza; FRADE, Bianca Mauri; MARINHO NETO, José Antonino. *Planejamento tributário: a ADI nº 2446...*, op. cit., p. 42-45.

Ademais, salientou a eficácia limitada do dispositivo, posto que dependente da edição de norma regulamentadora, cuja natureza seria exatamente a de estipular um procedimento para a sua aplicação.

Nesse sentido, a divergência apresentada pelo Min. Lewandowski – e esta foi a razão substancial para a declaração da inconstitucionalidade do parágrafo único do art. 116 do CTN – está numa questão anterior aos critérios aos quais fizemos referência. Em verdade, para o Min. Lewandowski, a ilegitimidade do dispositivo se ampara na incompetência da autoridade administrativa para efetuar a desconsideração do ato ou negócio jurídico simulado, nos termos do art. 168 do Código Civil. Saliente-se que o Min. Lewandowski não fez referência ao art. 149, VII, do CTN, que traz outras formas de evasão além da simulação, como o dolo e a fraude, e que expressamente conferem poderes a autoridade administrativa para revisar o lançamento de ofício. Lado outro, para a Min. Cármen, a autoridade administrativa é competente para fazê-lo. Essa é a diferença substancial entre os votos em disputa na Suprema Corte.

Na hipótese de prevalência da posição do Min. Lewandowski, acreditamos haver uma necessidade de imediata atuação legislativa para que se possa tornar possível o próprio cumprimento de uma decisão do STF. Isso porque não vislumbramos vias processuais legítimas para a Fazenda atuar no sentido proposto por Sua Excelência. E, ainda que a União Federal ajuizasse uma ação para desconsiderar o negócio jurídico, seria muito provável que a decadência fulminasse com sua pretensão, pois o lançamento somente poderia ocorrer após o pronunciamento judicial. Daí a necessidade de adequar aqueles institutos do Direito Civil para os efeitos em matéria tributária. Ademais, haveria a própria necessidade de se modificar o Decreto nº 70.235/72, para estipular os procedimentos a serem tomados, no âmbito federal, pela RFB, em comunicação à Fazenda Nacional ou ao Ministério Público, caso existam, nessa última hipótese, elementos que poderiam denotar a prática de algum crime contra a ordem tributária.

Estabelecidas essas conclusões, passamos a discorrer sobre o papel do STJ em matéria de planejamento tributário, em especial a partir dos possíveis resultados da ADI 2446.

4. CONCLUSIVAMENTE: A ADI 2446 E O PAPEL DO STJ NO CONTEXTO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

De início, acreditamos – e assim o fizemos em escrito anterior – que a interpretação do parágrafo único do art. 116 do CTN, na qualidade de norma antievasiva, de eficácia limitada e cuja lei ordinária é de natureza procedimental afasta a possibilidade de desconsideração de atos e negócios jurídicos com base em figuras como abuso de direito, abuso de formas, fraude à lei, propósito negocial, etc. A desconsideração, vale salientar, se restringe a atos e negócios jurídicos simulados, dissimulados, fraudados ou sonegados.

A nosso sentir, o entendimento acima encontra-se respaldado de modo claro no voto proferido pela Ministra Cármen Lúcia. Já no voto do Min. Lewandowski, muito embora ele tenha feito referência a algumas das figuras acima citadas, prevalece o argumento centrado na figura da simulação. Não por outra razão o entendimento de Sua Excelência no sentido de que faleceria competência às autoridades administrativas para proceder a desconsideração, que se lastreia no art. 168 do Código Civil. Neste caso – e o Min. Lewandowski não se pronunciou a respeito – haveria a possibilidade ou mesmo a necessidade de criação de um conceito próprio de simulação em matéria tributária, com fulcro no art. 109 do CTN?

Um segundo pressuposto é necessário para a compreensão do tema, quanto ao papel a ser reservado ao STJ em matéria de planejamento tributário. Trata-se do fato de que, em se tratando de controle concentrado de constitucionalidade, o resultado da ADI 2446 produzirá efeitos erga omnes e vinculante, nos termos do art.102, §2º da Constituição⁸. É certo que, se não declarada a inconstitucionalidade do dispositivo, ou seja, a improcedência da ação não leva à declaração de constitucionalidade⁹, mas se trata de precedente vinculativo e as razões de decidir deverão vincular o Poder Judiciário sobre o tema a partir de então.

⁸ “§2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal”.

⁹ “Explica o Ministro LUÍS ROBERTO BARROSO, em seu Controle de Constitucionalidade no direito brasileiro, que a declaração de inconstitucionalidade opera efeitos sobre a própria lei ou ato normativo, que já não mais poderá ser validamente aplicada. Todavia, no caso de improcedência do pedido – como se deu com a ADIn 15 -, ou em caso de declaração incidental, em controle subjetivo, nada ocorre com a lei em si, constitucional, a decisão proferida não se reveste de definitividade. Bem lembra o Ministro GILMAR MENDES, ao escrever o seu Controle Concentrado de Constitucionalidade que, mesmo no controle objetivo, já que o direito e a própria Constituição estão sujeitos à mutação, UMA LEI DECLARADA CONSTITUCIONAL PODE VIR A TORNAR-SE INCONSTITUCIONAL, pois a questão pode ser submetida novamente à corte constitucional. CONSEQUÊNCIA DISSO É QUE A LEI é sempre considerada provisoriamente constitucional, e ELA PODE CONTINUAR SENDO ATACADA

Nesse sentido, a interpretação do STF vinculará as possíveis interpretações do STJ quanto ao planejamento tributário, ao menos no que diz respeito ao sentido do parágrafo único do art. 116 do CTN: norma de natureza antievasiva, de eficácia limitada e cuja lei regulamentadora é de cariz procedimental. Por óbvio, a declaração da inconstitucionalidade do dispositivo – como propõe o Min. Lewandowski – retirará por completo seus efeitos do mundo jurídico, mas ainda assim não esgotará a discussão a respeito do conceito de simulação em matéria tributária, por exemplo. É ver o disposto no art. 149 do CTN. A este ponto retornaremos mais adiante.

Vale dizer que a temática do planejamento tributário não é nova no âmbito do STJ. Contudo, não se vislumbra um acervo jurisprudencial muito significativo a este respeito. Um fator que possa justificar a assertiva se reveste na aplicação da Súmula 7 do Tribunal da Cidadania, segundo a qual “*a pretensão de simples reexame de prova não enseja Recurso Especial*”, ou seja, o reexame de fatos, de todo importante para a solução de casos envolvendo planejamento tributário. Questões de direito, porém, exigem a manifestação do STJ. Significa dizer: a maioria dos casos de *planejamento tributário*¹⁰.

Portanto, o que se pode atestar a respeito de alguns precedentes que enfrentaram o tema é o fato de que não se verifica uma tendência na jurisprudência daquele Tribunal. Nos autos do REsp nº 1.925.025/SC, negou-se a possibilidade de compensação do prejuízo fiscal sem a limitação da trava dos 30%. Muito embora não tenha sido o argumento principal utilizado no caso, o relator do feito, Min. Campbell Marques, lançou mão do conceito de fraude à lei para o combate a um suposto planejamento abusivo. Em outra oportunidade, por sua vez, no julgamento do REsp nº 1.119.405/RS, restou assentado que “*o elemento econômico, ainda que importante para a aferição da capacidade contributiva, não prevalece frente à forma jurídica empregada, salvo se evidenciada pelo Fisco a fraude, o dolo ou a simulação das partes no negócio jurídico*”. Por fim, dado o caráter absolutamente exemplificativo da jurisprudência do STJ a que fazemos referência, no REsp nº 310.368/RS, a Fazenda

E, NÃO RARAMENTE, continuará sendo atacada” (DERZI, Misabel de Abreu Machado; LOBATO, Valter de Souza; TEIXEIRA, Tiago Conde. Da coisa julgada como Direito Fundamental Constitucional irreversível e a inaplicabilidade de sua flexibilização. In: MATA, Juselder Cordeiro da; BERNARDES, Flávio Couto; LOBATO, Valter de Souza (Org.). *Tributação na sociedade moderna*. Belo Horizonte: Arraes, 2021. v. 2, p. 181-182).

¹⁰ A este respeito, vale verificar o recente livro MARINHO NETO, José Antonino (Org.); LOBATO, Valter de Souza (Coord.). *Planejamento tributário: pressupostos teóricos e aplicação prática*. Belo Horizonte: Fórum, 2021 e, ainda, ROCHA, Sergio André. *Planejamento tributário e liberdade não simulada: doutrina e situação pós ADI 2.446*. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito, 2021.

pleiteou determinada desconsideração de contrato de leasing em contrato de compra e venda. Tal pretensão, contudo, restou afastada pelo Tribunal Superior, ao argumento de que, em se provando a legitimidade fática do caso concreto, tal desconsideração não seria possível. O Relator do feito, Min. José Delgado, foi além, consignando que caso fosse dado provimento à pretensão fiscal, estar-se-ia diante de *“atitude ditatorial da atividade estatal tributante”*.

É de se ver, portanto, que a jurisprudência do STJ em matéria de planejamento tributário é ainda cambiante, carecendo de uniformização, tão ao gosto dos modernos paradigmas da doutrina processual e do próprio Código de Processo Civil.

Isso posto, com base nas correntes em disputa na ADI 2446 perante o STF, independentemente de qual delas se sair vencedora, nos parece que o principal ponto a ser analisado pelo STJ será o de estabelecer o conceito de simulação e a sua extensão em matéria tributária. Duas razões principais nos conduzem a este entendimento.

Se vencedora a corrente capitaneada pela Ministra Cármen Lúcia, o STF terá dito qual o sentido constitucionalmente adequado do parágrafo único do art. 116 do CTN. Ao afirmar que o citado dispositivo é constitucional porque dotado de natureza antivasiva, automaticamente resta interdito a qualquer outro órgão do Poder Judiciário a compreensão do dispositivo como de natureza antielisiva. Ou seja, atos e negócios jurídicos praticados no âmbito da licitude não poderão ser objeto de desconsideração por parte das autoridades administrativas.

No caso de prevalência da divergência, a declaração da inconstitucionalidade do parágrafo único do art. 116 do CTN não esgota a temática do planejamento tributário. Isso porque, na prática, a esmagadora maioria dos autos de infração lavrados como combate a “planejamentos abusivos” não retira seu fundamento do citado dispositivo. Com efeito, alega-se a simulação nos termos do art. 167, do Código Civil, ou mesmo as figuras da fraude à lei (art. 166, VI, CC/02) ou do abuso de direito (art. 187, CC/02) – essas últimas afastadas, segundo interpretamos acima. Nessa perspectiva, ainda que apenas o Poder Judiciário tenha a competência para desconsiderar atos e negócios simulados, remanescerá o que se deve entender por simulação.

Ademais, não se deve perder de vista que no próprio CTN há a previsão segundo a qual a autoridade administrativa pode rever o lançamento de ofício quando *“se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo,*

fraude ou simulação” (art. 149, VII), ou mesmo aquela no sentido de que “*os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários*” (art. 109). Nesse sentido, simulação é aquela constante do art. 167 do Código Civil ou haveria um conceito próprio de simulação em matéria tributária, com base nos arts. 109 e 149 do CTN? Ainda, seria necessária a criação de um novo conceito de simulação ou efeitos específicos para a seara tributária?

Segundo nossa compreensão, ambas as correntes em disputa no STF estão a dizer que apenas atos simulados, fraudados e sonegados poderão ser desconsiderados pela Fiscalização, ainda que divirja sobre quem possui a competência para efetuar a desconsideração. Em outras palavras, no Ordenamento Jurídico Brasileiro não haveria espaço constitucionalmente autorizado para uma *norma antielisiva genérica*, devendo o planejamento tributário ser combatido por *normas antielisivias específicas*. Mas a definição do conceito de simulação e sua extensão compete ao STJ, na sua qualidade de órgão harmonizador da interpretação da legislação infraconstitucional (Corte de Precedentes), a cujo respeito deverão guardar os demais órgãos do Poder Judiciário. A este respeito, nos parecem absolutamente pertinentes as lições de LUIZ GUILHERME MARINONI:

Nos termos da Constituição brasileira, cabe ao Superior Tribunal de Justiça definir o sentido da lei federal, o que dar sentido e unidade ao direito federal infraconstitucional. Assim, a função do Superior Tribunal de Justiça não é apenas a de proclamar a devida interpretação da lei, porém mais claramente a de fixar o significado da lei que orienta a vida em sociedade e deve regular os casos futuros.

Se cabe ao Superior Tribunal de Justiça definir o sentido da lei federal, não há como imaginar que os seus precedentes violam a liberdade de o juiz julgar e sua tarefa de prestar a “justiça”. Ora, os juízes e tribunais têm a função de resolver os casos conflitivos e, a partir daí, colaboram para a construção do sentido do direito. Essa colaboração, porém, encontra limite nos precedentes do Superior Tribunal de Justiça. Após a definição da interpretação da lei pela Corte Suprema, os tribunais não mais podem negar o precedente, embora possam continuar a colaborar mediante a apresentação de “opiniões dissidentes”, ou seja, de razões que demonstrem a necessidade de revogação do precedente. Sublinhe-se que essas “opiniões dissidentes” não importam para o julgamento do caso, mas se destinam a demonstrar uma crítica ao precedente.

De modo que a questão, bem vistas as coisas, é de função ou competência. Os tribunais, ao decidirem de modo diverso ao Superior Tribunal de Justiça, exercem uma função que não lhes é própria. Usurpam a função da Corte Suprema e, por consequência, afrontam a autoridade das suas decisões, pouco importando, como é óbvio, que a decisão negada tenha sido proferida em processo distinto. Assim, a obrigatoriedade dos precedentes não

prejudica a liberdade dos juízes e tribunais simplesmente porque esses não têm mais espaço para interpretar depois de a Suprema Corte ter cumprido a sua função.

Na verdade, não é sequer o caso de perguntar se os tribunais estão submetidos às decisões do Supremo Tribunal de Justiça, mas sim de constatar que os tribunais e os juízes devem respeito ao direito reconstruído e fixado pela Corte Suprema, em virtude da função que lhe foi atribuída pela Constituição. Lembre-se que a decisão interpretativa é algo mais em face da regra editada pelo legislador, de modo que a definição da interpretação da lei, contida num precedente, integra uma ordem jurídica mais ampla. Portanto, a eficácia obrigatória do precedente, é uma mera consequência da função do Superior Tribunal de Justiça de definir o sentido do direito e garantir sua unidade¹¹.

De posse das considerações acima, incumbe expor algumas compreensões doutrinárias a respeito da importante e polêmica questão relativa à simulação em matéria tributária.

Na doutrina civilista, existe longo debate a respeito do instituto. Como ponto de partida, tomemos a conceituação oferecida por NELSON NERY JUNIOR e ROSA MARIA NERY, para quem a simulação

Consiste na celebração de um negócio jurídico que tem aparência normal, mas que não objetiva o resultado que dele juridicamente se espera, pois há manifestação enganosa de vontade. O propósito daqueles que simulam o negócio jurídico e estão em concerto prévio é enganar terceiros estranhos ao negócio jurídico ou fraudar a lei.

O negócio jurídico simulado é produto de uma relação jurídica que não tem conteúdo – inexistente (simulação absoluta) – ou que tem conteúdo diverso do que aparenta (simulação relativa), sempre se constituindo em manifestação de vontades com divergência intencional com as vontades internas. Ele é realizado por acordo de todos os contratantes em emitir declaração de vontade divorciada do que intimamente desejam, com a finalidade de enganar inocentemente (simulação inocente) ou em prejuízo da lei ou de terceiros (simulação fraudulenta ou ilícita). Pode, ainda, ser unilateral ou bilateral.

A simulação compõe-se de três elementos: a) intencionalidade da divergência interna e declarada; b) intuito de enganar; c) conluio entre os contratantes (acordo simulatório). A intencionalidade da divergência entre a vontade interna e a declarada é a característica fundamental do negócio simulado¹².

Em exame da doutrina civilista, nacional e italiana, em especial, ALICE DE ABREU LIMA JORGE anota que, hodiernamente, a simulação tem sido tratada naquele ramo do Direito não mais (ou não apenas) como vício de vontade, mas sim

¹¹ MARINONI, Luiz Guilherme. *Zona de penumbra entre o STJ e o STF: a função das Cortes Supremas e a delimitação do objeto dos recursos especial e extraordinário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 158-159.

¹² NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. *Código Civil comentado*. 11. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, 537.

como vício social do contrato, de modo que “o seu principal elemento caracterizador é apontado como a divergência entre a declaração e a realidade, estando o seu ponto nevrálgico no intento de enganar terceiros, falsear a realidade”¹³.

De posse de tais declarações, a tributarista mineira formula seu conceito de simulação e explicita as suas consequências em matéria fiscal:

Reafirmamos, assim, o nosso conceito de negócio simulado como aquele no qual a declaração não corresponde à realidade desejada pelas partes e cujos efeitos naturais do negócio formalmente declarado (ou, caso se prefira, a sua causa objetiva) não são buscados pelos contraentes, que não desejam efetivá-los e suportá-los.

[...]

À luz do conceito de simulação defendido neste trabalho e de sua íntima relação com a divergência entre o negócio que as partes dizem celebrar e os efeitos que de fato perseguem, a identificação da ocorrência de simulação demanda o cotejo entre a declaração incluída no instrumento contratual celebrado pelos contribuintes e a situação fática efetivamente ocorrida.

Embora a simulação não seja determinada pelos efeitos do negócio, mas pela sua celebração sem lastro na realidade – a saber, pela circunstância de os efeitos característicos não terem sido parte do escopo real das partes – a não efetivação de efeitos característicos do contrato é forte indício de simulação, passível, por óbvio, de prova em sentido contrário, caso o contribuinte demonstre que, apesar de ter tido o intento de obter os efeitos característicos do contrato, circunstâncias que o impediam.

Lado outro, tendo o negócio jurídico efetivamente alterado a realidade de modo compatível com os efeitos esperados de contratos da natureza daquele(s) celebrado(s), será ele válido, ainda que a opção pela sua realização tenha se pautado tão somente na busca pela economia de tributos, e não em outro intuito (econômico ou pessoal) específico.

As razões subjetivas que ensejaram a prática de um dado negócio jurídico não podem ser adotadas como critério para a análise de sua legitimidade. Análises pautadas nesse critério seriam eivadas de extremo subjetivismo e confeririam um poder excessivo e arbitrário à autoridade fiscal ou julgadora, maculando a segurança de todo o sistema jurídico, por lhe retirar a previsibilidade.

Caso o ato praticado pelo contribuinte esteja em conformidade com o ordenamento jurídico e seja real, sua conduta é lícita e como tal deve ser reconhecida pelo Estado, carecendo justificativa para a desconsideração do negócio, ainda que este tenha sido praticado exclusivamente para fins fiscais¹⁴.

Com efeito, entre nós, o debate doutrinário sobre a existência ou não de um conceito específico de simulação em matéria tributária é deveras intenso¹⁵.

¹³ JORGE, Alice de Abreu Lima. *Planejamento no Direito Tributário*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2018, p. 120.

¹⁴ JORGE, Alice de Abreu Lima. *Planejamento...op. cit.*, p. 129-130.

¹⁵ Não obstante a referência a autores modernos, que bem enfrentam o tema, não se deve descuidar do debate a respeito do tema travado em obras clássicas na literatura jurídico-tributária nacional:

Segundo LUÍS FLÁVIO NETO, a aplicação do parágrafo único do art. 116 do CTN estaria no campo da regulação do planejamento tributário abusivo, ou seja, na dissimulação¹⁶. Nesse sentido, o conceito civilista de simulação estaria limitado pelo já citado art. 109 do CTN. É ver as conclusões a que chega este doutrinador:

Daí decorre que, se determinado instituto do Direito Civil compõe algum enunciado prescritivo de matéria tributária, ao menos duas hipóteses seriam possíveis: (i) poderá o legislador tributário atribuir definição, conteúdo e alcance diversos do que se verifica no Direito civil (apenas o nome de batismo será igual nas diferentes searas jurídicas), ou; (ii) caso o legislador tributário silencie quanto à questão, deverá ser tomado o instituto conforme o seu perfil no Direito Civil¹⁷.

Ademais, LUIS FLÁVIO NETO diferencia a dissimulação, constante do parágrafo único do art. 116 do CTN, da simulação dolosa, ilícita, que a seu sentir estaria inculpada no art. 149, VII do CTN, razão pela qual o objetivo do parágrafo único do art. 116 do CTN seria o de tutelar o planejamento abusivo.

Outro autor que explora com absoluto domínio de causa a questão da possibilidade ou não de um conceito de simulação próprio no direito tributário é LEONARDO AGUIRRA. Em recente manifestação doutrinária, o eminente tributarista praticamente esgota as possibilidades de sentido da discussão:

Tal indefinição [do conceito de simulação no CTN] abre margem para algumas dúvidas, tais como: aplica-se o conceito de simulação dado pelo art. 167 do Código Civil? Aplica-se somente a definição dada pelo art.167 do Código Civil ou seria possível empregar outros critérios também estabelecidos no Código Civil para qualificar juridicamente os atos praticados pelo contribuinte? Ou, ainda, o intérprete da legislação tributária está restrito ao conceito de simulação do Código Civil ou pode se valer da teoria geral da simulação?
[...]

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Evasão e elisão fiscal*. O parágrafo único do art. 116, CTN, e o Direito comparado. Rio de Janeiro: Forense, 2006; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011; TORRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003; XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001.

¹⁶ Diz o autor: “*Para o Direito Tributário brasileiro, estaria claro que a simulação se prestaria a sonegação, ou seja, o ilícito. No caso da simulação relativa, a ocorrência do fato gerador de uma obrigação tributária seria ocultada pela oposição do ato simulado. Na simulação absoluta, o contribuinte buscaria construir determinado invólucro que, caso real, lhe atribuiria benefícios fiscais, embora nada exista. Contudo, desde janeiro de 2001, quando a publicação do parágrafo único do art. 116, do CTN, a simulação, em sua configuração relativa (dissimulação), passou a figurar no antecedente da norma enunciada pelo legislador complementar com o objetivo de tutelar o planejamento tributário abusivo. Daí porque passou-se a discutir se o referido dispositivo se trataria de uma norma anti-evasão ou antiabuso*” (FLÁVIO NETO, Luís. *Teorias do “abuso” no planejamento tributário*. 2011. 266 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011, p. 60).

¹⁷ FLÁVIO NETO, Luís. *Teorias do “abuso” no Planejamento Tributário*. 2011. 266 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011, p. 57.

A unicidade do critério aplicável (simulação), conforme o CTN, não é afastada pelo fato de, por ocasião da qualificação jurídica dos atos e negócios jurídicos praticados conforme o direito privado, serem empregados outros parâmetros jurídicos, relativos às exigências de veracidade (boa-fé) e de consistência com os fins econômicos e sociais dos direitos exercidos (art.187 do Código Civil), assim como os critérios relativos à causa dos negócios jurídicos (arts.112, 138, 140, 166, 170 e 421 do Código Civil).

Nesse ponto, o art.118, I, do CTN tem papel fundamental em matéria de planejamento tributário que envolve fatos geradores correlatos a “situações de fato” (art. 116, I, do CTN), pois nele está a autorização para o Fisco coletar os efeitos fiscais que seriam passíveis de verificação, caso as figuras jurídicas utilizadas fossem consideradas ineficazes, independentemente da decretação da respectiva nulidade pelo Poder Judiciário, conforme previsto no art. 168 do Código Civil. Entretanto, art.118, I, do CTN não autoriza a desconsideração incondicional das formas jurídicas empregadas pelos contribuintes, sendo as autoridades fiscais obrigadas a respeitar as “liberdades contratuais de causa e forma”. Uma vez demonstrada irregularidade originária de ineficácia dos atos e negócios jurídicos, torna-se viável, com base no art.118, I, a requalificação da materialidade concreta em relação aos fatos geradores vinculados a “situações de fato” (art.116, I, do CTN), em busca da verdade material.

Essas premissas nos levaram a concluir, em estudo anterior, que a interpretação conjunta dos arts. 109, 116, inc. I, e 118, inc. I, já permite às autoridades fiscais a investigação da materialidade concreta subjacente aos fatos geradores vinculados a “situações de fato”, por ocasião da verificação da ocorrência da incidência da lei tributária, sendo possível a requalificação de tal realidade subjacente, se o Fisco tiver sucesso em demonstrar a contrariedade às regras do direito privado e a subsunção dos fatos à hipótese de incidência.

[...]

A qualificação dos atos praticados pelo contribuinte, em matéria de planejamento tributário, deve ser realizada, no âmbito do direito privado, conforme o instituto da simulação. Dada a ausência de definição de qual conceito de simulação é passível de emprego, não é mandatório que o intérprete se limite às hipóteses do art. 167 do Código Civil. É possível a rejeição a condutas materialmente baseadas na mentira com outros fundamentos, como o vício de causa do negócio jurídico, que encontram suporte nos arts. 112, 138, 140, 166, 170 e 421 do Código Civil.

Por outro lado, também é possível defender que a abrangência do conceito de simulação, previsto no art. 167 do Código Civil contempla, além do falseamento da verdade, o descompasso entre aquilo que foi realizado efetivamente pelo contribuinte e a “causa” dos atos e negócios jurídicos formalmente empregados para atingir determinado objetivo. Como ensina o Professor Luís Eduardo Schoueri, a ausência de causa pode ser caracterizada como uma simulação.

Admita essa concepção ampla da simulação, entendemos que ela pode ser ferramenta útil e pertinente à avaliação de uma parte significativa dos atos praticados pelos contribuintes em matéria de planejamento tributário maculados por alguma patologia diferente da simulação¹⁸.

¹⁸ ANDRADE, Leonardo Aguirra de. A simulação, o vício de causa e os elementos essenciais dos negócios jurídicos como critérios para delimitação do direito ao planejamento tributário no Brasil. In: MARINHO NETO, José Antonino (Org.); LOBATO, Valter de Souza (Coord.). *Planejamento tributário: pressupostos teóricos e aplicação prática*. Belo Horizonte: Fórum, 2021, p. 64-66.

É sobre o sentido do que vem a ser simulação, em virtude de sua natureza infraconstitucional, que deverá se manifestar o STJ, no exercício de sua competência jurisdicional. Veja-se que tais discussões, repletas de possibilidades e sentidos distintos, como apresentado por LEONARDO AGUIRRA, se revestem da maior importância para a definição dos caminhos a serem trilhados em matéria de planejamento tributário em nosso país.

Por fim, um posicionamento do STJ a respeito da matéria poderá produzir relevantes efeitos do ponto de vista da macrolitigância fiscal no Brasil, dado o caráter uniformizador das decisões proferidas pelo referido Tribunal. Ora, um entendimento do STJ estenderia seus efeitos não apenas sobre os processos em curso perante o Poder Judiciário, consoante assinalado alhures, mas também sobre a própria jurisprudência do CARF, uma vez que o citado tribunal administrativo também está sujeito às decisões proferidas pelos Tribunais Superiores, em especial quando se tratar de repercussão geral ou recurso repetitivo.

De se ver, portanto, que o papel a ser exercido pelo STJ poderá ter profundos impactos sobre o estudo e a práxis do planejamento tributário no Brasil, podendo solucionar alguns pontos debatidos na doutrina e na jurisprudência administrativa nacional há quase duas décadas.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDRADE, Leonardo Aguirra de. A simulação, o vício de causa e os elementos essenciais dos negócios jurídicos como critérios para delimitação do direito ao planejamento tributário no Brasil. IN: MARINHO NETO, José Antonino (Org.); LOBATO, Valter de Souza (Coord.). Planejamento tributário: pressupostos teóricos e aplicação prática. Belo Horizonte: Fórum, 2021, p.51-74.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Evasão e elisão fiscal*. O parágrafo único do art. 116, CTN, e o Direito Comparado. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Da unidade do injusto no Direito Penal Tributário. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 63, 1994, p.217-229.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. O direito à economia de imposto - seus limites (estudo de casos). In: YAMASHITA, Douglas (org.). *Planejamento tributário à luz da jurisprudência*. São Paulo: Lex, 2007. p. 289-326.

DERZI, Misabel de Abreu Machado; LOBATO, Valter de Souza; TEIXEIRA, Tiago Conde. Da coisa julgada como Direito Fundamental Constitucional irreversível e a inaplicabilidade de sua flexibilização. In: MATA, Juselder Cordeiro da; BERNARDES,

Flávio Couto; LOBATO, Valter de Souza (Org.). *Tributação na sociedade moderna*. Belo Horizonte: Arraes Ed., 2021. v. 2, p. 177-200.

FLÁVIO NETO, Luís. *Teorias do "abuso" no planejamento tributário*. 2011. 266 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011.

JORGE, Alice de Abreu Lima. *Planejamento no Direito tributário*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2018.

LOBATO, Valter de Souza; FRADE, Bianca Mauri; MARINHO NETO, José Antonino. Planejamento tributário: a ADI nº 2446 e as tentativas de regulamentação do parágrafo único do art. 116 do CTN. In: MARINHO NETO, José Antonino (Org.); LOBATO, Valter de Souza (Coord.). *Planejamento tributário: pressupostos teóricos e aplicação prática*. Belo Horizonte: Fórum, 2021, p.19-50.

MARINONI, Luiz Guilherme. *Zona de penumbra entre o STJ e o STF: a função das Cortes Supremas e a delimitação do objeto dos recursos especial e extraordinário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. *Código Civil comentado*. 11 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

ROCHA, Sergio André. *Planejamento tributário e liberdade não simulada: doutrina e situação pós ADI 2.446*. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito, 2021.

TORRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001.