

Alberto Pinto Souza Junior

A relação da função social da empresa com os limites da elisão fiscal



Alberto Pinto Souza Junior

A relação da função social da empresa com os limites da elisão fiscal



Editora chefe

Profª Drª Antonella Carvalho de Oliveira

Editora executiva

Natalia Oliveira

Assistente editorial

Flávia Roberta Barão

Bibliotecária

Janaina Ramos

Projeto gráfico

Camila Alves de Cremo

Ellen Andressa Kubisty

Luiza Alves Batista

Nataly Evilin Gayde

Thamires Camili Gayde

Imagens da capa

iStock

Edição de arte

Luiza Alves Batista

2023 by Atena Editora

Copyright © Atena Editora

Copyright do texto © 2023 Os autores

Copyright da edição © 2023 Atena

Editora

Direitos para esta edição cedidos à Atena Editora pelos autores.

Open access publication by Atena Editora



Todo o conteúdo deste livro está licenciado sob uma Licença de Atribuição *Creative Commons*. Atribuição-Não-Comercial-NãoDerivativos 4.0 Internacional (CC BY-NC-ND 4.0).

O conteúdo do texto e seus dados em sua forma, correção e confiabilidade são de responsabilidade exclusiva do autor, inclusive não representam necessariamente a posição oficial da Atena Editora. Permitido o *download* da obra e o compartilhamento desde que sejam atribuídos créditos ao autor, mas sem a possibilidade de alterá-la de nenhuma forma ou utilizá-la para fins comerciais.

Todos os manuscritos foram previamente submetidos à avaliação cega pelos pares, membros do Conselho Editorial desta Editora, tendo sido aprovados para a publicação com base em critérios de neutralidade e imparcialidade acadêmica.

A Atena Editora é comprometida em garantir a integridade editorial em todas as etapas do processo de publicação, evitando plágio, dados ou resultados fraudulentos e impedindo que interesses financeiros comprometam os padrões éticos da publicação. Situações suspeitas de má conduta científica serão investigadas sob o mais alto padrão de rigor acadêmico e ético.

Conselho Editorial

Ciências Humanas e Sociais Aplicadas

Prof. Dr. Adilson Tadeu Basquerote Silva – Universidade para o Desenvolvimento do Alto Vale do Itajaí

Prof. Dr. Alexandre de Freitas Carneiro – Universidade Federal de Rondônia

Prof. Dr. Alexandre Jose Schumacher – Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Paraná

Prof. Dr. Américo Junior Nunes da Silva – Universidade do Estado da Bahia
 Prof^a Dr^a Ana Maria Aguiar Frias – Universidade de Évora
 Prof^a Dr^a Andréa Cristina Marques de Araújo – Universidade Fernando Pessoa
 Prof. Dr. Antonio Carlos da Silva – Universidade de Coimbra
 Prof. Dr. Antonio Carlos Frasson – Universidade Tecnológica Federal do Paraná
 Prof. Dr. Antonio Gasparetto Júnior – Instituto Federal do Sudeste de Minas Gerais
 Prof. Dr. Antonio Isidro-Filho – Universidade de Brasília
 Prof. Dr. Arnaldo Oliveira Souza Júnior – Universidade Federal do Piauí
 Prof. Dr. Carlos Antonio de Souza Moraes – Universidade Federal Fluminense
 Prof^a Dr^a Caroline Mari de Oliveira Galina – Universidade do Estado de Mato Grosso
 Prof. Dr. Crisóstomo Lima do Nascimento – Universidade Federal Fluminense
 Prof^a Dr^a Cristina Gaio – Universidade de Lisboa
 Prof. Dr. Daniel Richard Sant’Ana – Universidade de Brasília
 Prof. Dr. Deyvison de Lima Oliveira – Universidade Federal de Rondônia
 Prof^a Dr^a Dilma Antunes Silva – Universidade Federal de São Paulo
 Prof. Dr. Edvaldo Antunes de Farias – Universidade Estácio de Sá
 Prof. Dr. Elson Ferreira Costa – Universidade do Estado do Pará
 Prof. Dr. Eloi Martins Senhora – Universidade Federal de Roraima
 Prof^a Dr^a Geuciane Felipe Guerim Fernandes – Universidade Estadual de Londrina
 Prof. Dr. Gustavo Henrique Cepolini Ferreira – Universidade Estadual de Montes Claros
 Prof. Dr. Humberto Costa – Universidade Federal do Paraná
 Prof^a Dr^a Ivone Goulart Lopes – Istituto Internazionale delle Figlie de Maria Ausiliatrice
 Prof. Dr. Jadilson Marinho da Silva – Secretaria de Educação de Pernambuco
 Prof. Dr. Jadson Correia de Oliveira – Universidade Católica do Salvador
 Prof. Dr. Jodeylson Islony de Lima Sobrinho – Universidade Estadual do Oeste do Paraná
 Prof. Dr. José Luis Montesillo-Cedillo – Universidad Autónoma del Estado de México
 Prof^a Dr^a Juliana Abonizio – Universidade Federal de Mato Grosso
 Prof. Dr. Julio Candido de Meirelles Junior – Universidade Federal Fluminense
 Prof. Dr. Kárpio Márcio de Siqueira – Universidade do Estado da Bahia
 Prof^a Dr^a Kátia Farias Antero – Faculdade Maurício de Nassau
 Prof^a Dr^a Keyla Christina Almeida Portela – Instituto Federal do Paraná
 Prof^a Dr^a Lina Maria Gonçalves – Universidade Federal do Tocantins
 Prof^a Dr^a Lucicleia Barreto Queiroz – Universidade Federal do Acre
 Prof. Dr. Luis Ricardo Fernandes da Costa – Universidade Estadual de Montes Claros
 Prof. Dr. Lucio Marques Vieira Souza – Universidade do Estado de Minas Gerais
 Prof^a Dr^a Natiéli Piovesan – Instituto Federal do Rio Grande do Norte
 Prof^a Dr^a Marianne Sousa Barbosa – Universidade Federal de Campina Grande
 Prof^a Dr^a Marcela Mary José da Silva – Universidade Federal do Recôncavo da Bahia
 Prof. Dr. Marcelo Pereira da Silva – Pontifícia Universidade Católica de Campinas
 Prof. Dr. Marcelo Pereira da Silva – Pontifícia Universidade Católica de Campinas
 Prof^a Dr^a Maria Luzia da Silva Santana – Universidade Federal de Mato Grosso do Sul
 Prof. Dr. Miguel Rodrigues Netto – Universidade do Estado de Mato Grosso
 Prof. Dr. Pedro Henrique Máximo Pereira – Universidade Estadual de Goiás
 Prof. Dr. Pablo Ricardo de Lima Falcão – Universidade de Pernambuco
 Prof^a Dr^a Paola Andressa Scortegagna – Universidade Estadual de Ponta Grossa
 Prof^a Dr^a Rita de Cássia da Silva Oliveira – Universidade Estadual de Ponta Grossa
 Prof. Dr. Rui Maia Diamantino – Universidade Salvador

Profª Drª Sandra Regina Gardacho Pietrobon – Universidade Estadual do Centro-Oeste

Prof. Dr. Saulo Cerqueira de Aguiar Soares – Universidade Federal do Piauí

Prof. Dr. Urandi João Rodrigues Junior – Universidade Federal do Oeste do Pará

Profª Drª Vanessa Bordin Viera – Universidade Federal de Campina Grande

Profª Drª Vanessa Ribeiro Simon Cavalcanti – Universidade Federal da Bahia /
Universidade de Coimbra

Prof. Dr. William Cleber Domingues Silva – Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro

Prof. Dr. Willian Douglas Guilherme – Universidade Federal do Tocantins

A relação da função social da empresa com os limites da elisão fiscal

Diagramação: Ellen Andressa Kubisty
Correção: Maiara Ferreira
Indexação: Amanda Kelly da Costa Veiga
Revisão: O autor
Autor: Alberto Pinto Souza Junior

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)	
S729	<p>Souza Junior, Alberto Pinto A relação da função social da empresa com os limites da elisão fiscal / Alberto Pinto Souza Junior. – Ponta Grossa - PR: Atena, 2023.</p> <p>Formato: PDF Requisitos de sistema: Adobe Acrobat Reader Modo de acesso: World Wide Web Inclui bibliografia ISBN 978-65-258-1879-5 DOI: https://doi.org/10.22533/at.ed.795231109</p> <p>1. Direito Tributário. I. Souza Junior, Alberto Pinto. II. Título.</p> <p style="text-align: right;">CDD 343.04</p>
Elaborado por Bibliotecária Janaina Ramos – CRB-8/9166	

Atena Editora
Ponta Grossa – Paraná – Brasil
Telefone: +55 (42) 3323-5493
www.atenaeditora.com.br
contato@atenaeditora.com.br

DECLARAÇÃO DO AUTOR

O autor desta obra: 1. Atesta não possuir qualquer interesse comercial que constitua um conflito de interesses em relação ao conteúdo publicado; 2. Declara que participou ativamente da construção dos respectivos manuscritos, preferencialmente na: a) Concepção do estudo, e/ou aquisição de dados, e/ou análise e interpretação de dados; b) Elaboração do artigo ou revisão com vistas a tornar o material intelectualmente relevante; c) Aprovação final do manuscrito para submissão.; 3. Certifica que o texto publicado está completamente isento de dados e/ou resultados fraudulentos; 4. Confirma a citação e a referência correta de todos os dados e de interpretações de dados de outras pesquisas; 5. Reconhece ter informado todas as fontes de financiamento recebidas para a consecução da pesquisa; 6. Autoriza a edição da obra, que incluem os registros de ficha catalográfica, ISBN, DOI e demais indexadores, projeto visual e criação de capa, diagramação de miolo, assim como lançamento e divulgação da mesma conforme critérios da Atena Editora.

DECLARAÇÃO DA EDITORA

A Atena Editora declara, para os devidos fins de direito, que: 1. A presente publicação constitui apenas transferência temporária dos direitos autorais, direito sobre a publicação, inclusive não constitui responsabilidade solidária na criação dos manuscritos publicados, nos termos previstos na Lei sobre direitos autorais (Lei 9610/98), no art. 184 do Código Penal e no art. 927 do Código Civil; 2. Autoriza e incentiva os autores a assinarem contratos com repositórios institucionais, com fins exclusivos de divulgação da obra, desde que com o devido reconhecimento de autoria e edição e sem qualquer finalidade comercial; 3. Todos os e-book são *open access*, *desta forma* não os comercializa em seu site, sites parceiros, plataformas de *e-commerce*, ou qualquer outro meio virtual ou físico, portanto, está isenta de repasses de direitos autorais aos autores; 4. Todos os membros do conselho editorial são doutores e vinculados a instituições de ensino superior públicas, conforme recomendação da CAPES para obtenção do Qualis livro; 5. Não cede, comercializa ou autoriza a utilização dos nomes e e-mails dos autores, bem como nenhum outro dado dos mesmos, para qualquer finalidade que não o escopo da divulgação desta obra.

Esta obra enfrenta questões atuais do direito tributário, ao se propor a responder se descumpre a função social da empresa a sociedade que se submete a uma reorganização (empresarial, societária ou associativa) consubstanciada apenas em atos formalmente lícitos, mas com o único propósito de reduzir sua carga tributária.

A um só tempo, procura-se aqui discutir questões polêmicas da prática tributária, seja se existe ou não uma norma geral antielisiva, se o ordenamento jurídico brasileiro acolhe a requalificação de atos pelo Fisco com base no argumento da falta de propósito negocial, se normas do direito privado podem ser aplicadas para coibir elisões fiscais, bem como, se há o descumprimento da função social da empresa pela sociedade que se vale de elisões fiscais para reduzir sua carga tributária.

A atualidade do tema é indiscutível, pois, durante todo o tempo em que este texto estava sendo produzido, o Parlamento brasileiro e diversos operadores do direito discutiam efusivamente se o voto de qualidade deveria retornar aos julgamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Sem adentrar nessa polêmica, este livro aponta que a busca de julgamentos mais justos nos casos mais difíceis envolvendo elisões fiscais talvez passem menos pela questão de “quem deve decidir” do que por “como se deve decidir”, ou seja, é exposta a necessidade de o Brasil ter a sua norma geral antielisiva, assim como já existe nos ordenamentos da Alemanha, França, Portugal, Espanha e Itália, países também de tradição romano-germânica e que mais influenciaram o nosso direito.

Na segunda parte deste livro, trata-se, inicialmente, da origem histórica da função social de direitos, para, então, depois adentrar na análise do princípio da função social da empresa à luz do direito brasileiro, seja no seu aspecto negativo ou positivo. Ao se analisar o princípio da função social da empresa no seu aspecto negativo, procurou-se demonstrar que não há uma relação direta dela com a tributação, mas que pode haver uma relação indireta, pois o gozo, legítimo ou ilegítimo, de uma tributação favorecida pode sim comprometer princípios da ordem econômica, em especial, o da livre concorrência. No que tange ao princípio da função social da empresa no seu aspecto positivo, verificou-se que a jurisprudência pesquisada e a doutrina analisada, quando aborda o tema, fazem-no com muita abstração, além disso, institutos correlatos analisados não revelaram qualquer relação deles com o combate à elisão fiscal.

INTRODUÇÃO	1
A ELISÃO FISCAL NA PRÁTICA TRIBUTÁRIA	5
A distinção entre elisão e evasão fiscais	5
Normas antielisivas: específicas e gerais	9
O art. 116, parágrafo único, do CTN: norma antielisiva ou antievasiva?	10
1.3.1 Posição minoritária: norma geral antielisiva.....	14
1.3.2 Posição prevalente: uma norma antievasiva	17
Combate à elisão fiscal por meio de normas do direito privado.....	21
1.4.1 Abuso de direito no art. 187 do CC/2002.....	21
1.4.1.1 Abuso de direito nas relações tributárias.....	23
1.4.1.2 Boa-fé objetiva.....	27
1.4.1.3 Fins sociais ou econômicos.....	35
1.4.2 Fraude à lei	37
1.4.3 Simulação por vício de causa	44
Combate à elisão fiscal em países de tradição jurídica romano-germânica	45
Decisões administrativas baseadas em princípios constitucionais	49
A mudança de paradigma no CARF	55
Limites da elisão fiscal eficaz.....	61
FUNÇÃO SOCIAL DA EMPRESA (FSE)	63
2.1 Origem da função social de direitos	63
2.1.1 Contexto fático: o estado liberal burguês	65
2.1.2 A reação ao individualismo burguês.....	67
2.1.3 A positivação da função social da propriedade	70
2.1.3.1 Na Constituição mexicana de 1917	70
2.1.3.2 Na Constituição de Weimar de 1919	71
2.1.3.3 Nas Constituições brasileiras.....	73

2.1.3.4 Considerações finais sobre esse tópico	75
2.2 A relação da FSE com a função social da propriedade	76
2.3 A concepção de FSE no direito brasileiro	78
2.4 A FSE nas jurisprudências do STJ e do STF	84
2.4.1 A FSE como legitimador de políticas públicas	85
2.4.2 A FSE e a livre iniciativa: uma relação ponderada	87
2.4.3 A FSE e a defesa do consumidor e do meio ambiente.....	88
2.4.4 A FSE e a legislação tributária e trabalhista	89
2.4.5 A propriedade como função social	90
2.4.6 A concretização da FSE pela tributação	91
2.4.7 A FSE e a preservação da empresa	93
2.4.8 A FSE realizada pelo pagamento de tributo.....	96
2.5 A relação da FSE com a tributação	97
2.6 Aspecto positivo da FSE e institutos correlatos.....	101
2.6.1 Corporate social responsibility (CSR).....	105
2.6.2 Agenda ESG	113
CONCLUSÃO	116
REFERÊNCIAS	119

INTRODUÇÃO

A organização dos fatores de produção de uma sociedade empresária se confunde com o próprio conceito de empresa, pois, para alguns, essa nada mais é que o resultado de tal organização¹. Por sua vez, a liberdade de organização empresarial como a liberdade de contratar estão entre aquelas liberdades asseguradas pela Constituição Federal de 1988² (CF/88), dentro do conceito extremamente amplo de livre iniciativa.³

No entanto, seja em reorganizações empresariais, societárias ou associativas⁴ ou em mera celebração de contrato atípico⁵, muitas das vezes, o exercício dessas liberdades está intrinsecamente relacionado com planejamentos tributários lícitos ou ilícitos. Os planejamentos tributários, ainda que sejam atos formalmente lícitos⁶, não são bem aceitos pelas administrações tributárias e tal inconformismo não é uma exclusividade do Brasil e nem das últimas décadas, mas algo que se espalha por vários países já há algum tempo.

Nesse sentido, basta lembrar que a interpretação econômica do Direito Tributário surge no Código Tributário alemão de 1919, o qual dispunha que, na interpretação da lei tributária, deveriam ser considerados o seu significado econômico e o desenvolvimento das circunstâncias e que a obrigação tributária não poderia ser eludida ou reduzida mediante o emprego abusivo de formas e formulações do direito privado.⁷

Ocorre, porém, que nem a experiência alemã se mostrou imune a críticas, nem qualquer país logrou até hoje elaborar uma norma geral antielisiva que desestimulasse totalmente planejamentos tributários lícitos.⁸

Essas normas gerais antielisivias assumem várias formas, algumas se valem de institutos do direito privado, como abuso de forma ou de direito, fraude à lei e até de um

1 Cf. SZTAJN, Rachel. **Teoria jurídica da empresa**: atividade empresária e mercados. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 3.

2 BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Diário Oficial da União, Brasília-DF, 5 out. 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaoconsolidado.htm. Acesso em: 7 abr. 2022.

3 Cf. GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 237.

4 “Reorganização é expressão genérica que denota, intuitivamente, duas espécies distintas e inconfundíveis: a societária e a empresarial. Mas, além delas, há, ainda, aquelas reorganizações que não se enquadram nessas hipóteses, pela natureza meramente associativa, sem afetação das estruturas societárias ou empresariais dos agentes envolvidos [...] Há modalidades que não se enquadram nas descrições das reorganizações societárias ou empresariais [...] Assim se caracterizam, por exemplo: (i) o consórcio; (ii) o grupo; e (iii) a *joint venture*.” (CASTRO, Rodrigo Rocha Monteiro de. **Regime jurídico das reorganizações**: societária, empresarial e associativa. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 105 e 118).

5 “A expressão contratos típicos designa os contratos esquematizados na lei, com denominação própria, formando espécies definidas. Dizem-se atípicos os que não se acham especificamente regulados.” (GOMES, Orlando. **Contratos**. Coordenador: Edvaldo Brito, atualizadores: Antonio Junqueira de Azevedo e Francisco Paulo de Crescenzo Marino. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 64).

6 Ou seja, que atendem as exigências do art. 104 do Código Civil: agente capaz; objeto lícito, possível, determinado ou determinável; e forma prescrita ou não defesa em lei.

7 Cf. MACHADO, Brandão. *In* HARTZ, Wilhelm. **Interpretação da lei tributária**. Prefácio do Tradutor. Tradução, prefácio e notas de Brandão Machado. São Paulo: Resenha Tributária, 1993, p. 9-10.

8 “De feito, diante desse desconforto deixado pelo emprego da analogia como método de combate à elisão, a lei tributária, aqui e em outros países, principalmente na Alemanha, Espanha, Inglaterra, Estados Unidos e Canadá, vem procurando impedir a fuga de imposto por intermédio de normas gerais antielisivias. Mas tais cláusula, abertas e indeterminadas, também acabam por deslizar para o argumento analógico, o que vai exigir o seu ulterior fechamento pelas cláusulas específicas. (TORRES, Ricardo Lobo. **Norma de integração e integração do direito tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 149).

conceito ampliado de simulação. Outras se utilizam de critérios como falta de propósito negocial ou prevalência da substância sobre a forma dos atos, mas, não raro, há aquelas que, ao definirem o abuso de direito e a fraude à lei, terminam por adotar o critério da falta de propósito negocial. Há também normas antielisivas que impõem obrigação acessória (obrigação de fazer) de o contribuinte declarar previamente ao Fisco os planejamentos que tenham como finalidade exclusiva e predominante a vantagem fiscal.⁹

No Brasil, a tentativa de se estabelecer uma norma geral antielisiva se deu com a inserção do parágrafo único no art. 116 do Código Tributário Nacional¹⁰ (CTN), pela Lei Complementar n. 104, de 2001¹¹ (LC 104/01). No entanto, até hoje, os procedimentos para a sua aplicação¹² restam pendentes de regulamentação¹³, além do fato de que a redação dada ao parágrafo único gerou divergências doutrinárias, alguns defendendo se tratar de norma antielisiva, outros sustentando que seria uma norma antievasiva que apenas permite desconsiderar atos simulados, algo que já era possível com base no art. 149, VII¹⁴, do CTN.

Não obstante, a fiscalização tributária federal, influenciada, principalmente, pela doutrina da causa extra-tributária¹⁵, já há algum tempo vem efetuando autuações com base em alegações de abuso de direito de auto-organização das empresas. Segundo tal doutrina, o direito de o contribuinte se auto-organizar não é absoluto, mas será abusivo se não houver uma causa extra-tributária, ou seja, serão abusivos os atos praticados que tiverem como única finalidade a redução ou supressão de tributos.¹⁶

Note-se, porém, que não há, na legislação tributária, qualquer comando expresse

9 Nesse sentido, dispôs o Decreto-Lei n. 29/2008 em Portugal (PORTUGAL. Ministério das Finanças e da Administração Pública. **Decreto n. 29, de 25 de fevereiro de 2008**. Diário da República n. 39, de 28 fev. 2008. Disponível em: <https://dre.tretas.org/dre/229553/decreto-lei-29-2008-de-25-de-fevereiro>. Acesso em: 7 abr. 2022).

10 BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União. Brasília-DF, 27 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/5172compilado.htm. Acesso em 7 abr. 2022.

11 “Art. 116. [...] Parágrafo único. 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.” (BRASIL. **Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001**. Altera dispositivos da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. Diário Oficial da União. Brasília-DF, 11 jan. 2001. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp104.htm. Acesso em 7 abr. 2022).

12 Ricardo Lobo Torres sustentou que a norma seria autoexecutável para a União, pelo fato de o processo administrativo fiscal federal já estar regulado (Normas gerais antielisivas. *In*: SEMINÁRIO INTERNACIONAL SOBRE ELISÃO FISCAL. 2002. Brasília. **Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal**, 2001. Brasília: ESAF, 2002, p. 405).

13 A Medida Provisória n. 66, de 2002, nos seus artigos 13 a 19, regulamentou os procedimentos, exigidos pelo parágrafo único do art. 116 do CTN para que a autoridade fiscal pudesse desconsiderar atos e negócios jurídicos, porém tais artigos não foram mantidos na lei de conversão. Críticas foram feitas a tal tentativa de regulamentação, pois os referidos artigos não se limitaram a disciplinar aspectos procedimentais.

14 “Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: [...] VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;” (BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União. Brasília-DF, 27 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/5172compilado.htm. Acesso em 7 abr. 2022).

15 A teoria da causa extra-tributária para legitimar planejamentos tributários é defendida por doutrinadores estrangeiros, como, por exemplo, AVI-YONAH, Reuven S. (AVI-YONAH, Reuven S. Corporate Social Responsibility and Strategic Tax Behavior. *In*: Schön, Wolfgang (editor). Tax and Corporate Governance. MPI Studies on Intellectual Property, Competition and Tax Law, v. 3. Berlin: Springer, 2008, p. 183-198. Disponível em: https://doi.org/10.1007/978-3-540-77276-7_13. Acesso em: 28 out 2021).

16 No Brasil, releva a contribuição de Marco Aurélio Greco (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária**. São Paulo: Dialética, 1988) para a propagação dessa teoria.

nesse sentido, ou seja, que autorize a considerar ilegítimo o planejamento tributário por não ter uma causa extra-tributária. Sobre esse assunto, a Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo Cosit n. 4, de 10 de dezembro de 2018¹⁷ (Parecer Cosit 4/2018), o qual adicionou um novo argumento, conforme se verifica no seguinte trecho:

30.2. O planejamento tributário abusivo ora tratado é o que envolve diversas pessoas jurídicas existentes com o único fito de reduzir ou suprimir tributo. A personalidade jurídica não cumpre a função social esperada da empresa, conforme arts. 116, parágrafo único, e 154 da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, c/c art. 421 do Código Civil.

Ou seja, à luz do Parecer Cosit 4/2018, uma sociedade descumpriria a sua função social, caso se submetesse a uma reorganização que tenha como único propósito a redução de sua carga tributária. Desse ponto, extrai-se a pergunta a que se propõe esta obra a responder, qual seja: descumpra a função social da empresa (FSE) a sociedade que se submeta a uma reorganização (empresarial, societária ou associativa) consubstanciada apenas em atos formalmente lícitos, mas com o único propósito de reduzir sua carga tributária?

Na busca da resposta à pergunta posta, torna-se relevante, inicialmente, saber se uma reorganização consubstanciada em atos formalmente lícitos, mas com único propósito de reduzir ou suprimir tributos, enquadra-se no conceito de elisão fiscal, lícita ou abusiva, ou então de evasão fiscal, isso porque a licitude ou ilicitude dos atos praticados altera fundamentalmente a resposta sobre a observância ou não da função social da empresa.

Assim, no primeiro capítulo desta obra, investigar-se-á como o tema da elisão fiscal vem sendo tratado nos processos administrativos fiscais federais, inclusive para verificar quais os critérios que têm sido aplicados na prática tributária para distinguir elisão de evasão, como também elisão fiscal eficaz daquela considerada não oponível ao Fisco. Nesse sentido, serão expostos e analisados criticamente, com apoio na doutrina e na jurisprudência tributárias, casos concretos de planejamentos tributários julgados no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).¹⁸

Ressalte-se que os casos relatados nos julgados do CARF são, talvez, o melhor material de pesquisa sobre planejamento tributário no país, pois a variedade de bases

17 BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Parecer Normativo COSIT n. 4, de 10 de dezembro de 2018**. Diário Oficial da União. Brasília-DF, 12 dez. 2018. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97210&visao=anotado>. Acesso em: 7 abr. 2022.

18 As decisões administrativas foram obtidas por meio de pesquisa na página de busca de acórdãos do CARF na internet (<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>). Por tal pesquisa, foram selecionados 80 acórdãos proferidos entre janeiro de 2004 e abril de 2022, resultante de 4 pesquisas, cujo critério de busca em cada uma delas, foi a existência, na ementa ou no texto do acórdão, de uma das seguintes expressões: “elisão fiscal”; “art. 116, parágrafo único”; “art. 187 do Código Civil”; e “planejamento tributário abusivo”. Posteriormente, analisou-se cada um dos acórdãos de cada uma dessas 4 pesquisas, para identificar as duplicidades (acórdãos apontados em mais de uma pesquisa), bem como, mapear pontos abordados, tais como: aplicou o art. 116, parágrafo único, do CTN; fundamentou em abuso de direito ou de forma; aplicou o art. 187 do Código Civil; alegou falta de propósito negocial; considerou a ocorrência de elisão fiscal, elisão abusiva ou evasão fiscal; considerou que houve simulação/fraude à lei. Alfim, os resultados foram consolidados em uma planilha, com as respostas aos pontos acima enumerados.

tributárias federais possibilita um espectro muito mais amplo de elisões e evasões fiscais, principalmente por estar entre eles os tributos sobre a renda, já que esses são também objetos de planejamentos fiscais internacionais. Além disso, nem toda matéria submetida ao CARF é levada à Justiça, mas é comum que a matéria tributária federal levada à Justiça já tenha passado pelo CARF.

No segundo capítulo desta obra, caberá investigar o conteúdo do princípio da função social da empresa, o que será feito, inicialmente, a partir de uma pesquisa bibliográfica da origem histórica do princípio da função social de direitos, bem como da sua positivação nas constituições brasileiras. Posteriormente, será investigada a relação da função social da empresa com o princípio da função social da propriedade, para então, a partir daí, perquirir qual a concepção de função social da empresa no direito brasileiro.

Em seguida, caberá investigar qual a densidade normativa alcançada atualmente pelo princípio da função social da empresa na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e do Supremo Tribunal Federal (STF), o que exigirá uma análise crítica dos julgados selecionados, com apoio na doutrina. Por último, ainda no segundo capítulo, será pesquisado os aspectos positivos da FSE. Diante de tudo antes pesquisado, caberá, então, verificar a relação, no direito brasileiro, da FSE com a elisão fiscal.

A pesquisa proposta visa, com o uso de um raciocínio dedutivo, uma investigação jurídico-prospectiva sobre a relação do princípio da função social da empresa e os limites do planejamento tributário lícito à luz do ordenamento jurídico pátrio. A busca de uma visão prospectiva do problema decorre do fato de haver, no Brasil, pouca produção doutrinária sobre a questão a ser respondida.

Esse tema é relevante na medida em que às conclusões do Parecer Cosit 4/2018 orientam toda a fiscalização tributária federal. Torna-se assim imperioso que a questão seja debatida e amadurecida, já que, nesse parecer, aplica-se a função social da empresa na seara tributária sem um aprofundamento do seu alcance e conteúdo, mas como mero argumento retórico.

Ademais, a limitação da liberdade de empreender e de reorganizar a empresa deve ser vista sempre com muita parcimônia, pelo impacto negativo que pode causar ao empreendedorismo, razão pela qual entende-se relevante o aprofundamento do tema proposto.

A ELISÃO FISCAL NA PRÁTICA TRIBUTÁRIA

Inicialmente, alerte-se que será utilizado, nesta obra, o termo elisão fiscal como planejamento tributário lícito; e evasão tributária, como planejamento tributário ilícito. É importante tal observação, pois a doutrina não é uníssona na utilização desses termos, por exemplo, há quem denomine de evasão o planejamento lícito em oposição à fraude fiscal¹; como também, há quem designe como evasão tributária a própria fraude à lei.²

Assim, adota-se aqui os termos elisão fiscal e evasão fiscal, pois são os mais empregados pela doutrina e jurisprudência nacionais³, para denominar, respectivamente, planejamentos lícitos e ilícitos. Ademais, desbordaria dos propósitos desta obra o aprofundamento sobre questões terminológicas que envolvam o uso dos termos elisão e evasão.

A partir deste ponto, começa-se a investigar o tema da elisão fiscal, ou seja, o que diferencia uma elisão de uma evasão fiscal, bem como, se o ordenamento jurídico nacional distingue um terceiro gênero, ou seja, um planejamento tributário que não seja nem evasão fiscal (ilícita) nem uma elisão fiscal (lícita e oponível ao Fisco), tudo isso com o objetivo de estabelecer os limites da elisão fiscal eficaz no ordenamento jurídico nacional e, assim, poder saber se a reorganização (empresarial, societária ou associativa) realizada com único propósito de reduzir a carga tributária é um planejamento ilícito ou lícito e, se lícito, se é oponível ou inoponível ao Fisco.

1.1 A distinção entre elisão e evasão fiscais

Se a elisão fiscal⁴ é lícita e a evasão fiscal, ilícita, mas se ambas provocam a redução do tributo, o que, então, torna uma lícita e a outra ilícita? Ou seja, o que diferencia elisão fiscal de evasão fiscal?

Alguns doutrinadores estabelecem a distinção entre a elisão e a evasão em razão do momento em que foram praticados os atos pelo contribuinte com o intuito de evitar ou retardar a ocorrência do fato gerador tributário ou mesmo alterar os elementos constitutivos

1 Cf. SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: resenha Tributária, 1975, p. 137-138.

2 Cf. FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 34.

3 Cf. Douglas Yamashita: "Seguramente a doutrina majoritária a respeito da clássica distinção entre elisão e evasão pode ser sinteticamente representada nas conclusões do XIII Simpósio Nacional de Direito Tributário do CEEU, do qual participaram consagrados juristas de escol, como Gilberto Ulhoa Canto, Ives Gandra da Silva Martins, Ricardo Mariz de Oliveira, Gerd Rothmann, Edvaldo Brito, dentre outros [...] Na atenta leitura das conclusões do Plenário do Simpósio, verifica-se que foram fixados dois critérios de distinção entre a elisão e a evasão fiscais, a saber: i) o critério da licitude/ilicitude, de acordo com o qual atos lícitos configurariam elisão fiscal e atos ilícitos seriam caso de evasão fiscal; e ii) o critério temporal, segundo o qual atos praticados antes da ocorrência do fato gerador constituiriam em elisão fiscal e atos praticados após a ocorrência do fato gerador consistiriam em evasão fiscal". (YAMASHITA, Douglas. **Elição evasão de tributos**: limites à luz do abuso do direito e da fraude à lei. São Paulo: Lex, 2005, p. 27-28)

4 "As expressões 'elissão' e 'antielissão' são desprovidas de qualquer rigor científico e descrevem empiricamente a não-sujeição à incidência da norma tributária pela adoção de uma conduta voluntária do contribuinte que tem por motivo exclusivo ou preponderante a obtenção daquele resultado negativo". (XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 87)

da obrigação tributária.⁵

Ou seja, atos praticados antes do fato gerador poderiam evitar, retardar ou modificar o fato gerador tributário, sem que isso pudesse sofrer qualquer objeção do Fisco; por outro lado, seria tributariamente ilícita (evasão fiscal) qualquer atividade desenvolvida pelo contribuinte, ainda que por meios lícitos, que modificassem ou ocultassem o fato gerador tributário já ocorrido.⁶

No entanto, o critério temporal não é suficiente para distinguir elisão e evasão fiscais⁷, pois não basta que o ato tenha sido praticado antes do fato gerador para ser qualificado como elisão fiscal, já que, se assim fosse, um ato ilícito com o propósito de evitar o fato gerador ainda não ocorrido seria qualificado como elisão fiscal.⁸

No caso da elisão fiscal, a melhor definição decorre da combinação dos critérios temporal e da licitude dos meios, para se concluir que a elisão fiscal ocorre sempre por meio de atos lícitos praticados antes da ocorrência do respectivo fato gerador.

No que tange à evasão fiscal, se ela ocorrer antes do fato gerador, será a ilicitude dos meios que definirá a sua natureza evasiva (ilícita). Por sua vez, se ela ocorre depois do fato gerador, ainda que os meios sejam formalmente lícitos, a sua ilicitude decorre do fato de ela “visar a modificação ou a ocultação de uma situação jurídica já concretizada a favor do fisco”.⁹

Nesse sentido, vale aqui discorrer sobre a decisão do CARF no Acórdão n. 204-02.199, a qual tratou de uma situação de planejamento tributário para reduzir o valor do

5 “Constata-se uma diferença temporal entre a evasão e a elisão lícita. Alguns tributaristas chegam a considerar ser esta a única distinção entre elas, seu único critério distintivo. Na avaliação cronológica, em que o fator tempo marca a fronteira do lícito e do ilícito, há que se verificar quando foram praticados os atos destinados a evitar, reduzir ou retardar o pagamento do imposto, ou seja, investiga-se se foram cometidos antes ou depois da ocorrência do respectivo fato imponible. Se foram praticados antes, pode-se estar diante de uma elisão lícita. Porém se praticados depois, estará constatada uma evasão fiscal, até o limite da fraude”. (HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão**: rotas nacionais e internacionais. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 28)

6 Nesse sentido, é a posição de Souto Maior Borges: “Ou a evasão do tributo antecede o fato jurídico tributário - e, nessa hipótese, ilicitude não há; ou sucede - e, em tal caso, estar-se-á em presença de fraude fiscal e, pois, de ato ilícito”. (BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 355)

7 “Assim, se, mesmo agindo antes da ocorrência do fato gerador, a conduta do contribuinte pode ser tanto irrelevante (hipótese ‘a’) como evasiva (hipótese ‘b’), logo, o critério temporal é insuficiente para distinguir a elisão fiscal da evasão fiscal, segundo atenta e autorizada doutrina”. (YAMASHITA, Douglas. **Elisão evasão de tributos**: limites à luz do abuso do direito e da fraude à lei. São Paulo: Lex, 2005, p. 30)

8 Heleno Taveira Torres sustenta o seguinte: “O Prof. Souto mencionou um critério para distinguir as figuras de evasão e elisão, que seria o critério cronológico, critério esse estabelecido por Albert Hensel, depois seguido por Rubens Gomes de Souza, como os senhores sabem bem, que dizia o seguinte: ora, ocorrido o fato gerador, vamos verificar. Se o ato do contribuinte para evitar o pagamento do tributo vier após a ocorrência do fato gerador, temos evasão; se vier antes, é elisão. Particularmente, não concordo com essa opinião porque a simulação normalmente vem antes do fato gerador e é um ilícito da mesma forma, é um ato de evasão. Então, a evasão fiscal não alcançaria, melhor dizer, a simulação não seria evasão fiscal, seria algo lícito e permitido”. (TORRES, Heleno Taveira *In*: SEMINÁRIO INTERNACIONAL SOBRE ELISÃO FISCAL. 2002. Brasília. **Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal**, 2001. Brasília: ESAF, 2002, p. 233)

9 Cf. Rubens Gomes de Sousa que: “...o fisco nada poderá objetar se um determinado contribuinte consegue, **por meios lícitos**, evitar a ocorrência do fato gerador, ou fazer com que essa ocorrência se dê na forma, na medida ou ao tempo que lhe sejam mais favoráveis. Ao contrário, depois da ocorrência do fato gerador, já tendo portanto surgido a obrigação tributária específica, qualquer atividade desenvolvida pelo contribuinte, **ainda que por meios lícitos**, só poderá visar a modificação ou a ocultação de uma situação jurídica já concretizada a favor do fisco, que poderá então legitimamente objetar violação do seu direito adquirido, mesmo que a obrigação ainda não esteja individualizada contra o contribuinte pelo lançamento, vez que este é meramente declaratório”. [grifo nosso] (SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: resenha Tributária, 1975, p. 138)

imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF) em uma operação de financiamento de veículos.

Ocorre que, àquela época, a alíquota do IOF nas operações de empréstimos a pessoa física era superior à que incidia nas operações entre pessoas jurídicas. Diante disso, para fugir do IOF mais elevado no financiamento à pessoa física, uma sociedade revendedora de automóveis contratava capital de giro por meio da emissão de cédula de crédito comercial (CCC) a favor de uma sociedade financeira, no mesmo momento e no exato valor da venda do automóvel realizada para uma pessoa física.

Ato contínuo, as partes promoviam o aditamento da CCC, pelo qual era incluída a pessoa física compradora do automóvel como devedora solidária, avalista e garantidora do crédito que fora concedido à sociedade revendedora de automóveis. Além disso, era firmado um contrato de alienação fiduciária do automóvel, entre a pessoa física (que comprou o automóvel da sociedade revendedora) e a sociedade financeira.

Vale salientar que a sociedade revendedora de automóveis (autuada) informou que o aditamento da CCC se fez necessária, pois o automóvel vendido tinha sido dado em garantia para a sociedade financeira.

O relator concluiu que a operação de CCC ocorreu após a venda a prazo do automóvel (o que seria fato gerador do IOF incidente sobre financiamento para pessoa física), pois só depois da venda é que foram praticados atos (CCC, aditamento do CCC e contrato de alienação fiduciária) para reduzir o IOF incidente na operação, já que a operação de empréstimo formalmente passou a ser entre pessoas jurídicas, sobre a qual incidia uma alíquota menor de IOF.

Diante desses fatos, o relator do acórdão sustentou que há um ponto em que todos os doutrinadores concordam, qual seja, que há dois requisitos para que se configure a elisão fiscal: “a licitude do ato praticado e sua anterioridade ao fato gerador do tributo”. Então, concluiu que, nesse caso, tratava-se de evasão fiscal, pois praticada após o fato gerador do IOF.

Embora não trate do critério cronológico tal como apontado acima, mas de contemporaneidade entre os atos praticados e os benefícios fiscais obtidos, há uma decisão que demonstra que não pode ser tido como planejamento tributário abusivo uma reorganização societária realizada muito tempo antes do momento em que o contribuinte passou a se beneficiar tributariamente de uma nova estrutura societária, conforme a seguir abordado.

No Acórdão n. 3401003.266¹⁰, de 2016, tratou-se de uma acusação de planejamento tributário abusivo, o qual, segundo a Fiscalização, consistiu em suposta intenção de reestruturação societária realizada pela autuada, segregando a pessoa jurídica em duas

10 BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 3ª Seção de Julgamento. 4ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. **Acórdão nº 3401003.266**. Sessão de 26 setembro de 2016. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 10 maio 2022.

diferentes sociedades: uma industrial e outra comercial, com o propósito único de reduzir o recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep (contribuição para o PIS) e da Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

A Fiscalização sustentou que estaria caracterizado o planejamento tributário abusivo em razão dos seguintes fatos:

- a. para os produtos industrializados pela atuada, a tributação da Cofins e da contribuição para o PIS era concentrada (incidência monofásica na indústria ou no importador), ou seja, só incidia sobre as receitas da sociedade industrial;
- b. a sociedade industrial vendia os produtos exclusivamente à sociedade comercial controlada pelo mesmo grupo econômico;
- c. os preços de revenda da sociedade comercial chegavam a ser 500% superior ao de venda pela sociedade industrial, o que indicava o subfaturamento na operação de compra e venda entre as sociedades interdependentes.

Ou seja, a atuada, ao segregar as suas atividades industrial e comercial, para que a segunda fosse exercida por outra sociedade controlada, reduziu a arrecadação de Cofins e de contribuição para o PIS a que estaria sujeita, em razão da transferência de parte da receita - que antes era toda da sociedade industrial - para a comercial (essa não sujeita a incidência de tais contribuições), por meio da prática de subfaturar o valor das vendas feitas pela sociedade industrial à comercial.

Além de outras razões para cancelar a autuação, o relator apontou que a instituição do regime monofásico de concentração de alíquotas da Cofins e da contribuição para o PIS é posterior ao processo de reestruturação societária da contribuinte, assim a tese levantada de planejamento tributário abusivo não é aplicável. Ou seja, à época da reorganização societária (1994) nem se cogitava da criação de um regime monofásico da Cofins e da contribuição para o PIS, como então falar que a atuada possa ter praticado um planejamento tributário abusivo para utilização de tal regime.

Assim, pode-se ampliar tal entendimento, para sustentar que não há que se falar em elisão fiscal se a efetivação do planejamento tributário depende de evento futuro e incerto (condição).

Por exemplo, o contribuinte realiza uma reorganização societária que possibilitará a redução da sua carga tributária se for aprovado um determinado projeto de lei que tramita no Congresso Nacional. Em tal situação, no momento da reorganização societária, não se pode falar em elisão fiscal que ainda não elide nada, nem em abuso de um direito que ainda não existe, nem muito menos em fraude a uma lei que ainda não há no ordenamento jurídico.

Em suma, chega-se à conclusão de que elisão fiscal são atos lícitos que evitam ou retardam a ocorrência do fato gerador tributário ou alteram elementos constitutivos da respectiva obrigação tributária, mas praticados antes da ocorrência do fato gerador. Todos

os atos do contribuinte que surtam os mesmos efeitos sobre o fato gerador ou a obrigação tributária, mas que não sejam lícitos e anteriores ao fato gerador, serão considerados evasivos (ilícitos tributários).

1.2 Normas antielisivas: específicas e gerais

Se a distinção entre elisão e evasão fiscais não é uma tarefa tão árdua, já que existe um certo consenso de que a primeira (elisão) se caracteriza pela licitude do ato praticado e de sua anterioridade ao fato gerador do tributo; o mesmo não ocorre quando se busca critérios jurídicos que diferencie a elisão fiscal eficaz - ou seja, cujos efeitos tributários são legítimos - de uma elisão fiscal não oponível ao Fisco.

Vale, no entanto, salientar que, no ordenamento jurídico brasileiro, há várias normas antielisivas específicas, ou seja, normas que combatem elisões fiscais caso a caso, por exemplo, os arts. 32¹¹ e 33¹² do Decreto-Lei n. 2.341¹³, de 1987 (DL 2341/87), os quais visam impedir que prejuízos fiscais compensáveis¹⁴ de uma sociedade pudessem se transformar em um valor negociável.¹⁵

Observe-se que, uma vez editada a norma antielisiva específica, aquela determinada conduta até então lícita (elisão fiscal eficaz) passa automaticamente a ser uma conduta ilícita (evasão fiscal), já que contrária a expressa disposição em norma legal.

Note-se também que a norma antielisiva específica disciplina um tipo de planejamento fiscal preexistente, ou seja, a norma surge, posteriormente, à constatação de uma determinada conduta praticada por contribuintes, a qual, embora seja formalmente lícita, decorre do aproveitamento de brechas na legislação que leva, muitas das vezes, a uma redução da carga tributária não desejada pelo Poder Público. É verdade que nada impede que o legislador, já prevendo que uma nova situação tratada em um projeto de lei possa dar margem a uma conduta fiscalmente elisiva, já preveja, neste mesmo projeto de lei, uma norma específica para impedir ou pelo menos desincentivar tal conduta¹⁶, a qual já

11 “Art. 32. A pessoa jurídica não poderá compensar seus próprios prejuízos fiscais, se entre a data da apuração e da compensação houver ocorrido, cumulativamente, modificação de seu controle societário e do ramo de atividade.”

12 “Art. 33. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida”.

13 BRASIL. **Decreto-Lei n. 2.341, de 29 de junho de 1987.** Dispõe sobre a correção monetária das demonstrações financeiras, para efeitos de determinar o lucro real, e dá outras providências. Diário Oficial da União. Brasília-DF, 30 jun. 1987. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2341.htm. Acesso em 7 fev. 2022.

14 O lucro contábil do contribuinte, após sofrer ajustes (adições e exclusões) determinados pela legislação do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas (IRPJ), poderá resultar em lucro real ou em prejuízo fiscal. O lucro real poderá ser compensado em até 30% do seu valor com o saldo de prejuízo fiscal de períodos anteriores, conforme disposto no art. 15 da Lei n. 9.065, de 1995.

15 Por exemplo, se não existisse a norma do art. 32 do DL 2341/87, um investidor que quisesse estabelecer uma sapataria poderia comprar o controle de uma sorveteria existente apenas no papel naquele momento, mas que tivesse um saldo de prejuízo fiscal a compensar acumulado durante o período em que efetivamente operou, para depois modificar o objeto social da sociedade (ramo de atividade) e passar a deduzir das bases tributáveis do IRPJ da sapataria os prejuízos fiscais acumulado pela sorveteria. Vale lembrar que, conforme decidido no Recurso Extraordinário n. 344.994-PR, a compensação de prejuízos fiscais de períodos anteriores é mero benefício decorrente de política fiscal e que pode ser revisto a qualquer tempo, ou seja, não é um ativo do contribuinte, muito menos que possa ser negociado, o que poderia ser, nesse exemplo, se a norma antielisiva específica não criasse esse obstáculo.

16 Vale a lembrança que o legislador já previu, no art. 13 da Lei n. 12.973/17, uma norma para evitar uma possível situa-

passa a ser evasiva na sua origem.

Por sua vez, a norma geral antielisiva não combate uma elisão fiscal específica e, na medida em que não se refere a uma determinada situação fática, a sua estrutura assume as características de uma norma aberta e indeterminada. Daí a razão pela qual, há quem sustente que esse tipo de norma (aberta e indeterminada) tem por objetivo a tributação por analogia de situações não subsumíveis ao tipo legal tributário¹⁷, sendo que, em ordenamentos jurídicos como o brasileiro¹⁸, que não aceitam o emprego da analogia agravadora de tributos¹⁹, surge a necessidade de fechar a norma aberta e indeterminada (norma geral) por meio de normas antielisivas específicas.²⁰

Não obstante, é relevante saber se há no ordenamento jurídico brasileiro uma norma geral antielisiva, porque esse tipo de norma representa, por escolha do legislador, os limites que separam a elisão fiscal eficaz daquela outra elisão inoponível ao Fisco, cujos efeitos tributários devem ser desconsiderados.

1.3 O art. 116, parágrafo único, do CTN: norma antielisiva ou antievasiva?

Com a inserção do parágrafo único no art. 116 do CTN, pela LC 104/01, o tema da norma geral antielisiva ganhou importância no Brasil, principalmente em razão da polêmica redação dada ao referido parágrafo, pois esse dispositivo é um caso claro de descolamento entre as *verba legis* e a *mens legis*, ou seja, entre as palavras da lei e aquilo que se pretendeu exprimir.²¹

ção criada pela própria lei, a qual poderia proporcionar uma conduta ardilosa de contribuintes, para dificultar a tributação de certos ganhos. O referido art. 13 dispõe que o ganho decorrente da avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo não será computado na base tributável do IRPJ, desde que o respectivo aumento no valor do ativo ou redução no valor do passivo seja evidenciada contabilmente em subconta vinculada ao ativo ou passivo. Sem essa norma, por exemplo, o Fisco teria grande dificuldade de controlar o custo do ativo para fins de apuração do ganho de capital em caso de sua alienação, já que os valores que aumentam o ativo em razão da avaliação a valor justo não compõem o custo para efeito tributário e não são tributados quando aumentam o valor do ativo - no momento da avaliação a valor justo. 17 Cf. XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 85. 18 No Brasil, o art. 108, § 1º, do CTN veda o emprego da analogia, para exigir tributo não previsto em lei.

19 Na Alemanha, Lang e Tipke sustentam o seguinte: “Em sequência à proibição de analogia penal ancorada no art. 103 II GG foi antes da Segunda Guerra Mundial desenvolvida uma proibição de analogia agravadora de tributos, que também depois da Segunda Guerra Mundial até o começo dos anos 1980 permaneceu sendo a opinião dominante. Desde a reunião anual da DSTJG (Sindicato do Fisco alemão) de 1982 (volume das reuniões citado em Fn. 15) foi a tese positivista da proibição da analogia agravadora de tributos cada vez mais reprimida.” (LANG, Joachim; TYPKE, Klaus. **Direito tributário**. Tradução da 18. ed. alemã: Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008, p. 313).

20 Cf. Ricardo Lobo Torres: “De efeito, diante desse desconforto deixado pelo emprego da analogia como método de combate à elisão, a lei tributária, aqui e em outros países, principalmente na Alemanha, Espanha, Inglaterra, Estados Unidos e Canadá, vem procurando impedir a fuga ao imposto por intermédio de normas gerais antielisivas. Mas tais cláusulas, abertas e indeterminadas, também acabam por deslizar para o argumento analógico, o que vai exigir o seu ulterior fechamento pelas cláusulas específicas” (TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do direito tributário**. 3 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 149).

21 Cf. José Carlos Moreira Alves: “Quando se estuda o problema da interpretação das leis distinguem-se as *verba legis* da *mens legis* (e não da *mens legislatoris*). As *verba legis*, as palavras da lei, e a *mens legis* é o espírito da lei, ou seja, aquilo que suas palavras pretenderam exprimir. Daí, na interpretação da lei, examinar-se, num primeiro estágio (o da interpretação gramatical ou literal), as *verba legis*, ou seja, as palavras da lei, e num segundo estágio (o da interpretação lógica), a *mens legis* (o espírito da lei)” (ALVES, José Carlos Moreira. Figuras correlatas: abuso de forma, abuso de direito, dolo, negócios jurídicos simulados, fraude à lei, negócio indireto e dissimulação. In: SEMINÁRIO INTERNACIONAL SOBRE ELISÃO FISCAL. 2002. Brasília. **Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal**, 2001. Brasília: ESAF, 2002, p. 68).

A Exposição de Motivos n. 820, de 6 outubro de 1999 (EM 820/99), do Projeto de Lei Complementar n. 77, de 1999²² (PLC 77/99), sustentou expressamente que a inclusão do parágrafo único no art. 116 do CTN era necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permitisse à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com finalidade de elisão, para que se constituísse em instrumento eficaz para o combate aos planejamentos tributários praticados com abuso de forma ou de direito.

Posteriormente, quando foi editada a Medida Provisória n. 66, de 2002²³ (MPv 66/02), ficou ainda mais evidente que a intenção do Poder Executivo Federal sempre foi a de estabelecer, no parágrafo único do art. 116 do CTN, uma norma geral antielisiva e não, uma norma antievasiva.

Além de estabelecer os procedimentos para a aplicação do referido parágrafo único do art. 116 do CTN (arts. 15 a 19), a MPv 66/02 deixava claro que o disposto naqueles artigos não incluía atos e negócios jurídicos em que se verificasse a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (art. 13, parágrafo único).

Conforme proposto pelo Poder Executivo Federal, o parágrafo único do art. 116 do CTN visava estabelecer uma norma geral antielisiva, para combater o abuso de forma e de direito. Todavia, a tentativa de regulamentar o parágrafo único do art. 116 do CTN ampliava ainda mais o já abrangente propósito inicialmente buscado, pois o art. 14, § 1º, da MPv 66/01 dispunha que, para a desconsideração de ato ou negócio jurídico, dever-se-ia levar em conta, entre outras, a ocorrência de falta de propósito comercial ou abuso de forma.

No entanto, essa tentativa de regulamentar o parágrafo único do art. 116 do CTN restou baldada, pois, no processo legislativo de aprovação da lei de conversão - Lei n. 10.637, de 2002²⁴, os arts. 13 a 19 da MPv 66/02 foram rejeitados pelo Congresso Nacional.

Em 2015, tentou-se criar uma outra norma geral antielisiva no Brasil, ao ser editada a Medida Provisória n. 685, de 2015²⁵ (MPv 685/15), cujos arts. 7º a 12 estabeleciam uma

22 BRASIL. Ministério da Fazenda. **Exposição de Motivos n. 820**, de 6 de outubro de 1999. Diário da Câmara dos Deputados de 16 out. 1999, p. 48927-48932. Disponível em: <http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD16OUT1999.pdf#page=46>. Acesso em: 11 abr. 2022.

23 BRASIL. **Medida Provisória n. 66, de 29 de agosto de 2002**. Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre os procedimentos para desconsideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptdão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Diário Oficial da União. Brasília-DF, 30 ago. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/antigas_2002/66.htm. Acesso em 7 fev. 2022.

24 BRASIL. **Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002**. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptdão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Diário Oficial da União. Brasília-DF, 31 dez. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10637.htm. Acesso em 7 fev. 2022.

25 BRASIL. **Medida Provisória n. 385, de 21 de julho de 2015**. Institui o Programa de Redução de Litígios Tributários - PRORELIT, cria a obrigação de informar à administração tributária federal as operações e atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo e autoriza o Poder Executivo federal a atualizar monetariamente o valor das taxas que indica. Diário Oficial da União. Brasília-DF, 22 jul. 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/mpv/mpv685.htm. Acesso em 7 fev. 2022.

obrigação de o contribuinte declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) o “conjunto de operações realizadas no ano-calendário anterior que envolva atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo”, quando:

- a. os atos ou negócios jurídicos não tivessem causa extra-tributária;
- b. a forma adotada dos atos ou negócios jurídicos não fosse usual;
- c. utilizassem de negócio jurídico indireto;
- d. contivessem cláusula que desnature os efeitos de um contrato típico; ou
- e. ainda se se tratasse de atos específicos previstos em ato da RFB.

Cabe salientar que esses artigos (arts. 7º a 12) não visaram regulamentar o parágrafo único do art. 116 do CTN, mas atender o Plano de Ação sobre Erosão da Base Tributária e Transferência de Lucros, projeto desenvolvido no âmbito da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e do G20²⁶, conforme informado na Exposição de Motivos n. 00080/2015²⁷, pela qual o Ministro da Fazenda submeteu a proposta de MPv 685/15 ao Presidente da República.

Da mesma forma como ocorreu com a tentativa de regulamentar o parágrafo único do art. 116 do CTN, no processo legislativo de aprovação da lei de conversão - Lei n. 13.202, de 2015²⁸, os arts. 7º a 12 da MPv 685/15 foram rejeitados pelo Congresso Nacional.

As rejeições dos arts. 13 a 19 da MPv 66/02 e dos arts. 7º a 12 da MPv 685/15, somadas ao fato de que, até hoje, não foi regulamentado o parágrafo único do art. 116 do CTN, sugerem certa dificuldade de aceitação, pelo Parlamento brasileiro, da aplicação das teorias do abuso de direito (e de forma) e da falta de propósito comercial no campo tributário.

26 “The G20 is a strategic multilateral platform connecting the world’s major developed and emerging economies. The G20 holds a strategic role in securing future global economic growth and prosperity. Together, the G20 members represent more than 80 percent of world GDP, 75 percent of international trade and 60 percent of the world population. Starting in 1999 as a meeting for the finance minister and central bank governors, the G20 has evolved into a yearly summit involving the Head of State and Government. In addition to that, the Sherpa meetings (in charge of carrying out negotiations and building consensus among Leaders), working groups, and special events are also organized throughout the year”. (THE G20. **About the G20**. Jakarta. 2021. Disponível em: <https://g20.org/about-the-g20/#about>. Acesso em: 25 abr. 2022).

27 “5. Nesta linha, o Plano de Ação sobre Erosão da Base Tributária e Transferência de Lucros (Plano de Ação BEPS, OCDE, 2013), projeto desenvolvido no âmbito da OCDE/G20 e que conta com a participação do Brasil, reconheceu, com base na experiência de diversos países (EUA, Reino Unido, Portugal, África do Sul, Canadá e Irlanda), os benefícios das regras de revelação obrigatória a administrações tributárias. Assim, no âmbito do BEPS, há recomendações relacionadas com a elaboração de tais regras quanto a operações, arranjos ou estruturas agressivos ou abusivos. 6. O principal objetivo dessa medida é instruir a administração tributária com informação tempestiva a respeito de planejamento tributário, além de conferir segurança jurídica à empresa que revela a operação, inclusive com cobrança apenas do tributo devido e de juros de mora caso a operação não seja reconhecida, para fins tributários, pela RFB. Ademais, destaca-se que a medida estimula postura mais cautelosa por parte dos jurisdicionados antes de fazer uso de planejamentos tributários agressivos.” (BRASIL. Ministério da Fazenda. **Exposição de Motivos n. 00080/2015**, de 7 de junho de 2015. Diário Oficial da União, Seção 1, de 22 jul. 2015, p. 2. Disponível em: <http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD16OUT1999.pdf#page=46>. Acesso em: 11 abr. 2022. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/medpro/2015/medidaprovisoria-685-21-julho-2015-781288-exposicao-demotivos-147659-pe.html>. Acesso em 22 abr 2022). 28 BRASIL. **Lei n. 13.202, de 8 de dezembro de 2015**. Institui o Programa de Redução de Litígios Tributários - PRORELIT; autoriza o Poder Executivo federal a atualizar monetariamente o valor das taxas que indica; altera as Leis n. 12.873, de 24 de outubro de 2013, 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e 12.546, de 14 de dezembro de 2011; e dá outras providências. Diário Oficial da União. Brasília-DF, 9 dez. 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/Lei/L13202.htm. Acesso em 7 fev. 2022.

Assim, se há alguma norma geral antielisiva no ordenamento jurídico brasileiro, essa será apenas a norma insculpida no parágrafo único do art. 116 do CTN, ainda que pendente de lei ordinária que discipline os procedimentos para a sua aplicação.²⁹

No entanto, embora o propósito buscado pelo Poder Executivo Federal fosse estabelecer uma norma geral antielisiva, a redação dada ao parágrafo único do art. 116 levou a outras interpretações, pois tal dispositivo dispõe sobre “desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador”, o que dá a entender, por sua literalidade, que se trata de desconsiderar atos simulados, frutos de simulação relativa, assim sendo, ao contrário do que dispunha a EM 820/99, o parágrafo único do art. 116 do CTN veicularia uma norma antievasiva.

A dissensão entre os doutrinadores já estava patente nas palestras proferidas no Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal, promovido pela Secretaria da Receita Federal na Escola de Administração Fazendária, alguns meses após a publicação da Lei Complementar n. 104, de 2001, como demonstram três entre as tantas posições sobre a interpretação do parágrafo único do art. 116 do CTN sustentadas naquela oportunidade:

- a. uma determinada corrente interpretativa sustentou que o termo “dissimulação, constante do texto do parágrafo único do art. 116 do CTN, não tornava esse dispositivo uma norma antissimulação, nem muito menos uma norma antievasiva, pois ali se trata de dissimulação do fato gerador em abstrato (hipótese de incidência), ou seja, fraude à lei, e não dissimulação do fato gerador concreto - simulação relativa, e, por sua vez, não necessita de norma regulamentadora quando o processo administrativo tributário já for disciplinado em lei do ente federado;³⁰
- b. uma outra corrente sustentou que o parágrafo único do art. 116 do CTN é apenas uma norma antissimulação, ou seja, norma que reforça a regra do art. 149, VII, do CTN e que necessita ser regulamentada para ser aplicável, conforme expressamente dispõe³¹; e
- c. houve também quem sustentasse que uma verdadeira norma antielisiva deveria estabelecer a diferença entre a elisão eficaz, oponível ao Fisco, e a elisão não oponível ao Fisco, sendo que o parágrafo único não resolve o problema, pois

29 É verdade que, mais a frente, serão abordadas algumas normas gerais antielisivas veiculadas em lei municipais, porém, não cabe, em observância aos limites objetivos desta obra, discorrer sobre a natureza jurídica e constitucionalidade de tais normas municipais.

30 Nesse sentido, Ricardo Lobo Torres sustentou que: “A recente regra antielisiva tem as seguintes características: permite à autoridade administrativa requalificar os atos ou negócios praticados, que subsistem para efeitos jurídicos não-tributários; atinge a dissimulação do fato gerador abstrato, para proceder à adequação entre a *intention facti* e a *intention juris*, o que é característica da elisão, na qual o fingimento se refere à hipótese de incidência, e não ao fato concreto, como acontece na simulação relativa ou dissimulação no sentido do direito civil”. (TORRES, Ricardo Lobo. Normas gerais antielisivas. In: SEMINÁRIO INTERNACIONAL SOBRE ELISÃO FISCAL. 2002. Brasília. **Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal**, 2001. Brasília: ESAF, 2002, p. 405)

31 Essa posição foi posição foi defendida por Heleno Taveira Torres ao debater no seminário (TORRES, Heleno Taveira In: SEMINÁRIO INTERNACIONAL SOBRE ELISÃO FISCAL. 2002. Brasília. **Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal**, 2001. Brasília: ESAF, 2002, p. 231-238)

não estabelece os critérios para diferenciação entre a elisão fiscal eficaz e a não oponível ao Fisco.³²

Na pesquisa de julgamentos do CARF sobre planejamentos tributários, verificou-se a existência de várias posições tanto sobre a natureza jurídica quanto sobre a aplicabilidade do parágrafo único do art. 116 do CTN.

Quanto à natureza jurídica, as decisões se dividem basicamente em duas posições: a posição minoritária, a qual entende que se trata de norma antielisiva, o que não se confunde com norma antissimulação; e a posição largamente majoritária, a qual entende que se trata de norma antievasiva.

Já no que toca à aplicabilidade do parágrafo único do art. 116 do CTN, apurou-se 4 posições, quais sejam: o parágrafo único é inaplicável enquanto não editada a lei ordinária integrativa de que trata o dispositivo; a norma é aplicável para os entes federados que já regulamentaram o processo administrativo fiscal; a norma é aplicável porque é uma norma antissimulação; e a norma é aplicável pois é de eficácia contida.

A seguir, expõe-se acórdãos que bem exemplificam essas diferentes posições sobre a natureza jurídica e aplicabilidade do parágrafo único do art. 116 do CTN.

1.3.1 Posição minoritária: norma geral antielisiva

A seguir, são apresentados alguns julgados que dão ao parágrafo único do art. 116 do CTN o sentido visado tanto na EM 820/99 como, posteriormente, na frustrada tentativa de regulamentação veiculada na MPv 66/02, ou seja, que se tratava de uma norma antielisiva para combater o abuso de direito ou de forma, não aplicável em casos de dolo, fraude ou simulação. Esses julgados, porém, divergem quanto à aplicabilidade imediata do aludido parágrafo.

Primeiro, vale citar o Acórdão n. 3301003.169³³, no qual o relator coloca com clareza sua posição no sentido de que “quando há a transposição da linha divisória que separa a elisão da evasão o lançamento ou revisão de ofício ocorre com base art. 149, VII, e não pelo art. 116, parágrafo único, do CTN, haja vista a nulidade do negócio jurídico simulado de acordo com o art. 167, II, do Código Civil”.

Por sua vez, no Acórdão n. 1302001.980³⁴, de 2016, o relator sustentou que o parágrafo único do art. 116 do CTN é uma norma de eficácia limitada, pois só adquirirá plena eficácia a partir do momento em que for publicada a sua lei ordinária integrativa, exigida nessa própria norma. Além disso, ressaltou que:

32 Posição sustentada por Johnson Barbosa Nogueira (NOGUEIRA, Johnson Barbosa *In*: SEMINÁRIO INTERNACIONAL SOBRE ELISÃO FISCAL. 2002. Brasília. **Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal**, 2001. Brasília: ESAF, 2002, p. 57)

33 BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 3ª Seção de Julgamento. 3ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. **Acórdão nº 3301003.169**. Sessão de 26 jan. 2017. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sin-con/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 22 abr. 2022.

34 BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 1ª Seção de Julgamento. 3ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. **Acórdão nº 1302001.980**. Sessão de 14 set 2016. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sin-con/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 22 abr. 2022.

- a. se a Lei Complementar n. 104/01 exigiu que a lei ordinária estipulasse normas procedimentais como condição para a aplicação da norma tributária específica sobre abuso de direito (parágrafo único do art. 116 do CTN), não há como tal condição (normas procedimentais) ser dispensável para a aplicação da norma de direito privado sobre o abuso do direito (art. 187 do CC) no campo tributário; e
- b. que é controverso o enquadramento da mesma conduta como simulação e abuso de direito, como fez a fiscalização.³⁵

Vale descrever aqui um julgado, no qual essa questão da natureza jurídica do parágrafo único do art. 116 do CTN foi bem ventilada pela contribuinte, como argumento de defesa, para sustentar que não se pode enquadrar uma situação fática como simulação e fundamentar a autuação no referido dispositivo legal.

Isso ocorreu no julgamento que deu origem ao Acórdão n. 1201001.136³⁶, de 2014, no qual se tratou de uma acusação fiscal de simulação, pois a fiscalização entendeu que a atuada - MMX Mineração e Metálicos S/A (MMX) dissimulou parte de seus ganhos de capital na alienação de participações societárias em sociedades brasileiras (MMX Amapá, MMX Minas-Rio e MMX Corumbá).

Conforme o relatório do acórdão em tela³⁷, em novembro de 2005, o controlador da atuada MMX (Eike Batista) constituiu um fundo de investimento no exterior - Centennial Asset Mining Fund LLC³⁸ (CAMF), sediado em Nevada nos Estados Unidos da América (EUA), do qual ele era o único sócio (100% do capital social) e, em dezembro de 1995, o CAMF subscreve e integraliza em dinheiro ações da MMX (no valor de R\$ 16.588.160,00), de tal sorte que tanto Eike Batista como a sua controlada CAMF eram sócias da MMX.

Em seguida, Eike Batista subscreve e integraliza capital na MMX com as suas participações nas MMX Amapá, MMX Minas-Rio e MMX Corumbá, sendo que ao final dessa operação, Eike Batista detinha 70% da MMX e a CAMF, 30%. Por sua vez, a MMX passou a deter 100% do capital social da MMX Amapá, MMX Minas-Rio e MMX Corumbá.

Em abril de 2006, ocorre a cisão da MMX e a CAMF retira-se dessa sociedade, recebendo 30% do capital social da MMX Amapá, MMX Minas-Rio e MMX Corumbá. Ou seja, a MMX passou a deter apenas 70% do capital social da MMX Amapá, MMX Minas-Rio, MMX Corumbá; já a CAMF, os outros 30%.

Ao mesmo tempo em que ocorreu a cisão da MMX e a retirada da CAMF do seu

35 Sobre a diferença entre abuso de direito e simulação, Ricardo Lobo Torres sustenta que: “no abuso de direito os negócios jurídicos são lícitos, embora a consequência jurídica constitua ilícito civil, enquanto na simulação relativa dá-se o contrário: a ilicitude e a falsidade dos meios produzem a ilicitude penal”. (TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário**: elisão abusiva e evasão fiscal. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013, p. 130).

36 BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 1ª Seção de Julgamento. 2ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. **Acórdão nº 1201001.136**. Sessão de 26 nov. 2014. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 22 abr. 2022

37 Descreve-se aqui apenas a parte da autuação que foi mantida pelo CARF.

38 LLC significa *limited liability company*, que pode ser assim definida: “A company - statutorily authorized in certain states - that is characterized by limited liability, management by members or managers, and limitations on ownership transfer. (GARNER, Bryan A. **Black’s law dictionary**. Saint Paul: West Group, 1999, p. 275).

quadro societário, a CAMF constituiu três sociedades anônimas no Brasil, quais sejam: Centennial Asset Participações Amapá S/A (CAP Amapá), Centennial Asset Participações MinasRio S/A (CAP Minas-Rio) e Centennial Asset Participações Corumbá S/A (CAP Corumbá). Ademais, ela integralizou capital nessas novas sociedades com os 30% do capital social da MMX Amapá, MMX Minas-Rio, MMX Corumbá, de tal forma que a CAP Amapá passou a deter 30% do capital social da MMX Amapá; a CAP Minas-Rio, 30% da MMX Minas-Rio; e a CAP Corumbá, 30% da MMX Corumbá.

Em março de 2007, a CAMF vendeu, na Bolsa de Valores do Estado de São Paulo (BOVESPA), a totalidade de suas ações da CAP Amapá por R\$ 282.891.000,00, tendo como adquirente uma subsidiária integral da ClevelandCliffs Inc. (empresa sediada nos Estados Unidos da América). Ressalte-se que a legislação brasileira não tributa ganhos de capital nessas circunstâncias em que foram auferidos pela CAMF, ou seja, ganho de capital auferido, em operação na bolsa de valores, por fundo de investimento estrangeiro (CAMF).³⁹

Em abril de 2007, a MMX Minas-Rio sofre uma cisão parcial, da qual resulta duas novas sociedades: a LLX Minas-Rio e a LLX Açú. No mês seguinte, a CAP Minas-Rio sofre uma cisão parcial, surgindo uma nova sociedade: CAP Logística. Logo em seguida, a Anglo American Participações e Minerações S/A (Anglo) adquire 100 % das ações da CAP Minas-Rio em leilão na Bolsa de Valores. Da mesma forma e pelo mesmo motivo antes apontado, o ganho de capital não foi tributado no Brasil.

Diante disso, a fiscalização sustentou que o grupo econômico recorreu às operações de reorganização societária, elaborando formas jurídicas aparentemente válidas, mas com o fim de dissimular o fato gerador do crédito tributário. Assim, concluiu pela ocorrência de abuso de formas jurídicas em atos que visaram impedir o crédito tributário, fundamentando a autuação no parágrafo único do artigo 116 e no artigo 149, VII⁴⁰, ambos do CTN. Ou seja, a fiscalização considerou que a simulação fiscal se deu por meio de abuso de formas jurídicas.⁴¹

Observe-se que a Fiscalização lavrou o auto de infração em face da MMX (sediada no Brasil), tendo como objeto o IRPJ e a CSLL incidentes sobre o ganho de capital auferido pelo CAMF (sediado em Nevada), em outras palavras, considerou que os ganhos de capital teriam sido auferidos pela MMX e, assim, sendo que não se aplicava, ao caso, a norma

39 Cf. o art. 81, § 1º, § 2º, “b”, “b.1”, e § 5º, da Lei n. 8.981, de 1995.

40 “Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: [...] VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;” (BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União. Brasília-DF, 27 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em 7 abr. 2022.

41 «É deveras impressionante a diversidade e flutuação de terminologia nos diversos países. Na França o abuso do direito é visto como gênero de que a simulação e a fraude à lei seriam espécies. Já na Espanha a fraude à lei é o gênero e o abuso do direito ou abuso de formas é o instrumento para a sua realização. Por sua vez, os países de «common law» ignoram por completo o conceito de abuso de direito e consideram o conceito de fraude inaplicável aos casos de «tax avoidance.» (XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 87).

brasileira que isentava os ganhos de fundo de investimentos estrangeiros em bolsas de valores.⁴²

Conforme já tratado, um dos argumentos de defesa da MMX residiu na alegação de que o auto de infração, ao indicar a aplicação do art. 116, parágrafo único, do CTN, estaria reconhecendo que não houve simulação nas operações, pois essa norma se presta a combater a elisão fiscal.

O relator do acórdão não responde diretamente à questão, mas apenas afirma que não é caso de simulação fiscal, mas de fraude (ação tendente a evitar a ocorrência do fato gerador) e que houve um planejamento tributário abusivo, sendo que, por força do art. 187 do CC, trata-se de conduta ilícita. Assim, sustentou que o parágrafo único do art. 116 do CTN teria aplicação imediata pelas seguintes razões:

- a. o art. 116, parágrafo único, do CTN é imediatamente aplicável aos entes da federação que possuam normas sobre o procedimento administrativo fiscal, como é o caso da União, cuja regulação é feita pelo Decreto n. 70.235, de 1972 (Decreto 70.235/72)⁴³, norma com status de lei ordinária⁴⁴; e
- b. que, entre duas interpretações possíveis, a que leva a aplicabilidade imediata do art. 116, parágrafo único, do CTN, é a que melhor se harmoniza com a nova ordem constitucional, em especial com o dever fundamental de pagar tributos, com o princípio da capacidade contributiva e com o valor de repúdio a práticas abusivas (valores da boa-fé e da função social do contrato).

Outro ponto da fundamentação do acórdão que merece registro reside na alegação de que a “ausência de propósito negocial legítimo, apesar de ser um fato que deve ser levado em consideração, é por si só insuficiente para afirmar-se a abusividade de uma elisão fiscal”. Segundo o Relator, devem ser levados em consideração outros fatores, tais como: as operações em sequência, as operações realizadas internamente a um mesmo grupo econômico, as operações realizadas com pessoas ligadas residentes em locais com tributação favorecida, etc.

1.3.2 Posição prevalente: uma norma antievasiva

No Acórdão n. 2302003.144⁴⁵, de 2014, tratou-se de acusação de simulação fiscal,

42 O art. 81, § 1º, § 2º, “b”, “b.1”, e § 5º, da Lei n. 8.981, de 1995.

43 BRASIL. **Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972**. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Brasília, Diário Oficial da União de 7 mar. 1972. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm. Acesso em 7 maio. 2022.

44 “Esta controvérsia foi posta à apreciação do Poder Judiciário e o antigo Tribunal Federal de Recursos, por meio do AMS n. 106.747-DF, estabeleceu que o Decreto n. 70.235/72 tem status de lei. Entendeu o Egrégio Tribunal que cabia à Presidência da República, sob a égide dos atos institucionais, substituir o Parlamento em sua competência legiferante, inclusive com base em leis delegadas. O Decreto-Lei n. 822/69 é, portanto, fruto dessa delegação, e o Executivo a exauriu com a edição do Decreto n. 70.235/72”. (NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Tereza M. **Processo administrativo fiscal federal comentado**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 86-87)

45 BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 2ª Seção de Julgamento. 4ª Câmara. 2ª Turma Ordinária. **Acórdão nº 2402006.752**. Sessão de 13 maio 2014. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincom/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf;jsessionid=45B2F2988BD8C3FAECD669D9B->

a qual se caracterizou pela existência de três sociedades: Valenza Calçados – Indústria e Comércio Ltda. (Valenza), Flexshoe Ind. de Calçado Ltda. (Flexshoe) e Indústria de Calçados Paulina Ltda. (Paulina), sendo que as duas primeiras tinham sede no mesmo endereço e todas as três têm o mesmo objeto social.

A sócia-administradora da Flexshoe era uma pessoa que vivia dos proventos de sua aposentadoria e que desconhecia ser sócia de qualquer sociedade. Além disso, ela afirmou que teria assinado documentos a pedido de um parente que trabalhava na Paulina. Por sua vez, Mário de Paula era sócio administrador da Paulina e pai de Mauro de Paula, a quem os sócios da Valenza concederam plenos poderes para administrar a empresa. Ou seja, quem controlava as três empresas era Mauro de Paula, pois recebia pró-labore da Paulina e era o único empregado da Valenza, com poderes plenos para administrá-la.

Ocorre que a sociedade Paulina transferiu para a sociedade Flexshoe quase a totalidade dos seus empregados, embora eles trabalhassem para a sociedade Valenza e fossem por essa remunerados. Tudo isso com o objetivo de pagar menos contribuição previdenciária, já que a sociedade Flexshoe estava submetida a sistemática de pagamentos de tributos do Simples Nacional.⁴⁶

O Relator sustentou que o caso era de simulação e que essa “ocorreu por intermédio daquilo que se denomina de abuso de forma jurídica, incorrendo a recorrente em modalidade de evasão fiscal”, fundamentando nos arts. 149, VII, e 116, parágrafo único, do CTN. Ou seja, conforme essa decisão, o parágrafo único do art. 116 do CTN é uma norma antievasiva e de aplicação imediata.

No Acórdão n. 2402006.752⁴⁷, de 2018, tratou-se de uma acusação de simulação fiscal, que estaria caracterizada pela contratação de empregados por meio de empresa interposta. O relator manteve a autuação, pois entendeu que restou caracterizada a simulação no procedimento de terceirização e sustentou que:

- a. da exegese do art. 116, parágrafo único, do CTN, conclui-se que a autoridade administrativa está autorizada a desconsiderar atos e negócios jurídicos simulados;
- b. ao justificar a inclusão do parágrafo único no art. 116 do CTN, o legislador se equivocou ao apontar a “elisão” como elemento motivador para a desconsideração de atos e negócios jurídicos, pois a elisão, em regra, se apresenta como um planejamento tributário lícito;

7FB1D74. Acesso em: 10 abr. 2022.

46 Houve redução tanto na contribuição previdenciária patronal se comparado ao que seria pago pela sociedade Valenza, como também a Flexshoe, por estar sujeita ao Simples Nacional, ficou dispensada do pagamento das contribuições para outras entidades e fundos: Fundo Nacional do Desenvolvimento da Educação FNDE (SalárioEducação), Instituto Nacional da Colonização e Reforma Agrária – INCRA, Serviço Social da Indústria – SESI, Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial SENAI e Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – SEBRAE.

47 BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 2ª Seção de Julgamento. 3ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. **Acórdão nº 2302003.144**. Sessão de 8 de novembro de 2018. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 22 abr. 2022.

c. que a parte final do parágrafo único do art. 116 do CTN apenas determina a observância da desconsideração a procedimentos que, porventura, venham a ser estabelecidos, futuramente, em lei ordinária, logo tal dispositivo infraconstitucional possui eficácia contida, ou seja, tem aplicação imediata, embora possa vir a sofrer alterações por outras normas.

Na análise dos 80 acórdãos do CARF, objeto da pesquisa já mencionada (vide nota de rodapé n. 18), verificou-se não somente essa divergência de entendimentos sobre a natureza jurídica e aplicabilidade do parágrafo único do art. 116 do CTN, mas também que tem prevalecido a posição de que o parágrafo único do art. 116 do CTN veicula uma norma antievasiva, principalmente nos julgamentos ocorridos após 2018.⁴⁸

Na verdade, o que se verifica é que o desinteresse do governo federal em regulamentar o art. 116, parágrafo único, do CTN, após a fracassada tentativa na MPv 66/02, levou, aos poucos, a Fiscalização da RFB a transformar elisão em simulação e, com isso, gerando, em alguns casos, indevidas qualificações de multa de ofício e representações fiscais para fins penais.⁴⁹

Essa transformação da elisão fiscal abusiva em simulação fica mais clara no Acórdão n. 3301-010.236⁵⁰, no qual, foi analisada a acusação de planejamento tributário abusivo, consubstanciada no fato de o sujeito passivo ter separado as suas atividades de industrialização e de comercialização, que passaram a ser executadas por meio de pessoas jurídicas distintas, ou seja, uma sociedade passou a fabricar os produtos e a vendê-los para as comerciais atacadistas do mesmo grupo empresarial.

Ocorre que, por força da legislação tributária, a sociedade industrial era a única submetida à contribuição social para financiamento da seguridade social - Cofins e à Contribuição para o PIS (alíquotas concentradas no industrial), ou seja, não havia incidência dessas contribuições sobre as receitas de venda das sociedades atacadistas. Assim, o grupo empresarial se beneficiava tributariamente reduzindo o valor pelo qual a

48 Em pesquisa na página de busca de decisões do CARF na internet (<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>), por acórdãos proferidos entre 2004 e 2022 e que tivessem, em sua ementa ou no seu texto, a expressão "art. 116, parágrafo único", resultou em 47 acórdãos, sendo que, em 20 acórdãos, o parágrafo único do art. 116 do CTN foi considerado como norma antievasiva. Apenas em 4 acórdãos, esta norma foi considerada uma norma geral antielisiva. Em 5 acórdãos, a decisão não era conclusiva sobre a natureza de tal norma. Por sua vez, 18 acórdãos foram descartados, por diferentes motivos, pois não atendia os seguintes parâmetros: que o contribuinte fosse pessoa jurídica de direito privado e que o acórdão tratasse da interpretação do parágrafo único do art. 116 do CTN.

49 "Recusada a aprovação da MP nº 66/2002 pelo Congresso Nacional, quedou o direito brasileiro sem norma específica penal para os casos de elisão abusiva e, conseqüentemente, sem multa a aplicar. O Fisco, acostumado a lavar auto de infração acompanhado sempre da aplicação da multa, passou a capitular a elisão abusiva como simulação, com a exigência da penalidade qualificada de 150% (art. 44, II, da Lei n. 9.430, de 1996). [...] A Receita Federal, órfã da MP nº 66/2002, ficou portanto, sem a definição da elisão, sem o procedimento especial para a exigência dos tributos elididos e sem a multa a aplicar. [...] Sucede que a metamorfose da elisão abusiva em simulação e fraude *contra legem* acarreta, logicamente, a responsabilidade penal do contribuinte e o início do processo criminal, conclusão absurda para mera divergência de interpretação." (TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013, p. 165-166).

50 BRASIL. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 3ª Seção de Julgamento. 3ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. **Acórdão nº 3301-010.236**. Sessão de 25 de maio de 2021. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 22 abr. 2022.

sociedade industrial vendia seus produtos para as sociedades atacadistas do mesmo grupo empresarial.

Não obstante a acusação tivesse sido de planejamento tributário abusivo, o relator indagou se planejamento tributário abusivo é simulação e, imediatamente, respondeu afirmativamente, pois, no seu entender, é ato simulado ou ilícito porque o contribuinte abusa do direito de realizar planejamento tributário, cometendo uma fraude. No entanto, concluiu pelo cancelamento da autuação fiscal, pois entendeu que não havia nenhuma comprovação de que houve dolo, fraude ou simulação e que a Fiscalização sequer argumentou nesse sentido.

Essa interpretação do art. 116, parágrafo único, do CTN como norma antissimulação prevaleceu também no Supremo Tribunal Federal, ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2446-DF⁵¹ (ADI 2446), na qual se discutia a constitucionalidade do art. 1º da Lei Complementar n. 104/2001, na parte em que acrescentou o parágrafo único ao art. 116 do CTN.

Ocorre que não houve divergência⁵², no julgamento da ADI 2446, quanto à natureza jurídica e aplicabilidade do parágrafo único do art. 116 do CTN, ou seja:

- a. que a denominação “norma antielisão” é inapropriada, pois cuida o dispositivo de questão de norma de combate à evasão fiscal”; e
- b. que a plena eficácia da norma depende de lei ordinária para estabelecer procedimentos a serem seguidos.

Assim, o STF decidiu que o parágrafo único do art. 116 do CTN não é aplicável até que seja regulamentado, mas note-se que, mesmo depois de ser regulamentado, o parágrafo único do art. 116 do CTN será aplicado apenas em caso de simulação fiscal, ou seja, quando houver um ato dissimulado tributariamente mais oneroso do que o ato simulado.

Saliente-se também que, conforme sustentado pelo Min. Dias Toffoli, o parágrafo único do art. 116 do CTN não ofende o princípio da reserva de jurisdição, pois a desconsideração a que tal norma se refere não se equipara à anulação de negócio jurídico simulado à qual alude os arts. 167 e 168 do Código Civil. Ou seja, a autoridade tributária tem competência apenas para dar efeitos tributários ao ato dissimulado, desconsiderando os efeitos do ato simulado, mas não para declará-lo nulo.

Destarte, há de se concluir que, se o parágrafo único do art. 116 do CTN é uma “norma de combate à evasão fiscal”, conseqüentemente, não há, no Brasil, uma norma

51 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.446 - Distrito Federal**. Rel. Min. Cármen Lúcia. Brasília, DF, 11 abr. 2022. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755430558>. Acesso em: 12 jul. 2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=760366746>. Acesso em: 9 maio 2022.

52 O voto vencido do Min. Ricardo Lewandowski, acompanhado pelo Min. Alexandre de Moraes, sustentou que a desconstituição de ato dissimulado aludida no parágrafo único do art. 116 do CTN caberia sempre a um magistrado togado e, apenas nesse ponto, divergiu da maioria.

geral antielisiva. Ou seja, entre as possibilidades de interpretação de tal norma, prevaleceu aquela que sustentava que o termo “dissimulação” estava vinculado ao conceito de simulação relativa, o que a caracteriza como uma norma antissimulação.⁵³

1.4 Combate à elisão fiscal por meio de normas do direito privado

Cabe agora a tarefa mais difícil, até mesmo porque dela, até hoje, não se desincumbiu expressamente o legislador pátrio, qual seja, investigar se a figura de uma elisão fiscal inoponível ao Fisco encontra guarida no ordenamento jurídico nacional.

Ou seja, diante da constatação de que hoje prevalece o entendimento de que o art. 116, parágrafo único, do CTN é uma norma antievasiva e que depende de regulamentação para ser aplicada, há de se perquirir se o ordenamento jurídico nacional distingue um *tertium genus*, ou seja, um planejamento tributário que não seja nem evasão fiscal (ilícita) nem uma elisão fiscal (lícita e oponível ao Fisco).

Assim, neste tópico, serão analisadas decisões do CARF que enquadraram a elisão fiscal abusiva como uma das patologias jurídicas tratadas na Lei n. 10.406, de 2002,⁵⁴ (CC/2002), mais especificamente, o abuso de direito (art. 187), a fraude à lei do (art. 166, IV), mas, também, uma concepção ampliada de simulação.

1.4.1 Abuso de direito no art. 187 do CC/2002

A elisão fiscal abusiva está intimamente ligada à figura do abuso de direito, a ponto de haver quem afirme que a proibição daquela é a “especificação do princípio geral, jurídico e moral, da vedação do abuso de direito no campo tributário”⁵⁵.

Ocorre que “a teoria do abuso do direito é toda inspirada pela ideia moral”⁵⁶ e, desde sua gênese, houve sempre quem a ela se opusesse⁵⁷. Além disso, também não é pacífica

53 “Apesar de a Exposição de Motivos do Projeto de Lei Complementar ter afirmado que a norma constituiria “um instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito”, a doutrina majoritária viu no dispositivo uma norma sem caráter inovador, que contemplaria somente atos e negócios simulados. Já a doutrina minoritária enxergou em tal dispositivo uma autêntica norma geral antiabuso destinada a combater planejamentos tributários que, apesar de não conterem simulação, se mostram evadidos de abuso do direito ou praticados com fraude à lei tributária”. (GODOI, Marciano Seabra de; FERRAZ, Andréa Karla. Planejamento tributário e simulação: estudo e análise dos casos Rexnord e Josapar. **Revista de Direito GV**, São Paulo, jan-jun. 2012, p. 359-380. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rdgv/a/6S8kpbzRSJZygY6pGjWgDZv/?format=pdf&lang=pt>. Acesso em: 16 maio 2022)

54 BRASIL. **Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Diário Oficial da União. Brasília-DF, 11 jan. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/10406compilada.htm. Acesso em 7 fev. 2022.

55 TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013, p. 19.

56 “Mas há alguma coisa mais, é que a teoria do abuso do direito é toda inspirada pela ideia moral e não penetra no domínio jurídico senão numa maneira limitada. Quando Saleilles propôs à Comissão de revisão do Código Civil [francês] introduzir no título preliminar ao Código, e, depois do art. 6º, um texto geral proibindo ao titular dum direito abusar desse direito, viu bem que havia aí, não a simples aplicação duma regra da responsabilidade, mas um princípio geral de direito. E se a Comissão recusou adotar este princípio, é que recebeu esta intrusão das ideias morais no mundo jurídico”. (RIPERT, Georges. **A regra moral nas obrigações civis**. Campinas: Bookseller, 2000, p. 168)

57 “Admiro o esfuerzo hecho por mis sabios colegas para construir esta teoría del abuso del derecho. Pero no pueden lograr su objeto, porque descansa en contradicción. Decir que el ejercicio abusivo de un derecho no está permitido, o también que el que abusa evidentemente de su derecho no goza de ninguna protección legal, es decir simplemente que se hace lo que no se tiene derecho a hacer, que se excede de las prerrogativas que extraña tal o cual derecho. Y esto

a sua aplicação nas relações tributárias, conforme mais a frente abordado.

Embora já existisse precedentes no direito romano, a teoria do abuso de direito surge no século XIX, como superação da concepção absolutista do direito subjetivo, pois seu titular já não poderia exercê-lo sem limitações, devendo observar os limites intrínsecos próprios da natureza do direito subjetivo⁵⁸. Todavia, é “somente em 1912, com o caso Clement Bayard, julgado pela Corte de Amiens, que a teoria do abuso do direito tornou-se amplamente conhecida”.⁵⁹

Uma das primeiras normas a consagrar a teoria do abuso do direito foi o § 226 do Código Civil alemão, publicado em 1896, segundo o qual, o exercício de um direito não é permitido se só puder ter por finalidade causar dano a outrem⁶⁰. Note-se que essa norma adotou a corrente subjetiva⁶¹, ou seja, o abuso fica caracterizado pela intenção exclusiva de prejudicar outrem (emulação).

No Brasil, até a entrada em vigor do CC/2002, a doutrina divergia sobre a existência⁶² ou não⁶³ de uma norma consagradora da teoria do abuso do direito no ordenamento jurídico nacional. No entanto, antes mesmo da entrada em vigor do art. 187 do CC/2002, a jurisprudência nacional já adotava a teoria do abuso de direito, inclusive a sua corrente objetiva, segundo a qual o ato abusivo é aquele contrário a sua destinação econômica ou

no es nada nuevo. La teoría del abuso del derecho no contiene en sí misma nada de específico. No diré con monsieur Planiol (Droit civil, II, núm. 871) que la fórmula uso abusivo de los derechos ‘es una logomaquia’; pero como él estimó que si hay derecho, éste cesa donde el abuso comienza. Agregó que esta teoría, o al menos esta fórmula, el abuso del derecho, se explica por las circunstancias. (DUGUIT, Leon. **Las transformaciones generales del derecho privado desde el código de Napoleón**. Traducción de Carlos G. Posada. Pamplona: Analecta, 2009, p. 224-225).

58 Cf. AMARAL, Francisco. Os atos ilícitos. In: FRANCIULLI NETTO, Domingos; MENDES, Gilmar; MARTINS, Ives G. da Silva (coordenadores). **O novo código civil**: estudos em homenagem ao professor Miguel Reale. São Paulo: LTR, 2003, p. 160.

59 Cf. “A história registra que somente em 1912, com o caso Clement Bayard, julgado pela Corte de Amiens, a teoria do abuso do direito tornou-se amplamente conhecida. Consta que o proprietário de um terreno vizinho a um campo de pouso de dirigíveis construiu, sem qualquer justificativa, enormes torres no vértice das quais instalou lanças de ferro, colocando em perigo as aeronaves que ali aterrizavam. A decisão considerou abusiva a conduta, responsabilizando o proprietário”. (CARPENNA, Heloísa. O abuso do direito no Código de 2002: relativização de direitos na ótica civil-constitucional. In TEPEDINO, Gustavo (Coord.). **O código civil na perspectiva civil-constitucional**. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p. 423)

60 «§ 226 Schikaneverbot - Die Ausübung eines Rechts ist unzulässig, wenn sie nur den Zweck haben kann, einem anderen Schaden zuzufügen.» (ALEMANHA. **Bürgerliches Gesetzbuch (BGB)**. Disponível em: <https://www.gesetze-im-internet.de/bgb/BGB.pdf>. Acesso em: 19 maio 2022).

61 “Segundo Everardo da Cunha Luna, existem basicamente três correntes doutrinárias distintas para o abuso do direito: (i) a subjetiva; (b) a objetiva; e (iii) a subjetiva-objetiva [...] Segundo a teoria subjetiva da intenção, de origem romana, “o que caracteriza o abuso do direito não é o fato de se prejudicar a outrem na busca do próprio interesse; o abuso nasce quando o ato é praticado sem interesse próprio e com o único objetivo de prejudicar a outrem”. (YAMASHITA, Douglas. **Elisão evasão de tributos**: limites à luz do abuso do direito e da fraude à lei. São Paulo: Lex, 2005, p. 100)

62 “5. Rejeição da tese da absolutidade. A interpretação do art. 160, I, 2ª parte (do Código Civil de 1916), há de atender a que o direito brasileiro não excluiu, como princípio geral, a contrariedade a direito pelo exercício dos direitos. A atitude do Código Civil é diametralmente oposta ao *Qui iure suo utitur neminem laedit*. O exercício, que lesa, é contrário a direito; é preciso que seja regular, para que a contrariedade a direito se pré-exclua. [...] A irregularidade do exercício é que estabelece a preferência pelo direito lesado. (MIRANDA, Pontes de. **Tratado de direito privado**. Tomo II. Campinas: Bookseller, 2000, p. 339)

63 “No Código brasileiro não existe, e nem nas leis posteriores, enunciada uma regra consagradora da teoria do abuso de direito, tal como vem consignada no art. 226 do B.G.B. ou no art. 2º do suíco, e nem mesmo uma fórmula controvertida como a do discutido dispositivo do Código da N.E.P. Não faltou, entretanto, quem a visse no art. 160 do Código Civil, por uma interpretação a *contrario sensu*, sob o argumento de que, se não é ato ilícito o dano causado no exercício regular de um direito, é abusivo o exercício irregular”. (PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994, vol. I, p. 431)

social.

Nesse sentido, vale lembrar do Recurso Extraordinário n. 62.339/GO⁶⁴, do qual pinça-se os seguintes trechos do seu acórdão:

a. O abuso de direito processual regula-se, entretanto, pelo art. 3º, do Código de Processo Civil, que impõe perdas e danos à parte que intentar demanda: por espírito de emulação; mero capricho; ou erro grosseiro.

b. Nessa matéria, usa-se e abusa-se da doutrina estrangeira, sobretudo a da França, sem que se leve em conta a proliferação das teorias opostas, nem a diversidade e até o silêncio das leis de cada país.

c. O v. Acórdão recorrido, esposando a tese de que 'o exercício do direito tem por limite a satisfação de um interesse sério e legítimo, atendendo aos fins sociais que o mesmo direito teve em vista acautelado, parece ter sido inspirado pelo art. 1º do Código soviético.

Essa corrente objetiva da teoria do abuso de direito, calcada na ideia de que é abusivo o exercício do direito contrário à sua destinação econômica ou social⁶⁵, terminou prevalecendo no art. 187 do CC/2002, quando dispõe que “comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes”.⁶⁶

1.4.1.1 Abuso de direito nas relações tributárias

O Enunciado 414 da V Jornada de Direito Civil do Conselho de Justiça Federal sustenta que: “A cláusula geral do art. 187 do Código Civil tem fundamento constitucional nos princípios da solidariedade, devido processo legal e proteção da confiança, e aplica-se a todos os ramos do direito”.⁶⁷

Ora, tomando por premissa que o art. 187 do CC/2002 seja realmente corolário dos referidos princípios constitucionais, há de se concluir que ele se aplique a todos os ramos do direito. Todavia, a questão é saber em que extensão, ou melhor, qual o alcance que tal norma teria no campo tributário. Será que, do art. 187 do CC/2002, pode-se deduzir o critério antielisivo da falta de propósito negocial, ou seja, a partir do objetivo da República brasileira de construir uma sociedade solidária (art. 3, I, da CF/88), pode-se chegar à

64 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 62.339 - Goiás**. Rel. Min. Aliomar Baleeiro. Brasília, DF, 24 out. 1967. DJ 16 fev. 1968. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=159609>. Acesso em: 12 maio 2022.

65 “No art. 1º do Código Civil soviético, que assegura a proteção dos direitos, salvo na medida em que sejam exercidos em sentido contrário à sua destinação econômica e social, alguém quis enxergar a consagração da teoria do abuso de direito”. (PEREIRA, Caio Mário da Silva. Op. cit. p. 430)

66 Questão controversa se estabelece do cotejo do disposto no art. 187 com o § 2º do art. 1.228, ambos do CC/2002, já que esse prevê que é defeso ao proprietário o ato doloso puramente emulativo. Ao enfrentar tal questão, a I Jornada de Direito Civil do Conselho de Justiça Federal emitiu o enunciado n. 49, o qual dispõe que: “Interpreta-se restritivamente a regra do art. 1.228, § 2º, do novo Código Civil, em harmonia com o princípio da função social da propriedade e com o disposto no art. 187”. (JORNADAS DE DIREITO CIVIL, I, III, IV e V. **Enunciados aprovados** / coordenador científico Ministro Ruy Rosado de Aguiar Júnior. – Brasília: Conselho da Justiça Federal, Centro de Estudos Judiciários, 2012, p. 20. Disponível em: <https://www.cjf.jus.br/cjf/corregedoria-da-justica-federal/centro-de-estudos-judiciarios-1/publicacoes-1/jornadas-cej/EnunciadosAprovados-Jornadas-1345.pdf>. Acesso em: 30 abr. 2022)

67 Cf. JORNADAS DE DIREITO CIVIL, I, III, IV e V. Op.cit.

conclusão de que a reorganização (empresarial, societária ou associativa) que vise apenas reduzir os custos tributários da empresa descumpra os fins sociais ou econômicos desse direito (de reorganização)?

Parte da doutrina tributária brasileira responde positivamente a essa pergunta, como, por exemplo, a corrente que defende que a norma antiabuso (art. 187 do CC/2002) projeta influência sobre a interpretação do abuso do direito no CTN, pois ela decorre da superação do positivismo formalista, do combate ao conceptualismo, pela adoção do princípio da unidade do direito e, assim, o direito tributário passa a se sensibilizar pela ética, seja no plano abstrato da justiça fiscal, seja no específico da aplicação das normas tributárias e do combate à elisão.⁶⁸

Por outro lado, há também quem sustente que um tal grau de subjetivismo na aplicação da lei tributária é incompatível com a segurança jurídica, pois a doutrina do abuso de direito pressupõe direitos e relações paritárias (relações horizontais ou de coordenação), visando obstar que o exercício de um direito subjetivo atinja, por colisão, o direito subjetivo de outro, sendo que, as relações entre o Estado e o indivíduo são verticais (relações de subordinação) e o Estado não é titular de direito subjetivo que possa ser lesado pelo exercício de direitos subjetivos dos particulares.⁶⁹

Para evoluir neste ponto, cabe, inicialmente, perquirir se o abuso de direito se constitui em ato ilícito ou lícito. Se for um ato lícito, como poderia o Fisco negar-lhe os efeitos tributários que lhe são próprios? Por sua vez, se for ato ilícito, não se trata de elisão, mas de evasão fiscal, tanto quanto seria uma simulação fiscal.

Não obstante, hoje, o art. 187 do CC/2002 disponha expressamente que comete ato ilícito aquele que abusa do seu direito, a doutrina civilista não é unânime quanto ao cabimento de uma interpretação literal deste dispositivo, conforme abordado mais à frente. Além disso, entre os tributaristas que defendem a existência de uma elisão fiscal inoponível ao Fisco no ordenamento jurídico nacional, há quem sustente a figura do abuso de direito (art. 187 do CC/2002) como um ilícito atípico.⁷⁰

Essa questão foi objeto de análise no voto vencedor do Acórdão n. 1302001.977⁷¹, do qual vale ressaltar dois argumentos ali apresentados:

a. a doutrina tem se dividido em duas correntes: uma que sustenta que o abuso

68 Cf. TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013, p. 21-23.

69 Cf. XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 107.

70 "Já vimos que o art. 187 do CC declara ilícito o abuso do direito, o que gera desacordo entre os civilistas. Mas a figura deve ser entendida como ilícito atípico, na expressão de Manuel Atienza/Juan Ruiz Manero: '...son ilícitos atípicos que, por así decirlo, invierten el sentido de una regla: prima facie existe una regla que permite la conducta en cuestión; sin embargo - y en razón de su oposición a algún principio o principios - esa conducta se convierte, una vez considerados todos los factores, en ilícita.; esto, en nuestra opinión, es lo que ocurre con el abuso del derecho, el fraude de ley y la desviación de poder. (TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013, p. 26)

71 BRASIL. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 1ª Seção de Julgamento. 3ª Câmara. 2ª Turma Ordinária. **Acórdão n. 1302001.977**. Sessão de 14 de setembro de 2016. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 22 abr. 2022.

de direito é uma categoria autônoma; e outra que entende que é apenas uma modalidade de ato ilícito; e

- b. se o abuso de direito é um ato ilícito pelas consequências, haveria uma dificuldade na sua aplicação no campo tributário, já que pelo inciso II do art. 118 do CTN, os efeitos legais dos fatos efetivamente ocorridos são irrelevantes para a definição do fato gerador.

Sobre esse tema, vale lembrar que, na elaboração do CC/2002, foi dada “preferência às cláusulas abertas, propiciadora de ampla compreensão hermenêutica e de maior interferência do juiz na solução dos conflitos”⁷². Ora, isso faz sentido quando se trata de relação entre particulares, na qual a construção da solução do conflito é feita: por autocomposição das partes (em uma relação horizontal ou de coordenação); ou por heterocomposição, seja por um juízo arbitral ou por um juiz estatal, mas sempre um terceiro imparcial.

Por sua vez, suscita dúvida se é adequada a aplicação de normas abertas carecedoras de concreção quando se está a tratar de uma relação entre o Estado-Fiscal e o cidadão-contribuinte (relação vertical ou de subordinação), em que o Estado-Fiscal tem o dever de unilateralmente efetuar o lançamento tributário determinando uma situação jurídica e concreta, sem levar em consideração a vontade do contribuinte.

Isso fica bem claro quando se coteja as diferenças entre um ato realmente ilícito e um ato abusivo. A ilicitude pressupõe a existência de concreta proibição normativa, ou seja, ela decorre de uma violação direta de um comando legal; já no abuso de direito, não há limites previamente definidos e fixados, pois supõe-se um direito subjetivo lícito atribuído a seu titular, que, ao exercê-lo, pode torná-lo antijurídico⁷³, cabendo ao juiz um controle da abusividade a partir de princípios que regem o ordenamento. Ou seja, sempre que a qualificação da conduta não competir ao legislador, mas sim, casuisticamente, ao julgador, estar-se-á tratando de abuso.⁷⁴

Ora, como falar de imparcialidade do Estado-Fiscal, parte na relação jurídico-tributária, para fazer o controle da abusividade antes de efetuar o lançamento tributário, ou

72 Cf. REALE, Miguel. A sanção da lei que instituiu o novo código civil. In: FRANCIULLI NETTO, Domingos; MENDES, Gilmar; MARTINS, Ives G. da Silva (coordenadores). **O novo código civil: estudos em homenagem ao professor Miguel Reale**. São Paulo: LTr, 2003, p. 17.

73 Bruno Miragem e Ana Badia sustentam com clareza essa posição, quando afirmam o seguinte: “A ilicitude traz, portanto, uma ideia mais restrita do que a noção de antijuridicidade, implicando contrariedade à lei, ao preceito normativo e foi neste sentido que o legislador brasileiro a utilizou no art. 186 do atual CC de 2002. No entanto, no atual art. 187 do mesmo Código Civil, a expressão “ato ilícito” é utilizada num conceito mais amplo, de antijuridicidade: o antijurídico ultrapassa o ordenamento jurídico positivo, ou seja, pode ser encontrada a contrariedade em situações não expressamente identificadas pelo ordenamento jurídico, mas, por exemplo, situações que são limitadas por princípios e por valores jurídicos vigentes numa sociedade em um dado momento”. (MIRAGEM, Bruno; BADIA, Ana Lúcia S. Repensando o abuso de direito: limites e interpretação. **Revista Internacional Consinter de Direito**, ano V, n. VIII. Disponível em: <https://revistaconsinter.com/revistas/ano-v-numero-viii/direito-privado/repensando-o-abuso-de-direito-limites-e-interpretacao/>. Acesso em: 5 abr. 2022)

74 Cf. CARPENA, Heloísa. O abuso do direito no Código de 2002: relativização de direitos na ótica civil-constitucional. In TEPELINO, Gustavo (Coord.). **O código civil na perspectiva civil-constitucional**. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p. 427-430.

seja, para qualificar a conduta do cidadão-contribuinte conforme princípios do ordenamento jurídico? Note-se que mesmo que não caiba à administração tributária declarar a nulidade do ato abusivo para outros fins, pois a ela basta a requalificação dos fatos⁷⁵ para fins tributários, essa requalificação decorre de um controle de abusividade feito com base em princípios, o que não é legítimo que seja feito por uma das partes da relação jurídica.

Quanto a isso, divergem doutrinadores que defendem a aplicação do abuso de direito nas relações tributárias. Há quem proponha a criação de um órgão com representantes do Fisco e dos contribuintes para fazer o controle da abusividade⁷⁶, como também há quem sustente que o combate à elisão fiscal abusiva só pode se dar pela legislação, por meio do fechamento dos conceitos jurídicos, ou mediante a requalificação dos atos e negócios jurídicos pela autoridade lançadora.⁷⁷

Não obstante, vale aprofundar a investigação, mas, desde já, afastando a possibilidade de aplicação nas relações tributárias do abuso de direito por inobservância de limites impostos pelos bons costumes. Ora, “os bons costumes previstos no art. 187 do CC possuem natureza subjetiva, destinada ao controle da moralidade social de determinada época”⁷⁸. Por sua vez, o lançamento tributário decorre de uma análise objetiva dos fatos apurados e da sua subsunção à hipótese legal de incidência tributária, logo, uma atividade na qual não se faz qualquer juízo de valor moral sobre a conduta do contribuinte⁷⁹. Ressalte-se que, mesmo quanto às sanções tributárias, em regra, a infração tributária independe da intenção do sujeito passivo (art. 136 do CTN), bastando o descumprimento da obrigação tributária (principal ou acessória), embora a legislação possa condicionar a aplicação de

75 “Mecanismo importantíssimo no abuso de direito é a possibilidade de requalificação dos fatos e a desnecessidade de declaração de sua nulidade [...] Cabe à Administração Tributária, conseqüentemente, corrigir a subsunção malograda, requalificando o fato de acordo com a interpretação correta da regra de incidência”. (TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013, p. 25)

76 Marco Aurélio Greco sustenta o seguinte: “O que eu diria é que ele não pode ser um órgão composto exclusivamente de representantes da autoridade fazendária, porque seria o mesmo que atribuir a um órgão de pessoal. Deve ser um órgão que tenha composição mista, seja de representantes de contribuintes, seja de universidades, seja de entidades representativas da sociedade civil, tipo OAB ou equivalentes, porque o debate é jurídico, o debate não é técnico de contabilidade, o debate é jurídico sobre o que é fraude à lei, o que é abuso de direito etc., o debate é jurídico, portanto, deve ter alguém de formação tipicamente jurídica com assento em tal colegiado”. (GRECO, Marco Aurélio. As repercussões da norma antielisão nos procedimentos e no processo tributário. In: SEMINÁRIO INTERNACIONAL SOBRE ELISÃO FISCAL. Brasília. **Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal**, 2001. Brasília: ESAF, 2002, p. 256)

77 Ricardo Lobo Torres sustenta que: “Autoridade administrativa, aí, é a autoridade da administração fazendária incumbida do lançamento. A elisão fiscal abusiva só pode ser combatida pela legislação, através do fechamento dos conceitos jurídicos, ou pela administração, mediante a requalificação dos atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte. Sobre a autoridade administrativa recai o ônus da prova. [...] Ao Judiciário, entretanto, compete o controle do ato de requalificação levado a efeito pela administração”. (TORRES, Ricardo Lobo. A experiência da Alemanha. In: SEMINÁRIO INTERNACIONAL SOBRE ELISÃO FISCAL. 2002. Brasília. **Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal**, 2001. Brasília: ESAF, 2002, p. 396)

78 “Cf. O Enunciado n. 413 da V Jornada de Direito Civil do Conselho de Justiça Federal preceitua que: “Os bons costumes previstos no art. 187 do CC possuem natureza subjetiva, destinada ao controle da moralidade social de determinada época, e objetiva, para permitir a sindicância da violação dos negócios jurídicos em questões não abrangidas pela função social e pela boa-fé objetiva”. (JORNADAS DE DIREITO CIVIL, I, III, IV e V. **Enunciados aprovados** / coordenador científico Ministro Ruy Rosado de Aguiar Júnior. – Brasília: Conselho da Justiça Federal, Centro de Estudos Judiciários, 2012, p. 20. Disponível em: <https://www.cjf.jus.br/cjf/corregedoria-da-justica-federal/centro-de-estudos-judiciarios-1/publicacoes-1/jornadas-cej/EnunciadosAprovados-Jornadas-1345.pdf>. Acesso em: 30 abr. 2022)

79 É verdade que o art. 100, III, do CTN confere às práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas a natureza de normas complementares das leis, tratados e dos decretos em matéria tributária, o que dá o sentido e o alcance dos costumes no campo tributário.

uma pena mais severa à demonstração de uma conduta dolosa⁸⁰, mas não em razão de juízo de valor moral sobre a conduta do sujeito passivo.

1.4.1.2 Boa-fé objetiva⁸¹

Em um sentido mais amplo, a boa-fé significa que as partes devem agir com lealdade e confiança recíprocas, de forma que a ação de uma parte não impeça ou dificulte a da outra, tendo como fundamento o interesse social na segurança das relações jurídicas.⁸²

Ao se investigar se o art. 187 do CC/2002 pode ser base legal para o combate ao planejamento fiscal abusivo, há quem sustente que não se inclui nessa análise os limites impostos pela boa-fé⁸³, por ela só se aplicar às partes da relação de direito privado.⁸⁴

Note-se que a justificativa, à primeira vista, é questionável, pois, subjacente à relação de direito privado, há uma relação de direito tributário. Assim, por exemplo, a partir de uma relação de direito privado entre um comprador e um vendedor, estabelece-se uma outra relação de direito tributário entre o Fisco e o vendedor, cujo objeto será, por exemplo, um tributo incidente sobre a receita de venda. Ora, para quem defende a aplicação do art. 187 do CC/2002 na seara tributária, há de concordar que o abuso de direito pode estar maculando tanto a relação entre os particulares (no exemplo, entre comprador e vendedor) ou a relação de direito tributário (no mesmo exemplo, entre o Fisco e o vendedor).

No Acórdão 9101-004.817 - o qual será melhor analisado mais a frente, a relatora acolheu o argumento de que “a probidade e a boa-fé não de ser consideradas não entre as partes da operação, via de regra, coligadas e em conluio, mas sim perante a coletividade, tolhida de recursos tributários ordinariamente devidos”. Ou seja, essa colocação feita em artigo citado pela relatora, afirma justamente que a boa-fé deve informar também a relação tributária subjacente à relação de direito privado, embora não explique como se pode exigir boa-fé objetiva em um fato jurídico em sentido estrito.

Ocorre que a relação jurídica tributária não é um ato jurídico negocial, pois a vontade das partes (Fisco e contribuinte) é irrelevante, já que a obrigação tributária decorre da lei,

80 Por exemplo, o § 1º do art. 44 da Lei n. 9430, de 1996 (lei federal), duplica o percentual de multa de ofício em caso de sonegação, fraude ou conluio, conforme definido, respectivamente, nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502, de 1964.

81 “Em razão disso, de forma salutar, o Código Civil toma como princípio fundamental para as relações contratuais a boa-fé objetiva que leva em conta não o estado mental do agente, mas seu comportamento em determinada relação jurídica [...] Em suma, a boa-fé objetiva é analisada externamente, independentemente da convicção do agente”. (TOMAZETTE, Marlon. *Contratos empresariais*. São Paulo: JusPodivum, 2022, p. 96)

82 Cf. FERRAZ, Daniel Amin. *Joint venture e contratos internacionais*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2001, p. 48-49.

83 Cf. Enunciado n. 37 na I Jornada de Direito Civil do CJF/STJ: “Art. 187: A responsabilidade civil decorrente do abuso do direito independe de culpa e fundamenta-se somente no critério objetivo-finalístico”. (JORNADAS DE DIREITO CIVIL, I, III, IV e V. **Enunciados aprovados** / coordenador científico Ministro Ruy Rosado de Aguiar Júnior. – Brasília: Conselho da Justiça Federal, Centro de Estudos Judiciários, 2012, p. 20. Disponível em: <https://www.cjf.jus.br/cjf/corregedoria-da-justica-federal/centro-de-estudos-judiciarios-1/publicacoes-1/jornadas-cej/EnunciadosAprovados-Jornadas-1345.pdf>. Acesso em: 30 abr. 2022)

84 “Entre os limites do direito exercido por seu titular verificou-se que o princípio da boa-fé objetiva só diz respeito às partes, o que em matéria tributária exclui o Estado na maioria dos casos. Os limites impostos pela moralidade social ou idealista dos bons costumes no exercício do direito não servem para determinar o que seria um ‘bom contribuinte’ do ponto de vista jurídico”. (YAMASHITA, Douglas. **Elisão evasão de tributos**: limites à luz do abuso do direito e da fraude à lei. São Paulo: Lex, 2005, p. 141)

ou seja, o fato gerador tributário é um fato jurídico em sentido estrito⁸⁵. Ora, então, como se pode exigir boa-fé-objetiva na relação tributária se cabe ao contribuinte cumprir sua obrigação atendo-se tão somente ao que está previsto na lei e o Fisco não pode esperar do contribuinte nada mais nada menos do que isso?⁸⁶

Como já dito, a relação jurídico tributária é subjacente à relação de direito privado, sendo que não se está a tratar aqui da falta de lealdade na relação de direito privado, nem na relação que se estabelece entre uma dessas partes e o Fisco. A falta de lealdade do contribuinte será verificada na forma como ele estrutura ou se utiliza dessa relação de direito privado, para afastar, postergar ou alterar os efeitos tributários dela decorrente. Ou seja, para fins tributários, a lealdade ou deslealdade do contribuinte não é aferida na relação de direito privado, nem na relação de direito tributário subjacente, mas nos reflexos visados por ele dos atos jurídicos praticados sobre a relação tributária.

Por outro lado, há quem sustente a aplicação da boa-fé nas relações tributárias, por entender que se trata de figura da Teoria Geral do Direito e que, por isso, a jurisprudência vem assentando a inter-relação entre a boa-fé, como modelo ou instituto jurídico, e os princípios que regem a administração pública, inclusive, por vezes, tomando a boa-fé como um subprincípio da moralidade administrativa.⁸⁷

Ora, adota-se aqui o mesmo raciocínio sustentado anteriormente, qual seja, tomada como premissa que a boa-fé seja um subprincípio do princípio constitucional da moralidade administrativa, há que se concluir que ela se aplica nas relações tributárias, mas também há que se questionar qual o seu alcance nesse campo do direito.

No direito privado, a boa-fé-objetiva atua como: fonte geradora de deveres jurídicos de cooperação, informação, proteção e consideração às legítimas expectativas do alter (art. 422 do CC/2002); baliza do modo de exercício de posições jurídicas (art. 187 do CC/2002); e cânone hermenêutico dos negócios jurídicos (art. 113 do CC/2002).⁸⁸

No direito tributário, há que se ressaltar a dimensão normativa do princípio da moralidade e do subprincípio da boa-fé objetiva, os quais impõe o dever de buscar um ideal de estabilidade, confiabilidade, previsibilidade e mensurabilidade na atuação da administração tributária, que se consubstancia em limitações previstas nas normas tributárias.⁸⁹

85 «É o fato gerador um fato jurídico em sentido estrito. Pode exprimir-se a mesma ideia afirmando não ser ele, para o Direito Tributário, um ato jurídico de conteúdo negocial ou um negócio jurídico». (FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 27)

86 “Nesse sentido, pela boa-fé objetiva o devedor deve cumprir a sua obrigação, atendo-se não só à letra, mas ao espírito da relação obrigacional correspondente e na forma que o credor possa razoavelmente esperar dele”. (TOMAZETTE, Marlon. **Contratos empresariais**. São Paulo: JusPodivum, 2022, p. 99)

87 “Pelo fato de este livro tratar da boa-fé no Direito Privado, poderia parecer incongruente a referência ao Direito Público. Porém, a cisão entre ambas as esferas não é tão forte a ponto de derrogar - mesmo nas relações qualificadas pela presença do Estado - a estrutura dogmática do Direito das Obrigações. Além do mais, como se anotou, trata-se de figura da Teoria Geral do Direito. Não por outra razão a jurisprudência vem assentando a inter-relação entre a boa-fé, como modelo ou instituto jurídico, e os princípios reitores da Administração Pública. (MARTINS-COSTA, Judith. **A boa-fé no direito privado**. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, n.p.)

88 *Ibidem*, n.p.

89 Cf. ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**: de acordo com a Emenda Constitucional n. 51, de

Assim, por exemplo, o art. 146 do CTN, ao estabelecer que a mudança de critério jurídico pela administração tributária não pode prejudicar o contribuinte que procedeu anteriormente com base no critério então adotado pela mesma administração tributária. Ora, essa norma assegura a estabilidade, confiabilidade e previsibilidade na relação entre o Fisco e o contribuinte, evitando que o contribuinte que agiu de acordo com as orientações do Fisco não seja depois surpreendido com a mudança de posição da administração tributária. Note-se que também asseguram esses mesmos ideais (confiabilidade, estabilidade e previsibilidade), a norma do art. 178 do CTN, da qual se deduz que a revogação da norma que concedeu isenção por prazo certo e em função de certas condições não atinge aqueles que já gozam do benefício.

Saliente-se, também, que o processo de consulta, previsto nos arts. 46 a 58 do Decreto n. 70.235/72, dialoga com o dever jurídico de informação⁹⁰, já que, por ele, o sujeito passivo poderá formular consulta sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado, ficando o Fisco vinculado à resposta dada e assim conferindo maior segurança jurídica à relação tributária.

Da mesma forma, tem relação com os deveres de cooperação e de informação, por exemplo, a norma antielisiva portuguesa⁹¹ que, para combater o planejamento fiscal abusivo, impõe ao contribuinte deveres de comunicação, informação e esclarecimento ao Fisco, sobre esquemas propostos ou atuações adotadas que tenham como finalidade, exclusiva ou predominante, a obtenção de vantagens fiscais.

Por sua vez, alerte-se que “a boa-fé objetiva é entendida como do domínio do direito jurisprudencial: o seu conteúdo não vem da lei, mas da sua aplicação pelo juiz”⁹². Isso se deve ao fato de que, senão impossível, é difícil definir um conceito para boa-fé objetiva, cabendo aos juristas perquirir “o seu conteúdo pela análise de diferentes situações nas quais os Tribunais encontram a razão de decidir (ou uma delas) na violação a esse standard comportamental”.⁹³

Nesse ponto, vale trazer à colação o Recurso Especial n. 12.062/GO⁹⁴ (REsp 12062/GO), no qual o relator sustentou o seguinte:

Fácil concluir, portanto, que as construtoras que adquirem mercadorias em outros Estados como se fossem contribuintes do ICMS, embora saibam que não o são, **agem com deslealdade perante o Fisco e afrontam o Princípio da Boa-Fé** Objetiva. Ainda mais quando pretendem apenas o bônus da condição de contribuintes (alíquota interestadual menor), mas não o ônus

14.02.2006. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 319.

90 “A boa-fé objetiva também impõe limites severos à faculdade de revisão dos lançamentos tributários, bem como vincula as autoridades tributárias às respostas a consultas formuladas pelos contribuintes”. (RUBINSTEIN, Flávio. **Boa-fé objetiva no direito financeiro e tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 226)

91 Vide nota de rodapé n. 9.

92 Cf. MENESES CORDEIRO, António Manuel da Rocha e. **Da boa fé no direito civil**. Coimbra: Almedina, 2013, p. 43.

93 Cf. MARTINS-COSTA, Judith. **A boa-fé no direito privado**. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, n.p.

94 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 12.062 - GO**. Rel. Min. Herman Benjamin. Brasília, DF, 13 maio 2008. DJe 13 mar. 2009. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=779977&num_registro=200000539317&data=20090313&peticao_numero=200200056958&formato=PDF. Acesso em: 12 maio 2022.

(pagamento do diferencial ao Estado de destino).

Conforme informado no acórdão, a legislação tributária estadual previa uma multa no valor de 25% do valor da operação, “pela aquisição de mercadoria ou serviço, em operação interestadual, acoberta por documento fiscal no qual se consigne, indevidamente, a alíquota interestadual, sob a pretensa condição de contribuinte do destinatário da mercadoria ou serviço”.

Embora o julgado tenha concluído que houve afronta ao princípio da boa-fé objetiva, pela deslealdade da conduta, o Relator afirmou também que o legislador estadual entendeu que há falsidade das construtoras, lesiva à tributação, razão pela qual fixou punição para isso. Ademais, o Relator concluiu que é notório que o vendedor da mercadoria emite a nota fiscal de acordo com as informações prestadas pelo adquirente, e que, evidentemente, as construtoras sabiam que as notas fiscais estavam sendo emitidas erroneamente, com aplicação da alíquota interestadual, em violação direta do art. 155, § 2º, VII, “b”, da CF/88.

Ora, se ao magistrado coube, nesse caso, analisar a ofensa da boa-fé objetiva, há de se supor que, eventualmente, caso tivesse concluído que as construtoras tinham agido de boa-fé, poderia ter afastado a aplicação da penalidade tributária, pois, de modo contrário, toda essa análise feita sobre a boa-fé objetiva restaria despicienda, já que se trataria apenas de verificar a hipótese legal de aplicação da multa diante dos fatos objetivamente considerados.

Por outro lado, não cabia à autoridade lançadora fazer um juízo sobre a boa-fé objetiva das construtoras antes de efetuar o lançamento da multa, se restava patente a subsunção dos fatos apurados à hipótese abstrata da norma punitiva. Ou seja, se a boa-fé objetiva é do domínio do direito jurisprudencial, já que o seu conteúdo não vem da lei, mas da sua aplicação pelo juiz, ou a autoridade lançadora se pauta em uma jurisprudência consolidada; ou, na inexistência dessa, não lhe cabe fazer tal juízo de valor.

Por sua vez, cabe indagar se a administração tributária poderia requalificar fatos apurados, para reenquadrá-lo em norma tributariamente mais onerosa, por considerar que o sujeito passivo abusou do seu direito de reorganização (empresarial, societária ou associativa), ao exceder os limites impostos pela boa-fé. Ora, se, no direito tributário, a função da moralidade administrativa e da boa-fé objetiva visam conferir estabilidade, confiabilidade, previsibilidade e mensurabilidade às relações tributárias, será que a aplicação do princípio da boa-fé não gera justamente o contrário, ou seja, mais insegurança jurídica?

Com o fito de responder essas indagações, vale analisar, mais amiúde, o caso enfrentado pelo CARF, no julgamento do já citado Acórdão 9101-004.817⁹⁵, o qual versou sobre um recurso especial de divergência, em que se discutiu, entre outros, os seguintes

95 BRASIL. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. CSRF. 1ª Turma. **Acórdão n. 9101-004.817**. Sessão de 3 de março de 2020. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 22 abr. 2022.

pontos: a possibilidade de se aplicar a teoria do propósito negocial; a validade do propósito negocial em decorrência da motivação fiscal; e a ausência de abuso de direito.

Para melhor ilustrar o planejamento tributário em tela, vale descrever as etapas desse planejamento, explicando, quando couber, o que se visava em cada uma delas:

- a. a sociedade brasileira ABN AMRO Brasil Dois Participações S/A⁹⁶ (ABN 2) controlada pela sociedade holandesa ABN NV⁹⁷, tinha 100% das ações da sociedade Real Seguros;
- b. a sociedade Real Seguros tinha 100% das ações das sociedades: Real Capitalização e Real Vida;
- c. a sociedade ABN 2 contratou com a sociedade Tokio Marine & Nichido Fire Insurance (TMNFI) a venda de 100% das ações da sociedade Real Seguros, mas o contrato previa uma reorganização societária da sociedade Real Seguros a ser efetivada antes do fechamento da operação de compra e venda, de modo a segregar determinados negócios que não seriam alienados, além de transferir ações representativas de 50% do capital social da sociedade Real Vida para sociedade brasileira ABN 2, ou pessoa (ligada) por ela indicada;
- d. posteriormente, a sociedade ABN 2 celebrou um aditivo ao contrato com a sociedade TMNFI, no qual estabeleceram que a vendedora dos 100% da sociedade Real Seguros seria a sociedade holandesa ABN NV (controladora da sociedade ABN 2) e a compradora seria a sociedade japonesa MILLEA (controlada pela sociedade TMNFI), inclusive foi feita a cessão de direitos e obrigações da sociedade ABN 2 para a sociedade ABN NV e da sociedade TMNFI para a sociedade MILLEA, ressaltando que esse aditivo tinha como finalidade transferir o ganho de capital para a Holanda e, assim, livrar-se da tributação no Brasil;
- e. além disso, convencionaram que o negócio seria realizado nas seguintes 7 etapas, envolvendo duas outras sociedades:
 - e.1. foi realizada a cisão parcial da sociedade Real Seguros, de modo que 100% do capital social da sociedade Real Capitalização e 65,10% da sociedade Real Vida passaram a ser de titularidade da sociedade ABN 2;
 - e.2 a sociedade Real Seguros fez um aporte na sociedade Real Vida e, com isso, as sociedades ABN 2 e Real Seguros passam a deter, cada uma, 50% do capital social da sociedade Real Vida;
 - e.3) foi realizada uma cisão na sociedade ABN 2, de forma que 100% do capital da sociedade Real Seguros passou a ser de titularidade de uma nova sociedade ABN 3, controlada pela sociedade holandesa ABN NV;
 - e.4 foi realizada, então, uma incorporação reversa da sociedade ABN 3 pela

96 Posteriormente incorporada pela autuada Santander Seguros S.A., que atualmente se denomina Zurich Santander Brasil Seguros e Previdência S.A.

97 O acórdão não informa a denominação completa da ABN NV.

sociedade Real Seguros, passando a sociedade holandesa ABN NV a ser a única e direta acionista da sociedade Real Seguros, com isso a sociedade ABN NV estava pronta para alienar a sociedade Real Seguros, já que detinha 100% dela;

e.5 a sociedade ABN 2 adquire o capital social de uma sociedade Farag Participações (FARAG), uma “empresa de prateleira”⁹⁸, e faz um aporte de capital de aproximadamente R\$ 10 mil, saliente-se que essa sociedade FARAG iria servir para liquidar a operação de compra e venda;

e.6 a sociedade japonesa MILLEA - controlada pela sociedade TMNFI - faz um aporte de quase R\$ 1 bilhão na sociedade FARAG, para que ela comprasse 100% do capital da sociedade Real Seguros da sociedade holandesa ABN NV;

e.7 a sociedade FARAG compra da sociedade holandesa ABN NV os 100% do capital da sociedade Real Seguros; e a sociedade japonesa MILLEA adquire as ações da sociedade FARAG de titularidade da sociedade ABN 2, tornando-se a única sócia da sociedade FARAG;

f. posteriormente, a sociedade holandesa ABN NV faz um aporte na sociedade ABN 2 de aproximadamente R\$ 700 milhões e ocorre a incorporação reversa da sociedade FARAG pela sua controlada sociedade Real Seguros.

Vale, desde já, salientar que toda esta complexa série de reorganizações societárias pode ser reduzida a dois conjuntos de atos com propósitos específicos, como bem observou a relatora, ou seja:

- a. os atos reorganizacionais que foram necessários para segregar os negócios que seriam alienados daqueles que seriam mantidos pela sociedade ABN 2, pois lembrando que nem todas as operações da sociedade Real Seguros seriam alienadas, os quais a relatora aceitou que tinham propósito negocial; e
- b. os atos reorganizacionais que foram necessários para transferir o ativo a ser alienado para a sociedade holandesa ABN NV, para que ela fizesse a venda posteriormente, sendo que a relatora entendeu que esses não tinham propósito negocial.

Ao enfrentar os pontos da divergência, a relatora acolheu indiretamente o argumento de que a “previsão do artigo 884 do Código Civil⁹⁹ igualmente autoriza o reconhecimento da exigência do propósito negocial em nosso direito”. Com todo esforço exegético que se possa adotar, é difícil extrair do aludido artigo uma norma que imponha a exigência de uma causa extra-tributária¹⁰⁰ nas reorganizações e nos demais negócios jurídicos do

98 Uma empresa de prateleira ou *shelf company* é uma empresa que já se encontra constituída, porém inoperante, mas pronta para entrar em operação para os fins buscados pelo adquirente.

99 “Art. 884. Aquele que, sem justa causa, se enriquecer à custa de outrem, será obrigado a restituir o indevidamente auferido, feita a atualização dos valores monetários”. (BRASIL. **Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Diário Oficial da União. Brasília-DF, 11 jan. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm. Acesso em 7 fev. 2022)

100 É de se esclarecer que, nesse julgado, não se considera propósito negocial a reorganização que vise apenas redu-

contribuinte. Isso só foi possível porque a relatora toma como ilícita a elisão fiscal que busca unicamente reduzir tributos, ou seja, para a relatora, a redução de tributos antes do fato gerador por meio lícitos não é causa a justificar a economia de tributos e, por isso, ela acolhe a ideia de que houve um enriquecimento sem causa.

Na sua defesa, o contribuinte alega que não é necessária a existência de propósito negocial (motivação extra-tributária) para validar um negócio jurídico, diante da inexistência de previsão legal que respalde tal exigência; e, ainda que fosse possível a exigência de um propósito negocial, a busca por economia tributária seria suficiente para caracterizar tal propósito; sendo que o mero exercício de opção fiscal conferida pelo legislador, ainda que enseje uma eventual redução de carga tributária, não revela qualquer abuso de direito.

Todavia, a relatora refuta o argumento do contribuinte, pois sustenta que o critério antielisivo da falta de propósito negocial “guarda perfeita harmonia com os princípios constitucionais da função social da propriedade e da isonomia e com os princípios legalmente exigidos dos contratos, de probidade, boa-fé e função social destes instrumentos”.

Ora, conforme já frisado, no direito privado, uma das funções da boa-fé é servir como cânone hermenêutico-integrativo dos negócios jurídicos (art. 113 do CC/2002), o que implica em relativizar a autonomia da vontade e examinar todas as circunstâncias do caso e a conduta das partes, para: direcionar o intérprete ao sentido contextualmente mais coerente com a finalidade econômico-social do contrato e, excepcionalmente, atua como juízo de equidade, para atenuar o rigor do texto legal e/ou contratual¹⁰¹. No caso em tela, trata-se de uma relação jurídico tributária, então, o que a relatora relativizou foi o formalismo jurídico¹⁰², ao atribuir o ganho de capital à ABN 2, que, legalmente, não foi quem auferiu o ganho de capital.

A relatora também afirma que: se um contribuinte pratica uma série de ações perfeitas do ponto de vista formal, mas movido unicamente pelo objetivo de se excluir da sujeição passiva tributária ou de ser tributado de forma menos onerosa, sem nenhum outro propósito econômico ou negocial que guarde uma mínima relação com seu objeto social, estará configurado planejamento tributário abusivo.

Alfim, a relatora alega que restou evidenciado o ilícito atípico do abuso de direito, quando a sociedade ABN 2 promoveu o deslocamento artificial do polo passivo da relação tributária, relacionada à alienação da sociedade Real Seguros para a sociedade holandesa ABN NV, abusando de seu direito de auto-organização e ultrapassando o limite funcional do direito que o ordenamento jurídico lhe garante. Assim, concluiu que era devido os tributos incidentes sobre o ganho de capital auferido pela sociedade ABN 2 na alienação das ações

zir custos tributários, por isso, o termo causa extra-tributária é mais preciso.

101 Cf. MARTINS-COSTA, Judith. **A boa-fé no direito privado**. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, n.p.

102 “Se os utilitaristas só dão valor ao argumento pragmático, os formalistas, como Kant, que exigem uma adesão absoluta às regras, aconteça o que acontecer - ‘o dever é o dever’, ‘a lei é a lei’ -, fazem essa obediência depender de critérios intrínsecos. É evidente que esta oposição se fará notar também na atitude de quem interpreta e aplica um texto: ao respeito pela letra da lei oporão a interpretação cujos efeitos forem mais úteis socialmente”. (PERELMAN, Chaïm. **Lógica jurídica: nova retórica**. Tradução de Vergínia K. Puppi. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 172)

da sociedade Real Seguros no ano-calendário 2005. Saliente-se que a relatora, apesar de enquadrar o planejamento tributário como abuso de direito, sequer cita o art. 113 ou o art. 187 do CC/2002 no seu voto.

Conforme visto anteriormente, a relatora analisou todas as circunstâncias como se desenvolveu a reorganização societária (ou auto-organização nas palavras dela) e concluiu que a ABN 2 “ultrapassou o limite funcional do direito que o ordenamento jurídico lhe garante”. Ora, para a relatora o limite funcional do direito de auto-organização foi ultrapassado porque não existia uma razão extra-tributária (falta de propósito negocial) para o conjunto de operações que transferiram a titularidade dos ativos (que seriam vendidos) para a controladora no exterior (ABN NV).

Todavia, o ordenamento jurídico não estabelece tal limite, trata-se de uma construção elaborada em decisão administrativa pela relatora, baseada apenas em parcos posicionamentos doutrinários e em nenhuma jurisprudência, pois deduz o critério antielísivo da falta de propósito negocial apenas citando princípios constitucionais e legais¹⁰³. Ora, a obrigação tributária principal é uma obrigação *ex lege*, em que muito pouco espaço sobra ao intérprete para se afastar da literalidade da norma.¹⁰⁴

Ademais, se aplicável às relações tributárias, a boa-fé deverá ser observada tanto pelo contribuinte como pela administração tributária, de tal sorte que ela impõe também que haja confiança e proteção às legítimas expectativas do contribuinte quanto ao cumprimento dos atos jurídicos pela administração tributária¹⁰⁵. No entanto, haverá uma frustração de tal expectativa, se o ato praticado pelo contribuinte for formalmente lícito, mas lhe forem negados os efeitos que lhe são próprios, em razão da aplicação de um critério antielísivo (não positivado) deduzido a partir do entendimento da autoridade administrativa sobre o conteúdo e alcance de princípios constitucionais e legais com elevado nível de abstração e, pior, sem qualquer jurisprudência que ampare tal decisão.

Por último, vale ainda, registrar que este planejamento tributário que consiste basicamente em tentar transferir o ganho de capital na alienação de um ativo situado no Brasil para outro país (logicamente, com menor tributação da renda ou tributação nenhuma) é objeto de norma antielísiva específica, qual seja, o art. 26 da Lei n. 10.833, de 2003¹⁰⁶,

103 Há de se questionar se decisões administrativas assim fundamentadas não estão eivadas de nulidade, pois o art. 15 do Código de Processo Civil (CPC) estabelece que o CPC se aplica subsidiariamente ao processo administrativo e, por sua vez, o art. 489, II, do CPC dispõe que não se considera fundamentada a decisão que empregar conceitos jurídicos indeterminados, sem explicar o motivo concreto de sua incidência no caso.

104 Embora Humberto Ávila sustente a aplicação da boa-fé objetiva nas relações tributárias, ele coloca com clareza a crítica da posição contrária, no seguinte trecho da sua obra: “A crítica diz respeito, sobretudo, à insegurança jurídica da aplicação dessa ‘fórmula vazia’: como o princípio não contém nenhuma hipótese de incidência determinada e nenhuma consequência jurídica indeterminada, ele deve ser tratado de modo flexível e elástico e não pode ser aplicado simplesmente por meio de subsunção.” (ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**: de acordo com a Emenda Constitucional n. 51, de 14.02.2006. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 484)

105 “A confiança e as expectativas quanto ao cumprimento dos atos jurídicos por parte da administração, consoante se afirmou, recebem proteção por meio da aplicação do princípio da boa-fé objetiva.” (RUBINSTEIN, Flávio. **Boa-fé objetiva no direito financeiro e tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 226)

106 “Art. 26. O adquirente, pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, ou o procurador, quando o adquirente for residente ou domiciliado no exterior, fica responsável pela retenção e recolhimento do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital a que se refere o art. 18 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, auferido por

a qual dispõe que o adquirente residente ou domiciliado no Brasil (no caso a FARAG) fica responsável pela retenção e recolhimento do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital, auferido por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior que alienar bens localizados no Brasil (no caso, ABN NV).

Assim, no caso em tela, a sociedade Real Seguros, por ser sucessora da FARAG - a adquirente, era responsável pela retenção do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital auferido pela sociedade holandesa ABN NV. Essa era a regra aplicável ao caso, mas preferiram a Fiscalização e os órgãos julgadores desconsiderar atos lícitos praticados pelas sociedades, para tributar a sociedade ABN 2, quando formalmente o ganho de capital tinha sido auferido pela ABN NV. Trata-se do fascínio pelos princípios que tomou conta dos julgamentos do CARF durante certo tempo, questão que será retomada mais a frente nesta obra.

1.4.1.3 Fins sociais ou econômicos

O enquadramento de elisão fiscal abusiva no art. 187 do CC/2002, também se funda na alegação de que na falta de propósito negocial ou na anormalidade dos atos praticados, tendo como correspondência os limites dos fins econômicos dos atos praticados.

No Acórdão n. 1402-002.513¹⁰⁷, a acusação fiscal residiu na alegação de que a emissão de debêntures, com o único propósito de reduzir a carga tributária, implica em planejamento tributário abusivo, mais especificamente, elisão abusiva. A operação consistiu no seguinte:

- a. a Usina Barra Grande de Lençóis S.A. (Usina) emitiu, 2002, R\$ 30 milhões em debêntures em pagamento de crédito da titularidade da Companhia Agrícola Luís Zillo e Sobrinhos (Zillo), que passou a ser sua debenturista, sendo que as duas sociedades tinham os mesmos acionistas;
- b. a Zillo pagou um prêmio na aquisição das debêntures no valor de R\$ 12 milhões;
- c. em 2008, a Zillo foi incorporada pela Companhia Agrícola Quatá (Quatá), cujo quadro societário era composto dos mesmos acionistas da Zillo e da Usina;
- d. em 2009, a Quatá apurou prejuízo fiscal (passível de compensação das bases de cálculo futuras do IRPJ) no montante de R\$ 107 milhões e base de cálculo negativa de CSLL (passível de compensação das bases de cálculo futura da CSLL) no valor de R\$ 104 milhões;
- e. em 2010 e 2011, os valores recebidos pela Quatá (debenturista) a título de partici-

peessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior que alienar bens localizados no Brasil". (BRASIL. **Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003**. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Diário Oficial da União. Brasília-DF, 30 dez. 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/10.833.htm. Acesso em 7 fev. 2022)

107 BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 1ª Seção de Julgamento. 4ª Câmara. 2ª Turma Ordinária. **Acórdão n. 1402002.513**. Sessão de 17 maio 2017. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 10 abr. 2022.

pação nos lucros da Usina como também de juros remuneratórios das debêntures não geraram IRPJ e CSLL a pagar para a Quatá, porque ela tinha saldo de prejuízos fiscais suficiente para compensar totalmente tanto a base tributável do IRPJ como da CSLL¹⁰⁸;

f. por outro lado, os valores pagos pela Usina, a título de participação do debenturista nos seus lucros e de juros remuneratórios das debêntures, eram dedutíveis das suas bases tributáveis do IRPJ e da CSLL da Usina, conforme expressa disposição legal;¹⁰⁹

g. além disso, o valor recebido pela Usina a título de prêmio na emissão de debêntures é isento de tributação do IRPJ expressa disposição legal;¹¹⁰ e podia ser amortizado pela debenturista (Zillo e depois Quatá), gerando despesa dedutível das bases tributáveis do IRPJ e da CSLL, conforme expressa disposição legal;¹¹¹

Embora todos os atos tivessem respaldo nas legislações tributária e societária, o relator do acórdão sustentou que “não basta que o contribuinte pratique atos ou negócios jurídicos antes dos fatos geradores e de acordo com as formalidades previstas na legislação societária e comercial, mas é necessário que haja um propósito negocial, de modo que o exercício do direito seja regular”.

Assim, o relator sustenta que a operação da forma como foi praticada, não pode ser considerada como usual, nem tampouco foi praticada com os fundamentos econômicos alegados pela contribuinte, pois ela abusou do direito de utilizar-se do instituto das debêntures, razão pela qual esses atos são inoponíveis ao Fisco, por serem ilícitos (art. 187 do Código Civil). Logo, sendo inoponível ao Fisco, ele sustenta que as despesas com o pagamento da participação dos debenturistas nos seus lucros e dos juros remuneratórios das debêntures não são dedutíveis das bases tributáveis do IRPJ e da CSLL da Usina, logo, mantém o lançamento que efetuou a glosa de tais despesas.

108 “Art. 583. O prejuízo apurado pela pessoa jurídica na exploração de atividade rural poderá ser compensado com o resultado positivo obtido na mesma atividade em períodos de apuração posteriores, desconsiderado o limite previsto no *caput* do art. 580 (Lei n. 8.023, de 1990, art. 14)”. (BRASIL. **Decreto n. 9.580, de 22 de novembro de 2018**. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Diário Oficial da União de 23 nov. 2018. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm. Acesso em 7 maio. 2022)

109 “Art 58 - Podem ser excluídas do lucro líquido do exercício, para efeito de determinar o lucro real, as participações nos lucros da pessoa jurídica: [...] II - asseguradas a debêntures de sua emissão.” (BRASIL. **Decreto-Lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977**. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Diário Oficial da União. Brasília-DF, 27 dez. 1977. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm. Acesso em 7 fev. 2022).

110 O inciso III do art. 38 do Decreto-lei n. 1.598, de 1977, que vigeu até 2013, dispunha que não seriam computadas na determinação da base de cálculo do IRPJ as importâncias, creditadas a reservas de capital, que o contribuinte com a forma de companhia receber dos subscritores de valores mobiliários de sua emissão a título de prêmio na emissão de debêntures.

111 “Art. 58. Poderá ser computada como custo ou encargo, em cada exercício, a importância correspondente à recuperação do capital aplicado na aquisição de direitos cuja existência ou exercício tenha duração limitada, ou de bens cuja utilização pelo contribuinte tenha o prazo legal ou contratualmente limitada, tais como: [...]”. (BRASIL. **Lei n. 4.506, de 30 de novembro de 1964**. Dispõe sobre o imposto que recai sobre as rendas e proventos de qualquer natureza. Diário Oficial da União. Brasília-DF, 30 nov. 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4506.htm#art58. Acesso em 7 set. 2022)

Por sua vez, no Acórdão n. 9303007.687¹¹², a acusação fiscal foi de que duas sociedades, instaladas basicamente no mesmo endereço, em prédios contíguos, seriam uma única empresa, mas que foram constituídas formalmente como duas pessoas jurídicas distintas para fraudar o Erário. Não obstante a acusação fiscal demandasse uma análise do conjunto probatório, para verificar os elementos que provavam que as duas sociedades eram, de fato, uma única empresa, o relator se apoiou no art. 187 (abuso de direito) para sustentar a responsabilidade tributária solidária das sociedades, em razão de elas terem domicílio no mesmo endereço.

Nada foi argumentado para justificar tal exegese, salvo que o exercício do direito que se destina ao regramento das atividades civis e comerciais não pode ter como único e exclusivo objetivo a obtenção de vantagem fiscal indevida. Ora, tratava-se de um caso de fraude ou simulação, não havia por que o relator enquadrar a situação em abuso de direito e, mais ainda, como falta de propósito negocial, para justificar a responsabilização solidária das sociedades. Todavia, para os fins desta obra, o que interessa é constatar que ele não explica como conseguiu deduzir do art. 187 do CC/2002 o critério antielisivo da falta de propósito negocial.

Nos julgados do CARF acima comentados, nota-se que a administração tributária, aí incluída tanto a autoridade lançadora como a julgadora, deduziu uma norma antielisiva a partir do art. 187 do CC/2002, ou seja, a partir da norma que dispunha que é ilícito, no exercício de um direito, exceder os limites impostos pelos fins econômicos desse direito, concluiu-se que é ilícito também reorganizar uma empresa com fim único de reduzir sua carga tributária.

Interessante também registrar que esses julgados baseados no art. 187 do CC/2002 não buscaram apoio na jurisprudência, ou seja, em nenhum deles foi citada uma pesquisa jurisprudencial que pudesse dar suporte, principalmente, à aplicação do critério da falta de propósito negocial.

Assim, deduziram que a falta de um propósito negocial ou uso de uma forma jurídica não usual para um determinado negócio jurídico extrapolaria os fins econômicos desses atos e, conseqüentemente, decidiram desconsiderar os efeitos tributários desses atos, embora eles continuassem hígidos para outros fins, já que a autoridade tributária não tem competência para declará-los nulos.

1.4.2 Fraude à lei

Uma outra patologia jurídica relacionada a planejamentos tributários abusivos é a fraude à lei, porém, como o art. 166, VI, do CC/2002¹¹³ dispõe que o negócio jurídico em

112 BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. CSRF. 3ª Turma. **Acórdão n. 9303-007.687**. Sessão de 21 novembro 2018. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 10 abr. 2022.

113 “Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando: [...] VI - tiver por objetivo fraudar lei imperativa; [...]”. (BRASIL. **Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Diário Oficial da União. Brasília-DF, 11 jan. 2002. Disponível

fraude à lei é nulo, à primeira vista, concluir-se-ia que, tendo reflexos no campo tributário, tratar-se-ia sempre de evasão tributária. No entanto, a doutrina diverge quanto a isso.

Há quem entenda que o ato *in fraudem legis* é também um “ato contra legem, pois a invalidade ou ilicitude do ato (em fraude à lei) resulta da interpretação da própria norma proibitiva, no sentido de que a proibição atinge todo e qualquer meio”¹¹⁴, para atingir o fim proibido.

Por sua vez, também há quem sustente que fraude à lei não se confunde com a fraude contra a lei, pois essa seria uma violação direta à lei que ocorre após o fato gerador tributário e aquela, uma violação indireta que ocorre antes do fato gerador tributário. Assim, fraude à lei seria uma elisão fiscal abusiva e a fraude *contra legem*, evasão tributária.¹¹⁵

A alegação de que a fraude contra a lei ocorre sempre após o fato gerador não se encaixa na definição de fraude dada pela legislação tributária federal, pois a fraude (contra a lei) está definida no art. 72 da Lei n. 4.502, de 1964 (Lei n. 4.502/64)¹¹⁶, segundo o qual, ela é “toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal”, ou seja, nessa hipótese, ela ocorre antes do fato gerador.¹¹⁷

Na verdade, essa ideia de que a fraude contra a lei em matéria tributária ocorre sempre após o fato gerador está ligada a um vetusto entendimento, já referido anteriormente, que distinguia o planejamento tributário lícito e ilícito em função apenas do critério temporal. Não obstante, o art. 72 da Lei n. 4.502/64 desfez tal entendimento, ao prevê que toda ação ou omissão dolosa anterior ao fato gerador que vise impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador se denomina “fraude”.

Ora, o art. 72 da Lei n. 4.502/64 traz um conceito genérico de fraude, já que definida apenas como toda ação ou omissão dolosa, o que poderá se encaixar, diante do caso concreto, por exemplo, como uma simulação. Com efeito, por meio de uma simulação antes do fato gerador, o contribuinte pode retardar o conhecimento do Fisco desse fato gerador e, nesse caso, será enquadrado como uma fraude, nos termos do indigitado art. 72. Aliás, há mesmo quem defenda que a fraude de tal art. 72 só pode ser “simulação fraudulenta ou maliciosa, quando tem por escopo prejudicar alguém”.¹¹⁸

em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em 7 fev. 2022)

114 Cf. XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 65.

115 “Mas ainda há diferenças relevantes a considerar: na simulação e na fraude contra a lei, o fingimento e a manipulação acontecem após a ocorrência do fato gerador, enquanto na elisão abusiva e na fraude à lei a desinterpretação é anterior, naquela discute-se sobretudo a respeito da matéria de fato, ao passo que na elisão a controvérsia gira em torno da questão de direito; ...”. (TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013, p. 127-129)

116 “Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento”. (BRASIL. **Lei n. 4.502, de 26 de novembro de 1964**. Dispõe Sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Diário Oficial da União. Brasília-DF, 19 jul. 1965. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/LEIS/L4502.htm. Acesso em 16 set. 2022)

117 “Observa-se que a sonegação pressupõe a ocorrência factual, ao passo que a fraude se opera em momentos que antecedem a efetivação do evento tributário”. (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 509)

118 XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001, p.79.

Não obstante, alguns julgados do CARF (a seguir abordados), influenciados pela doutrina retro discutida, consideram que a elisão fiscal abusiva se dá por meio de abuso de direito e de fraude à lei; enquanto a evasão fiscal, por meio de sonegação, fraude e conluio.¹¹⁹

Há também quem sustente a inaplicabilidade da fraude à lei em matéria tributária, sob o argumento de que a fraude à lei exige uma norma imperativa e que a norma tributária não determina que o contribuinte pratique atos enquadráveis na hipótese de incidência tributária¹²⁰. Em contraponto, sustenta-se que essa é uma questão superada, seja pela jurisprudência ou pela doutrina, pois são passíveis de fraude à lei (imperativa) tanto normas proibitivas como normas impositivas¹²¹ e que, sendo as leis tributárias normas impositivas que tem por fim um resultado, são regras jurídicas fraudáveis.¹²²

Além disso, normas imperativas ou cogentes são normas que não podem ser descumpridas pelas partes, mas essa imperatividade só existirá quando ocorrido o suporte fático¹²³. No caso tributário, a imperatividade surgirá uma vez ocorrido, no mundo fático, o fato, conjunto de fato ou situação de fato enquadrável no aspecto material da hipótese de incidência, antes disso, a norma é simplesmente inaplicável.

Noutro ponto, note-se que o art. 166, VI, do CC/2002 limita-se a dispor que o negócio em fraude à lei imperativa é nulo, mas não determina que se aplique a norma defraudada em sendo declarada a nulidade.

Assim, por exemplo, uma pessoa não integrante do Sistema Financeiro Nacional¹²⁴ que quer emprestar dinheiro, cobrando juros com taxa superior à permitida pelo art. 591¹²⁵ do CC/2002, celebra um contrato de compra e venda de um bem do tomador dos recursos, com cláusula de retrovenda¹²⁶. Poderia o Fisco reenquadrar o negócio jurídico acima

119 A sonegação, fraude e conluio em matéria tributária estão definidas, respectivamente, nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502, de 26 de novembro de 1964.

120 “Cabe registrar, entretanto, que não parece acertado o emprego do instituto da fraude à lei, já que esta pressupõe a existência de norma imperativa fraudada; ora, como não há norma que exija que o particular incorra no fato jurídico tributário, qualquer expediente para evitá-lo não seria fraude a norma imperativa”. (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva educação, 2019, p. 1549)

121 Cf. YAMASHITA, Douglas. **Elisão e evasão de tributos**: limites à luz do abuso do direito e da fraude à lei. São Paulo: Lex, 2005, p. 258.

122 Se a lei impositiva tem por fim algum resultado, nada obsta a que se inclua na classe das regras jurídicas fraudáveis, pois que o é. As leis de tributação são frequentemente expostas à fraude. Demais, as regras jurídicas impositivas não raro se podem formular de modo proibitivo, e vice-versa, - o que apaga, no plano lógico, até certo ponto, a distinção. (MIRANDA, Pontes de. **Tratado de direito privado**. Tomo I. Campinas: Bookseller, 1999, p. 93)

123 “Direito cogente (impositivo, proibitivo) é o direito que a vontade dos interessados não pode mudar. Uma vez composto o suporte fático, a regra incide, ainda que o interessado ou todos os interessados não o queiram”. (MIRANDA, Pontes de. **Tratado de direito privado**. Tomo I. Campinas: Bookseller, 1999, p. 105)

124 Conforme decidido no Recurso Especial n. 1.061.530, “são inaplicáveis aos juros remuneratórios dos contratos de mútuo bancário as disposições do art. 591 c/c o art. 406 do CC/02. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso especial n. 1.061.530-RS**. Rel. Min. Nancy Andrighi. Brasília, DF, 22 out. 2008. DJe 10 mar. 2003. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.cgi/ATC?seq=4382151&tipo=5&nreg=200801199924&SeqCgrmaSessao=&CodOrgaoJgdr=&dt=20090310&formato=PDF&salvar=false>. Acesso em: 16 set. 2022).

125 “Art. 591. Destinando-se o mútuo a fins econômicos, presumem-se devidos juros, os quais, sob pena de redução, não poderão exceder a taxa a que se refere o art. 406, permitida a capitalização anual”. (BRASIL. **Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Diário Oficial da União. Brasília-DF, 11 jan. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em 7 fev. 2022)

126 Essa ilustração deriva de um exemplo dado por Flávio Tartuce. (TARTUCE, Flávio. **Manual de Direito Civil**, volume único. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021, n.p.)

descrito, para considerá-lo mútuo feneratício e cobrar o IOF sobre os juros, sob a alegação de que a compra e venda com cláusula de retrovenda foi realizada em fraude à lei proibitiva (art. 591 do CC/2002)?

Há quem sustente que sim, pois, no caso, aplicar-se-ia o art. 170¹²⁷ do CC/2002¹²⁸, ou seja, nulo o contrato de compra e venda com cláusula de retrovenda, subsistiria o mútuo feneratício e, assim, seria devido o IOF sobre os juros. Ou seja, para haver o lançamento do IOF sobre os juros, haverá a necessidade de a autoridade lançadora sustentar que o negócio jurídico foi realizado em fraude à lei, assim, trata-se de uma premissa necessária para a realização da autuação fiscal do IOF sobre os juros.

No entanto, essa declaração de nulidade do negócio jurídico em um auto de infração surte efeitos, nessa hipótese, apenas no campo tributário federal. Ou seja, o contrato de compra e venda com cláusula de retrovenda continuaria hígido para todos os outros fins, inclusive com relação ao Fisco municipal, pois não caberia a restituição do imposto de transmissão sobre bens imóveis pago na compra do bem somente porque foi considerada nula pelo Fisco federal.

Alerte-se que, no caso em tela, a intenção do contribuinte não era lesar o Fisco federal, mas fraudar a norma imperativa do art. 591 do CC/02, isso, porém, não teria relevância para a cobrança do IOF, já que, nos termos do art. 136 do CTN, “a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente”.

Dado o problema na forma como exposto acima, o enquadramento do negócio jurídico como mútuo feneratício decorreria de simples enquadramento dos fatos (querer emprestar dinheiro com cobrança de juros) à norma legal defraudada (art. 591). No entanto, na prática isso não é tão simples, pois caberia ao Fisco provar que o contribuinte fraudou à lei, com também, apurar os juros (base de cálculo do IOF).

Assim, por exemplo, caberia ao Fisco provar que os juros estavam escamoteados na diferença entre o valor efetivamente entregue na compra e o valor recebido na retrovenda, seja por uma simples diferença numérica seja por terem sido reembolsadas despesas inexistentes. Diante de uma prova de que o contrato de compra e venda foi simulado para fraudar à lei¹²⁹, a questão é de mero reenquadramento da situação fática, ou seja, tributar o negócio dissimulado¹³⁰, qual seja os juros do mútuo feneratício.

127 Art. 170. Se, porém, o negócio jurídico nulo contiver os requisitos de outro, subsistirá este quando o fim a que visavam as partes permitir supor que o teriam querido, se houvessem previsto a nulidade. (BRASIL. **Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Op.cit.)

128 “Mas há exceções à nulidade da fraude à lei, o que permite a requalificação do ato praticado, como claramente estabelece o CC: ‘Art. 170 [...]’. (TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013, p. 20)

129 «É pelo menos razoável - e isso porque se estriba em forma corrente doutrinária - a tese de que, quando a simulação é utilizada como instrumento para fraudar lei imperativa, prepondera a fraude à lei, não só no que diz respeito à sanção (nulidade), mas também no que concerne ao prazo de prescrição, que deixa de ser o aludido no art. 178, § 4º, V, «b», do Código Civil». (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 88442/RJ**. Rel. Min. Moreira Alves. Brasília, DF, 13 dez. 1987. DJ 14 abr. 1978. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=182276>. Acesso em: 16 set. 2022)

130 “Essas operações não podem ser aceitas para legitimar conseqüências tributárias, visto que são procedimentos legais apenas no seu aspecto formal, mas ilícitas na medida em que pretendem encobrir ato de natureza jurídica com

Situação diversa, porém, ocorreria se, no caso acima, o valor pago na compra fosse rigorosamente o mesmo recebido na retrovenda e o Fisco desconfiasse que os juros correram por conta do valor do aluguel recebido pelo suposto mutuante e pago pelo suposto mutuário (por ter continuado no imóvel depois da venda na condição de locatário) durante todo o período transcorrido até a retrovenda.

Esse exemplo demonstra que, não raro, recai-se em uma análise profundamente subjetiva, quando a acusação é de fraude à lei tributária, mesmo porque, como sustenta parte da doutrina, a norma defraudada é sempre princípios e, além disso, há uma linha muito tênue separando a fraude à lei tributária e as escolhas que o ordenamento jurídico coloca à disposição do contribuinte, para percorrer o caminho menos oneroso tributariamente.¹³¹

Realmente, há quem sustente que a norma defraudada não é uma regra, pois, se fosse, não haveria violação indireta à regra de ação imperativa, já que o negócio em fraude à lei, ao contornar justamente o pressuposto de fato da norma imperativa, evitaria a sua incidência. Assim, sustenta-se que a norma defraudada são princípios que justificam a regra imperativa, ou seja, se a regra imperativa tem finalidade fiscal, justificam-na os princípios da capacidade contributiva e da solidariedade *stricto sensu*.¹³²

No Acórdão n. 1402-002.295¹³³, tratou-se de planejamento tributário que consistiu no lançamento de debêntures participativas (78% do lucro apurado), as quais foram adquiridas apenas pelos dois únicos acionistas da sociedade emitente, sendo que não houve ingressos de novos recursos, pois a integralização das debêntures se deu com créditos que os acionistas tinham na sociedade emitente.

Note-se que, a partir daí, o pagamento das participações dos debenturistas correspondente a 78% lucro da sociedade virou despesa dedutível da base tributável do IRPJ¹³⁴, o que constituiu em uma vantagem fiscal, já que, se pagos na forma de dividendos, esses 78% dos lucros não seriam dedutíveis da base tributável.¹³⁵

efeitos tributários mais onerosos para o contribuinte; por isso mesmo, devem prevalecer os efeitos tributários do negócio dissimulado, ao revés daqueles decorrentes do ato jurídico formalizado apenas para gerar consequências entre as partes". (BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Parecer Normativo CST n. 46, de 17 de agosto de 1987**. Diário Oficial da União. Brasília-DF, 18 ago. 1987)

131 "O tema da opção fiscal aparece como relevante, na medida em que é preciso enfrentá-lo, para deixar claro certas condutas que o ordenamento reputa admissíveis. Ou seja, para fixar o melhor possível esta linha divisória. O que é uma opção fiscal? Sem pormenorizar os problemas que elas geram, e para entender o que vem a ser uma opção fiscal e onde se insere a figura é preciso ter presente uma mudança no perfil do ordenamento jurídico como um todo". (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária**. São Paulo: Dialética, 1988, p. 87)

132 Cf. YAMASHITA, Douglas. **Elisão evasão de tributos: limites à luz do abuso do direito e da fraude à lei**. São Paulo: Lex, 2005, p. 258-259 e 274.

133 BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 1ª Seção de Julgamento. 4ª Câmara. 2ª Turma Ordinária. **Acórdão n. 1402002.295**. Sessão de 13 setembro 2016. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 10 abr. 2022.

134 "Art 58 - Podem ser excluídas do lucro líquido do exercício, para efeito de determinar o lucro real, as participações nos lucros da pessoa jurídica: [...] II - asseguradas a debêntures de sua emissão." (BRASIL. **Decreto-Lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977**. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Diário Oficial da União. Brasília-DF, 27 dez. 1977. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm. Acesso em 7 fev. 2022)

135 "Art. 10. [...] § 3º Não são dedutíveis na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL os lucros ou dividendos pagos ou creditados a beneficiários de qualquer espécie de ação prevista no art. 15 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, ainda que classificados como despesa financeira na escrituração comercial. (BRASIL. **Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995**. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social

Vale registrar que, nesse julgamento, o relator sustentou que a “artificialidade da operação limitase aos contornos das patologias de abuso de direito ou de fraude à lei”, porém, será analisada aqui apenas a acusação de fraude à lei. Da mesma forma, não será analisada se era ou não o caso de aplicação das normas antielisivas específicas do art. 464, VI, e do art. 467, V, ambos do Decreto n. 3.000, de 1999¹³⁶ (regulamento do imposto de renda vigente à época). Assim, analisar-se-á, apenas, os argumentos expendidos para sustentar a ocorrência de fraude à lei.

O relator adota a posição de que a fraude à lei não se confunde com a fraude *contra legem*, pois sustenta que o abuso de direito e a fraude à lei “são institutos previstos na lei civil, com características próprias, mas não foram eleitos pelo legislador tributário como razão para qualificação da penalidade”. Aliás, o relator expressamente coloca que a elisão fiscal abusiva se dá por meio de abuso de direito e fraude à lei; enquanto a evasão fiscal, por sonegação, fraude e conluio.¹³⁷

Além disso, o relator afirma que não tem dúvida de que esse lançamento de debêntures enquadrase no conceito de elisão abusiva, pois os atos foram praticados antes da ocorrência do fato gerador, devidamente contabilizados e calcados em documentos formalmente corretos. Sustenta também que em caso de fraude à lei, aplicase a lei imperativa para cálculo da exação, ou seja, entendeu que teria havido, na verdade, uma distribuição de lucros, logo, a despesa com o pagamento de 78% desses lucros era indedutível das bases tributáveis.

Tomando o caso acima como exemplo, note-se a dificuldade para distinguir o que seja fraude à lei e elisão fiscal eficaz por utilização de uma opção dada pela lei, pois os atos eram todos lícitos e foram praticados antes do fato gerador, então, o que os torna negócios em fraude à lei para fins unicamente tributários?

O relator sustenta que o enquadramento da conduta como fraude à lei leva a aplicar a lei imperativa para cálculo da exação. Esse é um dos pontos em que a doutrina questiona a aplicação da fraude à lei no campo tributário, qual seja, o fato de a lei tributária não ser proibitiva ou preceptiva, pois ela não determina a ilicitude de um fim nem determina que a realização de um determinado fim tenha que adotar uma determinada forma. A norma tributária limita-se a eleger fatos, conjunto de fatos ou situação jurídica que, em ocorrendo, faz nascer a obrigação tributária (imperatividade condicionada). A lei tributária não veda nem impõe ao contribuinte a realização do fato gerador da obrigação tributária.¹³⁸

sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Diário Oficial da União. Brasília-DF, 27 dez. 1995. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19249.htm. Acesso em 7 fev. 2022)

136 BRASIL. **Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999**. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Diário Oficial da União. Brasília-DF, 29 mar. 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm. Acesso em 7 fev. 2022.

137 A multa de ofício (*ad valorem*) é qualificada se configurada sonegação, fraude ou conluio, conforme previstas, respectivamente, nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/64. (BRASIL. **Lei n. 4.502, de 26 de novembro de 1964**. Dispõe Sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Diário Oficial da União. Brasília-DF, 19 jul. 1965. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/LEIS/L4502.htm. Acesso em 16 set. 2022)

138 «É essencial ao conceito de fraude à lei é que a norma objeto de fraude seja uma norma proibitiva ou preceptiva, isto é, uma norma que determina a ilicitude do fim prosseguido ou uma norma que consinta a realização do fim só com

Ora, qual a norma imperativa defraudada? Com suporte em determinada corrente doutrinária, o relator sustenta que a fraude à lei (imperativa), por afronta ao princípio da capacidade contributiva, dá azo ao pagamento do tributo correspondente. Ou seja, segundo tal posicionamento, a norma imperativa seria o princípio da capacidade contributiva. Observe-se que não foi apontada qualquer ofensa à legislação de regência das debêntures, ou seja, aos arts. 52 a 74 da Lei n. 6.404, de 1976¹³⁹ (Lei n. 6.404/76), mas a autoridade fiscal entendeu que o princípio da capacidade contributiva vedava a operação tal como realizada. Mais à frente nesta obra, tratar-se-á do problema das decisões administrativas baseadas em princípios.

Noutro ponto, quando o relator fala que não houve a captação de recursos novos, ele quer se referir a entrada de recursos financeiros no caixa da sociedade, sendo que isso, realmente, não ocorreu, pois houve apenas a mutação qualitativa de um passivo (o que era uma dívida com os acionistas virou uma dívida com debenturistas-acionistas). No entanto, não há, na legislação de regência das debêntures, qualquer exigência de que haja ingresso de recursos financeiros, trata-se assim de fundamento sem base legal, o que não poderia justificar uma acusação de fraude à lei.

Vale comparar as duas situações jurídicas: antes da emissão das debêntures, a sociedade tinha uma dívida com os sócios; depois da emissão de debêntures, a sociedade continuou com uma dívida, mas com os debenturistas (também sócios), e pôde deduzir das bases tributáveis do IRPJ todo pagamento que fizesse aos sócios a título de participação dos debenturistas nos lucros.

Ora, se, alternativamente, a contribuinte tivesse pago juros sobre capital próprio (JCP)¹⁴⁰ seria gerada também despesa dedutível da base do IRPJ (provavelmente, não no mesmo valor), já que os JCP são dedutíveis da base tributável do IRPJ¹⁴¹ e continuaria a existir uma dívida para com os sócios, ou seja, teria os mesmos efeitos da operação com debêntures realizadas (lógico que com valores diferentes). Isso prova, mais uma vez, que costuma ser tênue a linha que divide as acusações de fraude à lei tributária e a constatação de existência de elisão fiscal eficaz proporcionada por opções permitidas pela legislação.

a adoção de uma determinada forma. Certo, a norma fiscal é uma norma inderrogável por vontade das partes: mas não reveste qualquer destas naturezas, pois que não proíbe a realização de qualquer fim, nem prescreve a adoção de certas formas jurídicas para a realização de determinados fins». (XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001, p.100)

139 BRASIL. **Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Diário Oficial da União. Brasília-DF, 17 dez. 1976. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm. Acesso em 7 jul. 2022.

140 “Art. 9º A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP”. (BRASIL. **Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995**. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Diário Oficial da União. Brasília-DF, 27 dez. 1995. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm. Acesso em 7 fev. 2022)

141 Inclusive os JCP recebidos pelas pessoas físicas dos sócios seriam tributados em apenas 15%, enquanto os rendimentos decorrentes da participação nos lucros das pessoas físicas debenturistas seriam tributados pela tabela progressiva

1.4.3 Simulação por vício de causa

Vale ressaltar uma posição diferente das demais acima apresentadas, a qual foi sustentada no Acórdão n. 1102-001.029¹⁴², ao distinguir a simulação por vício de vontade da simulação por vício de causa, por entender que a primeira consiste em evasão fiscal, já a segunda (simulação por vício de causa) se enquadra como planejamento tributário inoponível ao Fisco, ou seja, uma elisão fiscal abusiva.

Essa posição se funda na ideia de simulação em sentido amplo¹⁴³, para abranger também uma visão causalista da simulação, pela qual ela também ocorre quando há um “descasamento entre a causa típica do negócio e as intenções práticas das partes, e o intérprete indaga sobre a eventual falta de sentido ou propósito econômico nos atos e negócios jurídicos praticados, os quais são examinados sempre de maneira conjunta ou global”.¹⁴⁴

O planejamento tributário analisado no referido acórdão consistiu na reorganização societária do grupo de sociedades controladas por membros de uma mesma família. Eles constituíram duas sociedades, para as quais foram alocados os acervos patrimoniais até então pertencentes a sociedade supermercadista, sendo que essa passou a locar os bens daquelas outras duas sociedades. Com isso, foi gerada uma vantagem tributária para o grupo, decorrente do fato de que as despesas de aluguel geravam uma redução dos tributos na sociedade supermercadista muito maior do que os tributos incidentes sobre a receita de aluguel das sociedades locadoras.¹⁴⁵

Embora, ao final, o relator conclua que houve simulação por vício de vontade, antes disso, ele faz toda uma fundamentação para defender a aplicação de um conceito ampliado de simulação, para combater a elisão fiscal abusiva, sendo essa parte do voto que vale ser analisada.

Ao defender que uma houve uma mudança de postura das administrações tributárias, deixando de ser formalistas, o relator alega que diversos países da Europa continental criaram normas gerais antielisivas consubstanciadas por conceitos abertos e abstratos, para combater os planejamentos tributários tido como abusivos. Ora, o que o relator não

142 BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 1ª Seção de Julgamento. 1ª Câmara. 2ª Turma Ordinária. **Acórdão n. 1102-001.029**. Sessão de 11 março 2014. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 10 abr. 2022.

143 Sobre o conceito amplo de simulação fiscal, o jurista português, José Beleza dos Santos, sustenta que: “Antes de mais nada, é preciso notar que nem sempre as palavras simulação e atos simulados têm o mesmo sentido rigoroso nas leis fiscais. E assim, muitas vezes confundem-se falsas declarações com declarações simuladas, deformando-se o conceito de simulação por tal que se lhe atribui um alcance que vai muito além do seu domínio de aplicação”. (SANTOS, José Beleza dos. **A simulação em direito civil**. 2. ed. São Paulo: LEJUS, 1999, p. 464)

144 Cf. GODOI, Marciano Seabra de; FERRAZ, Andréa Karla. Planejamento tributário e simulação: estudo e análise dos casos Rexnord e Josapar. **Revista de Direito GV**, São Paulo, jan-jun 2012, p. 359-380. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rdgv/a/6S8kpzbRSJZyG6pGjWgDZv/?format=pdf&lang=pt>. Acesso em: 16 maio 2022.

145 Isso porque a sociedade supermercadista (locatária) era tributada pelo lucro real e as sociedades locadoras, pelo lucro presumido. Assim, por exemplo, a despesa de aluguel da sociedade supermercadista gerava uma redução do IRPJ devido no montante de 25% dela; enquanto, na outra ponta, a receita de aluguel das locatárias gerava um IRPJ no máximo de 8% do valor da receita (32% do percentual vezes a alíquota de 25%, conforme art. 15 da Lei n. 9249, de 1995). Observe-se que isso também ocorria com relação à CSLL e havia alguns vantagens com relação a créditos de COFINS e Contribuição para o PIS.

se apercebeu é que, sendo o Brasil um país que também adota o sistema jurídico romano-germânico, como os diversos países da Europa continental, por ele citados, aqui também deveria ser editada uma norma geral antielisiva que dispusesse sobre o critério para diferenciar a elisão fiscal eficaz da inoponível ao Fisco, não deixando ao bel prazer do aplicador do direito.

Posteriormente, mesmo reconhecendo que a tentativa de regulamentação do parágrafo único do art. 116 do CTN restou baldada e que não há uma norma geral antielisiva no Brasil, o relator sustenta que importa apenas perceber que a jurisprudência administrativa do CARF mudou sua orientação no que diz respeito ao enfrentamento dos casos em que ocorrem os chamados planejamentos tributários, adotando uma posição mais sintonizada com o plano internacional, na qual aquela autonomia é temperada pela análise objetiva do propósito preponderante dos negócios jurídicos engendrados. Ou seja, o relator admite que o combate ao planejamento tributário abusivo está sendo feito por meio de construções de conceitos por julgadores do CARF.

Em seguida, o relator deixa claro que sua posição decorre do fato de que resta delineado o fenômeno dos planejamentos tributários e sua adesão à tese de inoponibilidade ao Fisco, quando formados por negócios jurídicos de propósito preponderantemente marcado pela economia tributária. Ou seja, a aplicação da doutrina anglo-saxã da falta de propósito negocial passa a ser aplicável porque o julgador aderiu à tese, não porque encontre respaldo em norma.

Por sua vez, afóra toda polêmica em torno da discussão entre as correntes causalistas e anticausalistas do negócio jurídico, é questionável que se possa ampliar o conceito de simulação dado pelo art. 167¹⁴⁶ do CC/2002, para abarcar a simulação por vício de causa, mesmo porque, aparentemente, o CC/2002 adotou a corrente anticausalista ao retificar o texto do art. 90 do Código Civil de 1916¹⁴⁷, para dispor, no seu art. 140, que “o falso motivo só *vicia o ato se for expresso como sua razão determinante*”.¹⁴⁸

1.5 Combate à elisão fiscal em países de tradição jurídica romano-germânica

Ressalte-se que, na experiência de boa parte dos países ocidentais, normalmente,

146 Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma. § 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando: I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.[...]. (BRASIL. **Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Diário Oficial da União. Brasília-DF, 11 jan. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm. Acesso em 7 fev. 2022)

147 Art. 90. Só vicia o ato a falsa causa, quando expressa como razão determinante ou sob forma de condição. (BRASIL. **Lei n. 3.071, de 1 de janeiro de 1916**. Código Civil dos Estados Unidos do Brasil. Diário Oficial da União. Rio de Janeiro, 5 jan. 1916. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l3071.htm. Acesso em 7 fev. 2022)

148 “Assim procedendo, o nosso direito procurou simplificar a solução das questões, instilando maior segurança nos negócios, e recusando que, a pretexto de investigar a causa, alguém se exacerbe na busca dos motivos. Neste particular, a redação dada ao atual art. 140 veio corrigir o antigo art. 90 do Código de 1916, substituindo-se o termo errôneo – “causa” – pelo correto, ao dizer que o falso motivo só vicia o ato se for expresso como sua razão determinante”. (PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil**, vol. I. 30. ed. Revista e atualizada por Maria Celina Bodin de Moraes. Rio de Janeiro: Forense, 2017, p. 412)

o combate às elisões fiscais abusivas, quando há, é fundamentado ou em normas judiciais antielisivas (*judicial anti-avoidance rules*) ou em normas legais antielisivas (*statutory anti-avoidance rules; General anti-avoidance rules - GAAR*)¹⁴⁹, sendo que a positivação da norma geral antielisiva prevalece em países que adotam o sistema romano-germânico.

Na Alemanha, o art. 42 do Código Tributário alemão¹⁵⁰ dispõe que se considera abusivo o ato do contribuinte quando for selecionada uma opção jurídica inadequada que, em comparação com uma opção adequada, conduza a vantagens fiscais não previstas por lei para o contribuinte ou terceiro, sendo que isso não se aplica quando o contribuinte apresentar provas de razões extra-tributárias para a opção selecionada e que sejam relevantes quando vistas de uma perspectiva global.¹⁵¹

Já o art. 64 L do Livro de Procedimentos Fiscais¹⁵² francês dispõe que a administração tem o direito de anular atos que constituam abuso de direito, seja por serem atos fictícios ou então, atos que se beneficiam de interpretações literais da lei ou de decisões que sejam contrárias aos objetivos visados por seus autores¹⁵³, sendo praticados com o único motivo de evadir ou reduzir a carga tributária que seria suportada se esses atos não fossem praticados, sendo importante observar que o contribuinte pode submeter a questão ao julgamento de um comitê de abuso de direito tributário, ou seja, um órgão especializado em julgar questões de abuso de direito.

Por sua vez, “visando superar os problemas com aplicação do conceito de fraude à

149 “O combate à elisão se fez através de normas antielisivas (*anti-avoidance rules*), que seguiram dois caminhos principais: normas judiciais antielisivas (*judicial anti-avoidance rules*), resultantes das decisões do Judiciário, sistema que prevalece nos Estados Unidos e na Inglaterra; normas legais antielisivas (*statutory anti-avoidance rules; General anti-avoidance rules GAAR*) aprovadas pelo Parlamento, adotado no Canadá, Austrália e Suécia”. (TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013, p. 41)

150 “Section 42 [...] (2) An abuse shall be deemed to exist where an inappropriate legal option is selected which, in comparison with an appropriate option, leads to tax advantages unintended by law for the taxpayer or a third party. This shall not apply where the taxpayer provides evidence of non-tax reasons for the selected option which are relevant when viewed from an overall perspective”. (GERMANY. **Fiscal Code of Germany**. Federal Law Gazette I p. 2541. Disponível em: https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.html#p0404. Acesso em: 15 abr. 2022)

151 “O descabimento da forma jurídica tem em mira a redução de impostos através de esquivação a consequências fiscais mais onerosas ou realização delas favorecedora. Sendo impostos minimizados através de forma jurídica adequada, não existe nenhuma elusão tributária. A minimização de impostos admitida pela lei deve ser tolerada. Determinante para a delimitação da elusão tributária da esquivação tributária não censurável é a motivação extrafiscal da forma, que também pode ter caráter não-econômico [...] Quem entretanto não pode convincentemente explicar que teria escolhido a forma ainda sem consideração pelas consequências fiscais, comporta-se dentro da esfera de aplicação do § 42 AO”. (LANG, Joachim; TYPKE, Klaus. **Direito tributário**. Tradução da 18. ed. alemã: Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008, p. 336-337)

152 “Art. L. 64 Afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles. En cas de désaccord sur les rectifications notifiées sur le fondement du présent article, le litige est soumis, à la demande du contribuable, à l'avis du comité de l'abus de droit fiscal. L'administration peut également soumettre le litige à l'avis du comité. Les avis rendus font l'objet d'un rapport annuel qui est rendu public”. (FRANCE. **Livre des procédures fiscales**. Version en vigueur au 22 avril 2022. Disponível em: https://www.legifrance.gouv.fr/codes/texte_lc/LEGITEX-T000006069583?etatTexte=VIGUEUR. Acesso em: 22 abr. 2022)

153 “Segundo Goldsmith, na evasão fiscal a vontade do sujeito passivo é a de uma violação indireta da lei, não de uma violação direta. Isso revelaria um desígnio habilmente calculado, *‘comme une fraude au second degré’*, o que justificaria seu sancionamento de modo mais severo que o relativo à *‘fraude fiscale’*”. (PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **Elisão tributária e função administrativa**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 119)

lei em matéria tributária na Espanha, foi então editada uma nova norma com o objetivo de ser um instrumento efetivo de luta contra sofisticadas fraudes tributárias¹⁵⁴, trata-se do art. 15 da Lei n. 58, de 2003¹⁵⁵, o qual dispõe que a administração tributária espanhola pode declarar o conflito na aplicação da norma tributária, desde que previamente autorizada por uma comissão consultiva específica para esse fim, quando se evite total ou parcialmente a realização do fato gerador ou se reduza a base ou a obrigação tributária mediante atos ou negócios nos quais ocorram as seguintes circunstâncias: que individualmente ou em conjunto, os atos sejam notoriamente artificiosos ou impróprios para a consecução do resultado obtido; e que dos atos não resultem efeitos jurídicos ou econômicos relevantes, distintos da economia fiscal e dos efeitos que se teria obtido com os atos ou negócios usuais ou próprios.¹⁵⁶

Em Portugal, o art. 38 da Lei Geral Tributária¹⁵⁷ dispõe que as construções ou séries de construções que, tendo sido realizadas com a finalidade principal ou uma das finalidades principais de obter uma vantagem fiscal que frustre o objeto ou a finalidade do direito fiscal aplicável, sejam realizadas com abuso das formas jurídicas ou não sejam consideradas genuínas na medida em que não sejam realizadas por razões econômicas válidas, são desconsideradas para efeitos tributários¹⁵⁸, efetuando-se a tributação de acordo com as

154 *“En la sección 3.a, relativa a la ‘interpretación, calificación e integración de las normas tributarias’, se incorpora el precepto que regula la calificación de las obligaciones tributarias y se revisa en profundidad la regulación del fraude de ley que se sustituye por la nueva figura del ‘conflicto en la aplicación de la norma tributaria’, que pretende configurarse como un instrumento efectivo de lucha contra el fraude sofisticado, con superación de los tradicionales problemas de aplicación que ha presentado el fraude de ley en materia tributaria”.* (ESPAÑA. Exposición de motivos. **Ley 58/2003, de 17 de diciembre**, General Tributaria. BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003. Disponível em: <https://www.boe.es/eli/es/l/2003/12/17/58/con>. Acesso em: 22 abr. 2022)

155 *“Artículo 15. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria. 1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:*

a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido. b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios. 2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora”. (ESPAÑA. Op.cit.)

156 *“Embora à primeira vista o novo conceito possa parecer completamente diferente da antiga definição legal de fraude à lei, comenta-se que essa mudança, na verdade, preza tudo o que já foi conquistado pela doutrina da fraude à lei até hoje na Espanha, traduzindo muito mais uma evolução da própria figura da fraude à lei, ora denominada ‘conflito na aplicação da norma tributária’”.* (YAMASHITA, Douglas. **Elisão evasão de tributos: limites à luz do abuso do direito e da fraude à lei**. São Paulo: Lex, 2005, p. 285)

157 *“Artigo 38.º Ineficácia de actos e negócios jurídicos [...] 2 - As construções ou séries de construções que, tendo sido realizadas com a finalidade principal ou uma das finalidades principais de obter uma vantagem fiscal que frustre o objeto ou a finalidade do direito fiscal aplicável, sejam realizadas com abuso das formas jurídicas ou não sejam consideradas genuínas, tendo em conta todos os factos e circunstâncias relevantes, são desconsideradas para efeitos tributários, efetuando-se a tributação de acordo com as normas aplicáveis aos negócios ou atos que correspondam à substância ou realidade económica e não se produzindo as vantagens fiscais pretendidas. 3 - Para efeitos do número anterior considera-se que: a) Uma construção ou série de construções não é genuína na medida em que não seja realizada por razões económicas válidas que refleitam a substância económica; b) Uma construção pode ser constituída por mais do que uma etapa ou parte”.* (PORTUGAL. **Decreto-Lei n. 398, de 17 de dezembro de 1998**. Aprova a lei geral tributária que enuncia e define os princípios gerais que regem o direito fiscal português e os poderes da administração tributária e garantias dos contribuintes. DR n. 290/98 Série I-A. Disponível em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/igt/Pages/igt-dl.aspx. Acesso em: 10 maio 2022)

158 *“Art. 63.º Aplicação de disposição antiabuso [...] 7 - A aplicação da disposição antiabuso referida no n.º 1 é prévia e*

normas aplicáveis aos negócios ou atos que correspondam à substância ou realidade econômica e não se produzindo as vantagens fiscais pretendidas.

Note-se que no ordenamento jurídico português também há norma de direito privado contra o abuso de direito, qual seja, o art. 334 do Código Civil português¹⁵⁹, que foi fonte inspiradora para o art. 187 do Código Civil brasileiro (CC/2002)¹⁶⁰, mas, nem por isso, o legislador português deixou de disciplinar, em norma tributária, o abuso de direito para fins estritamente tributários, observando as especificidades do combate à elisão abusiva. Essa questão é importante, porque no Brasil, como já visto, com a frustração da tentativa de disciplinar o parágrafo único do art. 116 do CTN, a autoridade lançadora começou a deduzir critério antielísivo diretamente do art. 187 do CC/2002.

Por sua vez, na Itália, o art. 7º do Decreto Legislativo n. 358/97¹⁶¹, expressamente, prevê que não são oponíveis à administração tributária e, conseqüentemente, não são reconhecidos tributariamente os atos, os fatos e as transações, sem motivos econômicos válidos, dirigidos a contornar obrigações ou proibições previstas pelo sistema tributário e obter reduções ou restituições fiscais, de outra forma indevidas.

Note-se que, nas legislações estrangeiras acima abordadas, a elisão fiscal abusiva é relacionada a: abuso de forma; falta de propósito negocial; fraude à lei tributária; e até simulação - atos fictícios (na França). Ademais, vale ressaltar a preocupação de algumas dessas jurisdições em estabelecer um órgão ou autoridade diferente da autoridade lançadora para fazer o controle da abusividade, ainda que seja a autoridade máxima da

obrigatoriamente autorizada, após a audição prévia do contribuinte prevista no n.º 5, pelo dirigente máximo do serviço ou pelo funcionário em quem ele tiver delegado essa competência. (PORTUGAL. **Decreto-Lei n. 433**, de 26 de outubro de 1998. Aprova o código de procedimento e de processo tributário. DR n. 250/99 Série I. Disponível em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/cppt/Pages/cppt-dl.aspx. Acesso em: 10 maio 2022)

159 “Artigo 334 (Abuso do direito) É ilegítimo o exercício de um direito, quando o titular exceda manifestamente os limites impostos pela boa fé, pelos bons costumes ou pelo fim social ou econômico desse direito”. (PORTUGAL. **Decreto-Lei n. 47344**, de 25 de novembro de 1966. Aprova o Código Civil e regula a sua aplicação - Revoga, a partir da data da entrada em vigor do novo Código Civil, toda a legislação civil relativa às matérias que o mesmo abrange. Diário do Governo n. 274, de 25 nov. 1966 Série I. Disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-lei/1966-34509075>. Acesso em: 10 maio 2022)

160 «É de se ressaltar que o art. 334º do Código Civil português de 1966 é a fonte direta do art. 187 do Código Civil brasileiro. No entanto, aquele resultou do art. 281 do Código Civil grego, conforme chama a atenção Menezes Cordeiro. Todavia, o Código grego de 1946 foi elaborado por Maridakis, com ampla influência da codificação suíça (no que tange à questão da proibição do exercício do direito ultrapassar limites que lhe são impostos) e da doutrina alemã, sendo que esta teve decisiva importância na formação dos conceitos de bons costumes e boa-fé, nos termos referidos por Cristiano de Sousa Zanetti». (MIRAGEM, Bruno; BADIA, Ana Lúcia S. Repensando o abuso de direito: limites e interpretação. **Revista Internacional Consinter de Direito**, ano V, n. VIII. Disponível em: <https://revistaconsinter.com/revistas/ano-v-numero-viii/direito-privado/repensando-o-abuso-de-direito-limites-e-interpretacao/>. Acesso em: 5 abr. 2022)

161 “1. Dopo l’articolo 37 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, concernente il controllo delle dichiarazioni dei redditi, e’ inserito il seguente: “Art. 37-bis (Disposizioni antielusive). - 1. Sono inopponibili all’amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall’ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti. 2. L’amministrazione finanziaria disconosce i vantaggi tributari conseguiti mediante gli atti, i fatti e i negozi di cui al comma 1, applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all’amministrazione”. (ITALIA. **Decreto Legislativo n. 358**, de 8 de outubro de 1997. Riordino delle imposte sui redditi applicabili alle operazioni di cessione e conferimento di aziende, fusione, scissione e permuta di partecipazioni. Disponível em: <https://www.normattiva.it/atto/caricaDettaglioAtto?atto.dataPubblicazione-Gazzetta=1997-1024&atto.codiceRedazionale=097G0392&atto.articolo.numero=0&atto.articolo.sottoArticolo=1&atto.articolo.sottoArticolo1=10&qId=8d69823a-0e7b-4ee2-99d7c913414b083a&tabID=0.09125229821894698&title=lbl.dettaglioAtto>. Acesso em 15 abr. 2022)

administração tributária, como estabelece a legislação portuguesa.

No Brasil, conforme já visto, alguns julgados do CARF, com base em determinada linha doutrinária, deduzem do art. 187 do CC/2002, uma norma geral antielisiva, forçando uma interpretação segundo a qual excede os fins econômicos os atos do contribuinte que visem apenas a economia de tributos.

Ora, fica claro que a aplicação do art. 187 do CC/2002 na seara tributária depende de norma integradora que defina qual o critério que levaria a considerar que o contribuinte excedeu manifestamente os limites impostos pelo fim econômico ou social dos seus atos em matéria tributária. Sem isso, deixa-se a autoridade lançadora sem instrumentos para combater abusos nas reorganizações (empresariais, societárias ou associativas) ou efetuando lançamentos tributários baseados em princípios jurídicos.

É tão evidente a necessidade de uma norma geral antielisiva que venha trazer segurança jurídica e, assim, maior previsibilidade na atuação do Fisco que alguns entes subnacionais têm editado suas próprias normas para definir “falta de propósito negocial” e “abuso de forma”, bem como para autorizar suas autoridades tributárias a desconsiderarem atos que se enquadrem nessas figuras, por exemplo, disso cuida o art. 19¹⁶² da Lei n. 14.113, de 2006, do Município de São Paulo, como também, o art. 129¹⁶³ da Lei Complementar n. 285, de 2013, do Município de Palmas.¹⁶⁴

1.6 Decisões administrativas baseadas em princípios constitucionais

Nos Estados Unidos da América, a elisão fiscal abusiva é combatida por princípios construídos pela jurisprudência, sendo emblemático o caso *Gregory v. Helvering*¹⁶⁵, pelo qual foi levada, em 1935, à Suprema Corte americana, uma autuação em razão de a

162 “Art. 19. [...]§ 2º Para desconsiderar ato ou negócio jurídico simulado que visem a reduzir o valor do tributo, a evitar ou postergar seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de: I - falta de propósito negocial; ou II - abuso de forma. § 3º Considera-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato. § 4º Para o efeito do disposto no inciso II do § 2º, considera-se abuso de forma a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado. (MUNICÍPIO DE SÃO PAULO. **Lei n. 14.133, de 24 de janeiro de 2006.** Cria o Programa de Modernização da Administração Tributária. Diário Oficial da Cidade de São Paulo 25/01/2005, p. 3. Disponível em: <http://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/lei-14133-de-24-de-janeiro-de-2006>. Acesso em: 15 maio 2022)

163 “Art. 129. [...]§ 4º Para desenvolvimento da ação fiscal, o Auditor do Tesouro Municipal poderá desconsiderar ato ou negócio jurídico simulado que visem a reduzir o valor do tributo, a evitar ou postergar seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, levando em conta, para tanto, entre outras, a ocorrência de: I - falta de propósito negocial, assim considerado quando houver opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato; II - abuso de forma, indicada pela prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado”. (MUNICÍPIO DE PALMAS. **Lei Complementar n. 285, de 31 de outubro de 2013.** Institui o novo Código Tributário do Município de Palmas - TO e adota outras providências. Diário Oficial do Município de Palmas de 31 out 2013. Disponível em: <https://www.lefisc.com.br/regulamentos/ctmPalmas/contendo.asp>. Acesso em: 15 maio 2022.)

164 Ultrapassa os limites objetivos desta obra analisar a constitucionalidade dessas leis municipais que estabeleceram normas gerais antielisivas.

165 US SUPREME COURT. **Gregory v. Helvering**, 293 U.S. 465 (1935). Disponível em: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/293/465/>. Acesso em: 15 maio 2022.

administração tributária ter concluído que uma determinada reorganização societária não tinha substância e serviu para proporcionar uma economia tributária para a contribuinte (recorrente). Esse caso trouxe alguns elementos que, hoje, continuam sendo analisados nos planejamentos tributários, conforme a seguir abordado.

A *United Mortgage Corporation* (UMC) tinha a intenção de transferir 1000 ações da *Monitor Securities Corporation* (Monitor), para sua única acionista, Evelyn Gregory. Essa transferência tinha como única finalidade a economia tributária, pois a intenção era apenas diminuir a tributação sobre o ganho na alienação das 1000 ações da Monitor. Ocorre que, se a venda fosse feita pela UMC a tributação seria maior (incluído aí o que incidiria sobre os dividendos a serem pagos a Evelyn Gregory) do que se a venda fosse realizada por Evelyn Gregory.

As 1000 ações da Monitor (de titularidade da UMC) são transferidas para Averill (não está dito na decisão, mas possivelmente, houve uma cisão parcial da UMC - “*spin-off*”⁶⁶), sendo que a Averill emite as ações para Evelyn Gregory (que é a única sócia da UMC e, agora, também da Averill). Assim, constituiu-se uma nova companhia, Averill Corporation (Averill), para servir do que, hoje, denomina-se, sem qualquer rigor científico, de “empresa veículo”. Logo depois, a Averill é dissolvida e as 1000 ações da Monitor são transferidas para Evelyn Gregory e, no mesmo dia, ela realiza a venda das 1000 ações da Monitor Securities Corporation com o ganho de capital.

Nesse julgamento, a Suprema Corte americana desenvolveu duas teorias que se tornariam fundamentais no tratamento da elisão fiscal naquele país, quais sejam: a falta de propósito negocial (*the business purpose doctrine*) e a prevalência da substância sobre a forma (*the doctrine of substance over form*), pois, para o tribunal, não tinha a proteção da lei tributária uma operação sem objeto social ou empresarial - um mero artifício que se reveste da forma de uma reorganização societária como um disfarce para ocultar seu real caráter, e cujo único objetivo e realização era a consumação de um plano pré-concebido, não reorganizar um negócio ou qualquer parte de um negócio, mas para transferir uma parcela de ações corporativas para o sócio.

Ao longo do tempo, a jurisprudência estadunidense desenvolveu também a “*step-transaction theory*”, pela qual analisa-se o conjunto de etapas do negócio jurídico para definir o tratamento tributário aplicável, se as etapas forem interdependentes e dirigidas a um fim comum; e a “*assignment of income doctrine*”, segundo a qual a renda se considera do capital ou do trabalho que a produziu.¹⁶⁷

Se os princípios que informam o combate à elisão fiscal inoponível ao Fisco americano são construídos pela jurisprudência daquele país, a competência para que o Fisco americano requalifique os negócios jurídicos sem propósito negocial é dada por

166 “A corporate divestiture in which a division of a corporation becomes an independent company and stock of the new company is distributed to the corporation’s shareholders.” (GARNER, Bryan A. **Black’s law dictionary**. Saint Paul: West Group, 1999, p. 1.409)

167 Cf. PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **Elisão tributária e função administrativa**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 127.

norma legal¹⁶⁸, ou seja, pelo art. 482 do Código Tributário estadunidense.¹⁶⁹

Algumas dessas construções jurisprudenciais americanas, em especial as doutrinas do propósito negocial (*the business purpose doctrine*), são utilizadas como fundamentos em decisões do CARF, embora não exista, no Brasil, por exemplo, norma que autorize o Fisco a desconsiderar atos de contribuintes por falta de propósito negocial. Cabe lembrar que se o parágrafo único do art. 116 do CTN poderia ter essa função, já que proposto pelo Poder Executivo para combater os abusos de direito e de forma e a fraude à lei em matéria tributária, isso parece, hoje, superado, já que, conforme antes tratado, atualmente, esse dispositivo é tido como norma antissimulação.

Por sua vez, nem se diga que o critério da falta de propósito negocial esteja amadurecido na jurisprudência nacional, pois, em pesquisa pela expressão “falta de propósito negocial”, na página de busca por jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, obtém-se uma única decisão, qual seja, o Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial n. 1651219/SP¹⁷⁰. No entanto, o recurso sequer foi conhecido nessa parte, já que a autuação se baseou em norma antielisiva municipal, a qual foi considerada válida pelo acórdão recorrido, hipótese em que a jurisprudência do STJ não conhece do recurso especial, conforme sustentado pela relatora.

Além disso, à míngua de uma norma integradora que feche a norma aberta do art. 187 do CC/2002 para fins tributário, ou seja, na ausência de uma norma que disponha que a reorganização (empresarial, societária ou associativa) excede sua finalidade econômica se realizada com o único propósito de reduzir tributos, alguns julgados do CARF supriram tal lacuna com decisões baseadas em princípios jurídicos.

Nesse sentido, vale a transcrição do seguinte trecho da fundamentação do Acórdão 9101-004.817¹⁷¹, *in verbis*:

Percebe-se, portanto, que não há nada de ilegal ou inconstitucional na exigência de que determinado planejamento tributário tenha propósito negocial diverso da simples economia tributária. Pelo contrário, esta exigência guarda perfeita harmonia com os princípios constitucionais da função social

168 Cf. Roman Lanis e Grant Richardson, nos Estados Unidos da América, o *Tax Code (s. 482)* dá poderes ao *Internal Revenue Service* para requalificar a transação de uma forma que afete o resultado do imposto nos casos de transações sem propósito negocial. (LANIS, Roman; RICHARDSON, Grant. *Is Corporate Social Responsibility Performance Associated with Tax Avoidance?* 2014. *Journal of Business Ethics*, 127(2), 439–457. Disponível em: <https://doi.org/10.1007/S10551-014-2052-8>. Acesso em: 28 out. 2021)

169 “*In any case of two or more organizations, trades, or businesses (whether or not incorporated, whether or not organized in the United States, and whether or not affiliated) owned or controlled directly or indirectly by the same interests, the Secretary may distribute, apportion, or allocate gross income, deductions, credits, or allowances between or among such organizations, trades, or businesses, if he determines that such distribution, apportionment, or allocation is necessary in order to prevent evasion of taxes or clearly to reflect the income of any of such organizations, trades, or businesses*”. (ESTADOS UNIDOS. **Internal Revenue Code**. Disponível em: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/482>. Acesso em: 10 maio 2022)

170 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo interno em agravo no recurso especial n. 11651219**. Rel. Min. Assusete Magalhães. Brasília, DF, 26 abr. 2021. DJ 28 abr. 2021. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202000132645&dt_publicacao=28/04/2021. Acesso em: 12 maio 2022.

171 BRASIL. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. CSRF. 1ª Turma. **Acórdão n. 9101-004.817**. Sessão de 3 de março de 2020. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 22 abr. 2022.

da propriedade e da isonomia e com os princípios legalmente exigidos dos contratos, de probidade, boa-fé e função social destes instrumentos.

Ora, a julgadora de uma instância administrativa deduz dos princípios da função social da propriedade, da isonomia, probidade e da boa-fé uma norma antielisiva que sanciona o contribuinte que pratica atos lícitos antes do fato gerador com o único propósito de reduzir tributos, ou seja, cria-se um critério de inoponibilidade da elisão fiscal baseados em princípios que são citados como meros argumentos retóricos e sem apoio em uma jurisprudência consolidada.

Por sua vez, no já citado Acórdão n. 1402-002.295¹⁷², o relator, com apoio em determinada corrente doutrinária¹⁷³, sustenta expressamente a aplicação direta do princípio da capacidade contributiva pelo julgador administrativo para combater elisão fiscal abusiva, conforme o seguinte excerto da referida decisão:

Salienta ainda o doutrinador que a capacidade contributiva é uma norma programática “possuindo caráter positivo em todos os momentos da atividade de concreção dos preceitos constitucionais: legislação, execução e jurisdição. É a afirmação de que a eficácia jurídica alcança os intérpretes e aplicadores do Direito e não apenas o legislador”. Acrescenta ainda que se trata de instrumentos de controle do abuso de direito, fraude à lei e outras patologias dos negócios jurídicos, uma vez que negariam a eficácia de regramentos constitucionais.

Ou seja, o princípio da capacidade contributiva no seu caráter positivo, conforme defendido apenas por determinada corrente doutrinária, autorizaria o julgador administrativo a desconsiderar, para fins tributários, atos lícitos praticados antes do fato gerador, quando ele entendesse que tais atos estariam a negar a eficácia de regramentos constitucionais.

Já no Acórdão n. 1302-002.622¹⁷⁴, o relator expressamente se manifestou contra o formalismo jurídico, quando sustentou o seguinte:

O coro dos que defendem a necessidade de regulamentação específica da norma antielisiva contida no parágrafo único do art. 116 do CTN, como forma de evitar sua aplicação é, **me parece, o derradeiro grito da doutrina “normativista e conceptualista”** (no dizer de Lobo Torres) e **“formalista e reacionária” (digo eu)** contra a evolução social do direito tributário brasileiro, tentando evitar que as leis que regem as relações civis e vedam o abuso de direito ou de forma ou a fraude a lei alcancem o direito público, **em detrimento do interesse de toda a sociedade**, o tão decantado e muitas vezes escanteado “interesse público”.

Repilo, desde já, o surrado argumento de que tais normas atentam contra a **segurança jurídica**. **Ora, a segurança jurídica se alcança mediante a aplicação reiterada da norma, sempre submetida aos princípios gerais**

172 BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 1ª Seção de Julgamento. 4ª Câmara. 2ª Turma Ordinária. **Acórdão n. 1402002.295**. Sessão de 13 setembro 2016. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 10 abr. 2022.

173 O relator informa que se apoiou na doutrina de Marco Aurélio Greco. (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária**. São Paulo: Dialética, 1988, p. 231)

174 BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 1ª Seção de Julgamento. 3ª Câmara. 2ª Turma Ordinária. **Acórdão n. 1302002.622**. Sessão de 13 março 2018. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 10 abr. 2022.

do direito, ao devido processo legal, consubstanciado nos princípios do contraditório e da ampla defesa e, ainda, ao controle de legalidade dos atos administrativos pelo Poder Judiciário. [grifo nosso]

O relator considera ultrapassada a doutrina que se pauta em regras e em conceitos, a qual denominou de formalista e reacionária, como se a aplicação do direito calcada em princípios fosse a garantia de justiça e de evolução social. Ora, isso não é exatamente verdade¹⁷⁵, pois basta lembrar os valores visados pela Lei de Adaptação Tributária alemã de 1934, ao dispor que, “na interpretação da lei, se havia de considerar a visão do nacional-socialismo e a opinião do povo”.¹⁷⁶

Além disso, o relator dá especial relevo ao processo, como meio de se alcançar a segurança jurídica nas relações tributárias, inclusive deixando claro a importância do Poder Judiciário na construção da solução que está ali posta para aquele tribunal administrativo resolver. Registre-se que a questão da segurança jurídica nas relações tributárias será abordada mais a frente neste capítulo.

Já no retro citado Acórdão n. 1102-001.029¹⁷⁷, o relator afirma que: “o abuso de direito parte de pressupostos que me parecem insuperáveis diante da concepção filosófica que adoto para a teorização dos conflitos normativos”. Essa é outra característica dessas decisões do CARF fundamentadas em princípios constitucionais e de direito privado, qual seja, elas se fundamentam em argumentações que misturam Direito e moral e, nesse caso, o relator fala em sua concepção filosófica.

Vale também citar o já abordado Acórdão n. 1201001.136¹⁷⁸ (caso MMX), no qual o relator afirmou que “a nova ordem constitucional conferiu grande importância a valores morais, tais como a boa-fé e a função social do contrato, repudiando, por conseguinte a adoção de práticas abusivas perpetradas seja pelo Estado seja pelos particulares”.

Em suma, esses julgados administrativos se caracterizam: pela afirmação da

175 “Em segundo lugar, porque uma opção mais acentuada por princípios ou regras, por uma argumentação primariamente substantiva ou formal, não tem nenhuma relação com o binômio “democracia/autocracia ou “constitucionalismo/autoritarismo”. Especialmente quando vinculamos os princípios a modelos axio- lógicos, teleológicos ou morais. A experiência histórica é contundente a esse respeito. Durante o nacional-socialismo, foram precisamente os juristas que proclamaram a importância de princípios orientados por valores e teleologias, especialmente nos termos da tradição hegeliana, que pontificaram nas cátedras. Autores ditos “formalistas”, os quais Hauke Brunkhorst relacionou sugestivamente ao “positivismo jurídico democrático”, destacando-se Hans Kelsen, foram banidos de suas cátedras ou não tiveram acesso ao espaço acadêmico. Evidentemente, para o “Führer”, um modelo com ênfase em regras constitucionais e legais seria praticamente desastroso”. (NEVES, Marcelo. **Entre Hidra e Hércules: princípios e regras constitucionais como diferença paradoxal do sistema jurídico**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2013, p. 172-173)

176 “A chamada Lei de Adaptação Tributária (SteuerAnpassungsGesetz), de 1934, tantas vezes citada pelo autor deste opúsculo, estabeleceu em seu § 1 regras de interpretação, reproduzindo o conteúdo do § 4 do Código de 1919, com o acréscimo de que, na interpretação da lei, se havia de considerar a visão do nacional-socialismo e a opinião do povo, valendo o critério de todo o parágrafo também para a apreciação dos fatos geradores. (MACHADO, Brandão. *In* HARTZ, Wilhelm. **Interpretação da lei tributária**. Prefácio do Tradutor. Tradução, prefácio e notas de Brandão Machado. São Paulo: Resenha Tributária, 1993, p. 13-14)

177 BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 1ª Seção de Julgamento. 1ª Câmara. 2ª Turma Ordinária. **Acórdão n. 1102-001.029**. Sessão de 11 março 2014. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 10 abr. 2022.

178 BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 1ª Seção de Julgamento. 2ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. **Acórdão n. 1201001.136**. Sessão de 26 nov. 2014. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 22 abr. 2022

força normativa dos princípios e de sua *prevalência* no processo de aplicação do Direito; pela repulsa ao formalismo jurídico; e pelo uso de argumento de ordem moral¹⁷⁹. Ocorre, porém, que, ainda que se verifique a adoção desse novo paradigma em algumas decisões judiciais, é muito questionável a sua adoção na instância administrativa de julgamento, principalmente, em matéria tributária.

Na doutrina tributária, há mesmo quem defenda que a norma geral antielisiva seja fruto de um momento pós-positivista, em que seja normal o aumento da insegurança jurídica, porque, hoje, vive-se em uma sociedade de risco, em que ninguém tem direito a nada, já que o direito é cambiante. Assim, essa corrente doutrinária tão citada em julgamentos do CARF, sustenta que toda interpretação jurídica também é uma interpretação econômica.¹⁸⁰

Ou seja, para essa linha doutrinária, a observância da legalidade tributária está atrelada a realização da capacidade contributiva. Assim, justifica-se lançamentos tributários em que os fatos são requalificados pela Fiscalização, para deles retirar os efeitos econômico-tributários que a Autoridade lançadora entende que melhor represente a capacidade contributiva do particular, não importando a ausência de norma que lhe dê competência para tal, nem muito menos que não exista norma estabelecendo os critérios para considerar o planejamento inoponível ao Fisco.

Saliente-se, no entanto, que o CARF deveria fazer o mero controle de legalidade dos lançamentos tributários, tanto que o art. 26-A do Decreto no 70.235/72, veda seus julgadores fazerem qualquer juízo de constitucionalidade de lei¹⁸¹. Não obstante, como visto,

179 “O Direito brasileiro vem sofrendo mudanças profundas nas últimas duas décadas que podem ser relacionadas à emergência de um novo paradigma tanto na teoria jurídica quanto na prática dos tribunais, que tem sido designado como “neoconstitucionalismo”. Essas mudanças envolvem vários fenômenos diferentes, mas reciprocamente implicados, que podem ser assim sintetizados: (a) reconhecimento da força normativa dos princípios jurídicos e valorização da sua importância no processo de aplicação do Direito; (b) rejeição ao formalismo e recurso mais freqüente a métodos ou “estilos” mais abertos de raciocínio jurídico: ponderação, tópica, teorias da argumentação etc.; (c) constitucionalização do Direito, com a irradiação das normas e valores constitucionais, sobretudo os relacionados aos direitos fundamentais, para todos os ramos do ordenamento; (d) reaproximação entre o direito e a moral, com a penetração cada vez maior da filosofia nos debates jurídicos; e (e) judicialização da política e das relações sociais, com um significativo deslocamento de poder da esfera do Legislativo e do Executivo para o Poder Judiciário”. (SARMENTO, Daniel. O neoconstitucionalismo no Brasil: riscos e possibilidades. In LEITE, George Salomão e SARLET, Ingo Wolfgang (Org.). **Direitos Fundamentais e Estado Constitucional - Estudos em homenagem a J. J. Gomes Canotilho**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 9)

180 Cf. Ricardo Lobo Torres: “Agora, quanto se tenta superar, e as normas antielisivas são fruto de um momento de pós-positivismo, ou seja, de um momento de superação de posições positivistas, evidentemente é voltar ao positivismo. Aumenta a insegurança? Claro que aumenta. Mas estamos vivendo numa sociedade segura ou estamos vivendo numa sociedade de risco, em que ninguém tem segurança em relação a nada, porque o direito hoje é cambiante, o direito no tempo de globalização é um direito que vai se modificando, e a segurança tenta ser introduzida pelo direito, mas não há nenhuma garantia de segurança no futuro. [...] O problema é de posição teórica e de posição ideológica. [...] Toda interpretação jurídica é econômica. [...] Vanoni chegava a ponto de dizer: ‘não, o juiz faz analogia, o juiz cria a norma do caso concreto’. [...] Então ele dizia isso como Trotabas também dizia. Como Hitler depois e os juristas de Hitler disseram. ‘Os judeus são ricos, eles têm dinheiro, têm capacidade contributiva. Pouco importa que não haja lei, vai lá e toma o dinheiro deles’. Não é isso, não é uma situação econômica sem lei, é lei e mais economia”. (TORRES, Ricardo Lobo. A experiência da Alemanha. In: SEMINÁRIO INTERNACIONAL SOBRE ELISÃO FISCAL. 2002. Brasília. **Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal**, 2001. Brasília: ESAF, 2002, p. 194)

181 Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (BRASIL. **Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972**. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Brasília, Diário Oficial da União de 7 mar. 1972. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm. Acesso em 7 maio 2022)

o CARF passou a dar concretude a princípios constitucionais e a aplicar no campo tributário princípios de direito privado, sem qualquer respaldo em jurisprudência consolidada.

Assim, diferentemente do que sustentado pelo relator do Acórdão n. 1302-002.622, acima tratado, parece fundamental que, se for para haver combate à elisão fiscal abusiva, que seja editada norma geral antielisiva, que defina o critério ou critérios para se distinguir a elisão oponível da inoponível ao Fisco.

Embora, em todos os julgados acima abordados, as decisões foram fundamentadas em princípios, para sustentar as autuações, conclui-se que os mesmos óbices se impõem se for para defender a posição do contribuinte. Ou seja, seria também questionável que conselheiros do CARF passassem a concretizar princípios constitucionais ou de direito privado, para desconsiderar atos ou fatos desfavoráveis aos contribuintes e, assim, requalificar os fatos ocorridos de maneira a reduzir ou afastar a tributação, prevista na norma tributária.

1.7 A mudança de paradigma no CARF

Verifica-se uma reação, em julgados do CARF, principalmente a partir de 2019, contra lançamentos tributários calcados em princípios constitucionais ou de direito privado, principalmente, quando utilizados para justificar a aplicação de institutos alienígenas não positivados no Brasil, como, por exemplo, a doutrina do propósito negocial.

No Acórdão n. 1201-005.383¹⁸², o relator sustenta que, na ausência de uma norma que discipline a desconstituição de negócio jurídicos válidos, a administração tributária não pode se valer de “critérios gerais, claramente subjetivos, para atribuir a pecha de planejamento tributário ‘abusivo’ ao exercício regular de direitos de cunho empresarial e societário”.

Além disso, para o relator, é um equívoco “pressupor que, sendo fundamental o dever do contribuinte de pagar tributo, deve o mesmo organizar seus negócios de forma a sujeitar-se à opção tributária mais onerosa”. Assim sendo, o relator conclui que “não há dever fundamental de pagar ilegalmente tributo, tanto quanto inexistente dever fundamental do contribuinte de sujeitar-se a excessos ou a qualquer exigência que não esteja objetivamente parametrizada pela licitude”.

Vale tecer alguns comentários sobre essa questão trazida no acórdão acima citado - dever fundamental de pagar impostos¹⁸³, pois ela está presente em vários acórdãos do

182 BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 1ª Seção de Julgamento. 2ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. **Acórdão n. 1201-005.383**. Sessão de 21 outubro 2021. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 10 abr. 2022.

183 Esta expressão foi cunhada por José Casalta Nabais, de cuja obra, transcreve-se o seguinte excerto: “Com efeito, a defesa do eminente interesse constitucional, que é o chamado interesse fiscal - um interesse vital para a existência e manutenção da coletividade, já que da sua satisfação depende o funcionamento dos serviços públicos, não pode resvalar para o tradicional e bem conhecido ‘fiscalismo’ em que a ‘razão fiscal’ (uma específica manifestação da ‘razão de estado’) reduz a relação de imposto a uma mera relação de poder, que faça tábua rasa da sua natureza de dever fundamental e do caráter axiológico (e não meramente técnico) que o direito fiscal deve assumir”. (NABAIS, José

CARF, sob a alegação de que os direitos fundamentais têm um custo, logo, o dever de contribuir com impostos para o seu custeio seria um “dever fundamental” do contribuinte.

Ora, ao se analisar a realidade constitucional tributária brasileira, chega-se a outra conclusão. Isso porque, se houvesse um dever fundamental de pagar impostos por ser a sua arrecadação vital para a efetivação de direitos fundamentais, por óbvio, haveria também um dever constitucional de instituir todos os impostos previstos na CF/88, mormente quando verificado que muitos direitos fundamentais não são efetivados a contento por falta de recursos para saúde, educação, segurança, etc.¹⁸⁴

Se o imposto sobre grandes fortunas (IGF), embora previsto no art. 153, VII, da CF/88, nunca foi instituído no Brasil, estar-se-ia, então, diante de uma inconstitucionalidade por omissão¹⁸⁵? Não, a CF/88 não impõe a instituição dos impostos nela previstos, mesmo porque essa não é questão puramente jurídica, mas também de conveniência macroeconômica e política.¹⁸⁶

Com efeito, não há uma imposição constitucional para que todos os impostos sejam instituídos, como também não há o dever de fazer o imposto incidir sobre todas as hipóteses possíveis de incidência. Por exemplo, não há uma imposição constitucional que obrigue a lei ordinária a fazer o imposto sobre a renda incidir sobre todas as manifestações de renda, tanto que o legislador ordinário não fez incidir tal imposto sobre os lucros e dividendos recebidos por sócios.¹⁸⁷

Assim, tanto nessa questão da não-incidência do imposto de renda sobre dividendos, como da não-instituição do IGF, em ambos os casos, recursos que poderiam

Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. (Teses de doutoramento). Coimbra: Almedina, 2012, p. 497)

184 “No contexto de nosso país, onde o orçamento público é escasso e inúmeros direitos sociais não são efetivados a contento, é compreensível a judicialização que vem ocorrendo. [...] Assim, nas questões envolvendo saúde deve o Poder Judiciário pautar a sua atuação com base em dois critérios norteadores, quais sejam, o princípio da reserva do possível, e os critérios de repartição de competências prevista constitucionalmente e em leis ordinárias”. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo em recurso especial n. 1709005**. Rel. Min. Og Fernandes. Brasília, DF, 13 dez. 2021. DJ 15 dez. 2021. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/dj/documento/mediado/?tipo_documento=documento&componente=MON&sequencial=137462964&num_registro=202001303412&data=20211215. Acesso em: 12 maio 2022)

185 O Governador do Estado do Maranhão propôs ação direta de inconstitucionalidade por omissão, com o objetivo de instituir imposto de competência da União sobre grandes fortunas, mas o STF extinguiu o processo por ilegitimidade ativa *ad causam* e, posteriormente, negou provimento ao agravo regimental interposto, em razão da falta de demonstração da pertinência temática, já que não há previsão constitucional de repartição de receitas do IGF com os demais entes federados. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo regimental na ação direta de inconstitucionalidade por omissão n. 31**. Rel. Min. Alexandre de Moraes. Brasília, DF, 09 abr. 2018. DJ 16 abr. 2018. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=314118235&ext=.pdf>. Acesso em: 12 maio 2022)

186 Vale lembrar que o art. 11 da Lei Complementar n. 101, de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), dispõe que são requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação. Assim, a instituição ou não do imposto é apenas uma questão de finanças públicas, ou seja, de responsabilidade com os gastos públicos e com o endividamento do ente federado.

187 “Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.” (BRASIL. **Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995**. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Diário Oficial da União. Brasília-DF, 27 dez. 1995. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19249.htm. Acesso em 7 fev. 2022)

ser aplicados no atendimento a direitos fundamentais deixaram de ser arrecadados, sem que se caracterize qualquer inconstitucionalidade por omissão legislativa.

Ora, se não há uma imposição constitucional para que sejam instituídos todos os impostos e sobre todas as possíveis hipóteses de incidência, não há que se falar também que exista um dever constitucional de pagar impostos em razão da necessidade de custeio dos serviços públicos. Há sim um dever de pagar os impostos nos limites da lei que os institui, ou seja, um dever legal.

Logo, é um equívoco sustentar que a Administração tributária possa desconsiderar formas jurídicas lícitas, para atingir a plena capacidade contributiva do fiscalizado, pois a capacidade contributiva deve ser efetivada nos estritos limites da lei instituidora do tributo, o que significa que contribuintes com a mesma capacidade contributiva podem ser tributados diferentemente em razão das escolhas jurídicas (lícitas) feitas.

No Acórdão n. 1201-003.561¹⁸⁸, a relatora sustenta que “as normas gerais de controle de planejamentos tributários relacionadas às figuras do abuso de direito, abuso de forma, negócio jurídico indireto e inexistência de propósito negocial não tem amparo no Direito Tributário Brasileiro”. A relatora também afirma que não existe legislação que limite a capacidade do contribuinte de se auto-organizar e de gerir suas atividades com o menor ônus fiscal.

Noutras palavras, para a relatora, não existe norma geral antielisiva no Direito pátrio a permitir que se distinga atos lícitos, praticados antes do fato gerador, com o propósito de evitar ou retardar o fato gerador ou alterar os elementos constitutivos da obrigação tributária, pois todos são oponíveis ao Fisco.

No Acórdão n. 1302-004.193¹⁸⁹, tratou-se de uma acusação de planejamento fiscal abusivo, por falta de propósito negocial, que vale ser pormenorizada, para que se demonstre como a aplicação subjetiva de princípios jurídicos, para fundamentar a aplicação de institutos jurídicos alienígenas - não positivados no direito pátrio - pode ser fonte geradora de insegurança jurídica e de custos desnecessários para contribuintes e para o Estado.

A questão posta nesse julgado trata da constituição, pela Tam S/A, de uma controlada para gerir seu plano de fidelidade, a empresa Multiplus S.A., sendo que, para melhor esclarecer os fatos, vale pinçar os seguintes pontos do relatório:

- a. a Tam S.A. (contribuinte atuada) controlava a TAM Linhas Aéreas S.A. e essa tinha um programa de fidelidade;
- b. a Tam S.A. adquiriu 99,99% do capital social (no valor de R\$ 500,00, dividido em 500 quotas) de uma empresa então denominada Q.X.A S.P.E. Empreendimen-

188 BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 1ª Seção de Julgamento. 2ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. **Acórdão n. 1201-003.561**. Sessão de 22 janeiro 2020. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 10 abr. 2022.

189 BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 1ª Seção de Julgamento. 3ª Câmara. 2ª Turma Ordinária. **Acórdão n. 1302-004.193**. Sessão de 10 dezembro 2019. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 10 abr. 2022.

tos e Participações S.A. que, em seguida, passou a se chamar Multiplus S.A (Multiplus);

- c. a Multiplus passou a contemplar em seu objeto social “o desenvolvimento de direitos de resgate de prêmios no âmbito do programa de fidelização de clientes”;
- d. em 15/01/2009, houve o desdobramento de cada uma das ações componentes do capital social, de sorte que este capital passou a ser composto por 118.020.000 ações, sem modificação, todavia, do seu valor nominal total (R\$ 500,00);
- e. em 03/02/2009, a Assembleia Geral Extraordinária (AGE) da Multiplus delibera pela realização de oferta pública inicial (IPO¹⁹⁰) de ações e, para tanto fixou o preço em R\$ 16 reais e emitiu 39.340.000 novas ações, as quais foram integralizadas à vista e em moeda nacional, culminando com o aumento efetivo do capital de R\$ 500,00 para R\$ 629.440.500,00, representados por 157.360.000 ações ordinárias;
- f. logo depois, houve uma chamada suplementar e um lote adicional de ações (3.934.000), de mesma natureza das anteriores foi integralizadas pelo mesmo valor (R\$ 16,00), aumentando-se, assim, o capital do social para R\$ 692.348.500,00 (composto por 161.294.000 ações);
- g. ressalte-se que, embora o relator não informe como ficou o quadro societário após esses eventos, pode-se deduzir que, no mínimo, a Tam S.A. detinha 118.020.000 ações¹⁹¹ de um total de 161.294.000 ações, ou seja, 73% do capital social da Multiplus, o que significa um investimento no valor de R\$ 505.414.405,00¹⁹²;
- h. um ano após a IPO, a AGE da Multiplus deliberou pela redução do capital social, com devolução aos acionistas (dentre eles a Recorrente) da importância de R\$ 600.013.680,00 e, assim, o capital social passou a ser no valor nominal de R\$ 92.370.820,00.

Conforme relatado no acórdão em tela, a Fiscalização entendeu que a criação da Múltiplus serviu, tão-somente, para viabilizar a abertura de seu capital ao mercado e, por conseguinte, a captação de recursos que, a seu ver, foram repassados à TAM S/A (recorrente)

190 IPO é a sigla na língua inglesa para *initial public offering*, normalmente utilizada, mesmo aqui no Brasil, para se referir a oferta pública inicial de ações, ou seja, é uma oferta pública de ações de uma sociedade, pela qual são vendidas ao público em geral numa bolsa de valores pela primeira vez, tornando-se assim a sociedade uma companhia de capital aberto.

191 Note-se que o relatório informa que a Tam S.A. adquiriu 99,99% da Q.X.A.S.P.E. Empreendimentos e Participações S.A., sendo que 0,01% do capital era de titularidade de 5 pessoas físicas. Todavia, foram desconsideradas neste ponto essa participação de 0,01% e considerou-se que todas as 118.020.000 ações da Multiplus - existentes antes das novas emissões de ações - eram de titularidade da Tam S.A.

192 Cabe aqui esclarecer que, sendo a Multiplus uma controlada da Tam S.A., o investimento nela deveria ser contabilizado pelo método da equivalência patrimonial (MEP), assim, como depois da IPO, as suas 118.020.000 ações passaram a representar 73% do capital social da Multiplus, o valor do investimento registrado na sua contabilidade passou de R\$ 500 para R\$ 505.414.405 (73% do novo capital social da Multiplus, desprezando outras contas do patrimônio líquido, já que não há essa informação no acórdão). Esse acréscimo patrimonial de R\$ 500 para R\$ 505.414.405 é denominado de ganho por variação na porcentagem de participação na investida e não é tributado por força do art. 33, § 2º, do Decreto-lei n. 1.598, de 1977.

para custeio de suas próprias necessidades; como também que foi desnecessária a IPO, ante a falta de motivos econômicos no cenário posto à justificar a captação de recursos por parte da Multiplus, pois a sua atividade não demandava valores expressivos de caixa.

Ou seja, a Fiscalização sustentou que faltava propósito negocial na IPO e concluiu que a cadeia de atos praticados sempre objetivou a alienação de cerca de 27% das ações detidas pela recorrente na Multiplus, sem se proceder ao recolhimento dos tributos incidentes sobre o ganho de capital.

Vale esclarecer que o investimento da Tam S.A. na Multiplus era contabilizado no valor de R\$ 500, sendo que, depois da IPO, passou a ser contabilizado pelo montante de R\$ 505.414.405 (acréscimo patrimonial não tributável) e, posteriormente, foi devolvido R\$ 438.009.986,40 para a TAM S.A. (73% do total da redução de capital social da Multiplus), também sem qualquer tributação.¹⁹³

Note-se que, antes da IPO, a TAM S.A. era titular de 100% do capital social da Multiplus e, após o IPO, passou a deter apenas 73%. Assim, se a TAM tivesse alienado diretamente para terceiros 27% do capital social da Multiplus pelo preço que foi pago na IPO (R\$ 692.384.000,00), haveria um ganho de capital tributável pelo IRPJ e CSLL no valor de R\$ 692.383.500,00.¹⁹⁴

Assim, entendeu a Fiscalização que a IPO seguida, um ano após, por uma redução do capital da Multiplus foi um planejamento fiscal abusivo, caracterizado pela falta de propósito negocial da IPO, com o objetivo de elidir a tributação do ganho de capital.

O relator, então, contesta o lançamento tributário, pois entende que todos os eventos societários noticiados no processo detêm validade formal e que não houve nenhuma tentativa, de ocultar os elementos conformadores da norma de incidência das exações Além disso, afirma que o problema reside na acusação de falta de propósito negocial: da IPO, da chamada suplementar que a sucedeu, e da devolução do capital (parcial) realizada um ano após a IPO, porém sustenta que “não se pode utilizar de códigos linguísticos estranhos ao sistema jurídico para qualificar fatos e, assim, para lhes emprestar, a partir de premissas meta-jurídicas, efeitos normativos”.

O relator questiona se é possível ao aplicador da lei fixar o que seria, razoavelmente, aceito como intento negocial, para depois afirmar que “a pretensão de “regrar” a administração das empresas [...] não só é *descabida*, como *culmina com preconceitos*, e conclusões, que não guardam qualquer relação com a atividade fiscalizadora ou judicante”.

Ora, tratou-se, no presente caso, de uma escolha jurídica lícita ou de uma fraude

193 Na nota de rodapé nº 162, foi explicado porque não foi tributado o acréscimo patrimonial (de R\$ 500 para R\$ 505.414.405) obtido pela Tam S.A., decorrente da avaliação do investimento na Multiplus pelo MEP. Sendo o valor contábil do investimento na Multiplus no montante de R\$ 505.414.405 (valor deduzido a partir dos dados fornecidos no acórdão), uma devolução de capital até esse montante não geraria ganho de capital tributado. No entanto, embora não informado no acórdão, pode-se concluir que foi devolvido para a Tam S.A. capital social da Multiplus no valor de R\$ 438.009.986,40 (73% do total da redução de capital social da Multiplus), sendo que, não houve qualquer ganho de capital tributável nessa devolução de capital, já que devolvido a valor contábil.

194 Diferença entre o valor da venda R\$ 692.384.000,00 e o valor contábil do investimento (R\$ 500,00).

à lei? Pode o Fisco, à luz do direito posto, questionar o propósito negocial da IPO da Multiplus? O contribuinte diante de dois caminhos jurídicos lícitos, pode escolher o menos oneroso tributariamente? Deveria a Administração tributária, desconsiderar a IPO, para atingir a capacidade contributiva efetiva da Tam S.A.?

Note-se que esse julgado descreve uma situação limite da elisão fiscal eficaz e as respostas a tais questões, nos julgamentos do CARF, dependem muito de como os julgadores se posicionam sobre o formalismo positivista¹⁹⁵. No entanto, a questão é saber se um tribunal administrativo tem legitimidade para dar concretude, em matéria tributária, a princípios constitucionais ou de direito privado, sem qualquer amparo na jurisprudência.¹⁹⁶

Decerto que essa questão deve ser analisada com cautela, devido as particularidades do fenômeno tributário, pois temas controvertidos de direito tributário raramente nascem nos processos judiciais, sem antes terem sido, explícita ou implicitamente, provocados pela autoridade administrativa no lançamento tributário e, quase sempre, discutidos no processo administrativo. Assim, por exemplo, como os tribunais poderiam se debruçar sobre a aplicação ou não do art. 187 do CC/2002 para justificar a desconsideração de atos sem propósito negocial, se a autoridade lançadora nunca desconsiderar qualquer ato do contribuinte com base nesse fundamento?

Por outro lado, diferentemente do que alegado pelo relator do Acórdão n. 1302-002.622¹⁹⁷, a segurança jurídica nas relações tributárias não pode decorrer apenas de uma atuação *a posteriori* das instâncias julgadoras (sejam administrativas ou judiciais), pois há que se ter “um ideal de estabilidade, confiabilidade, previsibilidade e mensurabilidade na atuação do Poder Público”¹⁹⁸, desde o lançamento tributário. Essa questão foi apontada no Acórdão n. 1302001.108¹⁹⁹, no seguinte trecho:

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 não positivados como, por exemplo, “falta de propósito negocial”, que não passa de uma construção jurisprudencial

195 “Posições teóricas atuais como a jurisprudências dos valores e o pós-positivismo aceitam o planejamento fiscal como forma de economizar imposto, desde que não haja abuso de direito; só a elisão abusiva ou o planejamento inconsistente se tornam ilícitos; autores estrangeiros como Tipke/Lang [...]”. (TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013, p. 9)

196 “E esta nova racionalidade se espalha para diversos ramos do Direito. No Direito Civil, Penal, Administrativo, por exemplo, cada vez mais a doutrina emprega normas e valores constitucionais para reler os institutos tradicionais, colorindo-os com novas tintas. E trata-se não apenas de aplicar diretamente as normas constitucionais especificamente voltadas para cada uma destas áreas, como também de projetar sobre estes campos a influência dos direitos fundamentais e dos princípios mais gerais do nosso constitucionalismo, muitas vezes superando antigos dogmas e definindo novos paradigmas”. (SARMENTO, Daniel. O neoconstitucionalismo no Brasil: riscos e possibilidades. *In* LEITE, George Salomão e SARLET, Ingo Wolfgang (Org.). **Direitos Fundamentais e Estado Constitucional - Estudos em homenagem a J. J. Gomes Canotilho**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 27)

197 Este acórdão foi objeto de comentários no subitem 1.6. desta obra.

198 “Na perspectiva da espécie normativa que a exterioriza, a segurança jurídica. (ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**: de acordo com a Emenda Constitucional n. 51, de 14.02.2006. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 303)

199 BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 1ª Seção de Julgamento. 3ª Câmara. 2ª Turma Ordinária. **Acórdão n. 1302001.108**. Sessão de 11 junho 2013. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincom/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 10 abr. 2022.

alienígena sem respaldo no ordenamento jurídico pátrio.

Essa insegurança jurídica, gerada por decisões baseadas em conceitos vagos, poderia ser, em grande medida, evitada, se a legislação tributária dispusesse expressamente e objetivamente sobre os critérios de distinção entre a elisão fiscal eficaz e a ineficaz (não oponível ao Fisco), assim como já disposto na legislação tributária de outros países também submetidos ao sistema jurídico romano-germânico. Isso traria segurança jurídica nas relações tributária, garantindo determinabilidade tanto para a norma tributária como para suas consequências jurídicas²⁰⁰, ou seja, com a existência de uma norma que defina os critérios legais antielisivos que permitam distinguir as elisões fiscais inoponíveis ao Fisco.

1.8 Limites da elisão fiscal eficaz

Em razão de tudo antes exposto, resta, claro, que o vetusto conceito de elisão fiscal - ato lícito anterior ao fato gerador, praticado com o objetivo de evitá-lo ou postergá-lo, ou ainda, de alterar os elementos constitutivos da obrigação tributária - continua válido, já que, até hoje, não foram estabelecidos, em lei, critérios antielisivos.

Em alguns julgamentos do CARF, tentou-se deduzir critérios antielisivos de princípios jurídicos, como, por exemplo, do art. 187 do CC/2002, o que resultou em decisões frágeis, pois sem amparo legal para sustentar que a economia lícita de tributos não é função do administrador da empresa e que, diante de dois caminhos lícitos, haveria de escolher aquele que fosse tributariamente mais oneroso. Além disso, essas decisões são contestadas em outros julgados do próprio CARF.

Da mesma forma, restaram frágeis os julgados do CARF que procuraram sustentar que tais critérios antielisivos poderiam ser deduzidos de uma concretização de princípios constitucionais, tais como os princípios da solidariedade e da capacidade contributiva, pois baseados apenas em determinadas correntes doutrinárias e sem amparo de uma jurisprudência consolidada sobre a matéria.

Constatou-se, também, que alguns países que adotam o sistema jurídico romano-germânico disciplinaram, em lei, os critérios antielisivos, ao contrário da experiência brasileira que, conforme visto em alguns julgados, a administração tributária passou a deduzir critérios antielisivos de princípios constitucionais ou de direito privado.

Por sua vez, a análise da legislação portuguesa foi bem emblemática, pois, a norma de direito privado contra o abuso de direito estatuída no art. 334 do Código Civil português inspirou o art. 187 do Código Civil brasileiro (CC/2002), mas, nem por isso, o legislador português deixou de disciplinar, em norma tributária, o abuso de direito para fins estritamente tributários, observando as especificidades do combate à elisão abusiva e,

200 “Também o princípio da segurança jurídica, que é uma emanção do princípio do Estado de Direito, exige certeza legal. Afinal, a divisão de poderes sempre pode ser afetada, quanto mais indeterminada for a lei, tanto mais espaço abrirá ao Executivo e ao Judiciário. A exigência da determinabilidade vige tanto para o tipo quanto para as consequências jurídicas”[sic]. (LANG, Joachim; TYPKE, Klaus. **Direito tributário**. Tradução da 18. ed. alemã: Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008, p. 245)

assim, garantindo maior segurança jurídica ao seu contribuinte.

Verificou-se, também, que, tanto na apreciação dos arts. 13 e 14 da MPv 66/2002 como do art. 7º da MPv 685/15, o Congresso Nacional não foi receptivo à ideia de um critério legal antielisivo. Além disso, até hoje, nem o Congresso Nacional nem o Poder Executivo tomaram novas iniciativas para regulamentar o parágrafo único do art. 116 do CTN ou mesmo para alterá-lo, de forma que ele pudesse atender ao fim visado originariamente, qual seja, para que ele se constituísse em instrumento eficaz para o combate aos planejamentos tributários praticados com abuso de forma ou de direito.

Na falta de uma norma que discipline os critérios antielisivos, a sorte de qualquer autuação fiscal que envolva acusação de planejamento tributário abusivo dependerá, hoje, de como as autoridades administrativas (lançadora e julgadora) se posicionam sobre a aplicação de critérios antielisivos não positivados, o que é causa de insegurança jurídica nas relações tributárias, pela falta de previsibilidade e estabilidade na atuação da administração tributária.

Por essas razões, conclui-se que seria importante que a legislação tributária brasileira definisse os critérios antielisivos, como fizeram as legislações tributárias alemã, francesa, portuguesa, espanhola e italiana.

Todavia, enquanto não houver norma legal que exija uma causa extra-tributária para que a elisão fiscal seja eficaz, é lícita a reorganização (empresarial, societária ou associativa) realizada com o único objetivo de reduzir carga tributária, pois não há, hoje, norma legal nem jurisprudência consolidada que dê amparo à administração tributária para deduzir um critério antielisivo de princípios constitucionais ou de direito privado.

Dessa forma, responde-se parcialmente, o problema investigado neste livro, ao se concluir que a falta de uma causa extra-tributária, por si só, não torna ilícita a reorganização (empresarial, societária ou associativa) consubstanciada em atos lícitos.

FUNÇÃO SOCIAL DA EMPRESA (FSE)

A Lei n. 6.404/76, dispõe, no parágrafo único do art. 116, que o controlador deve usar o poder com o fim de fazer a companhia realizar o seu objeto e cumprir sua função social; já o art. 154 preceitua que o administrador da companhia, ao exercer as suas atribuições, deve observar a função social da empresa.¹

De tais dispositivos legais aflora imediatamente uma questão, qual seja, para o cumprimento da função social da empresa basta que se cumpra a lei em sentido formal, ou, para isso, há que se ir além dos deveres legais? Note-se que essa questão é fundamental para o deslinde do problema a que se propõe responder nesta obra, ou seja, verificar se basta que seja lícita a reorganização (empresarial, societária ou associativa) sem causa extra-tributária, para que se possa concluir que ela não ofende o princípio da função social da empresa.

Com o fito de desvendar o conteúdo e alcance do princípio da função social da empresa (FSE) e a sua relação com planejamentos tributários, investigar-se-á, inicialmente, a origem do princípio da função social de direitos. Posteriormente, serão analisadas as posições da doutrina societária sobre a FSE e como as jurisprudências do STJ e do STF vêm concretizando a FSE, especialmente, em matérias tributárias.

Saliente-se ainda que qualquer investigação que se tente fazer sobre a relação entre a FSE e planejamentos tributários deverá buscar apoio em textos estrangeiros, já que muito pouco foi produzido no Brasil sobre o tema². Nesse sentido, será necessário analisar institutos correlatos com a FSE, tais como, a *corporate social responsibility* (CSR) e a agenda *environmental, social and governance* (Agenda ESG), procurando verificar como tais institutos se relacionam com o planejamento tributário.

2.1 Origem da função social de direitos

O ordenamento jurídico brasileiro condiciona, por meio de normas abertas - carecedoras de concretização, o exercício de determinados direitos à observância da sua função social. Salvo em relação à função social da propriedade (urbana e rural), em que

1 Além dos arts. 116 e 154 da Lei 6.404/76, o art. 47 da Lei 11.101/05 trata também da função social da empresa, ao dispor que a recuperação judicial de empresas tem por finalidade "permitir a manutenção da fonte produtora, do emprego dos trabalhadores e dos interesses dos credores, promovendo, assim, a preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica". Nesta obra, porém, o foco da investigação se concentra sobre a função social da empresa disciplinada nos arts. 116 e 154 da Lei n. 6.404/76.

2 Em pesquisa realizada com o propósito de encontrar livros de autores brasileiros que relacionasse planejamento tributário com função social da empresa, identificamos o livro de autoria de Kleber Gil Zeca (*in* ZECA, Kleber Gil. **O planejamento tributário e a função social da empresa e dos contratos**: uma análise à luz da jurisprudência do CARF. Belo Horizonte: Dialética, 2021). Nesse livro, o autor pondera valores relacionados a função social da empresa e a função social do tributo, para sustentar que é um direito do contribuinte buscar pagar menos imposto utilizando-se da elisão fiscal, mas que, por outro lado, o Estado deve garantir que os contribuintes paguem os impostos de forma isonômica e dentro de suas capacidades contributivas, combatendo a evasão fiscal. Alfim sustenta que a função social da empresa e dos contratos em relação à elisão fiscal implica que os atos e negócios jurídicos que compõem o planejamento tributário devem atender à boa-fé e probidade concernentes à não dissimular a ocorrência do fato gerador ou a natureza dos elementos da obrigação por meio de atos ilícitos, tais como, abuso de forma, de direito, fraude à lei ou simulação.

os arts. 182 e 186 da Constituição Federal de 1988 (CF/88) dão alguma concretude a tal princípio, em todas as outras normas que tratam da função social de direitos ainda persiste uma indeterminação de conteúdo e alcance.

A CF/88 dispõe sobre a função social de direitos em sete dispositivos diferentes, quais sejam:

- a. no art. 5º, XXIII, quando dispõe que “a propriedade atenderá a sua função social”;
- b. no art. 170, III, que preceitua que a ordem econômica observará a função social da propriedade;
- c. no art. 173, § 1º, I, o qual determina que o estatuto da empresa pública e da sociedade de economia mista deverá dispor sobre a função social delas;
- d. no § 2º do art. 182, quando preceitua que “a propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor”;
- e. no art. 184, quando dispõe que será desapropriado o imóvel rural que não estiver cumprindo sua função social;
- f. no parágrafo único do art. 185, ao dispor que a lei fixará normas para o cumprimento dos requisitos relativos à função social da propriedade rural produtiva; e
- g. no art. 186, no qual estão enumerados os requisitos a serem observados para que se considere cumprida a função social da propriedade rural.

Um ano antes da publicação da Lei n. 6.404/76, o Projeto de Lei n. 634, de 1975³ (PL 634/75), que tramitou por vinte e sete anos até o Congresso Nacional decretar a Lei n. 10.406, de 2002 (CC/2002), já dispunha, no seu art. 420, que “a liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato”. Em 2002, a norma do art. 420 do PL 634/75 foi mantida no art. 421 do CC/2002. Posteriormente, a Lei n. 13.874⁴, de 2019 (Lei n. 13.874/19), alterou o art. 421 do CC/2002, o qual passou a ter a seguinte redação: “A liberdade contratual será exercida nos limites da função social do contrato”.

Saliente-se que, ainda no CC/2002, o parágrafo único do art. 2035 dispõe que “nenhuma convenção prevalecerá se contrariar preceitos de ordem pública, tais como os estabelecidos por este Código para assegurar a função social da propriedade e dos contratos”.

3 BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei n. 634, de 13 de junho de 1975**. Código Civil. Diário do Congresso Nacional, Seção I, p. 2-104. Disponível em: http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD13JUN1975SUP_B.pdf#page=1. Acesso em: 21 ago. 2022.

4 BRASIL. **Lei n. 13.874, de 20 de setembro de 2019**. Institui a Declaração de Direitos de Liberdade Econômica; estabelece garantias de livre mercado; altera as Leis nos 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), 6.404, de 15 de dezembro de 1976, 11.598, de 3 de dezembro de 2007, 12.682, de 9 de julho de 2012, 6.015, de 31 de dezembro de 1973, 10.522, de 19 de julho de 2002, 8.934, de 18 de novembro 1994, o Decreto-Lei nº 9.760, de 5 de setembro de 1946 e a Consolidação das Leis do Trabalho, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943; revoga a Lei Delegada nº 4, de 26 de setembro de 1962, a Lei nº 11.887, de 24 de dezembro de 2008, e dispositivos do Decreto-Lei nº 73, de 21 de novembro de 1966; e dá outras providências.. Diário Oficial da União. Brasília-DF, 20 set. 2019. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2019/Lei/L13874.htm#art7. Acesso em: 7 fev. 2022.

Por sua vez, a Lei n. 11.101, de 2005⁵ (Lei n. 11.101/05), no seu art. 47, dispõe que a recuperação judicial de empresas tem por finalidade “permitir a manutenção da fonte produtora, do emprego dos trabalhadores e dos interesses dos credores, promovendo, assim, a preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica”.

Assim, nota-se que, no ordenamento jurídico brasileiro, foram previstas a função social da propriedade, da empresa e do contrato. Ora, o que será que a função social da propriedade tem em comum com a função social do contrato ou com a função social da empresa? Para responder essa questão, vale, inicialmente, pesquisar, por meio de uma revisão bibliográfica, a origem do princípio da função social de direitos, para, ao final, saber se há como deduzir a essência comum a todas essas normas acima referidas.

Em se tratando a FSE de norma aberta e carecedora de concretização, a investigação da origem do princípio da função social de direitos torna-se relevante para a compreensão do seu conteúdo e alcance, questão fundamental para que se possa saber se ela tem alguma relação com os limites da elisão fiscal.

2.1.1 Contexto fático: o estado liberal burguês

Ao se investigar a origem do princípio da função social de direitos, faz-se mister, inicialmente, expor o contexto fático que tensionado com os valores que começaram a se desenvolver na vida social à época, posteriormente, deram azo às transformações do direito positivo em várias partes do mundo.

O Código Civil francês de 1804, considerado por Napoleão Bonaparte como sua real glória e, por muitos juristas daquela época, como uma obra definitiva⁶, veio para impor os valores da burguesia vitoriosa em 1789, sendo que, ao mesmo tempo que exaltava a liberdade de palavra, de culto e de empreendimento, restabelecia a escravatura nas colônias francesas; e, a um só tempo, garantia a igualdade de todos perante a lei, mas, por outro lado, determinava que, nas disputas judiciais, a palavra do empregador prevalecesse sobre a do empregado.⁷

Essa contradição, porém, não se apresentava ao tratar do direito de propriedade. Ao atender aos anseios da burguesia, o Código Napoleônico tornou absoluto o direito de propriedade. Ele restaurou o conceito unitário de propriedade que tinha sido rompido

5 BRASIL. **Lei n. 11.101, de 9 de fevereiro de 2005**. Regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária. Diário Oficial da União. Brasília-DF, 9 fev. 2005. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/11101.htm. Acesso em 21 set. 2022.

6 “Los hombres de 1789 y los autores del Código de Napoleón, y también, preciso es decirlo, la gran mayoría de los jurisconsultos franceses y extranjeros de la primera mitad del siglo XIX, salvo la escuela de Savigny, estimaban que había allí un sistema de derecho definitivo...”. (DUGUIT, Leon. **Las transformaciones generales del derecho privado - desde el código de Napoleón**. Buenos Aires: Analecta, 2009, p. 21)

7 “Minha real glória’, recordava Napoleão, ‘não são as 40 batalhas que eu venci - pois minha derrota em Waterloo destruirá a memória dessas vitórias...o que nada destruirá, o que viverá para sempre é o meu Código Civil’...O Código aceitava e aplicava os princípios básicos da Revolução: liberdade de palavra, de culto e de empreendimentos, e igualdade de todos perante a lei; ... O Código violava o princípio da igualdade perante a lei ao determinar que nas disputas acerca de salários, a palavra do empregador, na igualdade de outras coisas, deveria ser aceita contra a do empregado...O Código - com a anuência de Napoleão - restabeleceu a escravatura nas colônias francesas”. (DURANT, Will; DURANT, Ariel. **A era de Napoleão**. Tradução de Antonio Carlos Gonçalves Penna. Rio de Janeiro: Record, 1975, p. 173-175)

durante o período medieval e consagrou uma concepção exageradamente individualista⁸. Ou seja, à luz do Código Napoleônico, o proprietário passou a ter, por disposição expressa na norma, o direito de gozar e dispor da coisa da maneira mais absoluta.⁹

Vale ressaltar que a inviolabilidade do direito de propriedade já vinha do art. 17 da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1798, quando dispunha que a propriedade é um direito não só inviolável, mas também sagrado. Nessa concepção, o direito de propriedade é um direito natural, ou seja, é um direito que nasce com o homem, consequentemente, anterior à sociedade e que o homem aporta à sociedade.¹⁰

Várias teorias se propõem a fundamentar juridicamente o direito de propriedade, entre elas, a teoria da natureza humana, segundo a qual, a propriedade não existe porque a lei a criou, pois o legislador não teria tal poder, mas apenas o de disciplinar o seu exercício. Por essa teoria, a propriedade é inerente à própria natureza humana, é condição de existência e liberdade do homem e constitui instrumento de desenvolvimento intelectual e moral do ser humano, sendo que todas as coisas com valor econômico se destinam a servir aos fins individuais. Em sentido diametralmente oposto, a teoria da lei, inspirada nas ideias de Montesquieu, Mirabeau e outros, defende que a propriedade é criação do direito positivo, logo, ela existe porque a lei a criou e a garante, sendo que essa corrente era predominante entre os escritores do século XVIII e da primeira metade do século XIX.¹¹

Esse modelo de Estado liberal burguês - caracterizado, no campo jurídico, pelo individualismo exagerado, pelo direito de propriedade absoluto e por um formalismo jurídico exacerbado da Escola Exegética do direito¹² - era incapaz de responder aos desafios sociais gerados pela Revolução Industrial.

A Revolução Industrial modificou profundamente as relações de trabalho, pois a utilização de máquinas trouxe problemas até então desconhecidos, como por exemplo, os riscos de acidentes e a possibilidade de contratar crianças. Além disso, a mão-de-obra

8 "Em traços largos, o conceito de propriedade que veio a prevalecer entre os romanos, após longo processo de individualização, é o que modernamente se qualifica como individualista. Cada coisa tem apenas um dono. Os poderes do proprietário são os mais amplos. A propriedade medieval caracteriza-se pela quebra desse conceito unitário. Sobre o mesmo bem, há concorrência de proprietários. A dissociação revela-se através do binômio domínio eminente + domínio útil... No regime capitalista, o conceito unitário de propriedade é restaurado e os poderes que ela confere são exagerados, a princípio, exaltando-se a concepção individualista. (GOMES, Orlando. **Direitos reais**. 13. ed. Atualizado e notas de Humberto Teodoro Júnior. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p.101-102)

9 "A afirmação máxima do direito de propriedade, nos moldes próximos ao hoje contemplado entre nós, se dá com o Code Napoleón, o Código da Propriedade, em seu artigo 544; primeira parte: La propriété est le droit de jouir et disposer des choses de la manière plus absolue". (FACHIN, Luiz Edson. **A função social da posse e a propriedade contemporânea - uma perspectiva da usucapião imobiliária rural**. Porto Alegre: Fabris, 1988, p. 16)

10 "Esta ideia del hombre natural, aislado, independiente, que tiene en su calidad de hombre derechos anteriores a la sociedad y que aporta estos derechos a la sociedad, es una idea extraña por completo a la realidad". (DUGUIT, Leon. **Las transformaciones generales del derecho privado - desde el código de Napoleón**. Buenos Aires: Analecta, 2009, p. 34)

11 Cf. MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 84-85.

12 "O pensamento da Escola vem expresso pela primeira vez, em 1841, na obra L'autorité de la loi, de Blondeau. Para ele, as decisões judiciais devem ser encontradas somente na lei; a interpretação só pode ser admitidas no sentido da exegese dos textos. Se o caso concreto não tiver correspondência num texto legal, chega ao extremo de sustentar que o juiz não deve julgar; mas não é nesse caso, apenas, que o juiz deve abster-se de julgar: havendo leis contraditórias que tornem impossível descobrir a vontade do legislador, também deve abster-se de julgar". (SEGANFREDDO, Sonia Maia S. **Como interpretar a lei: a interpretação do direito positivo**. Rio de Janeiro: Rio, 1981, p. 56)

para a nova indústria gerou uma migração do campo para as cidades, sendo que essas não estavam preparadas para receber esses novos trabalhadores, o que fez com que essa nova classe social - proletariado - vivesse em condições subumanas ao redor dos seus locais de trabalho. Na relação de trabalho, o proletariado não gozava de qualquer proteção legal, pois valia as condições estabelecidas pelo patrão, assim, contratava-se homens, mulheres e crianças, submetendo-os a más condições sanitárias. Até mesmo a iluminação artificial, que foi um progresso para a sociedade da época, transformava-se em estorvo para o proletariado, pois vários estabelecimentos começaram a funcionar no período noturno, aumentando a jornada de trabalho. Registre-se que o trabalhador vivia uma eterna insegurança quanto ao futuro, quando não mais pudesse trabalhar, já que não contava com qualquer assistência pública.¹³

Além disso, as legislações daquela época puniam as reuniões e associações de trabalhadores, pois o sindicalismo era um movimento clandestino e ilegal. Por exemplo, na França, o código penal de 1810 estabelecia para quem participasse de movimentos de trabalhadores com o objetivo de suspender, impedir ou encarecer os custos dos trabalhos, uma pena de prisão de um a três meses e os líderes ficariam sob a vigilância da polícia durante dois a cinco anos após o cumprimento da pena.¹⁴

Por último, vale registrar que, com o Código Napoleão, nasceu o pensamento codicista e a prevalência do positivismo sobre o direito natural, principalmente, em razão do florescimento da Escola Exegética após a sua entrada em vigor. Além disso, o Código Napoleão influenciou o direito na Europa e nos países americanos. No Brasil, as afinidades do Código Civil de 1916 (CC/16) com o Código Napoleão eram maiores do que as divergências entre eles. Vale o registro que esses dois códigos não disciplinaram o abuso de direito, pois comungavam da mesma ideia de direitos subjetivos absolutos.¹⁵

2.1.2 A reação ao individualismo burguês

Como visto, o proletariado vivia não só uma situação de injustiça social, como também de repressão pelo estado liberal burguês, já que sequer lhe era dado o direito de se organizar em associações para reivindicar melhorias nas condições de trabalho, e, dessa realidade, surgiram vários movimentos que punham em risco aquele capitalismo ainda incipiente.

Trata-se, por exemplo, do sindicalismo revolucionário de Ferdinand Pelloutier e Georges Sorel, que defendia que o sindicato deveria atuar como instrumento revolucionário

13 Cf. NASCIMENTO, Amauri Mascaro. **Curso de direito do trabalho**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 10-20.

14 "Enfin, en 1810, le Code pénal (articles 414, 415, 416) établit des peines différentes pour les coalitions ouvrières et pour les coalitions patronales: 'Une coalition ouvrières pour la cessation du travail et, en général, pour suspendre, empêcher, enclêmer les travaux, sera punie d'un emprisonnement d'un mois au moins et de trois mois au plus. Et les meneurs seront, après avoir purgé leur peine, mis sous la surveillance de la police pendant deux ans au moins et cinq ans au plus'". (LEFRANC, Georges. **Grèves d'hier et d'aujourd'hui**. Paris: Aubier-Montaigne, 1970, p. 26)

15 Cf. SOUZA, Sylvio Capanema. O Código Napoleão e sua influência no direito brasileiro. **Revista da EMERJ**, v. 7, n. 26, 2004. Disponível em: https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/revista26/revista26_36.pdf. Acesso em: 20 set 2022.

contra o regime capitalista¹⁶; ou o socialismo científico de Marx e Engels, que propunha a revolução do proletariado; ou ainda os grupos de anarquistas libertários que pretendiam destruir o estado burguês por meio da violência e que foram responsáveis pelos assassinatos do presidente da França, Sadi Carnot (1894), da Imperatriz Elisabeth da Áustria (1898), do Rei Humberto I da Itália (1900) e do Presidente dos Estados Unidos da América, McKinley (1901).¹⁷

Com a intenção de arrefecer o ânimo de tais movimentos e evitar que lograssem êxito na luta pelo socialismo, o Papa Leão XIII editou a encíclica *rerum novarum*, em 1891, na qual é proposto que os patrões não considerassem os trabalhadores como escravos, nem lhes impusessem mais trabalho do que pudessem suportar suas forças.¹⁸

No entanto, alguns críticos ao estado liberal burguês não buscavam uma solução violenta ou revolucionária para a crise social, como, por exemplo, a proposta de reforma social baseada na teoria da solidariedade social de Auguste Comte e que, posteriormente, influenciou o pensamento de Émile Durkheim, como também, em outra vertente de pensamento, o social-liberalismo proposto por Stuart Mill.

Comte defendia que o problema da sociedade não se resolvia por meio de uma revolução, mas que seria uma questão de organização social. Embora não fosse socialista, sofreu a influência do socialismo utópico de Saint-Simon, na sua busca por uma solução intermediária entre o liberalismo e o socialismo, propôs o positivismo sociológico. Esse visava reduzir a importância do indivíduo, visto como mero elemento da sociedade, pois a espécie humana seria caracterizada pela socialidade, ou seja, o homem propriamente não existe, só existe a humanidade, pois todo o desenvolvimento humano é devido à sociedade. Comte defende que a propriedade privada encontre o seu sentido na função social, ou seja, que seu exercício seja orientado para o bem da sociedade e, não, pelo arbítrio do proprietário. Assim, todo o seu pensamento está calcado na ideia de solidariedade social.¹⁹

O pensamento de Comte, porém, é extremado, na medida em que praticamente propõe a anulação da individualidade do ser humano, já que, no estado positivo, proposto por ele, a ideia de direito desaparece, pois cada um tem apenas deveres para com os outros (função social), mas ninguém tem propriamente algum direito.²⁰

16 "Beaucoup d'anarchistes finirent par se lasser de lire toujours les mêmes malédictions grandiloquentes lancées contre le régime capitaliste, et ils se mirent à chercher une voie qui les conduisit à des actes vraiment révolutionnaires; ils entrèrent dans les syndicats qui, grâce aux grèves violentes, réalisaient, tant bien que mal, cette guerre sociale dont ils avaient si souvent entendu parler. Les historiens verront un jour, dans cette entrée des anarchistes dans les syndicats, l'un des plus grands événements qui se soient produits de notre temps; et alors le nom de mon pauvre ami Fernand Pelloutier sera connu comme il mérite de l'être". (SOREL, Georges. **Réflexions sur la violence**. Genève: Entremonde, 2013, p. 35)

17 Cf. BERSTEIN, Serge; MILZA, Pierre. **Histoire du XIX^e siècle**. Paris: Hatier, 1996, p. 275-278.

18 Cf. TOMASEVICIUS FILHO, Eduardo. A função social do contrato: conceito e critérios de aplicação. **Revista de informação legislativa**. Ano 42, n. 168, out/dez2005. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/ri/edicoes/42/168/ri_l_v42_n168_p197.pdf/view. Acesso em: 12 set. 2022.

19 Cf. LOPES, Ana Frazão de Azevedo. **Empresa e propriedade**: função social e abuso de poder econômico. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 94-96.

20 "Esto es lo que Auguste Comte, el gran pensador, había afirmado, hace ya más de medio siglo, en términos muy enérgicos, que me permitirá recordaros: "[...] No puede existir verdadero derecho sino en tanto que los poderes regulares emanen de voluntades sobrenaturales. Para luchar contra esas autoridades teocráticas, la metafísica de los cinco

Por sua vez, Stuart Mill era um crítico do positivismo, pois entendia que era uma forma de aniquilar o ser humano. Ao tentar conciliar as liberdades individuais e os interesses sociais, sustentou que o exercício da liberdade é um valor supremo, desde que não cause danos a outrem nem limite ou impeça o exercício da liberdade por outra pessoa. Sustentou também que, possuindo a liberdade uma base ética e moral, não podia estar submetida às regras de mercado. Ele se propôs a mostrar que o socialismo, diferentemente do marxismo, era uma etapa necessária do liberalismo.²¹

Na tentativa de conciliar a solidariedade social com o individualismo, Durkheim sustenta que, em sociedades avançadas, a divisão do trabalho esculpe a personalidade individual, onde ser uma pessoa significa ser uma fonte autônoma de ação, sendo que o homem só atinge esse estado na medida em que há algo dentro dele que é só dele, que o torna um indivíduo, pelo qual ele é mais do que a mera encarnação do tipo genérico de sua raça e grupo. Além disso, sustenta que a divisão do trabalho produz solidariedade, não apenas porque faz de cada indivíduo um agente de troca, mas porque cria entre os homens todo um sistema de direitos e deveres unindo-os de forma duradoura uns aos outros, pois, se as semelhanças sociais dão origem a uma lei e a uma moral que os protege, a divisão do trabalho dá origem a regras que asseguram a cooperação pacífica e regular entre as funções que foram divididas.²²

Por último, cabe registrar o pensamento do jurista e político, Karl Renner, considerado por alguns como o pioneiro na análise funcional do direito, sendo a análise da função social da propriedade e suas transformações ao longo da história a parte mais importante de suas investigações²³. Segundo Renner, a função social de um instituto jurídico seria reflexo de sua função (finalidade) na economia²⁴. À luz da análise funcional do Direito, os bens, as

últimos siglos introdujo los pretendidos derechos humanos, que no entrañaban más que una función negativa. Cuando se ha intentado darles un destino verdaderamente orgánico, pronto han revelado su naturaleza antisocial, tendiendo siempre a consagrar la individualidad. En el estado positivo, que no admite ningún título celeste, la idea del derecho desaparece irrevocablemente. Cada cual tiene deberes y para con todos, pero nadie tiene derecho alguno propiamente dicho...". (DUGUIT, Leon. **Las transformaciones generales del derecho privado - desde el código de Napoleón.** Buenos Aires: Analecta, 2009, p. 29-30)

21 Cf. LOPES, Ana Frazão de Azevedo. Op. cit., p. 101-104.

22 "Among lower peoples, the act that connotes a man is to resemble his fellows, to realise within himself all the characteristics of the collective type which, even more than today, was then confused with the human type. In more advanced societies man's nature is mainly to be a part of society; consequently the act that connotes a man is for him to play his part as one organ of society. There is something more: far from the progress of specialisation whittling away the individual personality, this develops with the division of labour. Indeed to be a person means to be an autonomous source of action. Thus man only attains this state to the degree that there is something within him that is his and his alone, that makes him an individual, whereby he is more than the mere embodiment of the generic type of his race and group. [...] Yet if the division of labour produces solidarity, it is not only because it makes each individual an agent of exchange, to use the language of the economists. It is because it creates between men a whole system of rights and duties joining them in a lasting way to one another. Just as social similarities give rise to a law and a morality that protect them, so the division of labour gives rise to rules ensuring peaceful and regular co-operation between the functions that have been divided up". (DURKHEIM, Émile. **The division of labour in society.** London: Macmillan, 1984, p. 335-337)

23 Cf. KAHN-FREUND, Otto (*In* RENNER, Karl. **The institutions of private law: and their social functions.** Introdução. Londres: Karl Mannheim, 1949, p. 7-8).

24 "A number of distinct legal institutions serves a single economy process. They play a part which I will call their economic function. Yet every economic process which in theory is an isolated unit is only part of the whole process of social production and reproduction. If the economic function is related to this whole, it becomes the social function of the legal institution". (RENNER, Karl. **The institutions of private law: and their social functions.** Londres: Karl Mannheim, 1949, p. 57-58)

relações jurídicas ou os negócios jurídicos podem ter várias funções ou utilidades na vida social²⁵. Assim, por exemplo, uma propriedade alugada tem uma finalidade econômica, mas essa mesma propriedade assume outra finalidade econômica, quando hipotecada.

2.1.3 A positivação da função social da propriedade

Neste ponto, procurar-se-á apresentar as primeiras normas que abordaram o tema da função social de direitos, sendo que vale lembrar a razão para que o direito de propriedade fosse aquele visado por tais normas àquela época, ocorre que tratava-se de uma reação ao direito de propriedade absoluto do estado liberal burguês, no qual, sobressaiam-se os direitos de propriedade e liberdade.

Saliente-se também que não se deve procurar nas normas a seguir abordadas a expressão função social da propriedade, mas a ideia de que a propriedade tem finalidades que extrapolam o mero benefício ou interesse do seu titular, ou seja, que a propriedade a par de servir ao seu proprietário, sirva também ao bem comum, à coletividade.

2.1.3.1 Na Constituição mexicana de 1917

A Constituição mexicana de 1917 é um marco jurídico importante, pois foi a primeira carta constitucional a atribuir aos direitos trabalhistas a qualidade de direitos fundamentais, além de abolir, no seu art. 27, o caráter absoluto e “sagrado” da propriedade privada, já que condicionava o seu uso ao interesse de todo o povo.²⁶

Vale a transcrição do seguinte trecho do art. 27 da Constituição mexicana de 1917, in verbis:

Artículo 27. [...] La Nación tendrá en todo tiempo el derecho de imponer a la propiedad privada las modalidades que dicte el interés público, así como el de regular el aprovechamiento de los elementos naturales susceptibles de apropiación, para hacer una distribución equitativa de la riqueza pública y para cuidar de su conservación. Con este objeto se dictarán las medidas necesarias para el fraccionamiento de los latifundios; para el desarrollo de la pequeña propiedad; para la creación de nuevos centros de población agrícola con las tierras y aguas que les sean indispensables; para el fomento de la agricultura y para evitar la destrucción de los elementos naturales y los daños que la propiedad pueda sufrir en perjuicio de la sociedad. [...] ²⁷

25 “A análise funcional do Direito, cujo ponto de partida parece ter sido a monografia de Karl Renner de 1904, Die soziale Funktion der Rechtsinstitute, ainda está, por assim dizer, em seus primórdios. Mas alguns resultados já foram obtidos, com validade universal. Dentre esses resultados ressalta a verificação de que tanto os bens, quanto as relações jurídicas ou os negócios jurídicos, podem ter várias funções ou utilidades na vida social. Para os negócios jurídicos, em muitos casos a lei lhes fixa um objetivo ou função determinada - a sua causa típica -, sem proibir aos particulares o emprego da mesma técnica negocial para a consecução de outras finalidades. É o fenômeno dos chamados negócios indiretos”. (COMPARATO, Fábio Konder. A função social da propriedade dos bens de produção. **Revista de Direito Mercantil**, v. 63, jun/set de 1986, p. 71-79. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5537764/mod_resource/content/1/RDM_063_Comparato.pdf. Acesso em: 20 set 2022)

26 Cf. COMPARATO, Fábio Konder. **A Constituição Mexicana de 1917**. Portal DHNET. Disponível em: <http://www.dhnet.org.br/educar/redeedh/anthist/mex1917.htm>. Acesso em: 18 set. 2022.

27 MÉXICO. **Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos, que reforma la de 5 de febrero de 1957**. Diario Oficial de 5 de febrero de 1917. Disponível em: <https://www.loc.gov/exhibits/mexican-revolution-and-the-united-states/constitution-1917-sp.html>. Acesso em: 21 set. 2022.

Note-se que a questão da função social da propriedade nessa norma ainda está ligada às questões agrárias, principalmente ao combate ao latifúndio e ao fomento à produção agrícola. Além disso, este artigo revela uma posição de vanguarda dessa Constituição, pois note-se que a eliminação do caráter absoluto da propriedade não visou apenas garantir direitos fundamentais relativos às questões sociais e econômicas, mas também visando a proteção de direitos fundamentais referentes à questão ambiental, já que a norma expressamente dispõe que o Estado mexicano poderia regular o aproveitamento da propriedade para evitar a destruição dos elementos naturais.

2.1.3.2 Na Constituição de Weimar de 1919

A Constituição de Weimar de 1919 é também um marco na consolidação do estado social, pois há mesmo quem sustente que o século XIX, caracterizado pelo estado liberal burguês e por todos os movimentos que o combatiam, só teria terminado, na Europa, justamente nesse momento do pós-Primeira Grande Guerra²⁸. Alerta-se que essa Constituição não se significou uma guinada rumo ao socialismo, mas uma tentativa de tornar o capitalismo mais humano, pelo atendimento de alguns pontos dos movimentos sociais que combatiam o individualismo do liberalismo oitocentista²⁹.

Segundo Habermas, a República de Weimar pôs fim a “sociedade de direito privado”, pois o direito privado na Alemanha era, até então, o direito das ciências jurídicas e não sofria qualquer força configuradora constitucional. Sob a premissa da separação entre o Estado e a sociedade, a elaboração dogmática do direito privado tinha como certo que ele (direito privado) garantia a liberdade negativa dos sujeitos jurídicos, por meio de uma sociedade despolitizada, centrada na economia e não sujeita às intervenções estatais. Com a República de Weimar, o direito constitucional atribuiu ao legislador do direito privado a tarefa de transformar o conteúdo dos direitos fundamentais, diferenciando-o e concretizando-o em direitos imediatamente vinculante para as partes em uma relação de direito privado.³⁰

Essa prevalência do direito privado não era uma exclusividade alemã. Aqui, no

28 “A Carta Política mexicana de 1917 foi a primeira a atribuir aos direitos trabalhistas a qualidade de direitos fundamentais, juntamente com as liberdades individuais e os direitos políticos (arts. 5º e 123). A importância desse precedente histórico deve ser salientada, pois na Europa a consciência de que os direitos humanos têm também uma dimensão social só veio a se firmar após a grande guerra de 1914-1918, que encerrou de fato o “longo século XIX”. A Constituição de Weimar, em 1919, trilhou a mesma via da Carta mexicana, e todas as convenções aprovadas pela então recém-criada Organização Internacional do Trabalho, na Conferência de Washington do mesmo ano de 1919, regulamentaram matérias que já constavam da Constituição mexicana: a limitação da jornada de trabalho, o desemprego, a proteção da maternidade, a idade mínima de admissão nos trabalhos industriais e o trabalho noturno dos menores na indústria”. (COMPARATO, Fábio Konder. **A Constituição Mexicana de 1917**. Portal DHNET. Disponível em: <http://www.dhnet.org.br/educar/redeedh/nhist/mex1917.htm>. Acesso em: 18 set 2022)

29 “Note-se que tal disposição de abertura do capítulo da ordem constitucional econômica é tida como a expressão do programa do Estado social da República de Weimar, porquanto a CW não objetiva implementar um ‘socialismo modificado pela economia de mercado, mas sim, uma economia de mercado modificada pelo socialismo.’” (SARLET, Ingo Wolfgang; GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **História Constitucional da Alemanha – Da Constituição da Igreja de São Paulo à Lei Fundamental**. Porto Alegre, RS: Editora Fundação Fênix, 2021, p 191).

30 HABERMAS, Jürgen. **Facticidad y validez; sobre el derecho y el estado democrático de derecho em términos de teoría del discurso**. Madri: Trotta, 2005, p. 477-478.

Brasil, por exemplo, a República Velha era dominada pelo bacharelismo do direito privado, sendo que todos eram civilistas ou comercialistas, pois o Direito que importava não era o direito público, o qual, não tinha prestígio nas academias jurídicas e, conseqüentemente, não tinha também o respeito devido pelos governantes.³¹

Por sua vez, vale ressaltar o art. 153 da Constituição de Weimar de 1919³², o qual dispunha que a propriedade obriga e que deve servir também ao bem comum. Ao analisar esse dispositivo, Karl Renner sustenta que se trata de uma norma programática que não é endereçada ao cidadão, mas que tem como destinatário apenas o legislador, o qual ficaria incumbido de traduzir essa obrigação em normas legais, já que o art. 153 seria apenas uma exortação para o cidadão³³. Realmente, uma norma que se limita a dispor que a propriedade obriga e que deve servir ao bem comum é de uma abstração tal que impossibilita a aplicação direta sem que seja antes concretizada por outras normas ou, se coubesse, por uma jurisprudência construtiva.³⁴

Aliás, ao comentar o indigitado art. 153 da Constituição de Weimar, em texto escrito em 1996, Comparato afirma que, até então, nenhuma autoridade alemã conseguiu explicar em que consistiam os deveres sociais positivos do proprietário em relação à coletividade, mas que todos concordam em que a vinculação social da propriedade privada se traduz em alguns deveres negativos impostos ao proprietário, especialmente ao uso de imóveis.³⁵

Por último, vale registrar a interpretação de Konrad Hesse do art. 14, alínea 2, da Constituição alemã de 1949 (Bonn) - que trouxe a mesma norma que havia no art. 153 da Constituição de Weimar³⁶. Ele sustenta que a propriedade no texto constitucional não

31 Cf. POLETTI, Ronaldo. **A Constituição de 1934**. Brasília: Centro de Ensino à Distância, 1987, p. 4.

32 ALEMANHA. **Die Verfassung des Deutschen Reiches**, de 11 de agosto de 1919. Disponível em: <http://www.verfassungen.de/de19-33/verf19-i.htm>. Acesso em: 25 set. 2022.

33 "Art. 153? A programmatic pronouncement of this kind is a command addressed not to the citizen but only to the legislator, enjoining him to translate these obligations into legal norms, while to the citizen it merely gives an exhortation". (RENNER, Karl. **The institutions of private law: and their social functions**. Londres: Karl Mannheim, 1949, p. 51).

34 Em sentido contrário à posição de Karl Renner, Sarlet e Godoy afirmam o seguinte: "É nesse sentido que se tornou emblemática afirmação inscrita solenemente na CW que a propriedade obriga (Eigentum verpflichtet) e sua fruição deve estar também à serviço do melhor interesse comunitário. Com isso, em sintonia com o acima referido artigo inaugural da ordem econômica, a propriedade adquiriu uma indissociável dimensão social e solidária, funcionalizada pelo interesse coletivo da comunidade, o que foi posteriormente recepcionado pela Lei Fundamental de Bonn, de 1949. Além do mais, tratava-se de orientação para que, no caso concreto, a Administração e o Poder Judiciário, realizassem uma ponderação entre o interesse individual do proprietário e o da coletividade." (in SARLET, Ingo Wolfgang; GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **História Constitucional da Alemanha – Da Constituição da Igreja de São Paulo à Lei Fundamental**. Porto Alegre, RS: Editora Fundação Fênix, 2021, p. 192)

35 "A noção de que o uso da propriedade privada deveria também servir ao interesse da coletividade foi, pela primeira vez, estabelecida na Constituição de Weimar de 1919. Em seu art. 153, última alínea, dispôs ela: 'A propriedade obriga. Seu uso deve igualmente ser um serviço ao bem comum' (Eigentum verpflichtet. Sein Gebrauch soll zugleich Dienst sein für das Gemeine Beste). A Lei Fundamental de Bonn, de 1949, reproduziu em seu art. 14, segunda alínea, essa disposição, com ligeira variação de forma: 'A propriedade obriga. Seu uso deve igualmente servir ao bem da coletividade' (Eigentum verpflichtet. Sein Gebrauch soll zugleich dem Wohle der Allgemeinheit dienen). Até hoje, porém, nenhuma autoridade alemã conseguiu explicar em que consistiriam os deveres sociais positivos do proprietário em relação à coletividade". (COMPARATO, Fábio Konder. Estado, empresa e função social. **Revista dos Tribunais**. vol. 85, n. 732, out 1996. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4181865/mod_resource/content/1/Estado%2C%20Empresa%20e%20Função%20Social%20-%20Fábio%20Konder%20Comparato.pdf. Acesso em: 20 set. 2022)

36 Não são exatamente as mesmas palavras, já que o final do art. 153 da Constituição de Weimar dispunha que a propriedade deveria estar a serviço do bem comum (*Dienst sein für das Gemeine Beste*); enquanto o art. 14, (2), da Constituição de Bonn preceitua que a propriedade deve servir à coletividade (*dem Wohle der Allgemeinheit dienen*).

se confunde com a propriedade no direito civil, pois, na Constituição, a norma garante a propriedade no sentido de um direito subjetivo - vinculado socialmente (artigo 14, alínea 2, da Lei Fundamental), que fundamenta um direito de defesa e proteção contra os poderes estatais. Assim, na visão de Hesse, não há, na função social da propriedade, a ideia de deveres sociais positivos do proprietário em relação à coletividade. Além disso, para ele, o conceito constitucional de propriedade abarca outros valores patrimoniais, por exemplo, reivindicações salariais ou quotas sociais.³⁷

2.1.3.3 Nas Constituições brasileiras

A Constituição Federal de 1934³⁸, influenciada pela Constituição de Weimar de 1919 e pela Constituição espanhola de 1931³⁹, representou uma mudança no tratamento do direito de propriedade, pois já não mais dispunha que seria mantido tal direito em toda sua plenitude, como anteriormente dispusera o art. 72, § 17, da Constituição Federal de 1891⁴⁰ (CF/1891); e, por outro lado, inovou ao prever a possibilidade de desapropriação por interesse social, já que a CF/1891 só previa a desapropriação por necessidade ou utilidade pública.

Todavia, foi com o art. 157, III, da Constituição Federal de 1967⁴¹ que, pela primeira vez, uma constituição brasileira previu que a ordem econômica teria por fim a justiça social com base, entre outros, no princípio da função social da propriedade. Essa norma se repete nos artigos 160 a 164 na Emenda n. 1, de 1969⁴². Ocorre que essas constituições, ao dar alguma concretude ao princípio da função social da propriedade, limitaram-se a estabelecer

37 "Ela garante a propriedade no sentido de um direito - naturalmente, vinculado socialmente (artigo 14, alínea 2, da Lei Fundamental) - subjetivo, que fundamenta um direito de defesa e proteção contra os poderes estatais. O objeto da garantia da propriedade não é mais idêntico com a propriedade do Direito Civil. Decisivo para a qualificação como propriedade protegida jurídico-constitucionalmente é, antes, o aproveitamento provado de um direito de valor patrimonial, isto é, a coordenação a um titular jurídico, em cuja mão ele deve, como base da iniciativa privada e no interesse privado em responsabilidade própria, ser 'de utilidade', e o poder de disposição fundamental, dessa utilização nem sempre claramente demarcável, sobre o objeto da propriedade. [...] Propriedade, no sentido jurídico-constitucional podem, por conseguinte, também ser outros direitos privados de valor patrimonial que a propriedade da coisa, por exemplo, reivindicações salariais ou quotas sociais que, muitas das vezes, assumiram a tarefa, cumprida antigamente pela propriedade da coisa, do asseguramento da existência. [...] Em conexão com isso, a reserva da determinação dos limites (vinculação da propriedade) contém uma - diferenciada - faculdade de limitação [...] a faculdade de vinculação é tanto maior quanto mais o objeto de propriedade está em uma relação social e em função social". (HESSE, Konrad. **Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha**. 20 ed. Tradutor: Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1998, p. 339-344)

38 BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Diário Oficial da União, Rio de Janeiro, 16 jul. 1934. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm. Acesso em 7 jul. 2021.

39 "Do ponto de vista formal, inspiravam-se os estadistas de então na Constituição de Weimar, de 1919 e na Constituição Republicana espanhola, de 1931. A Lei de 1934 foi elaborada de acordo com o pensamento jurídico da época, o qual, nascido depois da Primeira Grande Guerra, buscava a racionalização do Poder. Tal era a tônica de um livro muito divulgado no Brasil, de então: *As Novas Tendências do Direito Constitucional*, de autoria de Mirkiné Guestsevitch, tradução de Cândido Motta Filho e apresentação de Vicente Ráo. A então nova Constituição espanhola vem traduzida no volume". (POLETTI, Ronaldo. **A Constituição de 1934**. Brasília: Centro de Ensino à Distância, 1987, p. 6)

40 BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Diário Oficial da União, Rio de Janeiro, 24 fev. 1891. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm. Acesso em 7 jul. 2021.

41 BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Diário Oficial da União, Brasília-DF, 24 jan. 1967. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm. Acesso em 7 jul. 2021.

42 BRASIL. **Emenda Constitucional n. 1**. Edita o novo texto da Constituição Federal de 24 de janeiro de 1967. Diário Oficial da União, Brasília-DF, 20 jan. 1969. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc01-69.htm. Acesso em 7 jul. 2021.

apenas algumas normas sobre desapropriação de propriedade rural, intervenção no domínio econômico e monopólio da União sobre determinada indústria ou atividade. Ou seja, nenhuma dessas normas tratou de deveres sociais positivos do proprietário na exploração de sua propriedade.

Na verdade, conforme já abordado, foi a CF/88, no seus arts. 182 e 186, que primeiro deu alguma concretude ao princípio da função social da propriedade, ao estabelecer os deveres dos proprietários.

Em se tratando de propriedade urbana, o art. 182, § 2º, da CF/88 dispõe expressamente que cumpre a função social a propriedade urbana que atenda às exigências fundamentais de ordenação da cidade, expressas no plano diretor do município. Essa norma afasta qualquer possibilidade de ampliação dos parâmetros hermenêuticos do princípio da função social da propriedade urbana, pois, cumprida as disposições do plano diretor do município, não cabe a imposição de qualquer outro dever social positivo ao proprietário.

No que tange à propriedade rural, o art. 186 da CF/88 já estabeleceu os deveres sociais positivos do proprietário rural, embora determinando a regulamentação por lei dos critérios e graus de exigências. Assim, são deveres positivos do proprietário rural: aproveitamento racional e adequado; utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e preservação do meio ambiente; observância das disposições que regulam as relações de trabalho; e exploração que favoreça o bem-estar dos proprietários e dos trabalhadores.

Não há dúvida que andou bem o constituinte de 1988, ao não se limitar a repetir o que constava nos artigos 160 a 164 na Emenda n. 1, de 1969 e por dar mais concretude ao princípio da função social da propriedade. Além disso, fez bem ao estabelecer que o cumprimento dos deveres de adequada utilização de bens privados em proveito da sociedade supõe a existência de uma política urbana ou agrária, ou seja, de um programa de atuação governamental, pois só assim pode-se dizer que o Estado tem legitimidade para exigir a função social da propriedade.⁴³

Entre as normas infraconstitucionais brasileiras, a primeira norma a tratar da função social foi a Lei n. 6.404/76, ao dispor, conforme já abordado, no parágrafo único do art. 116, que o controlador deve usar o poder com o fim de fazer a companhia realizar o seu objeto e cumprir sua função social; e, no art. 154, quando preceitua que o administrador da companhia, ao exercer as suas atribuições, deve observar a função social da empresa.

Por último, vale trazer à lembrança a manifestação na Mensagem n. 160, de 10 de junho de 1975⁴⁴, pela qual foi encaminhada ao Ministro de Estado da Fazenda a minuta

43 "Assim tanto no plano urbano quanto no rural, o dever de adequada utilização de seus bens em proveito da sociedade supõe a existência de uma política urbana e de uma política agrária, ou seja, um programa de atuação governamental. Um Estado despreocupado com o bem-estar geral da população não tem legitimidade para exigir dos proprietários o cumprimento de sua função social". (COMPARATO, Fábio Konder. Estado, empresa e função social. **Revista dos Tribunais**. vol. 85, n. 732, out 1996. Disponível em: https://edisisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4181865/mod_resource/content/1/Estado%2C%20Empresa%20e%20Função%20Social%20-%20Fábio%20Konder%20Comparato.pdf. Acesso em: 20 set 2022)

44 BRASIL. Presidência da República. **Mensagem n. 160, de 10 junho de 1975**. Diário do Congresso Nacional, Seção I, p. 105-125. Disponível em: http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD13JUN1975SUP_B.pdf#page=1. Acesso

do que viria a ser o Projeto de Lei n. 634, de 1975⁴⁵ (PL 634/75), já antes referido neste artigo. Sustentou-se ali que uma das orientações seguidas na elaboração do PL 634/75 foi no sentido de “acentuar o atendimento às já apontadas exigências de socialidade e concreção, em consonância com o imperativo da função social do contrato, ‘ad instar’ do que se dá com o direito de propriedade”.

Conforme já visto, a função social de direitos é uma consequência do fato de a espécie humana se caracterizar pela socialidade, pois todo o desenvolvimento humano é devido à sociedade. Assim, é que seja o contrato, a empresa ou a propriedade de modo geral sua finalidade não pode se ater apenas aos interesses individuais das partes ou titulares, mas há de atender também aos interesses da coletividade.

A questão está na exigência da concreção, ao se entender que cabe ao intérprete - em última instância, ao juiz, a função de dar concretude aos princípios, inclusive o da função social. Essa posição, porém, não encontra amparo nas correntes de pensamento que originaram o princípio da função social de direitos. Ocorre que as ideias de socialidade, solidariedade social e função social nasceram junto com o positivismo jurídico⁴⁶ que se desenvolveu justamente a partir do meado do século XIX, para o qual caberia à lei concretizar as normas abertas que versassem sobre a função social de direitos.

2.1.3.4 Considerações finais sobre esse tópico

Alfim, verifica-se que a função social, seja da propriedade, da empresa ou do contrato, teve origem nos movimentos que se opunham ao individualismo exacerbado que sustentava a ideia de direitos subjetivos absolutos, em especial, o direito de propriedade. Entre esses movimentos, sobressai a importância do positivismo sociológico de Comte, no desenvolvimento das ideias de socialidade e solidariedade social, as quais são os fundamentos do princípio da função social do direito, a justificar que se exija do proprietário que destine o seu direito não apenas para o seu exclusivo interesse.

Não obstante, constatou-se também que, na sua origem, a função social do direito, quando veiculada em normas abertas carentes de concretização, eram endereçadas ao legislador e, quando o legislador não a concretizava, restavam como normas que meramente exortavam a conduta do cidadão.

Por último, verificou-se que esses valores da solidariedade social, socialidade e da função social da propriedade, que começaram a se desenvolver na Europa em meados do século XIX, chegaram tardiamente no Brasil, quando já estava ocorrendo o esgotamento do

em: 21 fev. 2022.

45 BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei n. 634, de 13 de junho de 1975**. Código Civil. Diário do Congresso Nacional, Seção I, p. 2-104. Disponível em: http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD13JUN1975SUP_B.pdf#page=1. Acesso em: 21 ago. 2022.

46 “Con respecto a la jurisdicción, se trataba de sancionar definitivamente la degradación de los cuerpos judiciales a aparatos de mera aplicación de un derecho no elaborado por ellos y la eliminación de cualquier función de contrapeso activo, del tipo de la desarrollada en el Antiguo régimen por los grandes cuerpos judiciales [...] La concepción del derecho propia del Estado de derecho, del principio de legalidad y del concepto de ley del que hemos hablado era el <<positivismo jurídico>> como ciencia de la legislación positiva”. (ZAGREBELSKY, Gustavo. **El derecho dúctil**: ley, derecho, justitia. Madri: Trotta, 2011, p. 30-33)

estado social pelo mundo. Assim, resta a dúvida até que ponto esse novo contexto social e político em formação interferiu na concreção do princípio da função social da empresa no Brasil.⁴⁷

2.2 A relação da FSE com a função social da propriedade

Durante o século XIX, o constitucionalismo refletia os ideais do liberalismo político e econômico da época, de tal forma que os modelos constitucionais se caracterizavam por versar sobre a organização dos poderes e a declaração de direitos e garantias individuais, sendo que, mesmo as regras de natureza econômico-social, por vezes presentes em tais textos constitucionais, não chegavam a compor uma estrutura sistematizada que pudesse constituir um ordenamento econômico. Foi com as Constituições Mexicana de 1917 e de Weimar de 1919 que surgiu a constituição moderna, na qual, amplia-se a matéria e a dimensão da constituição, inclusive, incorporando a ordem econômica.⁴⁸

A disciplina da ordem econômica significa a possibilidade de uma intervenção estatal na economia, algo inadmissível no estado liberal clássico, porém, há quem afirme que o direito econômico nasceu junto com o estado do bem-estar social, mas não teve como finalidade precípua a viabilização desse estado, pois intervir na economia ou deixá-la seguir seu livre fluxo são apenas remédios que dispõe o governante. Assim, o direito econômico não é a cristalização do estado do bem-estar social nem a socialização do capitalismo, mas uma necessidade que aflorou a partir da Primeira Grande Guerra, quando os Estados perceberam que as guerras são ganhas também no campo econômico, razão pela qual passaram a ter interesse em regulamentar setores da economia.⁴⁹

Por sua vez, da antinomia entre o estado de direito (no conceito tipicamente liberal) e o estado social, surge uma nova configuração, na qual o princípio do estado social e o princípio do estado de direito têm igual dignidade constitucional, fazendo surgir o estado social de direito, no qual procurava-se garantir o império da lei, mas também se assegurava as dimensões da socialidade, igualdade e fraternidade⁵⁰. Note-se, porém, que o estado social de direito suportou regimes políticos não democráticos, pois eram tidos como estados sociais, por exemplo, a Alemanha nazista e a Itália fascista⁵¹, o que mostrou uma fragilidade do modelo.

A CF/88, no seu art. 1º, estatui que a República brasileira se constitui em um estado democrático de direito⁵², tendo como fundamentos, entre outros, a dignidade da pessoa

47 "O direito, produto de uma determinada cultura, não pode ser concebido como universal e atemporal. A cada sociedade corresponde um direito, integrado por determinadas regras e determinados princípios". (GRAU, Eros R. **O direito posto e o direito pressuposto**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 94)

48 Cf. HORTA, Raul Machado. **Estudos de direito constitucional**. Belo Horizonte: Del Rey, 1995, p. 286.

49 Cf. AMARAL. Luiz Fernando de C. P. do. **A função social da empresa no direito constitucional econômico brasileiro**. São Paulo: SRS, 2008, p. 100-104.

50 Cf. CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito constitucional**. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1993, p. 393-395.

51 Cf. SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 19 ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 116.

52 "Conclui-se daí que a igualdade do Estado de Direito, na concepção clássica, se funda num elemento puramente formal e abstrato, qual seja a generalidade das leis. Não tem base material que se realize na vida concreta. A tentativa

humana e os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa. Por sua vez, o art. 170 da CF/88, que inaugura o capítulo I (dos princípios gerais da atividade econômica) do título VII (da ordem econômica e financeira) dispõe que a ordem econômica se funda, entre outros princípios, pela função social da propriedade, sendo que tal princípio também é previsto no art. 5º, XXIII, ou seja, no capítulo I (dos direitos e deveres individuais e coletivos) do título II (dos direitos e garantias individuais).

Ora, tanto no art. 170 como no art. 5º, XXIII, a CF/88 não discrimina o tipo de propriedade sobre o qual incide o princípio da função social da propriedade. No entanto, há quem defenda o discrimine entre propriedade dotada de função social e propriedade dotada de função individual. Ou seja, à propriedade destinada a garantir a subsistência individual ou familiar não é imputável o princípio da função social, mas apenas à propriedade de bens de produção, pois em relação a esses é que ocorre conflito entre propriedade e trabalho e o binômio propriedade-empresa. Ou seja, a função social da propriedade se realiza ao incidir sobre a propriedade dos bens de produção, pois esses são postos em dinamismo, no capitalismo, em regime de empresa, como função social da empresa.⁵³

Com efeito, há uma distinção entre propriedade estática e dinâmica, ou seja, a sociedade é propriedade estática, um instrumento jurídico para a constituição de uma empresa, a sua porção subjetiva (os sócios), caracterizada pelo poder emanado e atrelado ao direito de propriedade, um direito subjetivo. Por sua vez, a empresa é propriedade dinâmica, um complexo de relações jurídicas e econômicas e o que nela importa é o dinamismo com o qual o empresário a dirige (atividade), logo, a empresa existe juridicamente enquanto fonte de poder - função, diferentemente da sociedade que existe juridicamente enquanto direito⁵⁴. Por essas razões, a função social é da empresa, não da sociedade.

Se, pela função social da propriedade, o poder-dever é do proprietário, para dar à propriedade uma destinação compatível com o interesse da coletividade; quando tais bens são incorporados a uma exploração empresarial, o poder-dever é do controlador, para conduzir a empresa para a realização dos interesses coletivos.⁵⁵

Noutras palavras, o cumprimento da FSE é de responsabilidade do controlador⁵⁶ da sociedade, logo, trata-se de poder de controle, não de propriedade, razão pela qual

de corrigir isso, como vimos, foi a construção do Estado Social de Direito, que, no entanto, não foi capaz de assegurar a justiça social nem a autêntica participação democrática do povo no processo político. Aonde a concepção mais recente do Estado Democrático de Direito, como Estado de legitimidade justa (ou Estado de Justiça material), fundante de uma sociedade democrática, qual seja a que instaure um processo de efetiva incorporação de todo o povo nos mecanismos do controle das decisões, e de sua real participação nos rendimentos da produção". (SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 118).

53 GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 265-268.

54 AMARAL. Luiz Fernando de C. P. do. **A função social da empresa no direito constitucional econômico brasileiro**. São Paulo: SRS, 2008, p. 111-113.

55 COMPARATO, Fábio Konder. A função social da propriedade dos bens de produção. **Revista de Direito Mercantil**, v. 63, jun/set de 1986, P. 76. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5537764/mod_resource/content/1/RDM_063_Comparato.pdf. Acesso em: 20 set. 2022.

56 Fábio Konder Comparato, no texto do qual foi extraído o trecho citado neste parágrafo, fala apenas em controlador, mas há que se incluir aí também o administrador em caso de sociedade anônima, até mesmo em observância ao disposto no art. 116, parágrafo único, da Lei n. 6.404/76.

o caráter absoluto que a FSE quer evitar não é de um direito real, mas do exercício da empresa, ou seja, que o controlador não abuse no exercício do seu poder de organização e de direção em todos os feixes de relação dele decorrente.

2.3 A concepção de FSE no direito brasileiro

Visto que a função social está relacionada com o perfil funcional da empresa⁵⁷, ou seja, com a atividade; então, parece clara a diferença entre a FSE e a responsabilidade social da empresa, pois essa tem relação com deveres não relacionados com a atividade empresarial, ou seja, com atos voluntários praticados pela sociedade em prol da comunidade. Assim, por exemplo, se uma companhia fabricante de cerveja realiza uma campanha contra a prostituição infantil, isso decorre de sua responsabilidade social, não da função social.⁵⁸

Cabe, também, ressaltar que o cumprimento da função social da empresa não se confunde com a realização do seu objeto social. Isso pode ser deduzido do parágrafo único do art. 116 da Lei n. 6.404/76, ao dispor que o acionista controlador deve usar o poder com o fim de fazer a companhia realizar o seu objeto e cumprir sua função social, logo a realização do objeto da empresa não significa que a função social foi cumprida⁵⁹. Na verdade, o adjetivo social quer dizer que a FSE visa o interesse coletivo e não o interesse individual da sociedade empresária.⁶⁰

Da mesma forma, ao dispor que o administrador deve exercer as suas atribuições para lograr os fins e no interesse da companhia, satisfeitas as exigências do bem público e da função social da empresa⁶¹, o art. 154 da Lei n. 6.404/76 deixa claro que a satisfação

57 "E a razão da empresa econômica ser uma organização produtiva que opera por definição, no tempo, guiada pela atividade do empresário é que, sob o ponto de vista funcional ou dinâmico, a empresa aparece como aquela força em movimento que é a atividade empresarial dirigida para um determinado escopo produtivo». (ASQUINI, Alberto. Perfis da empresa. Tradução e notas de Fábio Konder Comparato. **Revista de Direito Mercantil**. Ano XXXV, n. 104, out/dez/1996. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5111319/mod_resource/content/1/Aula%202%20-%20ASQUINI%20-%20Perfis%20da%20empresa.pdf. Acesso em: 14 jun 2022)

58 "O terceiro significado de função social, usado de maneira imprópria, é o de 'responsabilidade social'. Nesse caso, que aparece relacionado à função social da empresa, é o de atribuição de deveres não relacionados com a atividade da empresa, tais como auxiliar na preservação da natureza, no financiamento de atividades culturais, ou no combate de problemas sociais, como o trabalho e prostituição infantil". (TOMASEVICIUS FILHO, Eduardo. A função social do contrato: conceito e critérios de aplicação. **Revista de informação legislativa**. Ano 42, n. 168, out/dez/2005. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/42/168/ril_v42_n168_p197.pdf/view. Acesso em: 12 set 2022)

59 "A função social da empresa deve ser levada em conta pelos administradores, ao procurar a consecução dos fins da companhia. Aqui se repete o entendimento de cabe ao administrador perseguir os fins privados da companhia, desde que atendida a função social da empresa". (CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à Lei das Sociedades Anônimas**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, v. 3, p. 282)

60 "Mas a noção de função, no sentido em que é empregado o termo nesta matéria, significa um poder, mais especificamente, o poder de dar ao objeto da propriedade destino determinado, de vinculá-lo a certo objetivo. O adjetivo social mostra que esse objetivo corresponde ao interesse coletivo e não ao interesse próprio do dominus; o que não significa que não possa haver harmonização, entre um e outro. Mas, de qualquer modo, se se está diante de um interesse coletivo, essa função social da propriedade corresponde a um poder-dever do proprietário, sancionável pela ordem jurídica". (COMPARATO, Fábio Konder. A função social da propriedade dos bens de produção. **Revista de Direito Mercantil**, v. 63, jun/set de 1986, p. 75. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5537764/mod_resource/content/1/RDM_063_Comparato.pdf. Acesso em: 20 set 2022.

61 "Mas, ao assim atuar, a lei acionária exige ainda do administrador atenção às exigências do bem público e da função social da empresa - expressões vagas e dependentes de concreção à luz de cada caso concreto, mas que evidenciam a intromissão de interesses externos aos acionistas". (ADAMEK, Marcelo Vieira von. **Responsabilidade civil dos ad-**

da função social da empresa não se confunde com a satisfação do bem público, do que se pode concluir que esse princípio pode visar apenas o interesse de uma comunidade e não, diretamente, o interesse público⁶².

Ora, se o cumprimento da FSE não se confunde com atos voluntários estranhos à atividade empresarial nem com a realização do objeto da empresa, então esse princípio diz respeito a quê? A FSE pode tanto dizer respeito a fatores empregados na atividade empresarial (perfil endógeno), por exemplo, os relativos às relações de trabalho; como também, a fatores externos à atividade (perfil exógeno), por exemplo, os relativos à conduta da empresa em relação a concorrentes ou consumidores.⁶³

Note-se que, até agora, demonstrou-se mais o que a FSE não é para o ordenamento jurídico brasileiro do que o que ela é, ou seja, o que deve ser observado pela empresa para que seja cumprida a sua função social. Conforme já alegado, a experiência constitucional alemã se mostrou falha, justamente por não oferecer “maiores especificações e desdobramentos à afirmação do princípio da função social da propriedade”⁶⁴. Essa, porém, não é a realidade constitucional brasileira, pois pode-se deduzir os perfis da FSE da CF/88, especialmente, do seu art. 170, o qual traz os princípios informadores da ordem econômica.⁶⁵

Para uma melhor demonstração do que acima foi afirmado, vale a transcrição do art. 170 da CF/88, *in verbis*:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

I - soberania nacional;

II - propriedade privada;

III - função social da propriedade;

IV - livre concorrência;

V - defesa do consumidor;

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

ministradores de S/A e ações correlatas. São Paulo: Saraiva, 2009, p.144)

62 “Desse modo, em primeiro lugar, merece ser qualificado como público apenas aquele interesse que pela sua importância seja elevado à categoria de interesse geral, de toda a sociedade, em cujo nome pode-se exigir limitação ou restrição de interesse privado.” (FURTADO, Lucas Rocha. **Curso de direito administrativo.** Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 83)

63 Cf. AMARAL, Luiz Fernando de C. P. do. **A função social da empresa no direito constitucional econômico brasileiro.** São Paulo: SRS, 2008, p. 119.

64 Cf. COMPARATO, Fábio Konder. A função social da propriedade dos bens de produção. **Revista de Direito Mercantil**, v. 63, jun/set de 1986, p. 79. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5537764/mod_resource/content/1/RDM_063_Comparato.pdf. Acesso em: 20 set 2022.

65 “Alguns desses princípios se revelam mais tipicamente como objetivos da ordem econômica, como, por exemplo, o da redução das desigualdades regionais e sociais e a busca do pleno-emprego. Mas todos podem ser considerados princípios na medida em que constituem preceitos condicionadores da atividade econômica”. (SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo.** 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 768)

VIII - busca do pleno emprego;

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

Inicialmente, note-se que esse dispositivo constitucional é um exemplo da conjugação do estado de direito liberal com o estado social, referido anteriormente, pois dispõe, a um só tempo, que a ordem econômica é fundada na livre iniciativa e na valorização do trabalho; e que é informada tanto pelos princípios da propriedade privada e da livre concorrência, como também pela função social da propriedade. Trata-se de princípios que, por óbvio, coexistem⁶⁶, sendo que, alguns deixam claro que o sistema econômico adotado é o capitalista; outros visam corrigir os excessos desse sistema⁶⁷, humanizando-o.⁶⁸

No que tange ao princípio da função social da propriedade, é verdade que, tomado isoladamente, ele significa apenas o repúdio à ideia liberal de um direito de propriedade absoluto⁶⁹. No entanto, à luz do disposto no art. 170 acima transcrito, resta evidente que o constituinte de 1988 quis proteger do abuso no exercício da empresa o direito de outros que também exercem atividade empresarial (livre concorrência), especialmente a pequena empresa (determinando tratamento favorecido), mas também os direitos dos consumidores, os direitos de trabalhadores, direitos difusos de proteção ao meio-ambiente⁷⁰, ou seja,

66 "A colisão ocorre, p. ex., se algo é vedado por um princípio, mas permitido por outro, hipótese em que um dos princípios deve recuar. Isto, porém, não significa que o princípio do qual se abdica seja declarado nulo, nem que uma cláusula de exceção nele se introduza". (BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 251)

67 "Consoante a firme jurisprudência do *Bundesverfassungsgericht*, a definição do conteúdo e a imposição de limitações ao direito de propriedade hão de observar o princípio da proporcionalidade. Segundo esse entendimento, o legislador está obrigado a concretizar um modelo social fundado, de um lado, no reconhecimento da propriedade privada e, de outro, no princípio da função social. É ilustrativa, a propósito, a decisão na qual a Corte Constitucional deixou assente que, 'no âmbito da regulação da ordem privada, nos termos do art. 14, parágrafo 2, da Lei Fundamental, deve o legislador contemplar, igualmente, os dois elementos que estão numa relação dialética - a liberdade constitucionalmente assegurada e o princípio da função social da propriedade -, cumprindo-lhe a tarefa de assegurar uma relação equilibrada entre esses dois elementos dentro da ordem jurídica". (MENDES, Gilmar Ferreira. **Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade**: estudos de direito constitucional. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 68-69)

68 "Trata-se, numa palavra, da tarefa básica do mundo moderno: reumanizar a empresa. Como disse Saint-Exupéry, com a revolução industrial, o homem construiu uma nova casa - mas não aprendeu, ainda, a habitá-la. Cumpre a todos, e a cada um, torná-la habitável". (LAMY FILHO, Alfredo. A função social da empresa e o imperativo de sua reumanização. **Revista de direito administrativo**. n. 190, out/dez 1992. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/45408/47594>. Acesso em: 20 set. 2022)

69 "A consagração do princípio da função social da propriedade em si, tomada isoladamente, pouco significa, ao par de instrumentar a implementação de uma aspiração autenticamente capitalista: a preservação da propriedade privada dos bens de produção - a função social está assujeitada porque é privada. Sua maior relevância se manifesta em sua concreção [...] Não estou, é óbvio, a atribuir desimportância ao princípio. Pelo contrário, a afetação da propriedade pela função social importa o repúdio da concepção da propriedade exclusivamente como fonte de poder pessoal [...] Apenas ênfase que ela, a função social da propriedade, não porta em si relevância mais pronunciada como cláusula transformadora constitucional". (GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 271-272)

70 "Consideram-se principalmente três as modernas funções sociais da empresa. A primeira refere-se às condições de trabalho e às relações com seus empregados, em termos de melhoria crescente de sua condição humana e profissional, bem como de seus dependentes. A segunda volta-se ao interesse dos consumidores, diretos e indiretos, dos produtos e serviços prestados pela empresa, seja em termos de qualidade, seja no que se refere aos preços. A terceira volta-se ao interesse dos concorrentes, a favor dos quais deve o administrador da empresa manter práticas equitativas de co-

a função social da propriedade deve ser compreendida à luz dos demais princípios informadores da ordem econômica.⁷¹

No entanto, note-se que o princípio da função social será concretizado à medida que sejam estabelecidas as normas de proteção: à livre concorrência, ao consumidor e ao meio ambiente. Ou seja, é necessário que “os poderes públicos induzam as empresas à observância do princípio da função social da empresa, seja nas leis fiscais, sociais, ou societárias, seja no trato, ou nos contratos, que com elas mantêm no curso de sua atividade econômica”.⁷²

Ora, a conclusão de que a concretização da FSE começa pelas normas que regulam os direitos a serem protegidos decorre do fato de que “a dimensão dos valores prosseguidos pelo Estado na sua tarefa conformadora da vida social e econômica deve exprimir, a querer ser legítima, as preferências coletivas manifestadas no texto constitucional e na legislação ordinária”⁷³, ainda que se saiba que valores postos na legislação infraconstitucional não são estáveis.⁷⁴

Ocorre, porém, que essas normas concretizadoras da FSE já existem, por exemplo:

a. a Lei n. 12.529, de 2011⁷⁵, “dispõe sobre a prevenção e a repressão às infrações contra a ordem econômica, orientada pelos ditames constitucionais de liberdade de iniciativa, livre concorrência, função social da propriedade, defesa dos consumidores e repressão ao abuso do poder econômico”, ou seja, essa norma concretiza a FSE naquilo que ela busca evitar que abusos no exercício da empresa possa comprometer a livre iniciativa ou a livre concorrência; e

b. a Lei n. 8.078, de 1990⁷⁶, “estabelece normas de proteção e defesa do consumidor, de ordem pública e interesse social, nos termos dos arts. 5º, inciso XXXII, 170, inciso V, da Constituição Federal e art. 48 de suas Disposições Transitórias”, ou seja, ela concretiza a FSE naquilo que ela busca

mércio, seja na posição de vendedor, seja da de comprador. [...] E ainda mais atual é a preocupação com os interesses de preservação ecológica urbana e ambiental da comunidade em que atua”. (CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à Lei das Sociedades Anônimas**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, v. 3, p. 282)

71 “Logo, o entendimento da função social da propriedade e, por conseguinte, da empresa, há de ser encarado com base nos demais princípios colocados em nossa Lei Maior como norteadores da Ordem Econômica do Estado brasileiro”. (AMARAL, Luiz Fernando de C. P. do. **A função social da empresa no direito constitucional econômico brasileiro**. São Paulo: SRS, 2008, p. 117)

72 Cf. LAMY FILHO, Alfredo. A função social da empresa e o imperativo de sua reumanização. **Revista de direito administrativo**. n. 190, out/dez 1992. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/45408/47594>. Acesso em: 20 set. 2022.

73 Cf. MONCADA, Luís. **Direito Econômico**. 4. ed. Coimbra: Coimbra, 2003, p. 36.

74 Um exemplo de que os valores flutuam ao sabor dos ventos da política foi a edição da Lei n. 13.874, de 2019, que instituiu a Declaração de Direitos de Liberdade Econômica, com o claro propósito de reduzir a intervenção do Estado na economia, ou seja, uma guinada na direção do liberalismo econômico, refletindo a composição do comando do parlamento à época.

75 BRASIL. **Lei n. 12.529, de 30 de novembro de 2011**. Estrutura o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência; dispõe sobre a prevenção e repressão às infrações contra a ordem econômica; altera a Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, o Decreto-Lei nº 3.689, de 3 de outubro de 1941 - Código de Processo Penal, e a Lei nº 7.347, de 24 de julho de 1985; revoga dispositivos da Lei nº 8.884, de 11 de junho de 1994, e a Lei nº 9.781, de 19 de janeiro de 1999; e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília-DF, 1 nov. 2011. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12529.htm. Acesso em 7 nov. 2022.

76 BRASIL. **Lei n. 8.078, de 11 de setembro de 1990**. Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília-DF, 12 set 1990. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8078compilado.htm. Acesso em 7 nov. 2022.

evitar que, no exercício da empresa, o empresário possa se aproveitar da vulnerabilidade do consumidor.⁷⁷

No caso da defesa do meio-ambiente, há que se entender, inicialmente, que o meio ambiente é um macrobem, ou seja, uma totalidade constituída de microbens, tais como, a água, o solo, a atmosfera, a fauna, a flora, as florestas, as cavidades naturais e outros. Desse modo, o exercício da empresa que cause degradação ambiental implica em uma dupla responsabilização, já que a reparação deverá possibilitar tanto a recuperação da res afetada individualmente (microbem), como também do meio ambiente (macrobem).⁷⁸

Assim, quanto à defesa do meio ambiente, a concretização da função social da empresa se dá pelo ordenamento ambiental, constituído por várias leis que visam a proteção desse macrobem e, por vezes, indiretamente, pela proteção de um determinado microbem, tais como: a Lei n. 6.938, 1981⁷⁹ - que estabelece a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação; a Lei n. 9.605, de 1998⁸⁰ - que dispõe sobre sanções penais e administrativas derivadas de condutas e atividades lesivas ao meio ambiente; a Lei n. 12.305, de 2010⁸¹ - que institui a Política Nacional de Resíduos Sólidos e trata da responsabilidade dos geradores de tais resíduos; a Lei n. 9.433, de 1997⁸² - que institui o Política Nacional de Recursos Hídricos; Lei n. 7.802, de 1989⁸³ - que disciplina a pesquisa, a fabricação e a utilização de agrotóxicos; Lei n. 12.651,

77 "A atual função social do direito privado é a proteção da pessoa em face dos desafios da sociedade massificada, globalizada e informatizada atual. Se as relações de consumo tem funções econômicas, têm funções particulares de circulação das riquezas, a função social deve necessariamente envolver o reconhecimento da vulnerabilidade da pessoa humana, nos seus vários papéis ou status, inclusive de consumidor na sociedade de consumo atual. Essa função só pode ser perseguida com uma nova visão e interpretação do direito privado, especialmente valorizando as diferenças materiais e formais nos poderes e liberdades das pessoas, procurando a igualdade, a liberdade com fraternidade (os ideais da modernidade), consciente do desafio do direito contemporâneo de não excluir as pessoas dos mercados, mas, ao contrário, incluindo-as com igualdade e fraternidade e protegendo-as, com liberdade, nestes contextos sociais atuais. O reconhecimento do papel do consumidor na sociedade (art. 5º, XXXII, da CF/1988) e a necessidade de sua proteção no mercado (art. 170, V, da CF/1988) são elementos inerentes deste novo direito privado". (BENJAMIN, Antonio Herman V.; MARQUES, Cláudia L.; BESSA, Leonardo R. **Manual de direito do consumidor**. 9. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, n. p.)

78 "O meio ambiente é uma totalidade, nesse sentido se constitui, como vimos, num macro- bem. Sua natureza é a de uma coisa comum a todos (communium omnium). Os bens ambientais²³ ("microbens") como elementos que constituem o meio ambiente (macrobem) possuem a mesma natureza pública de uso comum (communes omnium). Logo, a dupla afiliação vai dar ensejo a um regime de responsabilidade igualmente duplo. Uma ação degradadora está provocando danos ao mesmo tempo ao macrobem e ao microbem, e a reparação deve ser de tal magnitude que possibilite a recuperação da res (ou das res) afetada individualmente e também do meio ambiente". (MOTA, Mauricio *et al.* **Função social do direito ambiental**. Coordenador: Mauricio Mota. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 19)

79 BRASIL. **Lei n. 6.938, de 31 de agosto de 1981**. Dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília-DF, 2 set 1981. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6938.htm. Acesso em 7 nov. 2022.

80 BRASIL. **Lei n. 9.605, de 12 de fevereiro de 1998**. Dispõe sobre as sanções penais e administrativas derivadas de condutas e atividades lesivas ao meio ambiente, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília-DF, 13 fev. 1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9605.htm. Acesso em 7 nov. 2022.

81 BRASIL. **Lei n. 12.305, de 2 de agosto de 2010**. Institui a Política Nacional de Resíduos Sólidos; altera a Lei no 9.605, de 12 de fevereiro de 1998; e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília-DF, 3 ago. 2010. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/lei/l12305.htm. Acesso em 7 nov. 2022.

82 BRASIL. **Lei n. 9.433, de 8 de janeiro de 1997**. Institui a Política Nacional de Recursos Hídricos, cria o Sistema Nacional de Gerenciamento de Recursos Hídricos, regulamenta o inciso XIX do art. 21 da Constituição Federal, e altera o art. 1º da Lei nº 8.001, de 13 de março de 1990, que modificou a Lei nº 7.990, de 28 de dezembro de 1989. Diário Oficial da União, Brasília-DF, 9 jan. 1997. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9433.htm. Acesso em 7 nov. 2022.

83 BRASIL. **Lei n. 7.802, de 11 de julho de 1989**. Dispõe sobre a pesquisa, a experimentação, a produção, a emba-

2012⁸⁴ - que estabelece normas de proteção e de exploração das florestas; Lei n. 11.445, de 2007⁸⁵ - que estabelece as diretrizes nacionais para o saneamento básico e para a política federal de saneamento básico.

Vale também pontuar que essa relação da função social da empresa com a defesa do meio ambiente pode ser deduzida do disposto no § 1º do art. 1228 do CC/2002, quando dispõe que o direito de propriedade deve ser exercido respeitando, em conformidade com o estabelecido em lei especial, a flora, a fauna, as belezas naturais, o equilíbrio ecológico e o patrimônio histórico e artístico, bem como evitada a poluição do ar e das águas.

Note-se que todos os incisos do art. 170 trazem princípios constitucionais impositivos⁸⁶ com dupla função - instrumental e objetivo, pois são instrumentos para o fim de assegurar a todos uma existência digna, mas também assumem feição de norma-objetivo⁸⁷ que visa assegurar um objetivo particular a ser alcançado, sendo que nesse segundo sentido, reivindica a realização de políticas públicas. Mesmo a doutrina que considera que o tratamento diferenciado para as empresas de pequeno porte, previsto no inciso IX do art. 170, não tem feição de norma-objetivo sustenta que ele fundamenta a realização de políticas públicas, já que é formalmente um princípio impositivo.⁸⁸

lagem e rotulagem, o transporte, o armazenamento, a comercialização, a propaganda comercial, a utilização, a importação, a exportação, o destino final dos resíduos e embalagens, o registro, a classificação, o controle, a inspeção e a fiscalização de agrotóxicos, seus componentes e afins, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília-DF, 12 jul. 1989. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7802.htm. Acesso em 7 nov. 2022.

84 BRASIL. **Lei n. 12.651, de 25 de maio de 2012.** Dispõe sobre a proteção da vegetação nativa; altera as Leis nºs 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.393, de 19 de dezembro de 1996, e 11.428, de 22 de dezembro de 2006; revoga as Leis nºs 4.771, de 15 de setembro de 1965, e 7.754, de 14 de abril de 1989, e a Medida Provisória nº 2.166-67, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília-DF, 28 maio 2012. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/l12651.htm. Acesso em 7 nov. 2022.

85 BRASIL. **Lei n. 11.445, de 5 de janeiro de 2007.** Estabelece as diretrizes nacionais para o saneamento básico; cria o Comitê Interministerial de Saneamento Básico; altera as Leis nºs 6.766, de 19 de dezembro de 1979, 8.666, de 21 de junho de 1993, e 8.987, de 13 de fevereiro de 1995; e revoga a Lei nº 6.528, de 11 de maio de 1978. (Redação pela Lei nº 14.026, de 2020). Diário Oficial da União, Brasília-DF, 11 jan. 2007. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11445.htm. Acesso em 7 nov. 2022.

86 "Nos princípios constitucionais impositivos subsomem-se todos os princípios que, sobretudo no âmbito da constituição dirigente, impõe aos órgãos do Estado, sobretudo ao legislador, a realização de fins e a execução de tarefas. São, portanto, princípios dinâmicos, prospectivamente orientados". (CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional**. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1993, p. 173)

87 "Todavia, modernamente, a partir do momento em que o ente estatal deixou de ser Estado-ordenamento, como mero produtor de ordem, segurança e paz, para assumir o papel de Estado-social, como agente da transformação social e como conformador da economia, começam a surgir no direito positivo inúmeros exemplos de normas que não mais se dirigem exclusivamente a regular condutas ou a instrumentar a organização de órgãos e a disciplinar processos viabilizadores da atividade estatal, mas que se destinam a fixar determinados resultados concretos, incluídos nos escopos do *'Welfare state'*". Tais normas não se confundem nem com as definidoras de condutas ou comportamentos, nem com as que instrumentam o funcionamento de órgãos ou disciplinam processos de identificação e aplicação de outras disposições normativas, como ocorre com as normas de conduta e as de organização da classificação tradicional, mas que se destinam a fixar objetivos a serem perseguidos, deixando aos destinatários a busca dos estilos de comportamento e formas de organização necessários à persecução dos referidos fins. A esse novo tipo de normas, que passam a exercer no ordenamento jurídico papel semelhante ao das obrigações de resultado (e não o das de meio) na ordem civil, é que a doutrina da segunda metade do século passado dá a denominação de norma-objetivo". (NORONHA, Carlos Silveira. Distinção entre princípio, regra e "norma-objetivo". **Revista da Faculdade de Direito da UFRGS**. n. 29, 2011. Disponível em: https://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKewib_46Y6sl7AhUeLrk-GHZuSBM4QFnoECAwQAQ&url=https%3A%2F%2Fseer.ufrgs.br%2Frevfacdir%2Farticle%2Fdownload%2F71800%-2F40734&usq=AOvVaw0aiw0KtJ9lqKISZnveQCzd. Acesso em: 22 nov. 2022.

88 "Trata-se, formalmente, de princípio constitucional impositivo (Canotilho), já que a Constituição como princípio o tomou; daí o seu caráter constitucional conformador. Não consubstancia, no entanto, como os demais princípios da ordem econômica, uma diretriz (Dworkin) ou norma-objetivo. Ainda assim, fundamenta a reivindicação, por tais empresas, pela

Ora, entendida a FSE como antes exposto, a relação dela com os princípios da soberania nacional, da redução das desigualdades e até do tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte) se dá de maneira indireta e eventual, na medida em que, para o atingimento de um desses objetivos, seja necessário colocar limites ao exercício da empresa com vistas a evitar abusos do poder econômico, o que termina por concretizar a FSE.

Além dessa visão da FSE que se contrapõe ao abuso do poder econômico por meio do exercício antissocial da empresa (aspectos negativos); há também quem distinga um outro aspecto da FSE (positivo), o qual exige que a empresa esteja comprometida com deveres e responsabilidades na construção de uma existência digna para todos, ou seja, ela “impõe necessariamente a delicada discussão sobre a existência da distribuição social da riqueza e dos benefícios, enquanto instrumento de assegurar a todos uma vida digna”.⁸⁹

Assim sendo, para os fins deste trabalho (saber se há relação entre a FSE e planejamentos tributários), há necessidade de que se considere, doravante, os dois aspectos da FSE (negativo e positivo), razão pela qual, também, faz-se necessário pesquisar a jurisprudência nacional, para verificar como se posiciona os tribunais sobre o tema.

2.4 A FSE nas jurisprudências do STJ e do STF

Neste tópico, serão abordadas algumas decisões do STJ⁹⁰ e do STF⁹¹ que ilustram como vem sendo concretizada a FSE nesses dois tribunais. Assim, foram selecionados 39 (trinta e nove) acórdãos do STJ e 13 (treze) acórdãos do STF, os quais são a seguir analisados, especificamente, no que toca à FSE. Há que se observar que não se trata de uma pesquisa jurisprudencial exaustiva, mas, de qualquer forma, tais acórdãos refletem

realização de políticas públicas”. (GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 260-279)

89 Cf. LOPES, Ana Frazedo de Azevedo. **Empresa e propriedade: função social e abuso de poder econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 317.

90 Em pesquisa na página de busca de jurisprudência do STJ na internet (<https://processo.stj.jus.br/SCON/>), em 12/11/2022, foram obtidos apenas 39 acórdãos que contêm a expressão “função social da empresa” na ementa. O argumento da pesquisa foi “função e social e da e empresa”, assim, foram excluídos os acórdãos que continham alguma dessas palavras isoladamente ou mesmo algumas, ou todas elas, separadamente na ementa. Por óbvio, não se trata de uma pesquisa exaustiva, mas ilustra suficientemente as matérias nas quais vem sendo aplicado o princípio da FSE na jurisprudência do STJ. Com o objetivo de verificar a representatividade do conjunto de 39 acórdãos selecionados, foi realizada uma pesquisa no site Jusbrasil (<https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/>) por acórdãos do STJ que atendessem ao argumento de pesquisa “função social da empresa” em alguma parte do acórdão, não só na ementa, mas limitados apenas àqueles proferidos no último ano (2022) e no ano de 2019. Foram obtidos, então, 44 acórdãos do último ano e 16 do ano de 2019. Ao se analisar o conteúdo desses 60 acórdãos, verificou-se que eles praticamente davam as mesmas abordagens à FSE que as decisões proferidas nos 39 acórdãos já selecionados.

91 A pesquisa foi realizada em 12 de novembro de 2022, na página de busca por jurisprudência do STF (<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search>) na internet. O argumento da pesquisa foi “função e social e da e empresa”, de forma que foram excluídos os acórdãos que continham alguma dessas palavras isoladamente ou mesmo algumas, ou todas elas, separadamente na ementa. Foram obtidos apenas quatro acórdãos. Realizou, então, nova pesquisa nesta página de busca, primeiramente, utilizando o argumento de pesquisa “art. 154 da Lei n. 6.404/76” e, posteriormente, “art. 116 da Lei n. 6.404/76”, não sendo obtido nenhum acórdão. Realizou, então, uma outra pesquisa na mesma página de busca, agora para o argumento “art. 170, III, da Constituição Federal de 1988”, sendo obtidos 130 acórdãos, dos quais foram selecionados outros 9 acórdãos, totalizando assim 13 acórdãos para serem analisados neste tópico.

bem alguns pontos doutrinários, anteriormente, tratados.

2.4.1 A FSE como legitimador de políticas públicas

No Recurso Extraordinário n. 1.070.522/PE⁹², discutia-se a constitucionalidade das normas, regulamentares e editais, que exigem percentuais mínimos e máximos a serem observados pelas emissoras de rádio na produção e transmissão de programas culturais, artísticos e jornalísticos locais.

O relator, Ministro Luiz Fux, acompanhado pela maioria dos ministros, deu provimento ao recurso da União, para considerar constitucional a referida cota cultural e fixar a seguinte tese:

São constitucionais os procedimentos licitatórios que exijam percentuais mínimos e máximos a serem observados pelas emissoras de rádio na produção e transmissão de programas culturais, artísticos e jornalísticos locais, nos termos do artigo 221 da Constituição Federal de 1988.

Ao acompanhar o voto do Ministro relator, a Ministra Rosa Weber, sustentou o seguinte:

Eu só pontuaria um mínimo aspecto que me parece subjacente, atua como premissa e leva à mesma conclusão, dizendo que a ordem social instituída pela nossa Constituição de 1988 norteia o compromisso do Estado brasileiro com a promoção do desenvolvimento cultural do País, com a defesa e a valorização do patrimônio cultural brasileiro, com a produção, a promoção e a difusão de bens culturais e com a democratização do acesso aos bens da cultura. É o que se extrai do art. 215, § 3º, da nossa Lei Fundamental.

E, a teor do art. 216-A, § 1º - incluído pela Emenda Constitucional no 71/2012 -, as políticas públicas de cultura, tendo como eixo central o desenvolvimento humano, social, econômico, com pleno exercício dos direitos culturais, deverão ser regidas, entre outros, pelos princípios da diversidade das expressões culturais, da universalização do acesso aos bens e serviços culturais, do fomento à produção, difusão e circulação do conhecimento de bens culturais e da cooperação entre os agentes públicos e privados atuantes na área cultural.

Mais especificamente, o art. 216, § 6º, da nossa Carta Política, autoriza expressamente o legislador a estabelecer incentivos para produção e o conhecimento de bens e valores culturais. E o seu art. 219 dispõe que o mercado interno integra o patrimônio nacional e será incentivado de modo a viabilizar o desenvolvimento cultural e socioeconômico, o bem-estar da população e a autonomia tecnológica do País, nos termos da lei federal.

Extrai-se do preceito constitucional um vetor axiológico preciso a subordinar o mercado, enquanto produto das interações humanas, à concretização de valores que lhes são extrínsecos, entre os quais o desenvolvimento cultural.

Por outro lado, também o postulado da função social da propriedade, agasalhado nos nossos artigos 5º, XXIII, e 170, III, da Constituição,

92 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 1.070.522 - Pernambuco**. Rel. Min. Luiz Fux. Brasília, DF, 18 mar. 2021. DJ 26 maio 2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755966236>. Acesso em: 12 nov. 2022.

legítima a adoção de políticas públicas voltadas à realização dos objetivos constitucionais da nossa República Federativa.

Note-se que a Ministra Rosa Weber sustenta que a função social da propriedade legítima não só as políticas públicas derivadas dos princípios previstos no art. 170 da CF/88 (defesa do meio ambiente, do consumidor, da livre concorrência, da soberania nacional, da busca do pleno emprego da redução das desigualdades regionais e tratamento diferenciado das empresas de pequeno porte), mas também outras derivadas de outros objetivos constitucionais.

No presente caso, a FSE então legitimaria a política pública de promoção do desenvolvimento cultural do País, com a defesa e a valorização do patrimônio cultural brasileiro, ao exigir percentuais mínimos e máximos a serem observados pelas emissoras de rádio na produção e transmissão de programas culturais, artísticos e jornalísticos locais.

Observe-se que existe todo um arcabouço legislativo prevendo esse dever positivo das emissoras de rádio, ou seja, não se trata de deduzir tal dever diretamente do princípio da FSE. A vingar tal entendimento, a FSE está a legitimar todo dever positivo legalmente imposto à empresa e em prol de uma política pública que vise atender objetivos constitucionais.

Esse mesmo entendimento foi sustentado no voto do Min. Gilmar Mendes, relator da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 6.482/DF⁹³, quando sustenta o seguinte:

3. De modo geral, as restrições administrativas ao direito de propriedade encontram seu fundamento na função social da propriedade. O postulado da função social da propriedade, agasalhado nos arts. 5º, XXIII, e 170, III, da Constituição da República, autoriza, segundo a lição de DI PIETRO, “não apenas a imposição de obrigações de não fazer, como também as de deixar fazer” (Direito Administrativo, Rio de Janeiro: Forense, 2020). O efetivo cumprimento da função social da propriedade se verifica não apenas no tocante à realização da sua vocação intrínseca, mas também da sua inserção no contexto mais amplo das políticas públicas voltadas à realização dos objetivos constitucionais da República Federativa no Brasil, sobrelevando, no caso, o objetivo de garantir o desenvolvimento nacional (art. 3º, II, da CF).

Nota-se que, ao contrário do que sustenta parte da doutrina⁹⁴, essa decisão afirma que a função social da propriedade autoriza não apenas deveres positivos, mas também obrigações de deixar de fazer e de não fazer. Além disso, como já dito, essa decisão também sustenta que o cumprimento da função social da propriedade se verifica também por meio de políticas públicas que visam a realização dos objetivos constitucionais da

93 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 6.482 - Distrito Federal**. Relator Min. Gilmar Mendes. Brasília, DF, 18 fev. 2021. DJ 21 maio 2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754018722>. Acesso em: 12 nov. 2022.

94 Conforme Comparato: “Quando se fala em função social da propriedade não se indicam as restrições ao uso e gozo dos bens próprios. Estas últimas são limites negativos aos direitos do proprietário. Mas a noção de função, no sentido em que é empregado o termo nesta matéria, significa um poder, mais especificamente, o poder de dar ao objeto da propriedade destino determinado, de vinculá-lo a certo objetivo”. (COMPARATO, Fábio Konder. A função social da propriedade dos bens de produção. **Revista de Direito Mercantil**, v. 63, jun/set de 1986, p. 71-79. Disponível em: https://edis-ciplinas.usp.br/pluginfile.php/5537764/mod_resource/content/1/RDM_063_Comparato.pdf. Acesso em: 20 set. 2022)

2.4.2 A FSE e a livre iniciativa: uma relação ponderada

Anteriormente, foi visto que a FSE e a livre iniciativa coexistem, pois se esse visa assegurar o regime capitalista, aquele visa corrigir seus excessos, humanizando a atividade empresarial. A jurisprudência alemã coloca que o legislador deve contemplar, igualmente, esses dois princípios numa relação dialética e equilibrada.⁹⁵

Na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.452⁹⁶, discutia-se a constitucionalidade do art. 52 da Lei n. 13.146, de 2015⁹⁷, o qual obriga as locadoras de automóveis a oferecer um veículo adaptado para uso de pessoa com deficiência, a cada conjunto de vinte veículos de sua frota.

O voto vencedor da relatora, Min. Cármen Lúcia, sustenta que há de se ponderar o princípio da livre iniciativa, fundamento da ordem econômica brasileira, com outros valores constitucionais, entre os quais, a função social da propriedade, com vistas a assegurar a todos a existência digna, conforme os ditames da justiça social. Ela, então, afirma que a exigência feita pelo art. 52 em tela não inviabiliza a atividade econômica de locadoras, nem impõe ônus excessivo, razão pela qual está atendido o princípio da proporcionalidade.

No mesmo sentido foi o julgamento da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade n. 4.923/DF⁹⁸ (ADIn 4923), que analisava a constitucionalidade da Lei n. 12.485, de 2011⁹⁹, a qual impunha uma série de deveres positivos para os canais de televisão paga, entre os quais, cota de conteúdo nacional. Vale pinçar o trecho do voto do relator, Min. Luiz Fux, ao sustentar que “a legitimidade constitucional de toda intervenção do Estado sobre a esfera jurídica do particular está condicionada à existência de uma finalidade lícita que a motive, bem como ao respeito ao postulado da proporcionalidade”.

No julgamento da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental n. 706¹⁰⁰, discutiu-se a constitucionalidade de decisões judiciais¹⁰¹ que impuseram descontos

95 Vide nota de rodapé n. 280.

96 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.452 - Distrito Federal**. Relatora Min. Cármen Lúcia. Brasília, DF, 22 set. 2020. DJe 5 out. 2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754018722>. Acesso em: 12 nov. 2022.

97 BRASIL. **Lei n. 13.146, de 6 de julho de 2015**. Institui a Lei Brasileira de Inclusão da Pessoa com Deficiência (Estatuto da Pessoa com Deficiência). Diário Oficial da União. Brasília-DF, 7 jul. 2015. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13146.htm. Acesso em 7 nov. 2022.

98 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.923 - Distrito Federal**. Relatora Min. Luiz Fux. Brasília, DF, 8 nov. 2017. DJe 5 abr. 2018. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14595775>. Acesso em: 12 nov. 2022.

99 BRASIL. **Lei n. 12.485, de 12 de setembro de 2011**. Dispõe sobre a comunicação audiovisual de acesso condicionado; altera a Medida Provisória nº 2.228-1, de 6 de setembro de 2001, e as Leis nºs 11.437, de 28 de dezembro de 2006, 5.070, de 7 de julho de 1966, 8.977, de 6 de janeiro de 1995, e 9.472, de 16 de julho de 1997; e dá outras providências. Diário Oficial da União. Brasília-DF, 7 jul. 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12485.htm. Acesso em 13 set. 2011.

100 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental - Distrito Federal**. Relator Min. Rosa Weber. Brasília, DF, 18 nov. 2021. DJe 29 mar. 2022. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=759943705>. Acesso em: 12 nov. 2022.

101 Havia uma lei fluminense que dispunha sobre tais descontos, mas a ADPF 706 foi conhecida exclusivamente quanto às decisões judiciais invocadas.

compulsórios e a suspensão de pagamentos de mensalidades de instituições privadas de ensino superior, em razão da implementação provisória de metodologias de ensino à distância no contexto das medidas de isolamento social adotadas para enfrentamento da pandemia da Covid-19.

A relatora, Min. Rosa Weber sustentou, entre outros argumentos, o seguinte:

3.6. Entendo, ainda, que a fixação de reduções ou descontos lineares nas contraprestações devidas às instituições revela-se desproporcional. Isso porque não há adequação da medida à tutela do direito do consumidor-estudante concebido de forma genérica e ampla, fulcrada em um raciocínio de presunção.

Inexiste adequação da solução adotada para tutelar também a saúde, a manutenção do ensino, o equilíbrio financeiro das instituições, a função social das empresas, dentre outros aspectos relevantes. A imposição de determinação linear a atingir todos os contratos é medida de duvidosa eficácia para solver os problemas econômicos, sociais e financeiros envolvidos nos dois polos contratuais. [grifo nosso]

Ou seja, em juízo de ponderação, a relatora considerou inadequada a intervenção do Estado na esfera de disponibilidade do particular nesse caso, pois a solução adotada não se mostrou capaz de tutelar, entre outros objetivos constitucionais, a FSE.

À luz dos entendimentos acima expostos, pode-se concluir que, se a concretização da FSE importa na imposição de deveres positivos e negativos para o exercício da empresa, isso significa uma intervenção do Estado na esfera jurídica do particular, logo, tais deveres deverão passar por um juízo de ponderação.

2.4.3 A FSE e a defesa do consumidor e do meio ambiente

Na Ação Direita de Inconstitucionalidade n. 3.357/RS¹⁰², em que se discutia a constitucionalidade de uma lei gaúcha que havia proibido a produção e comercialização de produtos à base de amianto no Estado do Rio Grande do Sul, o relator, Min. Ayres Britto¹⁰³, ao votar pela improcedência da ação, afirmou, entre outros argumentos, o seguinte:

35. Ultrapassada essa primeira questão, consigno que a Lei n. 11.643/2001, do Estado do Rio Grande do Sul, não contrariou o princípio da livre iniciativa. A Constituição de 1988, ao tratar da ordem econômica, determina que tal ordem é também fundada na valorização do trabalho humano e tem por fim assegurar a todos existência digna. **E entre os princípios a ser observados estão igualmente a defesa do consumidor e do meio ambiente** (art. 170, V e VI, CF). Valores a que se deve conformar a livre iniciativa como elemento de sua própria postura jurídica.

36. Nesse quadro, **a lei ora impugnada nada mais fez do que concretizar o**

102 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.357 - Rio Grande do Sul**. Redator do acórdão Min. Dias Toffoli. Brasília, DF, 30 nov. 2017. DJe 1 fev. 2019. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginador-pub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=749040549>. Acesso em: 12 nov. 2022.

103 Tanto o relator, Min. Ayres Britto, como o redator para o acórdão, Min. Dias Toffoli, votaram pela improcedência da ação. Ocorre que, quando o julgamento foi concluído, o Min. Ayres Britto já havia sido sucedido pelo Min. Luís Roberto Barroso.

princípio econômico da função social da propriedade e da defesa do meio ambiente (incisos III e VI do art. 170 da CF), de parilha com a proteção do trabalhador, da saúde pública e da defesa dos direitos humanos. Sendo indubitoso o dano que, à saúde humana, é causado por qualquer variedade de amianto. Donde o próprio parágrafo único do art. 2º da Lei no 9.055/95 certifica a nocividade do amianto crisotila, inclusive. Logo, e ainda considerando que a legislação internacional impõe a substituição desse produto, não vejo como reconhecer a inconstitucionalidade que se faz objeto da presente ação. [grifo nosso]

Nesse trecho do voto do Min. Ayres Britto, vê-se a afirmação do que antes foi afirmado, como o princípio da função social da propriedade se concretiza a partir da implementação de políticas públicas para atender normas-objetivo previstas no art. 170 da CF/88.

2.4.4 A FSE e a legislação tributária e trabalhista

No julgamento do Referendo na Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5357/DF¹⁰⁴, convertido em julgamento de mérito, discutiu-se a constitucionalidade da Lei n. 13.146, de 2015, por ter tornado obrigatório para as escolas privadas oferecer atendimento educacional adequado e inclusivo às pessoas com deficiência.

O autor da ação alegou que a Lei n. 13.146/2015 estabelece medidas de alto custo para as escolas privadas e que violariam os artigos 5º, *caput* e incisos XXII e XXIII; e 170, incisos II e III, da Carta da República, porquanto colocariam em risco a propriedade privada e sua função social, além de violarem o princípio da livre iniciativa.

O relator, Min. Edson Fachin, sustentou, entre outros argumentos, que:

Nessa linha, **não se acolhe o invocar da função social da propriedade para se negar a cumprir obrigações de funcionalização previstas constitucionalmente, limitando-a à geração de empregos e ao atendimento à legislação trabalhista e tributária**, ou, ainda, o invocar da dignidade da pessoa humana na perspectiva de eventual sofrimento psíquico dos educadores e “usuários que não possuem qualquer necessidade especial”. Em suma: à escola não é dado escolher, segregar, separar, mas é seu dever ensinar, incluir, conviver. [grifo nosso]

Nesse sentido, o cumprimento da função social não se limita ao seu perfil endógeno, ou seja, aos fatores empregados na atividade empresarial, tais como o respeito às legislações tributária e trabalhistas, mas também ao seu perfil exógeno, ou seja, os fatores externos à atividade desenvolvida pela empresa, como, por exemplo, consumidores e meio ambiente. No caso em tela, trata-se de uma norma legal que impõe deveres positivos e negativos à instituição, quando o usuário for portador de deficiência.

Observe-se que essa norma também está a realizar objetivos constitucionais, pois, como apontado pelo relator, “a Constituição da República prevê em diversos dispositivos

104 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Referendo na Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.357 - Distrito Federal**. Relator Edson Fachin. Brasília, DF, 9 jun. 2016. DJe 11 nov. 2016. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=310709378&ext=.pdf>. Acesso em: 12 nov. 2022.

a proteção da pessoa com deficiência, conforme se verifica nos artigos 7º, XXXI, 23, II, 24, XIV, 37, VIII, 40, § 4º, I, 201, § 1º, 203, IV e V, 208, III, 227, § 1º, II, e § 2º, e 244”. O que reafirma que o cumprimento da função social da propriedade se verifica também por meio de políticas públicas que visam a realização de outros objetivos constitucionais da República brasileira, além daqueles previstos no art. 170 da CF/88.

2.4.5 A propriedade como função social

No julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 6.362/DF¹⁰⁵, o pedido era para que o STF conferisse interpretação conforme ao art. 3º, *caput*, e § 7º, III, da Lei n. 13.979, de 2020¹⁰⁶, a qual autorizava os gestores locais de saúde a requisitar bens e serviços de pessoas naturais e jurídicas, em razão do enfrentamento da pandemia da Covid-19.

No que interessa a essa pesquisa, vale ressaltar um dos argumentos expendidos pelo autor e que pode ser resumido no seguinte trecho do relatório:

Outrossim, entende que, dado o aspecto gravoso para a propriedade privada, o ato de requisição deve, mesmo quando consentido pela autoridade federal, “[...] estar robustamente amparado numa situação de fato, apropriadamente descrita, que indique ser a medida conforme ao princípio da proporcionalidade” (pag. 28 da inicial), comprovando-se a necessidade e adequação da medida, de modo que não concorra com outras menos gravosas que poderiam dar ensejo a resultado análogo.

Ou seja, o autor requer algo que, como visto anteriormente, é o entendimento do próprio STF, qual seja, que a legitimidade da intervenção estatal na esfera de disponibilidade do particular passe por um juízo de ponderação.

O relator, Min. Ricardo Lewandowski, sustentou, entre outros argumentos, o seguinte:

Saliento, por fim, que a Constituição, ao tratar da Ordem Econômica, albergou o postulado da função social da propriedade (art. 170, III), significando que esta, por vezes, pode revelar um interesse não coincidente com o do próprio titular do direito, ensejando o seu uso pela coletividade, independentemente da vontade deste.

A Min. Rosa Weber, por sua vez, sustenta que, ao seu juízo, “a propriedade é função social. Isso porque sem o cumprimento deste princípio constitucional, não se pode sequer falar em direito de propriedade”.

Conforme abordado anteriormente, para uma posição extremada, a ideia de direito subjetivo desaparece, pois cada um tem apenas deveres para com os outros (função

105 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 6.362 - Distrito Federal**. Relator Min. Ricardo Lewandowski. Brasília, DF, 2 nov. 2020. DJe 9 dez. 2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginador-pub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754607621>. Acesso em: 12 nov. 2022.

106 BRASIL. **Lei n. 13.979, de 6 de fevereiro de 2020**. Dispõe sobre as medidas para enfrentamento da emergência de saúde pública de importância internacional decorrente do coronavírus responsável pelo surto de 2019. Diário Oficial da União. Brasília-DF, 7 fev. 2020. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/13979.htm. Acesso em 7 nov. 2022.

social), mas ninguém tem propriamente algum direito¹⁰⁷. Ou seja, praticamente, anula-se a individualidade do ser humano, já que não se reconhece a existência de direitos subjetivos, muito menos, quando sustentados em um direito natural.¹⁰⁸

Na base de toda essa reação ao individualismo, está a ideia de socialidade, segundo a qual todo o desenvolvimento humano é devido à sociedade e, assim sendo, a propriedade privada encontra o seu sentido na função social, ou seja, ela só tem a tutela do Estado se o seu exercício for orientado para o interesse coletivo e, não, para interesse egoístico do proprietário.

Ora, pelas outras decisões do STF antes vistas, essas situações de conflito entre a livre iniciativa e a FSE devem passar por um juízo de ponderação, no qual a solução se mostre necessária, adequada e na justa medida¹⁰⁹, o que parece afastar essa exacerbação do funcionalismo, que reduz a propriedade a sua função social.

2.4.6 A concretização da FSE pela tributação

No Recurso Extraordinário n. 630.898/RS¹¹⁰, discutiu-se se houve a recepção da contribuição para o Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA) incidente sobre a folha de salários pela Emenda Constitucional no 33/2001. O relator Min. Dias Toffoli sustentou, entre outros argumentos, que:

Com efeito, não se pode negar que a política nacional de reforma agrária é instrumento de intervenção no domínio econômico. A finalidade da contribuição ao INCRA está em conformidade com a determinação constante do art. 149 da Constituição de que tais contribuições devem constituir instrumentos de ingerência da União na ordem econômica. **Trata-se de contribuição especialmente destinada a concretizar objetivos de atuação positiva do Estado estampados nos arts. 170, III e VII, e 184 da Constituição de 1988, consistentes na promoção da reforma agrária e da colonização, com vistas a assegurar o exercício da função social da propriedade** e a diminuir as desigualdades regionais e sociais. A mim parece que estão presentes a correlação lógica entre as causas e os fundamentos da intervenção no domínio econômico e a instituição da contribuição.

Nesse caso, não se está a tratar de extrafiscalidade tributária¹¹¹, ou seja, o tributo¹¹²

107 Vide nota de rodapé 237.

108 Vide nota de rodapé 227.

109 “A estes pertence, em primeiro lugar, o princípio, várias vezes mencionado, da proporcionalidade, nas suas diferentes manifestações, enquanto exigência da medida indicada, da adequação entre meio e fim, do meio <<mais idóneo>> ou da <<menor restrição possível>> do direito ou bem constitucionalmente protegido que, no caso concreto, tem de ceder perante outro bem jurídico igualmente protegido. De facto, a ideia de <<justa medida>> tem uma relação estreita com a ideia de justiça, tanto no exercício dos direitos como na imposição de deveres e ónus, de equilíbrio de interesses reciprocamente contrapostos na linha do menor prejuízo possível”. (LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 4 ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2005, p. 603)

110 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 630898 - Rio Grande do Sul**. Relator Min. Dias Toffoli. Brasília, DF, 8 abr. 2021. DJe 11 maio 2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7558084351>. Acesso em: 12 nov. 2022.

111 “Os propósitos essenciais do imposto - como salientamos - nem sempre revestem caráter econômico ou fiscal, já que podem ter em conta razões de conveniência social e de bem comum alheios à capacidade contributiva, assim como propósitos de justiça social”. (FONROUGE, C. M. Giuliani. **Conceitos de direito tributário**. Tradução de Geraldo Ataliba e Marco Aurélio Greco. São Paulo: Lael, 1973, p. 41)

112 Foi utilizado o gênero (tributo), para evitar qualquer discussão que extrapolasse os limites dessa obra, ou seja, para

não é utilizado para incentivar a reforma agrária, mas ele é apenas fonte de recursos para o INCRA. Ou seja, a sua arrecadação serve para a implementação de políticas públicas que concretizam o princípio da função social da propriedade.

Outra questão que deve ser ressaltada é o fato de que, nos termos do *caput* do art. 184 da CF/88, “compete à União desapropriar por interesse social, para fins de reforma agrária, o imóvel rural que não esteja cumprindo sua função social”. Ou seja, a desapropriação para fins de reforma agrária tem como condição que o imóvel não esteja cumprindo sua função social.

Por sua vez, o art. 186 estabelece os requisitos para que a função social seja cumprida, quais sejam: aproveitamento racional e adequado; utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e preservação do meio ambiente; observância das disposições que regulam as relações de trabalho; e exploração que favoreça o bem-estar dos proprietários e dos trabalhadores.

Observe-se que o art. 186 tem importância para definir qual propriedade pode ser passível de desapropriação para reforma agrária. Ora, na medida em que o art. 185, I, da CF/88 dispõe que é insusceptível de desapropriação “a pequena e média propriedade rural, definida em lei, desde que seu proprietário não possua outra”, há que se concluir que a essa pequena e média propriedade não se aplicam os requisitos para cumprimento da função social.

Sustenta a doutrina¹¹³, que a pequena e média propriedades têm função individual, pois servem a subsistência individual e familiar, a dignidade da pessoa humana, e seria, por isso, que o inciso I do art. 185 dispõe que elas são insuscetíveis de desapropriação, já que não se lhes aplica a função social da propriedade. Por esse entendimento, não é empresa a exploração de pequena ou de média propriedade rural que se enquadre no estabelecido no inciso I do art. 185 da CF/88 e na definição legal.¹¹⁴

Por último, vale salientar que outro é o tratamento da propriedade urbana, pois o art. 182, § 4º, II, da CF/88 atribui uma natureza extrafiscal ao imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU), ao estabelecer que ele será progressivo no tempo, quando incidente sobre o solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado.

Embora o §2º desse mesmo art. 182 disponha que a propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências no plano diretor da urbe, há que se ressaltar que esse plano diretor poderá observar (facultativo) o disposto no aludido § 4º desse mesmo artigo, o que nos leva, então, a sustentar que a função social da propriedade urbana também

que não se adentrasse na investigação sobre espécie tributárias, já que, geralmente, quando os autores - principalmente os mais antigos - vinculam a extrafiscalidade aos impostos, quase sempre o fazem porque adotam uma classificação das espécies de tributos bipartida (taxa ou imposto) ou tripartida (taxa, imposto ou contribuição de melhoria), sendo essa última em decorrência da literalidade do art. 5º do CTN.

113 Cf. GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 266.

114 Note-se, porém, que o art. 971 do CC/2002 faculta aos proprietários rurais, inclusive de pequenas e médias propriedades, requererem “inscrição no Registro Público de Empresas Mercantis da respectiva sede, caso em que, depois de inscrito, ficará equiparado, para todos os efeitos, ao empresário sujeito a registro”.

poderá se concretizar pela extrafiscalidade do IPTU, se assim a lei dispuser.¹¹⁵

2.4.7 A FSE e a preservação da empresa

Conforme antes abordado, Konrad Hesse defende que a propriedade no texto constitucional alemão não se confunde com a propriedade no direito civil alemão, pois, na Constituição alemã, a norma garante a propriedade no sentido de um direito subjetivo - vinculado socialmente (função social da propriedade) e que fundamenta um direito de defesa e proteção contra os poderes estatais.

Essa ideia de que a FSE está relacionada à proteção da empresa contra poderes do Estado se manifesta em vários julgados pesquisados, sempre relacionando a FSE com o princípio da preservação da empresa.

Ressalte-se que, embora muitos dos acórdãos que trazem essa relação da FSE com o princípio da preservação da empresa tratem de falência e recuperação de empresas, reguladas pela Lei n. 11.101/05, há outras matérias em que tal relação também aparece, quais sejam, penhora de bens e controle judicial de cláusulas contratuais.

Primeiramente, cabe lembrar que, no Recurso Especial n. 1.187.404/MT¹¹⁶, a Corte Especial do STJ entendeu ser desnecessária a comprovação de regularidade tributária, nos termos do art. 57 da Lei n. 11.101/2005 e do art. 191-A do CTN, diante da inexistência de lei específica a disciplinar o parcelamento da dívida fiscal e previdenciária de empresas em recuperação judicial.

Por sua vez, no Recurso Especial n. 1.864.625/SP¹¹⁷ se discutia uma decisão judicial que homologou o plano aprovado em assembleia e concedeu a recuperação judicial às recorridas, independentemente da apresentação de certidões de regularidade fiscal. No seu voto, entre outros argumentos, a relatora, Min. Nancy Andrichi, sustentou o seguinte:

5. Muito embora a lacuna legislativa acerca do parcelamento especial tenha sido preenchida, na esfera federal, com a edição da Lei 13.043/14 (regulamentada pela Portaria PGFN-RFB n. 1/15), a demonstração da regularidade fiscal do devedor que busca o benefício recuperatório não pode ser exigida sem que se verifique sua compatibilidade com os princípios e objetivos que estruturam e servem de norte à operacionalização do microssistema instituído pela Lei 11.101/05, elencados neste mesmo diploma legal.

[...]

17. Na tentativa de realizar a finalidade sobrejacente à regra em questão

115 Por exemplo: a Lei n. 2.815, de 2021, do Município de Palmas, dispõe sobre o IPTU progressivo no tempo, sendo também relevante frisar que a Lei Federal n. 10.527, de 2001, disciplina a forma como se dá essa progressividade no tempo, conforme determina o art. 182, § 4º, da CF/88.

116 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 1.187.404/MT**. Rel. Min. Luís Felipe Salomão. Brasília, DF, 19 jun. 2013. DJe 21 ago. 2013. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1244591&num_registro=201000540484&data=20130821&formato=PDF. Acesso em: 12 maio 2022.

117 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 1.864.625- SP**. Rel. Min. Nancy Andrichi. Brasília, DF, 23 jun. 2020. DJe 26 jun. 2020. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1958345&num_registro=201902946319&data=20200626&formato=PDF. Acesso em: 12 maio 2022.

(garantir a arrecadação fiscal), portanto, acaba-se por obstruir indevidamente os fins almejados pelo princípio da preservação da empresa (corolário da função social da propriedade e fundamento da recuperação judicial) e os objetivos maiores do instituto recuperatório – viabilização da superação da crise, manutenção da fonte produtora e dos empregos dos trabalhadores.

Como se vê, a relatora aponta que o princípio da preservação da empresa é corolário da FSE, cujos objetivos são a superação da crise, a manutenção da fonte produtora e dos empregos. Ora, isso decorre do fato de a função social da empresa ganhar uma conotação diferente na Lei n. 11.101/05, pois aí ela está mais relacionada à preservação da atividade e ao estímulo da atividade econômica, conforme se verifica do teor do seu art. 47¹¹⁸. Diferentemente da FSE na Lei n. 6.404/76, que traduz mais a ideia da empresa em relação à coletividade, como, por exemplo, proteção ao meio ambiente, defesa do consumidor, liberdade de concorrência.

A relatora ainda reforça sua posição, lembrando a decisão do STF na Ação Declaratória de Inconstitucionalidade n. 3.934/DF¹¹⁹, quando o relator, Min. Ricardo Lewandowski, ao tratar da recuperação judicial de empresa, sustentou o seguinte:

Do ponto de vista teleológico, salta à vista que o referido diploma legal buscou, antes de tudo, garantir a sobrevivência das empresas em dificuldades - não raras vezes derivadas das vicissitudes por que passa a economia globalizada -, autorizando a alienação de seus ativos, tendo em conta, sobretudo, a função social que tais complexos patrimoniais exercem, a teor do disposto no art. 170, III, da Lei Maior.

[...]

O processo tem em mira não somente contribuir para que a empresa vergastada por uma crise econômica ou financeira possa superá-la, eventualmente, mas também busca preservar, o mais possível, os vínculos trabalhistas e a cadeia de fornecedores com os quais ela guarda verdadeira relação simbiótica.

Ou seja, à luz dessas jurisprudências acima citadas, a FSE está muito mais especificamente relacionada com a manutenção das finalidades econômicas e sociais da empresa e naquilo que ela contribui para o funcionamento do mercado onde está inserida do que propriamente com deveres do controlador ou administrador com a coletividade.

Por sua vez, no Agravo Interno nos Embargos de Declaração no Recurso Especial n. 1.940.775/SP¹²⁰, tratou-se de controvérsia sobre a participação de empresa em recuperação judicial em procedimento licitatório. O relator, Min. Herman Benjamin, sustentou, entre outros argumentos, o seguinte:

Por conseguinte, levados a uma interpretação sistemática de ambas as legislações acima referidas – Lei 8.666/1993 e 11.101/2005 –, pode-se

118 Vide nota de rodapé n. 219.

119 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.934 - Distrito Federal**. Relator Min. Ricardo Lewandowski. Brasília, DF, 27 maio 2009. DJe 6 nov. 2009. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754607621>. Acesso em: 12 nov. 2022.

120 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Interno nos Embargos de Declaração no Recurso Especial n. 1.940.775 - SP**. Rel. Min. Herman Benjamin. Brasília, DF, 27 jun. 2022. DJe 29 jun. 2022. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=605415>. Acesso em: 12 maio 2022.

concluir que, preservando o interesse da coletividade com ações no sentido de avaliar se a empresa em recuperação tem condições de suportar os custos da execução do contrato e também resguardando a função social da empresa, é possível conciliar os dois entendimentos.

O relator sustenta que se deve fazer um juízo de ponderação entre o interesse público que consiste em avaliar se a empresa em recuperação tem condições de suportar os custos da execução do contrato, com o interesse de preservar a empresa, resguardando a função social da empresa. Ou seja, a FSE está relacionada, nesse julgado, à proteção da empresa em face dos poderes do Estado.

Nessa linha ainda, vale a lembrança do Recurso Especial n. 1.884.860/RJ¹²¹, no qual se discutiu, entre outras questões, se o Ministério Público é parte legítima para recorrer da decisão declaratória do pedido de processamento da recuperação judicial. A relatora, Min. Nancy Andrighi, quanto à legitimidade do Ministério Público para recorrer, sustentou o seguinte:

24. No particular, portanto, conclui-se estar plenamente justificada a interposição do recurso perante o Tribunal de origem em decorrência da atuação do MP como fiscal da ordem jurídica, pois é desdobramento de seu papel institucional zelar, em nome do interesse público (função social da empresa), para que não sejam constituídos créditos capazes de inviabilizar a consecução do plano de soerguimento.

Nesse julgado também, a FSE está relacionada à preservação da empresa, ao que a relatora denomina como interesse público, ou seja, a recuperação da empresa ultrapassa a esfera de direitos patrimoniais individuais das partes envolvidas, mas é do interesse de toda a coletividade.¹²²

Essa vinculação da FSE a ideia de preservação da empresa também é verificada em várias decisões que discutem a penhorabilidade de bens, como por exemplo, o Agravo Interno no Recurso Especial n. 1.588.496/SP¹²³. Nesse agravo interno, a Fazenda Pública do Estado de São Paulo se insurge contra decisão monocrática que manteve a limitação da penhora à fração de 10% dos valores depositados na conta-corrente da empresa executada.

O tribunal de origem fixou a penhora à fração de 10% dos valores depositados na conta corrente da executada, em razão da função social da empresa e à continuidade de suas atividades, levando em consideração sua precária situação financeira. O relator do agravo, Min. Og Fernandes, concordando com a decisão de base, sustentou que não se deve penhorar a integralidade dos numerários de que dispõe a executada, pois “figura também como interesse público o livre exercício da atividade econômica no território brasileiro, de

121 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 1.884.860/RJ**. Rel. Min. Nancy Andrighi. Brasília, DF, 20 out. 2020. DJe 29 out. 2020. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1995365&num_registro=202001771638&data=20201029&formato=PDF. Acesso em: 12 maio 2022.

122 No mesmo sentido, foram as decisões no REsp. 1853968/SC e REsp. 1935022/SP.

123 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Interno no Recurso Especial n. 1.588.496/SP**. Rel. Min. Og Fernandes. Brasília, DF, 15 dez. 2016. DJe 19 dez. 2016. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1565645&num_registro=201502135622&data=20161219&peticao_numero=201600455967&formato=PDF. Acesso em: 12 maio 2022.

onde advém a geração de empregos, receita e riqueza, em nada interessando, nem mesmo ao Fisco, o fechamento das empresas, ainda que para adimplir o Erário”.

Outro exemplo de aplicação da FSE como proteção do particular em face dos poderes do Estado ocorreu no julgamento do Agravo Interno no Recurso Especial n. 1.770848/PR¹²⁴. Nesse recurso, o relator, Min. Luís Felipe Salomão, sustentou que é restrito o controle judicial sobre eventuais cláusulas abusivas em contratos de cunho empresarial, diante da concretude do princípio da autonomia privada, como também em decorrência da prevalência da livre iniciativa, do *pacta sunt servanda*, da função social da empresa e da livre concorrência de mercado.

Por último, vale frisar que a FSE exige a preservação da empresa, mas não a todo custo, pois a empresa deve demonstrar ter meios para cumprir a sua função. Assim foi decidido no Agravo Regimental no Conflito de Competência n. 110.250/DF¹²⁵, quando a relatora, Min. Nancy Andrighi, sustentou o seguinte:

Nesse contexto, a suspensão, por prazo indeterminado, de ações e execuções contra a empresa, antes de colaborar com a função social da empresa, significa manter trabalhadores e demais credores sem ação, o que, na maioria das vezes, terá efeito inverso, contribuindo apenas para o aumento do passivo que originou o pedido de recuperação.

[...]

Certamente não é este o espírito norteador da Lei 11.101/05, que consagra o princípio da preservação da empresa enquanto meio de assegurar a função social desta, mas que tem como fim primordial garantir os direitos e interesses da coletividade de credores.

Nessa decisão, verifica-se que, mais que um direito, a propriedade é vista como uma função, de tal forma que ela só tem a tutela do Estado se cumpre ou tem o potencial para cumprir a sua função social.

2.4.8 A FSE realizada pelo pagamento de tributo

O Recurso Especial n. 1.894741/RS¹²⁶ foi interposto contra acórdão que afastou a possibilidade de creditamento das contribuições ao PIS/Pasep e Cofins dentro do sistema de tributação monofásica (incompatibilidade do creditamento com o sistema monofásico). O relator, Min. Mauro Campbell, sustentou o seguinte:

124 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Interno no Recurso Especial n. 1.770848/PR**. Rel. Min. Luís Felipe Salomão. Brasília, DF, 25 abr. 2022. DJe 27 abr. 2022. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/julgamento/electronico/documento/mediado/?documento_tipo=integra&documento_sequencial=151424059®istro_numero=201802568346&peticao_numero=202200055717&publicacao_data=20220427&formato=PDF. Acesso em: 12 maio 2022.

125 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Conflito de Competência n. 110.250/DF**. Rel. Min. Nancy Andrighi. Brasília, DF, 8 set. 2010. DJe 19 set. 2010. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1303619&num_registro=201202645632&data=20140505&formato=PDF. Acesso em: 12 maio 2022.

126 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 1.894741/RS**. Rel. Min. Mauro Campbell Marques. Brasília, DF, 27 abr. 2022. DJe 5 maio 2022. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/julgamento/electronico/documento/mediado/?documento_tipo=integra&documento_sequencial=151813226®istro_numero=202002342407&peticao_numero=&publicacao_data=20220505&formato=PDF. Acesso em: 12 maio 2022.

9. No contexto atual de pandemia causada pela COVID - 19, nunca é demais lembrar que as contribuições ao PIS/PASEP e COFINS possuem destinação própria para o financiamento da Seguridade Social (arts. 195, I, “b” e 239, da CF/88), atendendo ao princípio da solidariedade, recursos estes que em um momento de crise estariam sendo suprimidos do Sistema Único de Saúde - SUS e do Programa Seguro Desemprego para serem direcionados a uma redistribuição de renda individualizada do fabricante para o revendedor, em detrimento de toda a coletividade. **A função social da empresa também se realiza através do pagamento dos tributos devidos, mormente quando vinculados a uma destinação social.** [grifo nosso]

Observe-se que o relator se vale da FSE para afirmar a aplicação da lei tributária, ou seja, a aplicação dos arts. 3º, I, “b”, da Lei n. 10.637, de 2002 e da Lei n. 10.833, de 2003 que vedam o creditamento da contribuição em caso de produto sujeito ao regime monofásico. De certa forma, a função social foi, nesse julgamento, citada como argumento retórico, até mesmo porque afirma que tal princípio se realiza também com o pagamento do tributo, mas não desenvolve tal argumento.

2.5 A relação da FSE com a tributação

Conforme visto anteriormente, a função social de direitos começa a surgir ainda no século XIX, como uma reação a direitos subjetivos absolutos, especialmente o direito de propriedade. Assim, na sua origem, não havia uma relação entre a FSE com o direito público, muito menos com a tributação. Ressalte-se que o direito tributário só começou a se estruturar como ramo autônomo no século XX¹²⁷, sendo que, no Brasil, o interesse pelo direito tributário só viria a tomar corpo após a Segunda Grande Guerra¹²⁸, pois, antes disso, a legislação não obedecia a qualquer orientação científica.¹²⁹

Hoje, a FSE prevista na legislação societária encontra fundamento na função social da propriedade, prevista no art. 170, III, da CF/88, a qual é concretizada à medida que

127 “Hasta el año 1933 el derecho tributario experimentó una evolución notable, pudiendo afirmarse que en esa época se elaboraron las bases sobre las cuales se asentaría el conocimiento científico de la disciplina. Pertenecen a ese período las obras de Schneiders [...] y de Lassars [...] y otras de Ball, Waldecker, Hensel, Strutz, Friedrichs, Buhler, Crisolli. [...] Suele distinguirse a la autonomía en: didáctica, estructural y dogmática. La didáctica está relacionada con el interés práctico de facilitar el estudio o la enseñanza. La estructural se manifiesta cuando la rama de que se trata comprende institutos característicos que tienen su propia naturaleza jurídica y que entre sí son homogéneos. La autonomía dogmática existe cuando la disciplina específica elabora sus propios conceptos y definiciones que, por tanto, difieren de los conceptos y definiciones elaborados por las otras ramas”. (SOLER, Osvaldo H. **Derecho tributario, económico, constitucional, sustancial, administrativo, penal**. 2 ed. Buenos Aires: La Ley, 2005, p. 66 e 69)

128 O Ministro da Fazenda, Oswaldo Aranha, ao encaminhar o projeto de Código Tributário Nacional ao Presidente da República em 1954, assim se manifestou na exposição de motivos: “[...] o estado ainda um tanto incipiente dos estudos tributários entre nós, quer no plano econômico e financeiro, quer no plano jurídico, privando o legislador do estímulo natural que lhe traz a elaboração doutrinária; e finalmente os obstáculos, de natureza essencialmente política, que compreensivelmente se opunham a uma delimitação das autonomias legislativas, mais precisa e mais detalhada que o simples enunciado dos princípios na Constituição, embora necessariamente decorrente daqueles”. (BRASIL. Ministério da Fazenda. **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954, p. 4)

129 “A despeito daqueles livros velhos de um século, o interesse pelo Direito Fiscal, no Brasil, só se verificou a partir da Segunda Grande Guerra, pois não obedecia a qualquer orientação científica a publicação de inúmeros repertórios de legislação tributária, anotados, para a orientação no sentido da autonomia”. (BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1970, p. 10)

sejam estabelecidas normas de proteção à livre concorrência, ao consumidor, ao meio ambiente, bem como, quando estabelecidas políticas públicas para atender outras normas-objetivo previstas no aludido art. 170 da CF/88. Todavia, nota-se que o constituinte de 1988 não vinculou diretamente a FSE à tributação, pois não há qualquer referência direta à tributação na relação de princípios da ordem econômica.

É verdade que tanto a doutrina como a jurisprudência sustentam que a função social da propriedade legítima não só as políticas públicas derivadas dos princípios previstos no art. 170 da CF/88, mas também outras derivadas de outros objetivos constitucionais. À luz desse entendimento, poder-se-ia, por exemplo, concluir que a FSE poderia legitimar uma política pública de combate à elisão fiscal, porém, não parece que se possa afirmar que esse seja um objetivo constitucional.

Ademais, a tentativa de extrair, por exemplo, o critério antielisivo da falta de propósito negocial de princípios constitucionais, em especial dos princípios da capacidade contributiva e da solidariedade, é apenas uma maneira ilegítima de superar as frustradas tentativas de posituação desse critério (analisadas no item 1.3 desta obra).

É certo que normas programáticas da CF/88, como a do art. 3º, I, da CF/88 - “construir uma sociedade livre, justa e solidária” - ou a do art. 145, § 1º, da CF/88 - capacidade contributiva - apontam uma direção para o legislador e, até eventualmente, sejam critério de interpretação da legislação tributária¹³⁰, mas isso guarda uma longa distância da atividade interpretativa que deduz um critério antielisivo de tais princípios, mormente, quando duas vezes esse critério foi recusado pelo Congresso Nacional.

Ora, quando se requalifica fatos a partir de um critério antielisivo não positivado, está-se, na verdade, tributando sem lei, pois não há diferença entre uma tributação sem norma legal que preveja a hipótese de incidência e uma tributação que, existindo a hipótese legal de incidência tributária, altera a configuração dos fatos ocorridos, pela aplicação de um critério antielisivo não positivado, para torná-los subsumíveis na hipótese abstrata da lei. Não há diferença entre essas duas situações, são ambas ofensivas à legalidade tributária.¹³¹

Entre os princípios da ordem econômica, consta a busca do pleno emprego, o que

130 “Ou seja, ao dizer que o art. 3º, I, é uma norma programática (por prever o objetivo de construir uma sociedade livre, justa e solidária), ou que a capacidade contributiva prevista no artigo 145, § 1º, e as regras de participação no custeio da seguridade social previstas no artigo 194, parágrafo único, e artigo 195, também o são, isto significa que cada um destes dispositivos não é mera norma de bloqueio, mas previsão que aponta uma direção a seguir na produção legislativa e na respectiva interpretação”. (GRECO, Marco Aurélio. *Solidariedade social e tributação*. In GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: dialética, 2005, p. 185)

131 Sobre a relação de regras de competência tributária e princípios constitucionais, Humberto Ávila assim professa: “Ainda assim, poder-se-ia pensar que mesmo tendo havido a atribuição de poder por meio de regras de competência, havendo, na mesma Constituição, regras de competência e princípios constitucionais, como é o caso do princípio da solidariedade social, poderia ocorrer um dos seguintes fenômenos: ou a prevalência do princípio da solidariedade social sobre a regra de competência, atuando aquele diretamente no âmbito não abrangido pela regra; ou a ampliação do conceito previsto na regra de competência pela atuação indireta do princípio sobre a interpretação da regra. Ambos os fenômenos, ainda que conceitualmente separáveis, provocam o mesmo efeito jurídico: instituição de um tributo sem atribuição expressa de poder por meio de uma regra. Nenhuma das duas possibilidades, no entanto, pode ser aceita”. (ÁVILA, Humberto. *Limites à tributação com base na solidariedade social*. In GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 70)

significa que no desenvolvimento de políticas públicas para o atingimento desse objetivo, poderá ser concretizada a FSE por meio de normas que induzam ou evitem determinadas ações pela empresa. No entanto, isso não significa, por exemplo, que uma reorganização empresarial não possa ser realizada para reduzir o custo com folha de salário, desde que respeite a legislação trabalhista vigente. Ora, então, por que uma reorganização sem causa extra-tributária, ou melhor, com o único propósito de reduzir carga tributária, consubstanciada em atos lícitos, seria considerada abusiva e ofensiva à FSE?

Nem se diga que o crédito tributário goza de uma prevalência, pois a própria legislação ordinária assim não estabelece. Basta lembrar que, em caso de falência, os créditos trabalhistas e até mesmo os créditos gravados com direito real de garantia precedem os créditos tributários.¹³²

Aliás, a título ilustrativo, vale a seguinte reflexão: uma sociedade, para não falir, se reorganiza e reduz sua carga tributária licitamente, mas continua operando, mantendo os empregos e as compras de fornecedores, ou seja, à luz do art. 170, ela continua cumprindo a função social da empresa. Já outra sociedade, não se reorganiza para reduzir a sua carga tributária licitamente e vai à falência, suas atividades são interrompidas e deixa de recolher tributos e os tributos já devidos serão pagos depois dos créditos trabalhistas e dos que sejam gravados com direito real de garantia, se sobrar patrimônio para tanto.

Dilema análogo ao acima exposto, foi enfrentado pela relatora do Recurso Especial n. 1.864.625/SP, abordado anteriormente, quando sustentou que a recuperação judicial poderia ser concedida independentemente da apresentação de certidões de regularidade fiscal, embora o art. 190-A do CTN exigisse tal apresentação, pois na tentativa de garantir a arrecadação fiscal, acaba-se por obstruir indevidamente os fins almejados pelo princípio da preservação da empresa (corolário da função social da propriedade e fundamento da recuperação judicial) e os objetivos maiores do instituto recuperatório – viabilização da superação da crise, manutenção da fonte produtora e dos empregos dos trabalhadores.

Da mesma forma, o relator do Agravo Interno no Recurso Especial n. 1.588.496/SP, também abordado anteriormente, mantém a decisão monocrática que limitou a penhora em favor da Fazenda Pública paulista à fração de 10% dos valores depositados na conta-corrente da empresa executada, por entender que não se deve penhorar a integralidade dos numerários de que dispõe a executada, pois “figura também como interesse público o livre exercício da atividade econômica no território brasileiro, de onde advém a geração de empregos, receita e riqueza, em nada interessando, nem mesmo ao Fisco, o fechamento das empresas, ainda que para adimplir o Erário”.

Por sua vez, se não há relação direta entre a FSE, prevista no art. 170, III, da CF/88, e a tributação, há, certamente, uma relação indireta, pois o gozo, legítimo ou ilegítimo, de uma tributação favorecida pode sim comprometer princípios da ordem econômica, em especial, o da livre concorrência. Note-se que não se trata só de situações que envolvam

¹³² Conforme dispõe o art. 83 da Lei n. 11.101, de 2005.

elisão ou evasão fiscais, pode decorrer em várias outras situações que termine por conceder a apenas um grupo de contribuinte uma determinada condição mais favorável.

Com o objetivo de ilustrar o acima afirmado, vale trazer à lembrança o caso de alguns contribuintes que obtiveram decisão transitada em julgado para não recolher a CSLL, sob a alegação de que a Lei n. 7.689, de 1988¹³³, que instituiu a CSLL, seria inconstitucional. Posteriormente, o STF decidiu que a cobrança da CSLL era constitucional, sendo inconstitucional apenas a exigência no próprio ano de 1988, ou seja, só o art. 8º da Lei n. 7.689, de 1988, foi declarado inconstitucional pelo STF. No entanto, esses contribuintes, protegidos pelo manto da coisa julgada, continuaram a não pagar a CSLL, gozando assim de uma vantagem competitiva em relação aos seus concorrentes.

Hoje, tramitam dois recursos extraordinários no STF, para os quais foi reconhecida a preliminar de repercussão geral, quais sejam, o Recurso Extraordinário n. 949.297/CE¹³⁴ (RE 9494297/CE)¹³⁵, cuja a questão se refere aos efeitos das decisões do Supremo colhidas em sede de controle concentrado de constitucionalidade sobre a eficácia futura da coisa julgada nas relações de trato continuado; e o Recurso Extraordinário n. 955.227/BA¹³⁶ (RE 955227/BA)¹³⁷, no qual se propõe que o Plenário defina a relação das decisões em controle difuso, inclusive aquelas proferidas sob a dinâmica da repercussão geral, nos termos do art. 102, § 3º, da CF, com os efeitos futuros da coisa julgada em matéria tributária.

Na sua manifestação reconhecendo a preliminar de repercussão geral no RE 9494297/CE, o relator, Min. Edson Fachin, assim se pronunciou:

No âmbito econômico, o Tema revela uma tese de significativo impacto nas finanças públicas da União, porquanto envolve a exigibilidade de tributos no curso de largo período de tempo. **Ademais, a depender do deslinde da controvérsia, pode haver um desequilíbrio concorrencial em uma infinidade de mercados, visto que parcela dos contribuintes, com equivalente capacidade contributiva, estaria sujeita a cargas tributárias diversas, por atuação do Estado-Juiz.** [grifo nosso]

No mesmo sentido, o relator do RE 955227/BA, Min. Roberto Barroso, ao se manifestar sobre a preliminar de repercussão geral, assim se pronunciou:

133 BRASIL. Lei n. 7.689, de 15 de dezembro de 1988. Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. Diário Oficial da União. Brasília-DF, 27 dez. 1995. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm. Acesso em 7 fev. 2022.

134 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário n. 949.297 - Ceará.** Relator Min. Edson Fachin. Brasília, DF, 24 mar. 2016. DJe 13 maio 2016. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=10947666>. Acesso em: 12 nov. 2022.

135 Após esse obra ter sido concluída, o STF julgou o RE 9494297/CE na sessão do dia 08/02/2023, tendo sido fixada, por unanimidade, a seguinte tese: “1. As decisões do STF em controle incidental de constitucionalidade, anteriores à instituição do regime de repercussão geral, não impactam automaticamente a coisa julgada que se tenha formado, mesmo nas relações jurídicas tributárias de trato sucessivo. 2. Já as decisões proferidas em ação direta ou em sede de repercussão geral interrompem automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado nas referidas relações, respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo”, conforme informação obtida na página do STF na internet (<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4930112>) em 01 mar 2023.

136 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário n. 955.227 - bahia.** Relator Min. Roberto Barroso. Brasília, DF, 31 mar. 2016. DJe 27 abr. 2016. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=10684228>. Acesso em: 12 nov. 2022.

137 Após esse obra ter sido concluída, o STF julgou o RE 955227/BA na sessão do dia 08/02/2023.

11. Entendo que a matéria possui relevância econômica, porque, de um lado, está o interesse da Administração Tributária de arrecadar recursos para a manutenção do Estado e para promoção e defesa dos direitos fundamentais. Além do dever de promover uma cobrança isonômica entre aqueles que manifestam semelhante capacidade contributiva, questão que tem reflexos inclusive sob o ponto de vista concorrencial. De outro, está posta a salvaguarda dos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes, notadamente a coisa julgada e a segurança jurídica. Como se trata de uma contribuição social sobre o lucro, os valores envolvidos são expressivos tanto sob a perspectiva do Estado quanto sob a do contribuinte. Sob o ponto de vista do contribuinte, o resultado definirá se ele deve voltar a pagar o tributo que não mais pagava por força de título judicial transitado em julgado, o que gera óbvios reflexos patrimoniais.

Note-se que essa mesma situação não isonômica, comprometendo a livre concorrência, pode decorrer de diversas formas, inclusive de elisões fiscais. Poder-se-ia, então, alegar que a adoção da decisão estaria na esfera liberdade de cada um e que o direito não protege a quem dorme. Todavia, como visto na primeira parte desta obra, alguns planejamentos tributários são bastante complexos e, conseqüentemente, onerosos, de tal sorte que, em determinadas situações, a liberdade para adotar planejamentos tributários poderá beneficiar o concorrente mais rico em prejuízo do concorrente menos abastado, levando assim a uma ofensa indireta ao princípio da livre concorrência.

Assim, pode-se concluir que a FSE pode ser descumprida indiretamente por uma elisão fiscal que comprometa a livre concorrência, em razão da economia tributária proporcionada apenas a um determinado grupo de contribuinte. Todavia, da mesma forma que se fez necessário que o Estado induzisse as empresas à observância da FSE, por meio das leis que protegem a livre concorrência, os direitos do consumidor, o meio ambiente etc., há necessidade também, se o Estado quiser combater elisões fiscais, que discipline, em lei, o critério antielisivo.

2.6 Aspecto positivo da FSE e institutos correlatos

Tome-se, para análise, duas situações: primeira, uma unidade de negócio não tem perspectiva de ser lucrativa e nem tem sinergia apreciável com outras unidades da empresa, a qual é lucrativa mundialmente; segunda, a unidade de negócio agora é pouco lucrativa e não há perspectiva de aumentar a lucratividade. Nas duas situações, os administradores, atendendo aos interesses dos sócios, reorganizam a empresa e eliminam os postos de trabalho da unidade não lucrativa e da pouco lucrativa.

A doutrina portuguesa, analisando essas duas situações à luz do art. 64 do Código das Sociedades Comerciais português¹³⁸, sustenta que os deveres de lealdade (bem como

138 “Art. 64.º - Deveres fundamentais - 1 - Os gerentes ou administradores da sociedade devem observar: a) Deveres de cuidado, revelando a disponibilidade, a competência técnica e o conhecimento da actividade da sociedade adequados às suas funções e empregando nesse âmbito a diligência de um gestor criterioso e ordenado; e b) Deveres de lealdade, no interesse da sociedade, atendendo aos interesses de longo prazo dos sócios e ponderando os interesses dos

os deveres de cuidado) referidos no art. 64 são no interesse da sociedade, mas esse próprio artigo dispõe sobre a prevalência dos interesses dos sócios, embora devessem ser ponderados com os interesses dos outros sujeitos relevantes para a sustentabilidade da sociedade. Todavia, por falta de sanção, essa ponderação não é feita e prevalecem absolutos os interesses do sócio. A isso, o doutrinador português denomina de institucionalismo moderado e inconsequente.¹³⁹

Note-se que a função social nasceu justamente para se contrapor a direitos subjetivos absolutos e, até agora, foi analisado apenas esse aspecto negativo da FSE, ou seja, a FSE como óbice a utilização abusiva da empresa em desfavor dos trabalhadores, do concorrente, do consumidor, do meio ambiente e de outros objetivos constitucionais.

Todavia, há, na doutrina, quem sustente que o aspecto positivo da FSE impõe “deveres e responsabilidades relacionados à construção de uma ordem justa e solidária”¹⁴⁰. Ocorre, porém, que esse aspecto positivo da FSE se aproxima da ideia de responsabilidade social, ou seja, “empresas (sobretudo societárias) responsáveis socialmente são as que visam de modo voluntário contribuir para coesão social-geral e o equilíbrio ecológico (para lá da tradicional finalidade egoístico-lucrativa)”¹⁴¹.

Ora, anteriormente, tratou-se da diferença entre reponsabilidade social da empresa (RSE) e FSE, mas, agora, aflora a dúvida se aquela diferença apontada (ter ou não relação com a atividade da empresa) só diferencia a RSE da FSE no seu aspecto negativo, ou se persiste mesmo quando se trata do aspecto positivo da FSE.

Outra questão em aberto é saber se a FSE no seu aspecto positivo impõe deveres ou decorre de ações voluntárias e esse ponto parece que está ligado ao outro, pois, se o aspecto positivo da FSE decorre de ações estranhas à atividade empresarial, ter-se-ia que considerá-las voluntárias e apenas sujeitas a impactar a reputação da empresa na comunidade. Por exemplo, a lei pode obrigar empresas mineradoras a estabelecer ou restabelecer a cobertura vegetal nas áreas degradadas, em decorrência do exercício da atividade mineradora, mas já não se pode impor a realização de campanha de conscientização da população sobre a necessidade de proteção ambiental.

Tudo quanto pesquisado, até agora, demonstrou como o conceito de FSE ainda tem pouca densidade normativa, pois, na jurisprudência do STJ e do STF, no mais das vezes, aproxima-se do princípio da preservação da empresa, geralmente relacionado

outros sujeitos relevantes para a sustentabilidade da sociedade, tais como os seus trabalhadores, clientes e credores. 2 - Os titulares de órgãos sociais com funções de fiscalização devem observar deveres de cuidado, empregando para o efeito elevados padrões de diligência profissional e deveres de lealdade, no interesse da sociedade”. (PORTUGAL. Decreto-Lei n. 282, de 02 de setembro de 1986. Aprova o Código das Sociedades Comerciais. Diário da República n. 201/1986, Série I. Disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-lei/1986-34443975-67044099>. Acesso em 7 jun. 2022)

139 Cf. COUTINHO DE ABREU, Jorge. Deveres de cuidado e de lealdade dos administradores e interesse social. In: COUTINHO DE ABREU, Jorge et al. **Reformas do Código das Sociedades**. Coimbra: Almedina, 2007, p. 44-46.

140 Cf. LOPES, Ana Frazão de Azevedo. **Empresa e propriedade: função social e abuso de poder econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 315.

141 Cf. COUTINHO DE ABREU, Jorge. Deveres de cuidado e de lealdade dos administradores e interesse social. In: COUTINHO DE ABREU, Jorge et al. **Reformas do Código das Sociedades**. Coimbra: Almedina, 2007, p. 46.

à recuperação judicial de empresas; mas há também julgados em que aparece com o seu aspecto negativo, contrapondo-se ao exercício abusivo da empresa. No que tange aos deveres positivos impostos pela FSE (aspecto positivos), eles passam ao largo da jurisprudência pesquisada e mesmo a doutrina, quando aborda o tema, fá-lo com muita abstração. Por sua vez, no direito posto, a única exceção refere-se aos deveres positivos impostos à propriedade rural, expressamente dispostos no art. 186 da CF/88.

Essa baixa densidade normativa da FSE no seu aspecto positivo torna importante que se pesquise institutos correlatos de outras jurisdições ou até mesmo de âmbito internacional, perquirindo se tais institutos têm alguma relação com a tributação e, mais especificamente com o combate à elisão fiscal indesejada pelo Estado. Logicamente, haverá necessidade de estabelecer comparações entre a FSE e o respectivo instituto, de forma que se possa ter uma ideia de como essas regulações podem servir para desvendar o conceito de FSE no seu aspecto positivo.

O aspecto positivo da FSE coincide com o debate sobre a contribuição das empresas para o bem comum que se estabelece em vários países, sendo que há uma grande incerteza ou indefinição quanto à natureza dessa RSE (se é econômica, jurídica ou ética). Além disso, a RSE está na origem de uma multiplicidade de ferramentas, muitas ainda embrionárias, que visam criar um sistema regulatório, com o objetivo de aumentar a responsabilidade corporativa. Nessa regulamentação, a posição de muitos países pode se resumir na escolha entre certificação pública ou estrutural.¹⁴²

Um exemplo de regulamentação por certificação pública é a *entreprise à mission* francesa, surgida com a alteração do Código Comercial francês pelo art. 76 da *Loi PACTE (Plan d'action pour la croissance et la transformation des entreprises)*¹⁴³. Esse novo regramento permite que a empresa, seja qual for a sua forma de constituição, possa se declarar *entreprise à mission* no registro do comércio e das sociedades francês, mas, para tanto ela deve declarar um ou mais objetivos sociais ou ambientais que ela se propõe a perseguir e, a partir daí, ela passa a ser controlada quanto ao cumprimento de sua missão.

Na página do governo francês na internet, dedicada a informar sobre essa certificação¹⁴⁴, fica claro que eles buscam uma nova relação entre a empresa e a sociedade, pois afirmam que a maioria dos franceses considera que uma empresa deve ser útil para a sociedade como um todo e que as autoridades públicas observaram que a definição de empresa, no direito francês, não reconhecia a noção de interesse social.

Assim, a possibilidade, criada pela *Loi PACTE*, de já constar no objeto social

142 Cf. TCHOTOURIAN, Ivan. *L'entreprise à mission: solution ou miroir aux alouettes pour la responsabilité sociale? Une comparaison critique franco-canadienne. Les Cahiers de droit*, v. 2, n. 3. Laval: Faculté de droit de l'Université Laval, 2021. Disponível em: <https://www.erudit.org/fr/revues/cd1/2021-v62-n3-cd06296/1080612ar/>. Acesso em: 10 nov. 2022.

143 Cf. FRANÇA. **Loi n. 209-486, du 22 mai 2019**. Disponível em: https://www.legifrance.gouv.fr/jorf/article_jo/JORFARTI000038496249. Acesso em: 10 nov. 2022.

144 FRANÇA. **Ministère de L'Économie des Finances et de la Souveraineté Industrielle Numérique. CEDEF. Que sont les sociétés à mission?** Disponível em: <https://www.economie.gouv.fr/cedef/societe-mission>. Acesso em: 10 nov. 2022.

também o interesse social da empresa, ou seja, aquela missão social ou ambiental que será, por ela, perseguida, assegura maior segurança de que a empresa vai cumprir sua função social, mesmo porque a legislação francesa obriga o conselho de administração a levar em consideração o objetivo dos estatutos ao determinar as orientações da atividade da empresa e monitorar a gestão.¹⁴⁵

Observe-se que essa certificação pública francesa¹⁴⁶ não tem relação direta com a tributação e muito menos com o combate à elisão fiscal, ou seja, a missão social ou ambiental se refere a deveres positivos que se constituem em prestações em favor da sociedade, da ciência, do meio ambiente, podendo ser um objetivo social específico; um objetivo social associado a uma atividade empresarial; um objetivo ambiental; ou mesmo um objetivo social que esteja ligado à imagem da empresa.¹⁴⁷

Por sua vez, um exemplo de regulamentação por estrutura, é a *Community Interest Company* (CIC) inglesa, um tipo específico de *limited company*, que pode assumir uma das seguintes formas: *limited liability company*, *company limited guarantee without a share capital*, *private company limited by share* ou *public company limited by shares*. Essa estrutura legal da CIC oferece suporte a uma ampla gama de atividades, desde projetos locais muito pequenos até serviços de saúde multimilionários, abrangendo todos os setores da indústria e localizados em todas as áreas do Reino Unido.

A CIC tem finalidade lucrativa, pode remunerar seus investidores e paga impostos como qualquer outra companhia, mas seu propósito principal é servir à comunidade (benefícios à comunidade) mais do que auferir lucro, inclusive se o seu ato de constituição permitir a distribuição de dividendos, o montante passível de distribuição é limitado pela lei¹⁴⁸. Observe-se que, no caso da CIC, os deveres se constituem também em benefícios

145 “*Deuxièmement, la responsabilité d'un CA et des dirigeants peut être mise en œuvre dans le cas où la raison d'être aurait été ignorée. L'article L. 225-35 du Code de commerce prévoit à ce titre que le CA doit prendre en considération la raison d'être statutaire dans la détermination des orientations de l'activité de la société et la surveillance de la gestion.* (TCHOTOURIAN, Ivan. L'entreprise à mission: solution ou miroir aux alouettes pour la responsabilité sociale? Une comparaison critique franco-canadienne. **Les Cahiers de droit**, v. 2, n. 3. Laval: Faculté de droit de l'Université Laval, 2021. Disponível em: <https://www.erudit.org/fr/revues/cd1/2021-v62-n3-cd06296/1080612ar/>. Acesso em: 10 nov. 2022)

146 Vale, ainda, registrar que há também a possibilidade de empresas buscarem uma certificação emitida por entidades privadas, como, por exemplo, a Danone francesa está em processo de certificação na B LAB, uma organização sem fins lucrativos, com sede na Pensilvânia (EUA), que criou uma certificação de corporação B para organizações com fins lucrativos. Deixa-se de abordar tal certificação privada por não ter importância para essa pesquisa, na medida em que uma certificação privada concedida por uma entidade privada não cria não teria o condão de interferir direta e compulsoriamente em uma relação de direito público.

147 Conforme o *Mission Committee Report 2021* da BSN-Gervais Danone (Danone), primeira sociedade listada em bolsa de valores a adotar a certificação pública francesa (enterprise à mission), ela tem como missões: “impactar a saúde das pessoas locais com um portfólio de produtos saudáveis, com marcas que encorajem melhores escolhas nutricionais e promover melhores hábitos alimentares diários; preservar e renovar os recursos do planeta pelo apoio a uma agricultura regenerativa, protegendo o ciclo d'água, e fortalecendo a reciclagem de embalagens em todo o seu ecossistema para contribuir no combate às mudanças climáticas; confiar no pessoal da Danone para criar novos futuros: com base em uma herança única de inovação social, dar a cada funcionário a oportunidade de impactar as decisões da empresa, tanto local quanto globalmente; promover o crescimento inclusivo, garantindo a igualdade de oportunidades dentro da empresa, apoiando os parceiros mais vulneráveis em seu ecossistema e desenvolvendo produtos cotidianos acessíveis ao maior número possível de pessoas”. (in DANONE. **Danone mission committee report 2021**. Disponível em: <https://www.danone.com/content/dam/danone-corp/danone-com/investors/en-all-publications/2022/shareholders-meetings/committeereportva0422.pdf>. Acesso em: 13 nov. 2022)

148 Cf. REINO UNIDO. **Community interest companies: guidance chapters**. Disponível em: <https://www.gov.uk/government/publications/community-interest-companies-how-to-form-a-cic>. Acesso em: 10 nov. 2022.

em favor da comunidade, ou seja, não há qualquer relação direta com suas obrigações tributárias ou com suas condutas como contribuinte.

No entanto, observe-se que essas novas formas de empresas sociais são uma evolução de um movimento mais antigo, qual seja, o “*corporate social responsibility*”¹⁴⁹, razão pela qual, faz-se necessário entender a origem e a evolução desse instituto, para se ter uma ideia mais ampla se há uma relação dele com a tributação.

2.6.1 Corporate social responsibility (CSR)

Embora o conceito de CSR tenha surgido no século XX nos EUA, ele é fruto de um processo histórico, resultante de todas as questões sociais geradas pela revolução industrial e pelo desenvolvimento do capitalismo, tema já tratado nesta obra. É certo que a questão da condição de vida e de trabalho dos empregados foi o primeiro ponto a despertar o interesse do empresariado por questões sociais.¹⁵⁰

Note-se que esses gastos das empresas com questões sociais, inclusive com benefícios concedidos voluntariamente aos empregados, eram tidos como filantropia, mas ela se diferenciava da filantropia que sempre houve, feita por pessoas ricas da comunidade, pois agora, tratava-se de doações feitas por uma sociedade empresária, logo, não era pacífico que o administrador pudesse doar uma parte dos lucros da empresa para atividades não relacionadas aos seus fins lucrativos.

Vale aqui citar três precedentes que enfrentaram essa questão. O primeiro ocorreu em 1881, quando os diretores da Old Colony Railway Company de Massachusetts (EUA) assinaram um contrato, em nome dela, no qual ela se comprometia a contribuir em caso de falta de recursos para o custeio das despesas do “Jubileu da Paz Mundial e do Festival Internacional de Música”, a ser realizado em Boston (EUA), com a crença de que a realização do festival proposto traria grande benefício pecuniário para a corporação, aumentando seu próprio negócio. Ocorre que o festival se realizou e as despesas superaram as receitas, sendo então acionada a Companhia a pagar o que tinha se comprometido a pagar. A decisão judicial foi a favor dos acionistas, pois entendeu que uma corporação tem poder

149 *C'est dans un contexte intellectuel en pleine effervescence que s'inscrit l'émergence d'une nouvelle forme d'entreprise à la mission repensée, au cœur même de la machine capitaliste et du droit des sociétés par actions: « social enterprises are a sub-type of a broader movement advocating corporate social responsibility ». Depuis le début des années 2000, un nouveau modèle d'entreprise lucrative est apparue à la dénomination variable: « entreprise à mission sociétale », « entreprise sociale », « société à mission », « entreprise hybride », « Benefit Corporation », « B Corp », ou encore « société à objet social étendu ».* (TCHOTOURIAN, Ivan. L'entreprise à mission: solution ou miroir aux alouettes pour la responsabilité sociale? Une comparaison critique franco-canadienne. **Les Cahiers de droit**, v. 2, n. 3. Laval: Faculté de droit de l'Université Laval, 2021. Disponível em: <https://www.erudit.org/fr/revues/cd/1/2021-v62-n3-cd06296/1080612ar/>. Acesso em: 10 nov. 2022)

150 “Since a good argument can be made that CSR began to take form in the 1950s, it is useful to consider some developments before that time in the way of providing context rather than detailed content. It is beneficial to begin with some of the activities and practices originating in the Industrial Revolution as a useful starting point. In examining the mid-to-late 1800s, it is apparent that emerging businesses were especially concerned with employees and how to make them more productive workers”. (CARROLL, Archie B. *A history of corporate social responsibility: concepts and practices.* **The Oxford handbook of corporate social responsibility.** Oxford Handbooks Online, 2009. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/282746355_A_History_of_Corporate_Social_Responsibility_Concepts_and_Practices. Acesso em: 15 nov. 2022)

para fazer tais negócios apenas conforme autorizado pelo contrato (“*charter powers*”). Não é considerado pelo governo, nem pelos acionistas, como autorizado a fazer contratos que vão além dos objetivos e escopo de seu estatuto (*ultra vires*).¹⁵¹

O segundo caso, *Hutton versus West Cork Railroad Company* (1883), é ainda mais marcante, pois uma empresa ferroviária que não tinha disposição em seus estatutos para pagar remuneração aos diretores, e nunca pagou, vendeu sua ferrovia, estações, ramais, acessos, edifícios, maquinário, armazéns, instalações para outra companhia e, após a conclusão da transferência, a lei determinava que a companhia deveria ser dissolvida, exceto para fins de regular seus assuntos internos e liquidá-la e dividir o dinheiro da compra. O dinheiro da compra seria aplicado no pagamento das custas da arbitragem e no pagamento de quaisquer dívidas de receita ou encargos da empresa, e o restante seria dividido entre os debenturistas e acionistas. No entanto, em uma assembleia geral, foi aprovada uma resolução para aplicar uma certa soma em dinheiro para compensar os funcionários da empresa por sua perda de emprego, embora eles não tivessem direito legal a qualquer indenização, e em remuneração aos diretores por seus serviços anteriores.

Conforme um dos votos vencedores (*Lord Justice Bowen*), o dinheiro que vai ser gasto não é o dinheiro da maioria, é o dinheiro da empresa e a maioria só pode gastar dinheiro que não é deles, mas da empresa, se eles estiverem gastando para fins que são razoavelmente incidentais à condução dos negócios da empresa, sendo que uma empresa insolvente, como no caso, não tinha mais negócios. Além disso, o voto também sustenta que a boa-fé não pode ser o único teste, caso contrário, você pode ter um lunático conduzindo os negócios da empresa e gastando seu dinheiro com as duas mãos de uma maneira perfeitamente genuína, mas perfeitamente irracional.¹⁵²

Um terceiro julgamento trabalhou essa questão do que pode ou não pode ser razoavelmente incidental. Trata-se do caso *Steinway versus Steinway and Sons* (1896), no qual o tribunal permitiu que os fabricantes de pianos Steinway and Sons comprassem um terreno adjacente para ser usado como igreja, biblioteca e escola para seus funcionários. O raciocínio do tribunal era que os funcionários se beneficiariam, então havia um *quid pro*

151 “A corporation has power to do such business only as it is authorized by its act of incorporation to do, and no other. It is not held out by the government, nor by the stockholders, as authorized to make contracts which are beyond the purposes and scope of its charter. It is not vested with all the capacities of a natural person, or of an ordinary partnership, but with such only as its charter confers. If it exceeds its chartered powers, not only may the government take away its charter, but those who have subscribed to its stock may avoid any contract made by the corporation in clear excess of its powers. If it makes a contract manifestly beyond the powers conferred by its charter, and therefore unlawful, a court of chancery, on the application of a stockholder, will restrain the corporation from carrying out the contract; and a court of common law will sustain no action on the contract against the corporation”. (ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Massachusetts Supreme Judicial Court. **Davis v. Old Colony Railroad, 131 Mass. 258 (1881)**. Disponível em: <https://cite.case.law/mass/131/258/>. Acesso em: 10 nov 2022)

152 “The money which is going to be spent is not the money of the majority. That is clear. It is the money of the company, and the majority want to spend it. What would be the natural limit of their power to do so? They can only spend money which is not theirs but the company’s, if they are spending it for the purposes which are reasonably incidental to the carrying on of the business of the company. That is the general doctrine. Bona fides cannot be the sole test, otherwise you might have a lunatic conducting the affairs of the company, and paying away its money with both hands in a manner perfectly bona fide yet perfectly irrational.” (REINO UNIDO. COURT OF APPEAL. **Hutton v. West Cork Railway Company [1883 H. 918]**. Disponível em: <http://www.uniset.ca/other/cs3/23ChD654.html>. Acesso em: 13 nov. 2022).

quo definido em benefício da corporação ao melhorar as relações com os funcionários. Em suma, a lei era bastante clara na posição de que as corporações foram constituídas para fazer coisas específicas, que os gerentes e diretores eram *trustees* da propriedade dos acionistas e que os diretores poderiam doar ativos apenas se fosse um benefício mensurável para a corporação.¹⁵³

Nos julgamentos acima abordados, prevalece a teoria contratualista tradicional, na medida em que o interesse social da companhia é o interesse do grupo de sócio. Note-se que a doutrina nacional sustenta que essa posição ainda vige, ainda que parcialmente, no Brasil¹⁵⁴. No entanto, se há normas no direito brasileiro que indicam uma opção pelo contratualismo¹⁵⁵, há outras tantas que ponderam essa análise, por indicar justamente o contrário, ou seja, a opção pelo institucionalismo¹⁵⁶, a começar pelo princípio da FSE.

Em suma, os atos de filantropia praticados por companhias assumiram um papel central no desenvolvimento da CSR neste período inicial, tanto que, até a década de 1950, passou a ser conhecida como a “era filantrópica” nos EUA, na qual as empresas doaram para instituições de caridade mais do que para qualquer outro fim. Observe-se também que o termo CSR surge com a proeminência e dominância da corporação moderna no setor empresarial, tanto que se vê, na bibliografia mais antiga, apenas a expressão “social

153 “*What might or might not be reasonably incidental would receive some clarification in the Steinway case. The court allowed piano manufacturers Steinway and Sons to buy an adjoining tract of land to be used for a church, library, and school for their employees. The court’s reasoning was that the employees would benefit, so there was a definite quid pro quo accruing to the corporation’s benefit in better employee relations. In short, the law was fairly clear in the position that corporations were chartered to do specific things, that managers and directors were trustees of the property of the shareholders, and that directors could give away assets only if it was of measurable benefit to the corporation. Each of the legal points solely constrained corporate philanthropy, and it would be almost three-quarters of a century before corporations could engage in philanthropic endeavors of general benefit.*” (WREN, Daniel; BEDEIAN, Arthur G. **The evolution of management thought**. 6. ed. New Jersey: John Wiley & Sons, 2009, p. 110)

154 “Deve-se, no entanto, esclarecer os sentidos que pode assumir o termo contratualismo. Pode se dizer que o sistema italiano é tradicionalmente contratualístico, na medida em que nega que o interesse social seja hierarquicamente superior ao interesse dos sócios. Trata-se, portanto, de um contratualismo definido por contraposição ao institucionalismo. [...] Interessa neste momento mais a primeira versão, por sua contraposição ao institucionalismo e por sua vigência, ainda que parcial, no Brasil. [...] O sistema societário brasileiro é uma interessante demonstração dos resultados, não de todo coerentes, a que a convivência de ambas as teorias em um mesmo sistema positivo pode levar”. (SALOMÃO FILHO, Calixto. **O novo direito societário**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 28 e 38)

155 “No ordenamento vigente, a definição existente de sociedade é a do artigo 981 do Código Civil [...] Na definição veem-se todos os traços da doutrina contratualista tradicional [...]”. (SALOMÃO FILHO, Calixto. **O novo direito societário**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 28 e 38)

156 “No Brasil, o interesse social da empresa também é amplamente reconhecido na lei de sociedades por ações, como se verifica, por exemplo, ao dispor que o acionista deve exercer o direito a voto no “interesse da companhia” (art. 115); e ao caracterizar como modalidade de exercício abusivo de poder, quando o acionista controlador promove (i) alteração estatutária, emissão de valores mobiliários ou adoção de políticas ou decisões que não tenham por fim o “interesse da companhia” (art. 117, § 1º, letra “c”) ou (ii) a ratificação, pela assembleia-geral, de ato ilegal praticado por administrador da companhia contra o “interesse da companhia” (art. 117, § 1º, letra “e”). A lei também impõe ao administrador o dever de exercer as atribuições que a lei e o estatuto lhe conferem no “interesse da companhia” (art. 154) e veda a sua atuação na defesa do interesse dos acionistas que o elegeram em detrimento dos “interesses sociais” (art. 154, § 1º). O administrador também poderá recusar-se a divulgar fato relevante se entender que sua divulgação colocará em risco “interesse da companhia” (art. 157, § 5º). Finalmente, a lei faculta ao juiz reconhecer a exclusão da responsabilidade do administrador, se convencido de que este agiu de boa-fé e visando ao “interesse da companhia” (art. 159, § 6º); 36 o juiz também deverá decidir no “interesse da companhia” em caso de empate na votação numa decisão assemblear e desde que ausentes critérios de desempate. (art. 129, § 2º)”. (LUPION, Ricardo. Interesse social da empresa: uma perspectiva luso-brasileira. **Revista do Instituto do Direito Brasileiro**, Ano 2 (2013), n. 12. Lisboa: Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2013)

responsibility” (SR).¹⁵⁷

Analisado sobre outro ângulo, nota-se que a empresa adquiriu uma grande relevância social no capitalismo, como instrumento de transformação e de realização dos interesses da comunidade, daí porque a teoria institucionalista se aproxima muito da ideia de FSE¹⁵⁸ e, pode-se dizer também, da doutrina da CSR.

Uma das primeiras formulações teóricas relevantes sobre SR foi de Howard R. Bowen¹⁵⁹, segundo o qual a SR “refere-se às obrigações dos empresários de seguir essas políticas, tomar essas decisões ou seguir essas linhas de ação que são desejáveis em termos dos objetivos e valores de nossa sociedade”.¹⁶⁰

Embora na definição acima da SR, seja colocada que ela é uma obrigação, o autor, posteriormente, ressalta que ela é uma assunção voluntária de responsabilidade social pelos empresários¹⁶¹. Ora, uma assunção voluntária de uma responsabilidade social não pode exigir que o contribuinte, diante de dois caminhos lícitos, tivesse a obrigação de escolher aquele tributariamente mais oneroso, porque não existe qualquer outra causa extra-tributária a justificar tal opção. Qualquer sanção em uma situação dessas seria, no máximo, no campo moral, ou seja, em relação à reputação da empresa no seio da comunidade.

Na sua definição, Bowen sustenta que os empresários devem tomar decisões ou linhas de ação que são desejáveis em termos dos objetivos e valores de nossa sociedade. Note-se que, conforme já tratado anteriormente, à luz do direito brasileiro, os valores e objetivos da sociedade que devem ser observados são aqueles previstos explícita ou implicitamente na CF/88, o que significa, como já dito, uma vinculação entre a FSE com os objetivos da CF/88. Já no caso dos EUA, Bowen extrai esses valores e objetivos a partir do seu próprio entendimento sobre a sociedade americana, ou seja, não se trata de princípios positivados.

Ele, então, estabelece quais os objetivos que devem orientar a definição de SR, quais sejam: a) o alto padrão de vida (uma abundância de produtos e serviços para o consumo e um volume substancial de lazer); b) progresso econômico; c) estabilidade econômica; d) segurança pessoal (como seguridade social); e) ordem (regular funcionamento da sociedade e do mercado); f) justiça (no sentido de melhor distribuição de renda e

157 “As stated previously, corporate social responsibility was often referred to more as social responsibility (SR) than corporate social responsibility (CSR) for many years. This may be because the age of the modern corporation’s prominence and dominance in the business sector had not yet occurred nor been noted. Howard R. Bowen’s publication of his landmark book *Social Responsibilities of the Businessman* (1953) best marks the beginnings of the modern period of literature on this subject.” (CARROLL, Archie B. *A history of corporate social responsibility: concepts and practices*).

The Oxford handbook of corporate social responsibility. Oxford Handbooks Online, 2009. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/282746355_A_History_of_Corporate_Social_Responsibility_Concepts_and_Practices. Acesso em: 15 nov. 2022)

158 Cf. LUPION, Ricardo. Interesse social da empresa: uma perspectiva luso-brasileira. **Revista do Instituto do Direito Brasileiro**, Ano 2 (2013), n. 12. Lisboa: Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2013.

159 “Bowen was one of the first to articulate a definition as to what SR means”. (CARROLL, Archie B. Op.cit.)

160 BOWEN, Howard R. **Social responsibilities of the businessman**. Iowa: Univeristy of Iowa Press, 2013, p. 6.

161 Ibidem, p. 6.

igualdade de oportunidades); g) liberdade (liberdade de empreender, liberdade de escolher o que consumir, liberdade de escolher onde trabalhar e liberdade de organização); h) desenvolvimento do indivíduo (o que exige um ambiente de trabalho seguro e saudável); i) melhoramento da comunidade (que o ambiente de convivência das pessoas seja saudável e esteticamente satisfatório); j) segurança nacional (o poder militar se baseia no desvio de recursos produtivos de fins civis para fins militar); e k) integridade pessoal (veracidade e honestidade nas publicidades e nas vendas, observância dos contratos, evitação de manipulação financeira questionável, cumprimento das obrigações tributárias e aderência às regras do jogo, na literalidade e no espírito).¹⁶²

Observe-se que a maior parte dos valores da lista de Bowen tem correspondência com princípios do art. 170 da CF/88, por exemplo: segurança nacional; liberdade de empreender, justiça social, defesa do consumidor. É verdade que há valores ali que refletem o pensamento de uma época e que, hoje, poderiam soar anacrônico, como, por exemplo, ao colocar a busca por uma abundância de produtos e serviços para o consumo e não dar ênfase a questões ambientais.

Por outro lado, há que se ressaltar, em razão da pertinência com o tema desta obra, a integridade pessoal, o que, na definição de Bowen, está próxima a princípios como da boa-fé e da função social do contrato, mas ele vai além, para incluir também o cumprimento das obrigações tributárias (*compliance with taxation*) e a obrigação de aderência às regras do jogo, na literalidade e no espírito, ou seja, a rejeição à fraude à lei.

Essa longa lista reflete, certamente, os valores da sociedade estadunidense naquele período e, lógico, na visão de Bowen, o que deveria estar próximo de um consenso, tamanha a repercussão que o livro teve nos EUA¹⁶³. Agora, nem todos esses valores se tornaram efetivamente objetivos de políticas de CSR.

A doutrina aponta que, de 1953 a 1967, a SR passou por um momento de conscientização e reconhecimento da responsabilidade social das empresas com a comunidade; já de 1968 a 1973, foi a era do problema, em que as empresas começaram a se concentrar em questões específicas, como, por exemplo, a degradação urbana, a discriminação racial e problemas de poluição; já a partir de 1974, começaram a tomar medidas sérias de gerenciamento e organização para abordar questões de CSR.¹⁶⁴

162 Cf. BOWEN, Howard R. **Social responsibilities of the businessman**. Iowa: Univeristy of Iowa Press, 2013, p. 8-11.

163 "Because of Bowen's early and seminal work, Carroll has argued that Howard Bowen should be called the 'Father of Corporate Social Responsibility' [...] Bowen's book and definition represented the most noteworthy literature from the 1950s". (CARROLL, Archie B. A history of corporate social responsibility: concepts and practices. **The Oxford handbook of corporate social responsibility**. Oxford Handbooks Online, 2009. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/282746355_A_History_of_Corporate_Social_Responsibility_Concepts_and_Practices. Acesso em: 15 nov. 2022)

164 "The period 1953–67 was classified as the 'awareness' era, in which there became more recognition of the overall responsibility of business and its involvement in community affairs. The period 1968–73 was termed the 'issue' era in which companies began focusing on specific issues such as urban decay, racial discrimination, and pollution problems. Finally, in the 'responsiveness' era, 1974–8, and, continuing beyond, companies began taking serious management and organizational actions to address CSR issues. These actions would include altering boards of directors, examining corporate ethics, and using social performance disclosures. Though it is difficult to delineate specific dates regarding such

Ocorre, porém que a doutrina da SR nunca foi plenamente aceita nos EUA, pois ela choca com valores do liberalismo econômico estadunidense. Em 1970, Milton Friedman subscreveu um artigo jornalístico, no qual sustenta que só pessoas físicas podem ter responsabilidades sociais, pois, em uma sociedade livre, a responsabilidade social das empresas é usar seus recursos e se envolver em atividades destinadas a aumentar seus lucros, desde que permaneça dentro das regras do jogo, ou seja, em uma competição aberta, livre e sem fraude, razão pela qual, para ele, a SR é uma doutrina fundamentalmente subversiva, pois ela não difere em filosofia da doutrina mais explicitamente coletivista, mas difere apenas por acreditar que fins coletivistas podem ser alcançados sem meios coletivistas.¹⁶⁵

Em textos mais recentes, há quem sustente que, mesmo já sendo discutida há décadas, até hoje, não há consenso sobre o que constitui a CSR¹⁶⁶, nem sobre em quais instrumentos se assenta a sua coercibilidade (*enforceability*)¹⁶⁷. Há mesmo quem sustente que a CSR não deve ser legalmente exigida, mas que é louvável e que deve ser encorajada.¹⁶⁸

A partir dos anos 2000, começaram a surgir pesquisas empíricas sobre o tema CSR¹⁶⁹, sendo que, a partir da crise financeira mundial de 2008, os planejamentos tributários, mesmos os lícitos (*tax avoidance*), começaram a ter impacto na agenda social mundial¹⁷⁰, o que, certamente, justifica a proliferação de trabalhos que investigam a relação da CSR com a *tax aggressiveness*. Note-se que esses trabalhos não falam em *tax avoidance* (elisão fiscal) nem em *tax evasion* (evasão tributária), mas *tax aggressiveness* (agressividade tributária), conceito que não é universal e varia de pesquisa a pesquisa.¹⁷¹

era classifications." (CARROLL, Archie B. Op.cit.)

165 Cf. FRIEDMAN, Milton. A Friedman doctrine - the social responsibility is to increase its profit. **The New York Times**, 13 set 1970. Disponível em: <https://www.nytimes.com/1970/09/13/archives/a-friedman-doctrine-the-social-responsibility-of-business-is-to.html>. Acesso em: 15 nov. 2022.

166 Cf. GOERKE, Laszlo. **Corporate social responsibility and tax avoidance**. 2018. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3338623>. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3338623>. Acesso em: 1 nov. 2021.

167 Vide SERRA, Catarina. O novo Direito das Sociedades: para uma governação socialmente responsável. **Scientia Iuris**, Londrina, v. 14, nov. 2010.

168 AVI-YONAH, Reuven S. Corporate Social Responsibility and Strategic Tax Behavior. In: Schön, Wolfgang (editor). *Tax and Corporate Governance*. MPI Studies on Intellectual Property, Competition and Tax Law, v. 3. Berlin: Springer, 2008, p. 183-198. Disponível em: https://doi.org/10.1007/978-3-540-77276-7_13. Acesso em: 28 out 2021.

169 Cf. CARROLL, Archie B. *A history of corporate social responsibility: concepts and practices*. **The Oxford handbook of corporate social responsibility**. Oxford Handbooks Online, 2009. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/282746355_A_History_of_Corporate_Social_Responsibility_Concepts_and_Practices. Acesso em: 15 nov. 2022.

170 Cf. LANIS, Roman; RICHARDSON, Grant. Is Corporate Social Responsibility Performance Associated with Tax Avoidance? 2014. **Journal of Business Ethics**, 127(2), 439–457. Disponível em: <https://doi.org/10.1007/S10551-014-2052-8>. Acesso em: 28 out. 2021.

171 "The conceptual challenge in this stream of research is the lack of a universal definition of tax aggressiveness. Chen et al. (2010, p. 1) define tax aggressiveness as "downward management of taxable income through tax planning activities." Alternatively, Frischmann et al. (2008, p. 265) more narrowly define tax aggressiveness as the act of "engaging in significant tax positions with relatively weak supporting facts." Lisowsky et al. (2010) view tax aggressiveness as actions close to the end of a continuum of tax avoidance activities that range from legitimate tax planning to investments in abusive tax shelters." (DUNBAR, Amy et al. What do measures of tax aggressiveness measure? Proceedings. Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association, v. 3, **103rd Annual Conference on Taxation**. National Tax Association, 2010. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/prancotamamnta.103.18>. Acesso em: 10 nov. 2022).

Note-se que esses trabalhos não se dedicam a sustentar uma vinculação jurídica entre CSR e elisão fiscal, nem muito menos a investigar se CSR pode justificar a dedução de um critério antielisivo, pois trata-se de, por meio de pesquisas empíricas, por exemplo, saber se as empresas que adotam políticas CSR são mais ou menos propensas à realização da *tax aggressiveness*.

Não obstante, vale ressaltar um trabalho de pesquisadores da Universidade de Leiden¹⁷², datado de 2015, que procurou investigar a relação da CSR com a elisão fiscal (tax avoidance), sendo que, logo no início, ele ressalta algo que fez parte das premissas desta obra, o que seja, que é pré-requisito da CSR a obediência à lei, ou seja, só faz sentido investigar a relação da CSR ou FSE com a elisão fiscal, pois, em se tratando de evasão fiscal (tax evasion), fica evidente de que não há cumprimento nem da CSR nem da FSE.¹⁷³

Esse artigo traz uma lista de razões por que a elisão fiscal internacional é prejudicial para a sociedades, sendo que pode-se facilmente ajustar tais razões, para tirar o foco na elisão internacional, de forma que essas passem também a explicar por que a elisão fiscal, seja doméstica ou internacional, é prejudicial para a sociedade.

Assim, adaptando as razões trazidas no artigo em tela, conclui-se que a elisão fiscal é prejudicial para a sociedade porque: implica em perda de receita para o governo resultando em uma transferência da carga tributária para indivíduos e empresas que não a pratiquem (a elisão); pode causar uma distorção da concorrência, especialmente, em relação às empresas que não tem a mesma estrutura e poder econômico para realizar tais planejamentos; é uma alocação ineficiente de recursos ao distorcer as decisões de investimento em atividades que têm taxas de retorno antes dos impostos mais baixas, mas retornos depois dos impostos mais altos; causa um enfraquecimento do cumprimento voluntário por parte de outros contribuintes, que veem outras corporações legalmente evitando o tributo; termina obrigando governos a implantar contramedidas que complicam os sistemas tributários, o que gera um aumento dos custos de conformidade para as empresas e dos custos administrativos para os governos.

Não obstante, o artigo ressalva que, muitas das vezes, o contribuinte é instado a realizar o planejamento tributário por meio de normas legais, que buscam incentivar determinadas condutas. Um exemplo disso, no Brasil, foi toda a legislação sobre a amortização de ágio alterada a partir da década de 1990, para incentivar os Programas Nacionais de Desestatização, estimulando corporações a participarem dos leilões de

172 BENDER, T; BROEKHUIJSEN, D.M. **The relationship between corporate social responsibility and international tax avoidance**. Working Papers April 2015. Leiden Law School. Leiden University. SSRN. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2873611. Acesso em: 20 nov. 2022.

173 "However, we would like to reserve the term 'tax evasion' for illegal ways to reduce taxes, where a deliberate misrepresentation of the true state of one's tax affairs is given. The term 'tax avoidance' we will use for legal ways to minimize taxes. [...] Abiding by the law is a prerequisite for corporate social responsibility, so this chapter is not about tax evasion. The CSR-debate in this chapter concerns ways to reduce taxes that are as such legal, e.g. by taking advantage of gaps or mismatches in tax rules of different countries, or by using tax facilities countries have included in their tax laws (special regimes, lower rates etc.)". (BENDER, T; BROEKHUIJSEN, D.M. **The relationship between corporate social responsibility and international tax avoidance**. Working Papers April 2015. Leiden Law School. Leiden University. SSRN. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2873611. Acesso em: 20 nov. 2022)

privatização. Posteriormente, a interpretação dessas leis pela Receita Federal do Brasil foi, quase sempre, desfavorável aos contribuintes, gerando várias autuações fiscais.¹⁷⁴

Por sua vez, o interessante da lista é que ela traz pontos que são indiscutíveis, mas resta apenas saber como tornar sem efeitos, para fins fiscais, atos lícitos, que sejam prejudiciais à coletividade, mas que estão dentro da esfera de disponibilidade e liberdade do indivíduo. A resposta dada pelo artigo a essa questão se aplica perfeitamente ao contexto jurídico brasileiro, pois ele sustenta que, no contexto tributário, a regulamentação legal é o ponto de partida para a fixação de qualquer norma, pois, em outras áreas do comportamento corporativo que aparecem nas discussões sobre CSR, como trabalho infantil ou meio ambiente, é possível estabelecer uma norma moral sem qualquer regulamentação legal, já que, embora todos em uma comunidade tenham a obrigação moral de pagar impostos, essa obrigação é incompleta na ausência de uma lei, já que não existe uma norma comumente aceita que determine o valor do imposto a ser pago¹⁷⁵

No entanto, a normatização de um critério geral antielisivo impõe a tarefa de demarcar comportamentos aceitáveis de inaceitáveis. Sobre isso, o artigo sustenta que a sociedade atual exige mais do que cumprir a lei¹⁷⁶, por exemplo, não é aceitável que a Starbucks¹⁷⁷ tenha, licitamente, pago, em 1998 no Reino Unido, 8 milhões de libras esterlinas de impostos e faturado 3 bilhões de libras esterlinas; ou que a Amazon tenha pago 1,8 milhões de libras esterlinas para 207 milhões de libras esterlinas de faturamento.

Por outro lado, o artigo coloca que a grande questão é, portanto, como estabelecer qual é o comportamento exigido ou aceitável de acordo com os princípios da CSR. Em outras palavras, pode-se dizer que é difícil estabelecer um critério antileisivo geral que alcance todas as situações socialmente inaceitáveis.

Não obstante, é muito menos eficaz e muito mais inseguro juridicamente não ter nenhum critério antielisivo positivado e depender de interpretações e concretizações, por vezes forçadas, de normas abertas e de conceitos indeterminados. Agora, o trabalho de construção de critérios antielisivos, gerais ou específicos, dever ser contínuo, tendo em

174 O histórico dessa alteração legislativa sobre ágio a partir da década de 1990, consta do voto do relator do Acórdão 1302001.980 da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF. (BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 1ª Seção de Julgamento. 3ª Câmara. 2ª Turma Ordinária. **Acórdão nº 1302-001.980**. Sessão de 14 set. 2016. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 10 nov. 2022)

175 "Somewhat related to this is that in the tax context legal regulation is the starting point for setting any norm. In other areas of corporate behavior featuring in CSR-discussions, such as child labour or the environment, it is possible to establish a (moral) norm without any legal regulation. Although members of a community have a moral obligation to pay taxes, this obligation is incomplete in the absence of a law since there is no commonly accepted norm determining the amount of tax to be paid". (BENDER, T; BROEKHUIJSEN, D.M. **The relationship between corporate social responsibility and international tax avoidance**. Working Papers April 2015. Leiden Law School. Leiden University. SSRN. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2873611. Acesso em: 20 nov. 2022)

176 "1. A prominent affair arose around a public UK parliamentary hearing in 2012/47 in which US based MNE's Starbucks, Amazon and Google were invited to defend their tax behavior in the UK. The hearing fuelled the discussion on tax avoidance by MNEs on a more global scale and led to a consumer backlash in respect of the three companies. It was revealed that because of tax planning schemes Starbucks since 1998 paid just £8 million in tax in the UK on £3 billion of UK sales. Consumers reacted to Starbucks".

177 Trata-se da Starbucks Coffee Company Limited.

vista a própria evolução dos planejamentos tributários.

2.6.2 Agenda ESG

Um outro instituto correlato à FSE é o que se denomina como padrão *environmental, social and governance* (ESG), iniciado ainda na década de 1970, quando o mercado de capitais começou a levar em consideração questões de sustentabilidade, instado, muitas vezes, por organizações não governamentais que buscavam informar os investidores sobre o envolvimento de empresas em questões polêmicas, como desenvolvimento de armas nucleares ou Apartheid da África do Sul. Durante muito tempo floresceu uma verdadeira colcha de retalhos de órgãos e entidades voltadas para definição de padrões ambiental, social e de governança (padrões ESG), sendo que existiam, de acordo com a *Global Initiative for Sustainability Ratings*¹⁷⁸, mais de 100 organizações coletando dados, analisando e avaliando ou classificando o desempenho ESG de empresas em 2018.¹⁷⁹

Diante desse cenário descoordenado, houve, em 2021, duas iniciativas que impulsionaram essa Agenda ESG, a primeira ocorreu na Conferência das Nações Unidas sobre Mudança do Clima de 2021 (COP26), em Glasgow (Escócia), quando a *International Financial Reporting Standards Foundation* (IFRS Foundation) anunciou a criação do *International Sustainability Standards Board* (ISSB)¹⁸⁰. Da leitura dos dois pronunciamentos já emitidos pelo ISSB¹⁸¹, verifica-se que eles não tratam de qualquer questão tributária relativa à combate à elisão fiscal.¹⁸²

A segunda se deu, também em 2021, quando a Comissão Europeia aprovou a proposta para uma *corporate sustainability reporting directive* (CSRD)¹⁸³, com o objetivo de

178 Conforme informação colhida em página da internet, a Global Initiative for Sustainability Ratings (GISR) foi lançada em junho de 2011 como um projeto conjunto da Ceres e do Tellus Institute, ambas entidades sem fins lucrativos de pesquisa e educação, sendo a GISR tem como visão transformar a definição de valor corporativo no século 21 de forma que os mercados recompensem a preservação e o aprimoramento de todas as formas de capital humano, intelectual, natural, social e financeiro, sendo que o GISR não avalia as organizações, mas, por meio de um processo de credenciamento voluntário, o credencia classificações, classificações ou índices de sustentabilidade com base em seu alinhamento com os 12 Princípios do GISR. (GLOBAL INITIATIVE FOR SUSTAINABILITY. Disponível em: <https://shift.tools/resources/1570>. Acesso em: 20 nov. 2022)

179 "According to the Global Initiative for Sustainability Ratings, over 100 organizations are collecting data, analysing, and rating or ranking company ESG performance today (GISR, 2018). The origins of these organizations can be traced back to the late 1970s (Friede et al, 2015), when sustainability issues first entered the considerations in the capital market, often driven by NGOs who were seeking to inform investors about companies' involvements in controversial issues such as nuclear weapons development or Apartheid South Africa". (ECCLES, Robert G.; STREHLE, Judith. **Exploring social origins in the construction of ESG measures**. 12 jul. 2018. SSRN. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3212685. Acesso em: 25 nov. 2022)

180 "On 3 November 2021 at COP26, the UN global summit to address climate change, the IFRS Foundation Trustee Chair Erkki Liikanen announced the formation of the International Sustainability Standards Board (ISSB)". (IFRS FOUNDATION. **An update on the ISSB at COP26**. 2022. Disponível em: <https://www.ifrs.org/news-and-events/news/2021/11/An-update-on-the-ISSB-at-COP26/>. Acesso em: 16 nov. 2022)

181 IFRS (S1) e IFRS (S2).

182 Por essa razão, deixa-se de abordar aqui a criação do Comitê Brasileiro de Pronunciamentos de Sustentabilidade, entidade que tem por função internalizar as normas do ISSB no Brasil.

183 "The Commission is putting forward the EU Taxonomy Climate Delegated Act, a proposal for a Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD), revising the Non-Financial Reporting Directive, and amendments to delegated acts to better reflect sustainability preferences in insurance and investment advice and sustainability considerations in product governance and fiduciary duties. They will help drive a greener, fairer, and more sustainable Europe and support the implementation of the Sustainable Development Goals. [...] The standards will be tailored to EU policies, while building

uniformizar os padrões ESG dentro da União Europeia.

Por outro lado, note-se que, por muito tempo não existia um padrão tributário para o relatório ESG, pois a tributação sempre esteve na periferia das discussões da Agenda ESG, já que o foco estava em outros temas, como conservação de recursos naturais e relações comerciais das empresas.¹⁸⁴

Um dos primeiros documentos a colocar na pauta do desenvolvimento sustentável a questão tributária foi a Resolução adotada pela Assembleia Geral da Organização das Nações Unidas (ONU) de 25 de setembro de 2015, que, no objetivo 17.1, propunha o fortalecimento das administrações tributárias dos países em desenvolvimento, ou seja, a tributação é colocada como fundamental para que os Estados tenham capacidade econômica para implementar as políticas necessárias para o atingimento do desenvolvimento sustentável.¹⁸⁵

Em 2019, o *Global Reporting Initiative*¹⁸⁶ (GRI) publicou o primeiro padrão tributário ESG, o GRI-207¹⁸⁷, o qual é composto de quatro elementos: uma abordagem fiscal; governança tributária, controle e gestão de risco; engajamento e gerenciamento dos *stakeholders* das questões relativas a impostos; e um relatório país-a-país. Posteriormente, o Fórum Econômico Mundial incluiu o GRI-207 ampliado como padrão tributário, porém, retroagiu, pois não considerou a transparência da declaração país-a-país como essencial.

Por sua vez, a OCDE, no âmbito do plano de ação denominado “*Addressing Base Erosion and Profit Shifting*”, publicou a Ação 13 país-a-país (*Action 13 country-by-country*)¹⁸⁸, pela qual, todas as grandes empresas multinacionais são obrigadas a preparar um relatório país-a-país (CbC) com dados agregados sobre a alocação global de renda, lucro, impostos pagos e atividade econômica entre as jurisdições fiscais em que opera, o qual será compartilhado com as administrações fiscais nessas jurisdições. Essa medida visa resolver o problema da falta de dados de qualidade sobre tributação corporativa, o que tem sido uma grande limitação para medir os efeitos fiscais e econômicos da elisão fiscal, tornando mais difícil as auditorias de rendas transnacionais.

on and contributing to international standardisation initiatives”. (COMISSÃO EUROPEIA. **EU Taxonomy, Corporate Sustainability Reporting, Sustainability Preferences and Fiduciary Duties**: directing finance towards the European Green Deal. 21 abr. 2021. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:52021DC0188>. Acesso em: 22 nov. 2022)

184 Cf. MAJDANSKA, Alicja. The ESG standards' alphabet soup: a new headache for tax experts? **Kluwer International Tax Blog**. 21 jan. 2022. Disponível em: <http://kluwertaxblog.com/2022/01/21/the-esg-standards-alphabet-soup-a-new-headache-for-tax-experts/>. Acesso em: 22 nov. 2022.

185 Cf. NAÇÕES UNIDAS. Assembleia Geral. **Resolution adopted by the General Assembly on 25 september 2015. Transforming our world: the 2030 Agenda for sustainable development**. Disponível em: <https://documents-dds-ny.un.org/doc/UNDOC/GEN/N15/291/89/PDF/N1529189.pdf?OpenElement>. Acesso em: 22 nov. 2022.

186 Segundo sua página na internet (<https://www.globalreporting.org/about-gri/>), GRI (*Global Reporting Initiative*) é uma organização internacional independente que ajuda as empresas e outras organizações a assumirem a responsabilidade por seus impactos, como também fornecendo padrões mais usados no mundo para relatórios de sustentabilidade – os Padrões GRI.

187 GLOBAL REPORTINGS INITIATIVE. **GRI 207**. Amsterdã. 2019. Disponível em: <https://www.globalreporting.org/standards/media/2482/gri-207-tax-2019.pdf>. Acesso em: 22 nov. 2022.

188 ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Action 13 Country-by-Country Reporting**. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action13/>. Acesso em 22 nov. 2022.

No Brasil, a Instrução Normativa RFB n. 1.681¹⁸⁹, de 2016, da Receita Federal do Brasil, instituiu a declaração país-a-país (DPP), a qual consiste em uma declaração anual obrigatória a toda entidade integrante residente, para fins tributários, que seja controladora final de um grupo multinacional com receita consolidada igual ou superior a R\$ 2,26 bilhões de reais. A DPP consiste em informações agregadas por jurisdição na qual o grupo multinacional opera, relativas aos montantes de receitas, o lucro o prejuízo contábil, o imposto devido e o pago, o capital social, números de empregados e de colaboradores, lucros acumulados e ativos intangíveis.

Embora a Ação 13 - BEPS faça parte de uma agenda tributária da OCDE, ela termina por fortalecer as administrações tributárias, principalmente nas auditorias de tributação internacional, o que vai ao encontro daquilo que foi sustentado no objetivo 17.1 da Resolução adotada pela Assembleia Geral da ONU de 25 de setembro de 2015, sobre políticas necessárias para o atingimento do desenvolvimento sustentável.

É verdade que obrigações tributárias acessórias, como a DPP, são sim instrumentos de combate à evasão tributária, mas de pouco ou nenhum efeito quando se trata de elisão fiscal, se não houver a norma antielisiva que possa, por exemplo, autorizar a autoridade lançadora a desconsiderar ou requalificar os efeitos de atos lícitos praticados pelo contribuinte com o único propósito de reduzir tributos.

Alfim, registre-se que tanto a CSR como os padrões ESG podem, no futuro, eventualmente, ter algum impacto no tratamento dado pelos Estados à elisão fiscal, mas, até agora, não passa de uma possibilidade.

189 BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa RFB n. 1.681, de 28 de dezembro de 2016**. Diário Oficial da União. Brasília-DF, 29 dez. 2016. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=79444>. Acesso em: 7 abr. 2022.

CONCLUSÃO

Esta obra se propôs a responder se descumpre a função social da empresa a sociedade que se submete a uma reorganização (empresarial, societária ou associativa), consubstanciada apenas em atos formalmente lícitos, mas com o único propósito de reduzir sua carga tributária.

Na busca pela resposta a essa pergunta, foi necessário, primeiro, saber se uma reorganização (empresarial, societária ou associativa) com o único propósito de reduzir a carga tributária da sociedade é, só por isso, uma conduta lícita ou ilícita à luz do direito tributário brasileiro. Observe-se que, caso se constatasse ser uma conduta ilícita à luz do direito brasileiro atual, restaria automaticamente respondida a questão, já que não cumpre a sua função social quem atua no campo da ilicitude.

Por sua vez, como não há uma norma legal no ordenamento jurídico brasileiro que vede a realização (empresarial, societária ou associativa) de reorganizações com o único propósito de reduzir tributos, partiu-se, então, para investigar se havia uma norma geral antielesiva no ordenamento jurídico brasileiro que alcançasse essa situação. O resultado de tal investigação levou à conclusão de que não existe essa norma geral antielisiva, pois o parágrafo único do art. 116 do CTN, proposto para ter essa função, hoje, é amplamente reconhecido como uma norma antievasiva, mais especificamente, uma norma antissimulação, e que depende de regulamentação para ser aplicada.

Diante disso, passou-se, então, a investigar se a figura da elisão fiscal inoponível ao Fisco encontra guarida no ordenamento jurídico nacional. Todavia, com o fito de realizar uma pesquisa mais calcada na prática tributária do que simplesmente na doutrina, passou-se a analisar decisões do CARF que enquadram a elisão fiscal inoponível ao Fisco como uma das patologias jurídicas tratadas no CC/2002, mais especificamente, o abuso de direito (art. 187) e a fraude à lei (art. 166, IV), mas, também, uma concepção ampliada de simulação (simulação por vício de causa).

No entanto, verificou-se que essas decisões são frágeis, pois sem amparo legal ou jurisprudencial, justamente por falta de positivação de um critério antielisivo que fosse aplicável aos casos analisados nesses julgados, inclusive, essas decisões passaram a ser contestadas em outros julgados do próprio CARF.

Diante disso, procurou-se verificar como outros países que adotam o sistema jurídico romano-germânico combatem determinadas elisões fiscais e constatou-se que todos os ordenamentos jurídicos pesquisados disciplinam em lei tributária os critérios antielisivos, diferentemente do Brasil, que não tem esses critérios positivados e, conforme visto em alguns julgados do CARF, a administração tributária federal vinha deduzindo tais critérios antielisivos a partir de interpretações e concretizações de princípios constitucionais ou de direito privado, sem amparo em uma jurisprudência consolidada.

Ao fim do primeiro capítulo, concluiu-se que, na ausência de norma antielisiva

específica ou geral que vede a conduta, a falta de uma causa extra-tributária, por si só, não torna ilícita a reorganização empresarial, societária ou associativa, quando consubstanciada em atos lícitos. Portanto, sendo lícita a reorganização sem causa extra-tributária, restou saber se mesmo assim, ela pode descumprir a FSE e, para tanto, fez-se necessário investigar o conteúdo desse princípio.

Em um primeiro momento, buscou-se a origem desta ideia de função social de direitos, sendo então constatado que ela teve origem nos movimentos que se opunham ao individualismo exacerbado do estado liberal burguês, o qual sustentava a ideia de direitos subjetivos absolutos, em especial, o direito de propriedade. Toda essa análise histórica levou à conclusão de que a função social da propriedade veda o abuso do direito de propriedade e impõe que a coisa sirva não apenas aos interesses individuais do proprietário, mas também aos interesses da coletividade.

No entanto, como o que interessa para esta obra é investigar o conteúdo da FSE, houve a necessidade de perquirir qual a relação da FSE com a função social da propriedade. Ao buscar na bibliografia jurídica essa resposta, verificou-se que a função social da propriedade se realiza ao incidir sobre a propriedade de bens de produção, pois esses são postos em dinamismo, no capitalismo, em regime de empresa, como função social da empresa.

Visto que a FSE, prevista na legislação societária, encontra fundamento na função social da propriedade, concluiu-se que a FSE é concretizada à medida que sejam estabelecidas normas de proteção à livre concorrência, ao consumidor, ao meio ambiente, bem como, quando estabelecidas políticas públicas para atender outras normas-objetivo previstas no art. 170 da CF/88. Todavia, o constituinte de 1988 não vinculou diretamente a FSE à tributação, pois não há qualquer referência direta à tributação na relação de princípios da ordem econômica.

É verdade que tanto a doutrina como a jurisprudência sustentam que a função social da propriedade legítima não só as políticas públicas derivadas dos princípios previstos no art. 170 da CF/88, mas também outras derivadas de outros objetivos constitucionais. À luz desse entendimento, poder-se-ia, por exemplo, concluir que a FSE poderia legitimar uma política pública de combate à elisão fiscal sem causa extra-tributária, porém, não parece que se possa afirmar que esse seja um objetivo constitucional.

Por outro lado, se não há relação direta entre a FSE, prevista no art. 170, III, da CF/88, e a tributação, pode haver uma relação indireta, pois o gozo, legítimo ou ilegítimo, de uma tributação favorecida pode sim comprometer princípios da ordem econômica, em especial, o da livre concorrência.

Assim, é possível que, até mesmo em defesa da livre concorrência e de outros objetivos constitucionais, seja importante que o Estado combata determinadas elisões fiscais. Todavia, se foi necessário que o Estado induzisse as empresas à observância da FSE, por meio das leis que protegem a livre concorrência, os direitos do consumidor, o

meio ambiente etc., há necessidade também, se o Estado quiser combater determinadas elisões fiscais, que discipline, em lei, o critério antielisivo, seja geral ou específico.

Além dessa visão da FSE que se contrapõe ao abuso do poder econômico por meio do exercício antissocial da empresa (aspectos negativos); há também quem distinga um outro aspecto da FSE (positivo), pelo qual, a empresa tem responsabilidade na construção de uma existência digna para todos. Ocorre, porém, que esse aspecto positivo da FSE se aproxima da ideia de responsabilidade social da empresa, ou seja, da ideia de que a empresa tem responsabilidades para com a comunidade, contribuindo para coesão social-geral.

Entretanto, restou demonstrado que o conceito de FSE ainda tem pouca densidade normativa, pois, na jurisprudência do STJ e do STF, no mais das vezes, aproxima-se do princípio da preservação da empresa, geralmente relacionado à recuperação judicial de empresas; mas há também julgados em que aparece com o seu aspecto negativo, contrapondo-se ao exercício abusivo da empresa. No que tange aos deveres positivos impostos pela FSE (aspectos positivos), eles passam ao largo da jurisprudência pesquisada e mesmo da doutrina, pois, quando aborda o tema, fá-lo com muita abstração.

Essa baixa densidade normativa da FSE no seu aspecto positivo tornou importante que se pesquisasse institutos correlatos de outras jurisdições ou até mesmo de âmbito internacional, perquirindo se tais institutos têm alguma relação com a tributação.

O aspecto positivo da FSE coincide com o debate sobre a contribuição das empresas para o bem comum que se estabelece em vários países, sendo que há uma grande incerteza ou indefinição quanto à natureza dessa responsabilidade social da empresa (RSE), ou seja, saber se é econômica, jurídica ou ética. Agora, a RSE está na origem de uma multiplicidade de ferramentas, muitas ainda incipientes, que objetivam criar um sistema regulatório, com o propósito de aumentar a responsabilidade corporativa.

Por sua vez, tanto a CSR como os padrões ESG podem, no futuro, eventualmente, ter algum impacto no tratamento dado pelos Estados à elisão fiscal, mas, até agora, isso não passa de uma possibilidade. Ocorre que, no contexto tributário, a regulamentação legal é o ponto de partida para a fixação de qualquer norma, pois, embora todos em uma comunidade tenham a obrigação moral de pagar impostos, essa obrigação é incompleta na ausência de uma lei, já que ela não pode encontrar amparo em uma norma moral, ainda que comumente aceita.

Em suma, conclui-se que a sociedade não descumpra a função social da empresa ao realizar uma reorganização (empresarial, societária ou associativa) com o único fito de reduzir tributos, desde que consubstanciada em atos lícitos, já que não há, no ordenamento jurídico brasileiro, um critério antileisivo que vede tal conduta.

REFERÊNCIAS

ADAMEK, Marcelo Vieira von. **Responsabilidade civil dos administradores de S/A e ações correlatas**. São Paulo: Saraiva, 2009.

ALEMANHA. **Bürgerliches Gesetzbuch** (BGB). Disponível em: <https://www.gesetze-im-internet.de/bgb/BGB.pdf>. Acesso em: 19 maio 2022.

ALEMANHA. **Die Verfassung des Deutschen Reiches**, de 11 de agosto de 1919. Disponível em: <http://www.verfassungen.de/de19-33/verf19-i.htm>. Acesso em: 25 set 22.

ALEMANHA. **Fiscal Code of Germany**. *Federal Law Gazette* I, p. 2541. Disponível em: https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.html#p0404. Acesso em: 15 abr. 2022.

ALEMANHA. **Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland**, de 23 de maio de 1949. Disponível em: <https://www.bundestag.de/gg>. Acesso em: 19 set 2022

ALVES, José Carlos Moreira. Figuras correlatas: abuso de forma, abuso de direito, dolo, negócios jurídicos simulados, fraude à lei, negócio indireto e dissimulação. In: SEMINÁRIO INTERNACIONAL SOBRE ELISÃO FISCAL. 2002. Brasília. **Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal**, 2001. Brasília: ESAF, 2002.

AMARAL, Francisco. Os atos ilícitos. In: FRANCIULLI NETTO, Domingos; MENDES, Gilmar; MARTINS, Ives G. da Silva (coordenadores). **O novo código civil: estudos em homenagem ao professor Miguel Reale**. São Paulo: LTr, 2003.

AMARAL. Luiz Fernando de C. P. do. **A função social da empresa no direito constitucional econômico brasileiro**. São Paulo: SRS, 2008

ASQUINI, Alberto. Perfis da empresa. Tradução e notas de Fábio Konder Comparato. **Revista de Direito Mercantil**. Ano XXXV, n. 104, out/dez/1996. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5111319/mod_resource/content/1/Aula%20%20-%20ASQUINI%20-%20Perfis%20da%20empresa.pdf. Acesso em: 14 jun 2022

ÁVILA, Humberto. Limites à tributação com base na solidariedade social. In GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. **Sistema constitucional tributário: de acordo com a Emenda Constitucional n. 51, de 14.02.2006**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

AVI-YONAH, Reuven S. Corporate Social Responsibility and Strategic Tax Behavior. In: Schön, Wolfgang (editor). **Tax and Corporate Governance**. MPI Studies on Intellectual Property, Competition and Tax Law, v. 3. Berlin: Springer, 2008, p. 183-198. Disponível em: https://doi.org/10.1007/978-3-540-77276-7_13. Acesso em: 28 out 2021.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1970.

BENDER, T; BROEKHUIJSEN, D.M. **The relationship between corporate social responsibility and international tax avoidance**. Working Papers April 2015. Leiden Law School. Leiden University. SSRN. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2873611. Acesso em: 20 nov 2022.

BENJAMIN, Antonio Herman V.; MARQUES, Cláudia L.; BESSA, Leonardo R. **Manual de direito do consumidor**. 9 ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.

BERSTEIN, Serge; MILZA, Pierre. **Histoire du XIXe siècle**. Paris: Hatier, 1996.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 11 ed. São Paulo: Malheiros, 2001

BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

BOWEN, Howard R. **Social responsibilities of the businessman**. Iowa: Univeristy of Iowa Press, 2013

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei n. 634, de 13 de junho de 1975**. Código Civil. Diário do Congresso Nacional, Seção I, p. 2-104. Disponível em: http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD13JUN1975SUP_B.pdf#page=1. Acesso em: 21 ago. 2022.

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Diário Oficial da União, Rio de Janeiro, 24 fev. 1891. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm. Acesso em 7 jul. 2021.

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Diário Oficial da União, Rio de Janeiro, 16 jul. 1934. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm. Acesso em 7 jul. 2021.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Diário Oficial da União, Brasília-DF, 24 jan. 1967. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm. Acesso em 7 jul. 2021.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Diário Oficial da União, Brasília-DF, 5 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em 7 abr. 2022.

BRASIL. **Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999**. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Diário Oficial da União. Brasília-DF, 29 mar. 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm. Acesso em 7 fev. 2022.

BRASIL. **Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972**. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Brasília, Diário Oficial da União de 7 mar 1972. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm. Acesso em 7 maio. 2022.

BRASIL. **Decreto n. 9.580, de 22 de novembro de 2018**. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Diário Oficial da União de 23 nov 2018. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm. Acesso em 7 maio. 2022.

BRASIL. **Decreto-Lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977**. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Diário Oficial da União. Brasília-DF, 27 dez. 1977. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm. Acesso em 7 fev. 2022.

BRASIL. **Decreto-Lei n. 2.341, de 29 de junho de 1987**. Dispõe sobre a correção monetária das demonstrações financeiras, para efeitos de determinar o lucro real, e dá outras providências. Diário Oficial da União. Brasília-DF, 30 jun. 1987. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2341.htm. Acesso em 7 fev. 2022.

BRASIL. **Emenda Constitucional n. 1**. Edita o novo texto da Constituição Federal de 24 de janeiro de 1967. Diário Oficial da União, Brasília-DF, 20 jan. 1969. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc01-69.htm. Acesso em 7 jul. 2021.

BRASIL. **Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001.** Altera dispositivos da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. Diário Oficial da União. Brasília-DF, 11 jan. 2001. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp104.htm. Acesso em 7 abr. 2022.

BRASIL. **Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002.** Institui o Código Civil. Diário Oficial da União. Diário Oficial da União. Brasília-DF, 11 jan. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm. Acesso em 7 fev. 2022.

BRASIL. **Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002.** Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Diário Oficial da União. Brasília-DF, 31 dez. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10637.htm. Acesso em 7 fev. 2022.

BRASIL. **Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003.** Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Diário Oficial da União. Brasília-DF, 30 dez. 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10.833.htm. Acesso em 7 fev. 2022.

BRASIL. **Lei n. 11.101, de 9 de fevereiro de 2005.** Regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária. Diário Oficial da União. Brasília-DF, 9 fev. 2005. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/l11101.htm. Acesso em 21 set. 2022.

BRASIL. **Lei n. 11.445, de 5 de janeiro de 2007.** Estabelece as diretrizes nacionais para o saneamento básico; cria o Comitê Interministerial de Saneamento Básico; altera as Leis nos 6.766, de 19 de dezembro de 1979, 8.666, de 21 de junho de 1993, e 8.987, de 13 de fevereiro de 1995; e revoga a Lei nº 6.528, de 11 de maio de 1978. (Redação pela Lei nº 14.026, de 2020). Diário Oficial da União, Brasília-DF, 11 jan 2007. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11445.htm. Acesso em 7 nov 2022.

BRASIL. **Lei n. 12.305, de 2 de agosto de 2010.** Institui a Política Nacional de Resíduos Sólidos; altera a Lei no 9.605, de 12 de fevereiro de 1998; e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília-DF, 3 ago 2010. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/lei/l12305.htm. Acesso em 7 nov 2022.

BRASIL. **Lei n. 12.485, de 12 de setembro de 2011.** Dispõe sobre a comunicação audiovisual de acesso condicionado; altera a Medida Provisória nº 2.228-1, de 6 de setembro de 2001, e as Leis nºs 11.437, de 28 de dezembro de 2006, 5.070, de 7 de julho de 1966, 8.977, de 6 de janeiro de 1995, e 9.472, de 16 de julho de 1997; e dá outras providências. Diário Oficial da União. Brasília-DF, 7 jul. 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12485.htm. Acesso em 13 set. 2011.

BRASIL. **Lei n. 12.651, de 25 de maio de 2012.** Dispõe sobre a proteção da vegetação nativa; altera as Leis nºs 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.393, de 19 de dezembro de 1996, e 11.428, de 22 de dezembro de 2006; revoga as Leis nºs 4.771, de 15 de setembro de 1965, e 7.754, de 14 de abril de 1989, e a Medida Provisória nº 2.166-67, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília-DF, 28 maio 2012. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/l12651.htm. Acesso em 7 nov 2022.

BRASIL. **Lei n. 13.146, de 6 de julho de 2015.** Institui a Lei Brasileira de Inclusão da Pessoa com Deficiência (Estatuto da Pessoa com Deficiência). Diário Oficial da União. Brasília-DF, 7 jul. 2015. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13146.htm. Acesso em 7 nov. 2022.

BRASIL. Lei n. 13.202, de 8 de dezembro de 2015. Institui o Programa de Redução de Litígios Tributários - PRORELIT; autoriza o Poder Executivo federal a atualizar monetariamente o valor das taxas que indica; altera as Leis n. 12.873, de 24 de outubro de 2013, 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e 12.546, de 14 de dezembro de 2011; e dá outras providências. Diário Oficial da União. Brasília-DF, 9 dez. 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/Lei/L13202.htm. Acesso em 7 fev. 2022.

BRASIL. Lei n. 13.874, de 20 de setembro de 2019. Institui a Declaração de Direitos de Liberdade Econômica; estabelece garantias de livre mercado; altera as Leis nos 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), 6.404, de 15 de dezembro de 1976, 11.598, de 3 de dezembro de 2007, 12.682, de 9 de julho de 2012, 6.015, de 31 de dezembro de 1973, 10.522, de 19 de julho de 2002, 8.934, de 18 de novembro 1994, o Decreto-Lei nº 9.760, de 5 de setembro de 1946 e a Consolidação das Leis do Trabalho, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943; revoga a Lei Delegada nº 4, de 26 de setembro de 1962, a Lei nº 11.887, de 24 de dezembro de 2008, e dispositivos do Decreto-Lei nº 73, de 21 de novembro de 1966; e dá outras providências.. Diário Oficial da União. Brasília-DF, 20 set. 2019. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2019/Lei/L13874.htm#art7. Acesso em: 7 fev. 2022.

BRASIL. Lei n. 13.979, de 6 de fevereiro de 2020. Dispõe sobre as medidas para enfrentamento da emergência de saúde pública de importância internacional decorrente do coronavírus responsável pelo surto de 2019. Diário Oficial da União. Brasília-DF, 7 fev. 2020. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/l13979.htm. Acesso em 7 nov. 2022.

BRASIL. Lei n. 3.071, de 1 de janeiro de 1916. Código Civil dos Estados Unidos do Brasil. Diário Oficial da União. Rio de Janeiro, 5 jan. 1916. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l3071.htm. Acesso em 7 fev. 2022.

BRASIL. Lei n. 4.502, de 26 de novembro de 1964. Dispõe Sôbre o Impôsto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Diário Oficial da União. Brasília-DF, 19 jul. 1965. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/LEIS/L4502.htm. Acesso em 16 set. 2022

BRASIL. Lei n. 4.506, de 30 de novembro de 1964. Dispõe sôbre o impôsto que recai sôbre as rendas e proventos de qualquer natureza. Diário Oficial da União. Brasília-DF, 30 nov. 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4506.htm#art58. Acesso em 7 set. 2022.

BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União. Brasília-DF, 27 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em 7 abr. 2022.

BRASIL. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Diário Oficial da União. Brasília-DF, 17 dez. 1976. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm. Acesso em 7 jul. 2022.

BRASIL. Lei n. 6.938, de 31 de agosto de 1981. Dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília-DF, 2 set 1981. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6938.htm. Acesso em 7 nov 2022.

BRASIL. Lei n. 7.689, de 15 de dezembro de 1988. Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. Diário Oficial da União. Brasília-DF, 27 dez. 1995. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm. Acesso em 7 fev. 2022.

BRASIL. Lei n. 7.802, de 11 de julho de 1989. Dispõe sobre a pesquisa, a experimentação, a produção, a embalagem e rotulagem, o transporte, o armazenamento, a comercialização, a propaganda comercial, a utilização, a importação, a exportação, o destino final dos resíduos e embalagens, o registro, a classificação, o controle, a inspeção e a fiscalização de agrotóxicos, seus componentes e afins, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília-DF, 12 jul 1989. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7802.htm. Acesso em 7 nov 2022.

BRASIL. **Lei n. 8.078, de 11 de setembro de 1990.** Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências. Diário Oficial da União. Brasília-DF, 12 set 1990. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8078compilado.htm. Acesso em 7 nov 2022.

BRASIL. **Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995.** Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Diário Oficial da União. Brasília-DF, 27 dez. 1995. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm. Acesso em 7 fev. 2022.

BRASIL. **Lei n. 9.433, de 8 de janeiro de 1997.** Institui a Política Nacional de Recursos Hídricos, cria o Sistema Nacional de Gerenciamento de Recursos Hídricos, regulamenta o inciso XIX do art. 21 da Constituição Federal, e altera o art. 1º da Lei nº 8.001, de 13 de março de 1990, que modificou a Lei nº 7.990, de 28 de dezembro de 1989. Diário Oficial da União, Brasília-DF, 9 jan 1997. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9433.htm. Acesso em 7 nov 2022.

BRASIL. **Lei n. 9.605, de 12 de fevereiro de 1998.** Dispõe sobre as sanções penais e administrativas derivadas de condutas e atividades lesivas ao meio ambiente, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília-DF, 13 fev 1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9605.htm. Acesso em 7 nov 2022.

BRASIL. **Lei nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005.** Regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária. Diário Oficial da União. Brasília-DF, 9 fev. 2005. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/l11101.htm. Acesso em 21 set. 2022.

BRASIL. **Lei n. 12.529, de 30 de novembro de 2011.** Estrutura o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência; dispõe sobre a prevenção e repressão às infrações contra a ordem econômica; altera a Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, o Decreto-Lei nº 3.689, de 3 de outubro de 1941 - Código de Processo Penal, e a Lei nº 7.347, de 24 de julho de 1985; revoga dispositivos da Lei nº 8.884, de 11 de junho de 1994, e a Lei nº 9.781, de 19 de janeiro de 1999; e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília-DF, 1 nov 2011. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12529.htm. Acesso em 7 nov 2022.

BRASIL. **Medida Provisória n. 385, de 21 de julho de 2015.** Institui o Programa de Redução de Litígios Tributários - PRORELIT, cria a obrigação de informar à administração tributária federal as operações e atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo e autoriza o Poder Executivo federal a atualizar monetariamente o valor das taxas que indica. Diário Oficial da União. Brasília-DF, 22 jul. 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/mpv/mpv685.htm. Acesso em 7 fev. 2022.

BRASIL. **Medida Provisória n. 66, de 29 de agosto de 2002.** Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre os procedimentos para desconsideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaplicação de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Diário Oficial da União. Brasília-DF, 30 ago. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/antigas_2002/66.htm. Acesso em 7 fev. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 3ª Seção de Julgamento. 3ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. **Acórdão nº 3301-010.236.** Sessão de 25 de maio de 2021. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 22 abr. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 1ª Seção de Julgamento. 3ª Câmara. 2ª Turma Ordinária. **Acórdão n. 1302001.977.** Sessão de 14 de setembro de 2016. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 22 abr. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. CSRF. 1ª Turma. **Acórdão n. 9101-004.817**. Sessão de 3 de março de 2020. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 22 abr. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 3ª Seção de Julgamento. 3ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. **Acórdão n. 3301-010.236**. Sessão de 25 de maio de 2021. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 22 abr 2022.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 3ª Seção de Julgamento. 4ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. **Acórdão nº 3401003.266**. Sessão de 26 setembro de 2016. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 10 maio 2022.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 3ª Seção de Julgamento. 3ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. **Acórdão nº 3301003.169**. Sessão de 26 jan 2017. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 22 abr 2022.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 1ª Seção de Julgamento. 3ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. **Acórdão nº 1302001.980**. Sessão de 14 set 2016. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 22 abr 2022.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 1ª Seção de Julgamento. 2ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. **Acórdão nº 1201001.136**. Sessão de 26 nov 2014. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 22 abr 2022

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 2ª Seção de Julgamento. 4ª Câmara. 2ª Turma Ordinária. **Acórdão nº 2402006.752**. Sessão de 13 maio 2014. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf?jsessionid=45B2F2988BD8C3FAECD669D9B7FB1D74>. Acesso em: 10 abr. 2022.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 2ª Seção de Julgamento. 3ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. **Acórdão nº 2302003.144**. Sessão de 8 de novembro de 2018. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 22 abr. 2022.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 1ª Seção de Julgamento. 4ª Câmara. 2ª Turma Ordinária. **Acórdão n. 1402002.513**. Sessão de 17 maio 2017. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 10 abr. 2022.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. CSRF. 3ª Turma. **Acórdão n. 9303007.687**. Sessão de 21 novembro 2018. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 10 abr. 2022.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 1ª Seção de Julgamento. 4ª Câmara. 2ª Turma Ordinária. **Acórdão n. 1402002.295**. Sessão de 13 setembro 2016. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 10 abr. 2022.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 1ª Seção de Julgamento. 1ª Câmara. 2ª Turma Ordinária. **Acórdão n. 1102-001.029**. Sessão de 11 março 2014. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 10 abr. 2022.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 1ª Seção de Julgamento. 3ª Câmara. 2ª Turma Ordinária. **Acórdão n. 1302002.622**. Sessão de 13 março 2018. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 10 abr. 2022.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 1ª Seção de Julgamento. 2ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. **Acórdão n. 1201-005.383**. Sessão de 21 outubro 2021. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 10 abr. 2022.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 1ª Seção de Julgamento. 2ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. **Acórdão n. 1201-003.561**. Sessão de 22 janeiro 2020. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 10 abr. 2022.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 1ª Seção de Julgamento. 3ª Câmara. 2ª Turma Ordinária. **Acórdão n. 1302-004.193**. Sessão de 10 dezembro 2019. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 10 abr. 2022.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 1ª Seção de Julgamento. 3ª Câmara. 2ª Turma Ordinária. **Acórdão n. 1302001.108**. Sessão de 11 junho 2013. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 10 abr. 2022.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Exposição de Motivos n. 00080/2015**, de 7 de junho de 2015. Diário Oficial da União, Seção 1, de 22 jul. 2015, p. 2. Disponível em: <http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD16OUT1999.pdf#page=46>. Acesso em: 11 abr. 2022. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/medpro/2015/medidaprovisoria-685-21-julho-2015-781288-exposicaoodemotivos-147659-pe.html>. Acesso em 22 abr 2022.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Exposição de Motivos n. 820**, de 6 de outubro de 1999. Diário da Câmara dos Deputados de 16 out. 1999, p. 48927-48932. Disponível em: <http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD16OUT1999.pdf#page=46>. Acesso em: 11 abr. 2022.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954.

BRASIL. Presidência da República. **Mensagem n. 160, de 10 junho de 1975**. Diário do Congresso Nacional, Seção I, p. 105-125. Disponível em: http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD13JUN1975SUP_B.pdf#page=1. Acesso em: 21 fev. 2022.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa RFB n. 1.681, de 28 de dezembro de 2016**. Diário Oficial da União. Brasília-DF, 29 dez. 2016. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=79444>. Acesso em: 7 abr. 2022.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Parecer Normativo COSIT n. 4, de 10 de dezembro de 2018**. Diário Oficial da União. Brasília-DF, 12 dez. 2018. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97210&visao=anotado>. Acesso em: 7 abr. 2022.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Parecer Normativo CST n. 46, de 17 de agosto de 1987**. Diário Oficial da União. Brasília-DF, 18 ago. 1987.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo em recurso especial n. 1709005**. Rel. Min. Og Fernandes. Brasília, DF, 13 dez. 2021. DJ 15 dez. 2021. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/dj/documento/mediado/?tipo_documento=documento&componente=MON&sequencial=137462964&num_registro=202001303412&data=20211215. Acesso em: 12 maio 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo interno em agravo no recurso especial n. 11651219**. Rel. Min. Assusete Magalhães. Brasília, DF, 26 abr. 2021. DJ 28 abr. 2021. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202000132645&dt_publicacao=28/04/2021. Acesso em: 12 maio 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Interno em Agravo no RecursoE n. 1.651.219**. Rel. Min. Assusete Magalhães. Brasília, DF, 26 abr. 2021. DJ 28 abr. 2021. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202000132645&dt_publicacao=28/04/2021. Acesso em: 12 maio 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Interno no Recurso Especial n. 1.588.496/SP**. Rel. Min. Og Fernandes. Brasília, DF, 15 dez. 2016. DJe 19 dez. 2016. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1565645&num_registro=201502135622&data=20161219&peticao_numero=201600455967&formato=PDF. Acesso em: 12 maio 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Interno no Recurso Especial n. 1.770848/PR**. Rel. Min. Luís Felipe Salomão. Brasília, DF, 25 abr. 2022. DJe 27 abr. 2022. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/julgamento/electronico/documento/mediado/?documento_tipo=integra&documento_sequencial=151424059®istro_numero=201802568346&peticao_numero=202200055717&publicacao_data=20220427&formato=PDF. Acesso em: 12 maio 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Interno nos Embargos de Declaração no Recurso Especial n. 1.940.775 - SP**. Rel. Min. Herman Benjamin. Brasília, DF, 27 jun. 2022. DJe 29 jun. 2022. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=605415>. Acesso em: 12 maio 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Conflito de Competência n. 110.250/DF**. Rel. Min. Nancy Andrighi. Brasília, DF, 8 set. 2010. DJe 19 set. 2010. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1303619&num_registro=201202645632&data=20140505&formato=PDF. Acesso em: 12 maio 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso especial n. 1.061.530-RS**. Rel. Min. Nancy Andrighi. Brasília, DF, 22 out. 2008. DJe 10 mar. 2003. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.cgi/ATC?seq=4382151&tipo=5&nreg=200801199924&SeqCgrmaSessao=&CodOrgaoJgdr=&dt=20090310&formato=PDF&salvar=false>. Acesso em: 16 set. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 1.187.404/MT**. Rel. Min. Luís Felipe Salomão. Brasília, DF, 19 jun. 2013. DJe 21 ago. 2013. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1244591&num_registro=201000540484&data=20130821&formato=PDF. Acesso em: 12 maio 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 1.864.625- SP**. Rel. Min. Nancy Andrighi. Brasília, DF, 23 jun. 2020. DJe 26 jun. 2020. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1958345&num_registro=201902946319&data=20200626&formato=PDF. Acesso em: 12 maio 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 1.884.860/RJ**. Rel. Min. Nancy Andrighi. Brasília, DF, 20 out. 2020. DJe 29 out. 2020. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1995365&num_registro=202001771638&data=20201029&formato=PDF. Acesso em: 12 maio 2022

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 1.894741/RS**. Rel. Min. Mauro Campbell Marques. Brasília, DF, 27 abr. 2022. DJe 5 maio 2022. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/julgamento/electronico/documento/mediado/?documento_tipo=integra&documento_sequencial=151813226®istro_numero=202002342407&peticao_numero=&publicacao_data=20220505&formato=PDF. Acesso em: 12 maio 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 12.062 - GO**. Rel. Min. Herman Benjamin. Brasília, DF, 13 maio 2008. DJe 13 mar. 2009. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=779977&num_registro=200000539317&data=20090313&peticao_numero=200200056958&formato=PDF. Acesso em: 12 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direita de Inconstitucionalidade n. 2.446 - Distrito Federal**. Rel. Min. Cármen Lúcia. Brasília, DF, 11 abr. 2022. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755430558>. Acesso em: 12 jul. 2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=760366746>. Acesso em: 9 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 6.482 - Distrito Federal**. Relator Min. Gilmar Mendes. Brasília, DF, 18 fev. 2021. DJ 21 maio 2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754018722>. Acesso em: 12 nov. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.452 - Distrito Federal**. Relatora Min. Cármen Lúcia. Brasília, DF, 22 set. 2020. DJe 5 out. 2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754018722>. Acesso em: 12 nov. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.923 - Distrito Federal**. Relatora Min. Luiz Fux. Brasília, DF, 8 nov. 2017. DJe 5 abr. 2018. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14595775>. Acesso em: 12 nov. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.357 - Rio Grande do Sul**. Redator do acórdão Min. Dias Toffoli. Brasília, DF, 30 nov. 2017. DJe 1 fev. 2019. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=749040549>. Acesso em: 12 nov. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação direta de inconstitucionalidade n. 6.362 - Distrito Federal**. Relator Min. Ricardo Lewandowski. Brasília, DF, 2 nov. 2020. DJe 9 dez. 2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754607621>. Acesso em: 12 nov. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.934 - Distrito Federal**. Relator Min. Ricardo Lewandowski. Brasília, DF, 27 maio 2009. DJe 6 nov. 2009. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754607621>. Acesso em: 12 nov. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo regimental na ação direta de inconstitucionalidade por omissão n. 31**. Rel. Min. Alexandre de Moraes. Brasília, DF, 09 abr. 2018. DJ 16 abr. 2018. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=314118235&ext=.pdf>. Acesso em: 12 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental - Distrito Federal**. Relator Min. Rosa Weber. Brasília, DF, 18 nov. 2021. DJe 29 mar. 2022. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=759943705>. Acesso em: 12 nov. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 1.070.522 - Pernambuco**. Rel. Min. Luiz Fux. Brasília, DF, 18 mar. 2021. DJ 26 maio 2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755966236>. Acesso em: 12 nov. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 62.339 - Goiás**. Rel. Min. Aliomar Baleeiro. Brasília, DF, 24 out. 1967. DJ 16 fev. 1968. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=159609>. Acesso em: 12 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário n. 630898 - Rio Grande do Sul**. Relator Min. Dias Toffoli. Brasília, DF, 8 abr. 2021. DJe 11 maio 2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7558084351>. Acesso em: 12 nov. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 88442/RJ**. Rel. Min. Moreira Alves. Brasília, DF, 13 dez. 1987. DJ 14 abr. 1978. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=182276>. Acesso em: 16 set. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Referendo na Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.357 - Distrito Federal**. Relator Edson Fachin. Brasília, DF, 9 jun. 2016. DJe 11 nov. 2016. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=310709378&ext=.pdf>. Acesso em: 12 nov. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário n. 949.297 - Ceará**. Relator Min. Edson Fachin. Brasília, DF, 24 mar. 2016. DJe 13 maio 2016. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=10947666>. Acesso em: 12 nov. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário n. 955.227 - bahia**. Relator Min. Roberto Barroso. Brasília, DF, 31 mar. 2016. DJe 27 abr. 2016. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=10684228>. Acesso em: 12 nov. 2022.

CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito constitucional**. 6 ed. Coimbra: Almedina, 1993.

CARPENA, Heloísa. O abuso do direito no Código de 2002: relativização de direitos na ótica civil-constitucional. In TEPEDINO, Gustavo (Coord.). **O código civil na perspectiva civil-constitucional**. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

CARROLL, Archie B. A history of corporate social responsibility: concepts and practices. **The Oxford handbook of corporate social responsibility**. Oxford Handbooks Online, 2009. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/282746355_A_History_of_Corporate_Social_Responsibility_Concepts_and_Practices. Acesso em: 15 nov. 2022.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à Lei das Sociedades Anônimas**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, v. 3.

CASTRO, Rodrigo Rocha Monteiro de. **Regime jurídico das reorganizações**: societária, empresarial e associativa. São Paulo: Saraiva, 2016.

COMISSÃO EUROPEIA. **EU Taxonomy, Corporate Sustainability Reporting, Sustainability Preferences and Fiduciary Duties**: directing finance towards the European Green Deal. 21 abr. 2021. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:52021DC0188>. Acesso em: 22 nov. 2022.

COMPARATO, Fábio Konder. A Constituição Mexicana de 1917. Portal DHNET. Disponível em: <http://www.dhnet.org.br/educar/redeedh/anthist/mex1917.htm>. Acesso em: 18 set. 2022.

_____. A função social da propriedade dos bens de produção. **Revista de Direito Mercantil**, v. 63, jun/set de 1986, p. 71-79. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5537764/mod_resource/content/1/RDM_063_Comparato.pdf. Acesso em: 20 set. 2022.

_____. Estado, empresa e função social. **Revista dos Tribunais**. vol. 85, n. 732, out 1996. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4181865/mod_resource/content/1/Estado%2C%20Empresa%20e%20Função%20Social%20-%20Fábio%20Konder%20Comparato.pdf. Acesso em: 20 set. 2022.

COUTINHO DE ABREU, Jorge. Deveres de cuidado e de lealdade dos administradores e interesse social. In: COUTINHO DE ABREU, Jorge et al. **Reformas do Código das Sociedades**. Coimbra: Almedina, 2007.

- DANONE. **Danone mission committee report 2021**. Disponível em: <https://www.danone.com/content/dam/danone-corp/danone-com/investors/en-all-publications/2022/shareholdersmeetings/committeereportva0422.pdf>. Acesso em: 13 nov. 2022.
- DUGUIT, Leon. **Las transformaciones generales del derecho privado desde el código de Napoleón**. Traducción de Carlos G. Posada. Pamplona: Analecta, 2009.
- DUNBAR, Amy *et al.* What do measures of tax aggressiveness measure? Proceedings. Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association, v. 3, **103rd Annual Conference on Taxation**. National Tax Association, 2010. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/prancotamamnta.103.18>. Acesso em: 10 nov. 2022.
- DURANT, Will; DURANT, Ariel. **A era de Napoleão**. Tradução de Antonio Carlos Gonçalves Penna. Rio de Janeiro: Record, 1975.
- DURKHEIM, Émile. **The division of labour in society**. London: Macmillan, 1984.
- ECCLES, Robert G.; STREHLE, Judith. **Exploring social origins in the construction of ESG measures**. 12 jul. 2018. SSRN. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3212685. Acesso em: 25 nov. 2022
- SEMINÁRIO INTERNACIONAL SOBRE ELISÃO FISCAL. 2002. Brasília. **Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal**, 2001. Brasília: ESAF, 2002.
- ESPANHA. **Ley 58/2003, de 17 de diciembre**, General Tributaria. BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003. Disponível em: <https://www.boe.es/eli/es/l/2003/12/17/58/con>. Acesso em: 22 abr. 2022.
- ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Massachusetts Supreme Judicial Court. **Davis v. Old Colony Railroad, 131 Mass. 258 (1881)**. Disponível em: <https://cite.case.law/mass/131/258/>. Acesso em: 10 nov 2022.
- ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. US Supreme Court. **Gregory v. Helvering, 293 U.S. 465 (1935)**. Disponível em: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/293/465/>. Acesso em: 15 maio 2022.
- ESTADOS UNIDOS. **Internal Revenue Code**. Disponível em: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/482>. Acesso em: 10 maio 2022.
- FACHIN, Luiz Edson. **A função social da posse e a propriedade contemporânea - uma perspectiva da usucapião imobiliária rural**. Porto Alegre: Fabris, 1988.
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Curso de Direito Civil**. 2. ed. Salvador: Jus Podivm, 2012, vol. 4.
- FERRAZ, Daniel Amin. **Joint venture e contratos internacionais**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2001.
- FONROUGE, C. M. Giuliani. **Conceitos de direito tributário**. Tradução de Geraldo Ataliba e Marco Aurélio Greco. São Paulo: Lael, 1973.
- FRANÇA. **Livre des procédures fiscales**. Version en vigueur au 22 avril 2022. Disponível em: https://www.legifrance.gouv.fr/codes/texte_lc/LEGITEXT000006069583?etatTexte=VIGUEUR. Acesso em: 22 abr. 2022.

FRANÇA. **Loi n. 209-486, du 22 mai 2019** - relative à la croissance et la transformation des entreprises. Disponível em: https://www.legifrance.gouv.fr/jorf/article_jo/JORFARTI000038496249. Acesso em: 10 nov 2022.

FRANÇA. Ministère de L'Économie des Finances et de la Souveraineté Industrielle Numérique. CEDEF. **Que sont les sociétés à mission?** Disponível em: <https://www.economie.gouv.fr/cedef/societe-mission>. Acesso em: 10 nov 2022.

FRANCE. **Livre des procédures fiscales**. Version en vigueur au 22 avril 2022. Disponível em: https://www.legifrance.gouv.fr/codes/texte_lc/LEGITEXT000006069583?etatTexte=VIGUEUR. Acesso em: 22 abr. 2022.

FRIEDMAN, Milton. A Friedman doctrine - the social responsibility is to increase its profit. **The New York Times**, 13 set 1970. Disponível em: <https://www.nytimes.com/1970/09/13/archives/a-friedman-doctrine-the-social-responsibility-of-business-is-to.html>. Acesso em: 15 nov 2022.

FURTADO, Lucas Rocha. **Curso de direito administrativo**. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

GARNER, Bryan A. **Black's law dictionary**. Saint Paul: West Group, 1999.

GERMANY. **Fiscal Code of Germany**. Federal Law Gazette I p. 2541. Disponível em: https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.html#p0404. Acesso em: 15 abr. 2022.

GLOBAL INITIATIVE FOR SUSTAINABILITY. Disponível em: <https://shift.tools/resources/1570>. Acesso em: 20 nov. 2022.

GLOBAL REPORTINGS INITIATIVE. **GRI 207**. Amsterdã. 2019. Disponível em: <https://www.globalreporting.org/standards/media/2482/gri-207-tax-2019.pdf>. Acesso em: 22 nov. 2022.

GODOI, Marciano Seabra de; FERRAZ, Andréa Karla. Planejamento tributário e simulação: estudo e análise dos casos Rexnord e Josapar. **Revista de Direito GV**, São Paulo, jan-jun 2012, p. 359-380. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rdgv/a/6S8kpzbRSJZygY6pGjWgDZv/?format=pdf&lang=pt>. Acesso em: 16 maio 2022.

GOERKE, Laslo. **Corporate social responsibility and tax avoidance**. 2018. <https://ssrn.com/abstract=3338623>. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3338623>. Acesso em: 1 nov. 2021.

GOMES, Orlando. **Contratos**. Coordenador: Edvaldo Brito, atualizadores: Antonio Junqueira de Azevedo e Francisco Paulo de Crescenzo Marino. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

_____. **Direitos reais**. 13. ed. Atualizado e notas de Humberto Teodoro Júnior. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

_____. **O direito posto e o direito pressuposto**. 7 ed. São Paulo: Malheiros, 2008

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária**. São Paulo: Dialética, 1988.

_____. As repercussões da norma antielisão nos procedimentos e no processo tributário. *In: SEMINÁRIO INTERNACIONAL SOBRE ELISÃO FISCAL*. 2002. Brasília. **Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal**, 2001. Brasília: ESAF, 2002.

- _____. **Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária**. São Paulo: Dialética, 1988.
- _____. Solidariedade social e tributação. In GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.
- HABERMAS, Jürgen. **Facticidad y validez; sobre el derecho y el estado democrático de derecho em términos de teoría del discurso**. Madri: Trotta, 2005.
- HESSE, Konrad. **Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha**. 20 ed. Tradutor: Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1998.
- HORTA, Raul Machado. **Estudos de direito constitucional**. Belo Horizonte: Del Rey, 1995.
- HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais**. São Paulo: Saraiva, 1997.
- IFRS FOUNDATION. **An update on the ISSB at COP26**. 2022. Disponível em: <https://www.ifrs.org/news-and-events/news/2021/11/An-update-on-the-ISSB-at-COP26/>. Acesso em: 16 nov. 2022.
- ITÁLIA. **Decreto Legislativo n. 358, de 8 de outubro de 1997**. Riordino delle imposte sui redditi applicabili alle operazioni di cessione e conferimento di aziende, fusione, scissione e permuta di partecipazioni. Disponível em: <https://www.normattiva.it/atto/caricaDettaglioAtto?atto.dataPubblicazioneGazzetta=1997-1024&atto.codiceRedazionale=097G0392&atto.articolo.numero=0&atto.articolo.sottoArticolo=1&atto.articolo.sottoArticolo1=10&qId=8d69823a-0e7b-4ee2-99d7c913414b083a&tabID=0.09125229821894698&title=lbl.dettaglioAtto>. Acesso em 15 abr. 2022.
- JORNADAS DE DIREITO CIVIL, I, III, IV e V. **Enunciados aprovados** / coordenador científico Ministro Ruy Rosado de Aguiar Júnior. – Brasília: Conselho da Justiça Federal, Centro de Estudos Judiciários, 2012, p. 20. Disponível em: <https://www.cjf.jus.br/cjf/corregedoria-da-justica-federal/centro-de-estudos-judiciarios-1/publicacoes-1/jornadas-cej/EnunciadosAprovados-Jornadas-1345.pdf>. Acesso em: 30 abr. 2022.
- LAMY FILHO, Alfredo. A função social da empresa e o imperativo de sua reumanização. **Revista de direito administrativo**, n. 190, out/dez 1992. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/45408/47594>. Acesso em: 20 set 2022.
- LANG, Joachim; TYPKE, Klaus. **Direito tributário**. Tradução da 18. ed. alemã: Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008.
- LANIS, Roman; RICHARDSON, Grant. *Is Corporate Social Responsibility Performance Associated with Tax Avoidance?* 2014. **Journal of Business Ethics**, 127(2), 439–457. Disponível em: <https://doi.org/10.1007/S10551-014-2052-8>. Acesso em: 28 out. 2021.
- LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 4 ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2005.
- LEFRANC, Georges. *Grèves d’hier et d’aujourd’hui*. Paris: Aubier-Montaigne, 1970.
- LOPES, Ana Frazão de Azevedo. **Empresa e propriedade: função social e abuso de poder econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.
- LUPION, Ricardo. Interesse social da empresa: uma perspectiva luso-brasileira. **Revista do Instituto do Direito Brasileiro**, Ano 2 (2013), n. 12. Lisboa: Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2013.
- MACHADO, Brandão. In HARTZ, Wilhelm. **Interpretação da lei tributária**. Prefácio do Tradutor. Tradução, prefácio e notas de Brandão Machado. São Paulo: Resenha Tributária, 1993.

- MAJDANSKA, Alicja. The ESG standards' alphabet soup: a new headache for tax experts? **Kluwer International Tax Blog**. 21 jan. 2022. Disponível em: <http://kluwertaxblog.com/2022/01/21/the-esg-standards-alphabet-soup-a-new-headache-for-tax-experts/>. Acesso em: 22 nov. 2022.
- MARTINS-COSTA, Judith. **A boa-fé no direito privado**. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.
- MENDES, Gilmar Ferreira. **Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade: estudos de direito constitucional**. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2004
- MENESES CORDEIRO, António Manuel da Rocha e. **Da boa fé no direito civil**. Coimbra: Almedina, 2013.
- MÉXICO. **Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos, que reforma la de 5 de febrero de 1957**. Diario Oficial de 5 de febrero de 1917. Disponível em: <https://www.loc.gov/exhibits/mexican-revolution-and-the-united-states/constitution-1917-sp.html>. Acesso em: 21 set 2022.
- MIRAGEM, Bruno; BADIA, Ana Lúcia S. Repensando o abuso de direito: limites e interpretação. **Revista Internacional Consinter de Direito**, ano V, n. VIII. Disponível em: <https://revistaconsinter.com/revistas/ano-v-numero-viii/direito-privado/repensando-o-abuso-de-direito-limites-e-interpretacao/>. Acesso em: 5 abr. 2022.
- MIRANDA, Pontes de. **Tratado de direito privado**. Tomo I. Campinas: Bookseller, 1999.
- _____. **Tratado de direito privado**. Tomo II. Campinas: Bookseller, 2000.
- MONCADA, Luís S. Cabral de. **Direito Económico**. 4 ed. Coimbra: Coimbra, 2003
- MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.
- MOTA, Maurício *et al.* **Função social do direito ambiental**. Coordenador: Maurício Mota. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009
- MUNICÍPIO DE PALMAS. **Lei Complementar n. 285, de 31 de outubro de 2013**. Institui o novo Código Tributário do Município de Palmas - TO e adota outras providências. Diário Oficial do Município de Palmas de 31 out 2013. Disponível em: <https://www.lefisc.com.br/regulamentos/ctmPalmas/conteudo.asp>. Acesso em: 15 maio 2022.
- MUNICÍPIO DE SÃO PAULO. **Lei n. 14.133, de 24 de janeiro de 2006**. Cria o Programa de Modernização da Administração Tributária. Diário Oficial da Cidade de São Paulo 25/01/2005, p. 3. Disponível em: <http://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/lei-14133-de-24-de-janeiro-de-2006>. Acesso em: 15 maio 2022.
- NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. - (Teses de doutoramento). Coimbra: Almedina, 2012.
- NAÇÕES UNIDAS. Assembleia Geral. **Resolution adopted by the General Assembly on 25 september 2015. Transforming our world: the 2030 Agenda for sustainable development**. Disponível em: <https://documents-dds-ny.un.org/doc/UNDOC/GEN/N15/291/89/PDF/N1529189.pdf?OpenElement>. Acesso em: 22 nov. 2022.
- NASCIMENTO, Amauri Mascaro. **Curso de direito do trabalho**. 16 ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Tereza M. **Processo administrativo fiscal federal comentado**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010.

NEVES, Marcelo. **Entre Hidra e Hércules**: princípios e regras constitucionais como diferença paradoxal do sistema jurídico. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2013.

NOGUEIRA, Johnson Barbosa. (Informação verbal). *In*: SEMINÁRIO INTERNACIONAL SOBRE ELISÃO FISCAL. 2002. Brasília. **Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal**, 2001. Brasília: ESAF, 2002, p. 57.

NORONHA, Carlos Silveira. Distinção entre princípio, regra e “norma-objetivo”. **Revista da Faculdade de Direito da UFRGS**. n. 29, 2011. Disponível em: https://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwib_46Y6sL7AhUeLrkGHZuSBM4QFnoECAwQAQ&url=https%3A%2F%2Fseer.ufrgs.br%2Frevfacdir%2Farticle%2Fdownload%2F71800%2F40734&usg=AOvVaw0aiw0KtJ9lqKISZnveQCzd. Acesso em: 22 nov. 2022.

ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Action 13 Country-by-Country Reporting**. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action13/>. Acesso em 22 nov. 2022.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil**. 30. ed. Revista e atualizada por Maria Celina Bodin de Moraes. Rio de Janeiro: Forense, 2017, vol. I.

_____. **Instituições de direito civil**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994, vol. I.

PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **Elisão tributária e função administrativa**. São Paulo: Dialética, 2001.

PERELMAN, Chaïm. **Lógica jurídica: nova retórica**. Tradução de Vergínia K. Puppi. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

POLETTI, Ronaldo. **A Constituição de 1934**. Brasília: Centro de Ensino à Distância, 1987.

PORTUGAL. **Decreto-Lei n. 282, de 02 de setembro de 1986**. Aprova o Código das Sociedades Comerciais. Diário da República n. 201/1986, Série I. Disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-lei/1986-34443975-67044099>. Acesso em 7 jun. 2022.

PORTUGAL. **Decreto-Lei n. 398, de 17 de dezembro de 1998**. Aprova a lei geral tributária que enuncia e define os princípios gerais que regem o direito fiscal português e os poderes da administração tributária e garantias dos contribuintes. DR n. 290/98 Série I-A. Disponível em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/lgt/Pages/lgt-dl.aspx. Acesso em: 10 maio 2022.

PORTUGAL. **Decreto-Lei n. 433, de 26 de outubro de 1998**. Aprova o código de procedimento e de processo tributário. DR n. 250/99 Série I. Disponível em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/cppt/Pages/cppt-dl.aspx. Acesso em: 10 maio 2022.

PORTUGAL. **Decreto-Lei n. 47344, de 25 de novembro de 1966**. Aprova o Código Civil e regula a sua aplicação - Revoga, a partir da data da entrada em vigor do novo Código Civil, toda a legislação civil relativa às matérias que o mesmo abrange. Diário do Governo n. 274, de 25 nov. 1966 Série I. Disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-lei/1966-34509075>. Acesso em: 10 maio 2022.

PORTUGAL. Ministério das Finanças e da Administração Pública. **Decreto n. 29, de 25 de fevereiro de 2008**. Diário da República n. 39, de 28 fev. 2008. Disponível em: <https://dre.tretas.org/dre/229553/decreto-lei-29-2008-de-25-de-fevereiro>. Acesso em: 7 abr. 2022.

REALE, Miguel. A sanção da lei que instituiu o novo código civil. *In*: FRANCIULLI NETTO, Domingos; MENDES, Gilmar; MARTINS, Ives G. da Silva (coordenadores). **O novo código civil**: estudos em homenagem ao professor Miguel Reale. São Paulo: LTr, 2003.

REINO UNIDO. **Community interest companies: guidance chapters**. Disponível em: <https://www.gov.uk/government/publications/community-interest-companies-how-to-form-a-cic>. Acesso em: 10 nov 2022.

REINO UNIDO. COURT OF APPEAL. **Hutton v. West Cork Railway Company [1883 H. 918]**. Disponível em: <http://www.uniset.ca/other/cs3/23ChD654.html>. Acesso em: 13 nov 2022

RENNER, Karl. **The institutions of private law: and their social functions**. Londres: Karl Mannheim, 1949.

RIPERT, Georges. **A regra moral nas obrigações civis**. Campinas: Bookseller, 2000.

RUBINSTEIN, Flávio. **Boa-fé objetiva no direito financeiro e tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2010

SALOMÃO FILHO, Calixto. **O novo direito societário**. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

SANTOS, José beleza dos. **A simulação em direito civil**. 2. ed. São Paulo: LEJUS, 1999.

SARLET, Ingo Wolfgang; GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **História Constitucional da Alemanha – Da Constituição da Igreja de São Paulo à Lei Fundamental**. Porto Alegre, RS: Editora Fundação Fênix, 2021.

SARMENTO, Daniel. O neoconstitucionalismo no Brasil: riscos e possibilidades. In LEITE, George Salomão e SARLET, Ingo Wolfgang (Orgs.). **Direitos Fundamentais e Estado Constitucional - Estudos em homenagem a J. J. Gomes Canotilho**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9 ed. São Paulo: Saraiva educação, 2019.

SEGANFREDDO, Sonia Maia S.. **Como interpretar a lei: a interpretação do direito positivo**. Rio de janeiro: Rio, 1981.

SERRA, Catarina. O novo Direito das Sociedades: para uma governação socialmente responsável. **Scientia Iuris**, Londrina, v. 14, nov. 2010.

SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 19 ed. São Paulo: Malheiros, 2001

SOLER, Osvaldo H. **Derecho tributario, económico, constitucional, sustancial, administrativo, penal**. 2 ed. Buenos Aires: La Ley, 2005

SOREL, Georges. **Réflexions sur la violence**. Genève: Entremonde, 2013.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: resenha Tributária, 1975.

SOUZA, Sylvio Capanema. **O Código Napoleão e sua influência no direito brasileiro**. Revista da EMERJ, v. 7, n. 26, 2004. Disponível em: https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/revista26/revista26_36.pdf. Acesso em: 20 set 2022.

SZTAJN, Rachel. **Teoria jurídica da empresa: atividade empresária e mercados**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

TARTUCE, Flávio. **Manual de Direito Civil**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021.

TCHOTOURIAN, Ivan. *L'entreprise à mission: solution ou miroir aux alouettes pour la responsabilité sociale? Une comparaison critique franco-canadienne. Les Cahiers de droit*, v. 2, n. 3. Laval: Faculté de droit de l'Université Laval, 2021. Disponível em: <https://www.erudit.org/fr/revues/cd1/2021-v62-n3-cd06296/1080612ar/>. Acesso em: 10 nov 2022.

THE G20. **About the G20**. Jakarta. 2021. Disponível em: <https://g20.org/about-the-g20/#about>. Acesso em: 25 abr. 2022.

TOMASEVICIUS FILHO, Eduardo. A função social do contrato: conceito e critérios de aplicação. **Revista de informação legislativa**. Ano 42, n. 168, out/dez2005. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/42/168/ril_v42_n168_p197.pdf/view. Acesso em: 12 set 2022.

TOMAZETTE, Marlon. **Contratos empresariais**. São Paulo: JusPodivum, 2022.

TORRES, Heleno Taveira. (Informação verbal) *In: SEMINÁRIO INTERNACIONAL SOBRE ELISÃO FISCAL*. 2002. Brasília. **Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal**, 2001. Brasília: ESAF, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. A experiência da Alemanha. *In: SEMINÁRIO INTERNACIONAL SOBRE ELISÃO FISCAL*. 2002. Brasília. **Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal**, 2001. Brasília: ESAF, 2002.

_____. **Norma de integração e integração do direito tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

_____. Normas gerais antielisivas. *In: SEMINÁRIO INTERNACIONAL SOBRE ELISÃO FISCAL*. 2002. Brasília. **Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal**, 2001. Brasília: ESAF, 2002.

_____. **Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

US SUPREME COURT. **Gregory v. Helvering**, 293 U.S. 465 (1935). Disponível em: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/293/465/>. Acesso em: 15 maio 2022.

WREN, Daniel; BEDEIAN, Arthur G. **The evolution of management thought**. 6 ed. New Jersey: John Wiley & Sons, 2009

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

YAMASHITA, Douglas. **Elisão evasão de tributos: limites à luz do abuso do direito e da fraude à lei**. São Paulo: Lex, 2005.

ZAGREBELSKY, Gustavo. **El derecho dúctil: ley, derecho, justicia**. Madri: Trotta, 2011.

ZECA, Kleber Gil. **O planejamento tributário e a função social da empresa e dos contratos: uma análise à luz da jurisprudência do CARF**. Belo Horizonte: Dialética, 2021.

A relação da **função social da empresa** com os limites da **elisão fiscal**

 www.atenaeditora.com.br

 contato@atenaeditora.com.br

 [@atenaeditora](https://www.instagram.com/atenaeditora)

 www.facebook.com/atenaeditora.com.br

A relação da **função social da empresa** com os limites da **elisão fiscal**

 www.atenaeditora.com.br

 contato@atenaeditora.com.br

 [@atenaeditora](https://www.instagram.com/atenaeditora)

 www.facebook.com/atenaeditora.com.br