

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE DE DIREITO

**SPLIT CONTRATUAL: A (IM)POSSIBILIDADE DE DESCONSIDERAÇÃO DOS
EFEITOS TRIBUTÁRIOS DE CONTRATOS DE AFRETAMENTO EXECUTADOS
SIMULTANEAMENTE A CONTRATOS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS NA
INDÚSTRIA PETROLÍFERA**

GUILHERME DE LARA PICININI

Rio de Janeiro
2018 / 2º SEMESTRE

GUILHERME DE LARA PICININI

**SPLIT CONTRATUAL: A (IM)POSSIBILIDADE DE DESCONSIDERAÇÃO DOS
EFEITOS TRIBUTÁRIOS DE CONTRATOS DE AFRETAMENTO EXECUTADOS
SIMULTANEAMENTE A CONTRATOS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS NA
INDÚSTRIA PETROLÍFERA**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Dr Eduardo Maneira.

**Rio de Janeiro
2018 / 2º SEMESTRE**

P585# Picinini, Guilherme de Lara
SPLIT CONTRATUAL: A (IM) POSSIBILIDADE DE
DESCONSIDERAÇÃO DOS EFEITOS TRIBUTÁRIOS DE
CONTRATOS DE AFRETAMENTO EXECUTADOS SIMULTANEAMENTE
A CONTRATOS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS NA INDÚSTRIA
PETROLÍFERA / Guilherme de Lara Picinini. -- Rio de
Janeiro, 2018.
70 f.

Orientador: Eduardo Maneira.
Trabalho de conclusão de curso (graduação) -
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade
de Direito, Bacharel em Direito, 2018.

1. Direito Tributário. 2. Planejamento
Tributário. 3. Contrato de Afretamento. 4.
Desconsideração dos Efeitos Tributários. I. Maneira,
Eduardo, orient. II. Título.

GUILHERME DE LARA PICININI

**SPLIT CONTRATUAL: A (IM)POSSIBILIDADE DE DESCONSIDERAÇÃO DOS
EFEITOS TRIBUTÁRIOS DE CONTRATOS DE AFRETAMENTO EXECUTADOS
SIMULTANEAMENTE A CONTRATOS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS NA
INDÚSTRIA PETROLÍFERA**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Dr Eduardo Maneira.

Data da Aprovação: __ / __ / ____.

Banca Examinadora:

Orientador

Membro da Banca

Membro da Banca

**Rio de Janeiro
2018 / 2º SEMESTRE**

RESUMO

O presente trabalho visa a avaliar a possibilidade de aplicação do artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional para desconsiderar os efeitos tributários da prática denominada “Split Contratual”, que consiste na execução de contratos de afretamento conjuntamente a contratos de prestação de serviços na indústria do petrolífera. São desenvolvidos temas relacionados à interpretação da norma tributária antielisiva e os limites do planejamento tributário lícito. Inicialmente, visa a contextualizar historicamente os benefícios fiscais pertinentes à temática. Após, desvendar o modelo antielisivo adotado pelo legislador brasileiro. Finalmente, aplica-se a interpretação dos dispositivos ao caso concreto, para avaliar os negócios jurídicos que orientam a pesquisa.

Palavras-chave: planejamento tributário; contrato de afretamento; desconsideração dos efeitos tributários.

ABSTRACT

This paper aims to evaluate the possibility of applying article 116, sole paragraph, of the National Tax Code to disregard the tax effects of the practice called "Contractual Split " which consists of the execution of charter contracts simultaneously with service contracts in the oil industry. Topics related to the interpretation of the anti-avoidance norms and the limits of legal tax planning are developed. Initially, it aims to contextualize historically the tax benefits pertinent to the theme. After, unveil the anti-avoidance model adopted by the Brazilian legislature. Finally, it is applied the interpretation of the rules in the concrete case to evaluate the contracts that guide the research.

Keywords: tax planning; charter agreement; disregard of tax effects.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	8
1 O CASO TRATADO E O CONTEXTO ECONÔMICO E REGULATÓRIO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS ENVOLVIDOS	9
1.1 O caso tratado	9
1.2 O contexto econômico e regulatório dos benefícios fiscais tratados	13
1.2.1 Breve histórico da indústria do Petróleo no Brasil: do estatismo extremo à moderação	13
1.2.2 A regulação do petróleo e do gás natural na Constituição de 1988 e na Emenda Constitucional nº 9/95	16
1.2.3 A Lei do Petróleo	20
1.2.4 A criação do REPETRO em 1999.....	21
1.2.5 A alíquota zero de Imposto de Renda Retido na Fonte para remessas ao exterior relativas a pagamentos de contratos de afretamento de embarcações.....	23
2 DESENVOLVIMENTO DOS PRINCIPAIS CONCEITOS PARA A ANÁLISE DO CASO	27
2.1 A interpretação e a aplicação do art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional	27
2.1.1 A necessidade de regulamentação.....	28
2.1.2 A tríade da economia fiscal.....	30
2.1.3 As correntes de pensamento do Direito Tributário e suas relações com o princípio da tipicidade e com as normas antielisivas	32
2.1.4 Os modelos adotados pelos ordenamentos jurídicos estrangeiros	37
2.1.5 A interpretação do dispositivo adotada pelo presente trabalho: a vedação à fraude à lei e ao abuso do direito.....	42
2.2 O princípio da preservação dos negócios jurídicos e sua possível aplicação no Direito Tributário.	46
2.2.1 O princípio da conservação dos negócios jurídicos no Direito Privado	47
2.2.2 A necessidade de aproveitamento dos negócios jurídicos desconsiderados até o limite da ilicitude.....	50
3 A ANÁLISE DO CASO CONCRETO A PARTIR DOS CONCEITOS JURÍDICOS DESENVOLVIDOS	52
3.1 A impossibilidade de desconsideração dos negócios jurídicos pela simples bipartição contratual	52
3.2 A convalidação da bipartição contratual pelas regulamentações das autoridades normativas.....	56

3.3 A necessidade de arbitramento pelas Autoridades Fiscais dos preços praticados	59
CONCLUSÕES	62
REFERÊNCIAS	64

INTRODUÇÃO

O presente trabalho visa a avaliar se é possível desconsiderar os efeitos tributários dos negócios jurídicos praticados pelos contribuintes do setor petrolífero dentro da prática comumente denominada “Split Contratual”.

O Split Contratual, conforme melhor se explicará adiante, consiste na celebração de dois contratos paralelos, cada um com uma companhia interdependente, de maneira a melhor usufruir dos benefícios fiscais concedidos ao setor.

No primeiro capítulo, o caso é explicado pormenorizadamente e também se introduz uma digressão histórica sobre o contexto socioeconômico brasileiro quando da instituição dos benefícios fiscais usufruídos, de maneira a auxiliar na compreensão dos dispositivos pertinentes, especialmente sob a modalidade teleológica.

No segundo capítulo, são desenvolvidos os principais conceitos utilizados para a apreciação do tema, especialmente no que tange aos casos que a lei brasileira permite a desconsideração, assim como as divergências doutrinárias a respeito da interpretação do dispositivo do artigo 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional como norma antievasiva ou norma antielisiva.

Ademais, no segundo capítulo também é abordado o tema de possível desconsideração apenas de parte dos negócios jurídicos praticados pelos contribuintes, aplicando especialmente o Princípio do Direito Privado de Manutenção dos Negócios Jurídicos.

Ao final, são aplicados os conceitos desenvolvidos aos caso em questão, focando-se em desenvolver uma solução que valorize a possibilidade de o contribuinte livremente organizar suas atividades, mas, ao mesmo tempo, resguarda o direito de as Autoridades Fiscais desconsiderarem os efeitos tributários dos negócios praticados pelos contribuintes em determinadas situações.

1 O CASO TRATADO E O CONTEXTO ECONÔMICO E REGULATÓRIO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS ENVOLVIDOS

1.1 O caso tratado

O presente trabalho, conforme foi introduzido, visa a avaliar teoricamente se uma forma específica de organização de negócios jurídicos civis utilizados podem ser desconstituídos pela aplicação do artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, aqui tratado como a norma geral antielisiva do ordenamento jurídico brasileiro.

A organização dos negócios jurídicos que será avaliada é costumeiramente chama de *Split Contractual*, que consiste na celebração de dois contratos com tempos de execução idênticos com duas companhias interdependentes, para cobrir o afretamento de uma embarcação (aqui incluídas plataformas petrolíferas) e a prestação dos serviços de operação do mesmo bem.

O contrato que acoberta o afretamento das embarcações é celebrado entre a companhia brasileira, que irá utilizar os bens na operação dos campos concedidos pelo governo federal, e a companhia estrangeira, usualmente localizada em país com tributação favorecida, que possui a propriedade da embarcação.

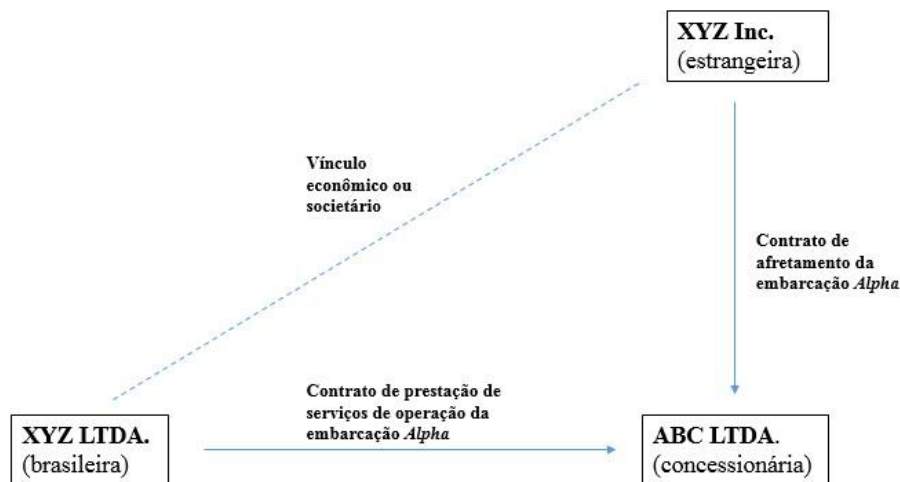
Esse contrato, usualmente possui cláusulas típicas de contratos de locação, como o dever de guarda dos bens, a posse direta e o dever de pagamento do preço acordado às companhias estrangeiras. As remessas relativas ao pagamento dos contratos de afretamento de embarcações são isentas de Imposto de Renda Retido na Fonte, na forma do art. 1º da Lei nº 9.481/94 e demais modificações (melhor abordado adiante).

O desembaraço aduaneiro das embarcações, assim como suas partes e peças, é feito com base no Regime Especial de Importação e Exportação de Bens Destinados à Pesquisa e Lavra de Petróleo e Gás (REPETRO), criado em 1999, que permite a suspensão total dos tributos federais incidentes na importação para mercadorias do setor petrolífero admitidas temporariamente no Brasil.

Para a operação das embarcações, é utilizado um contrato com as mesmas datas de vigência, relativo à prestação de serviços, o qual é celebrado entre duas companhias brasileiras:

a prestadora de serviços, que geralmente é dependente ou do mesmo grupo econômico da companhia estrangeira proprietária da embarcação, e aquela que contratou os serviços, que usualmente é a concessionária dos poços de petróleo.

Vejamos o seguinte gráfico explicativo para que fique mais claro um exemplo da organização contratual aqui avaliada:



Temos portanto, o seguinte contexto tributário: (i) as remessas do preço pago à proprietária estrangeira da embarcação (parte da operação considerada como um todo) chegam ao país de destino, usualmente de tributação favorecida, isentas de Imposto de Renda Retido na Fonte; (ii) a embarcação trazida ao Brasil por meio do contrato de afretamento (admissão temporária) é isento dos tributos incidentes na importação, conforme os termos do regime do REPETRO; e (iii) sendo ambas companhias participantes do negócio interdependentes, há a possibilidade de manipulação dos preços de serviços e de afretamento para que sejam remetidos mais ou menos dinheiro ao exterior.

As Autoridades Fiscais, em diversas ocasiões, consideraram que a divisão dos contratos na forma como elencada foi artificial, de maneira que deveria ser desconsiderada por ser elisão fiscal abusiva. Nesse contexto, aplicando o artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, são lavrados Autos de Infração que consideram que a operação, como um todo, seria um único negócio jurídico celebrado com a companhia estrangeira (afretamento com prestação

de serviços), de maneira que seria legítima a cobrança de Imposto de Renda Retido na Fonte para o caso¹.

A partir dessa delicada situação, partiremos para avaliar se as Autoridades Administrativas poderiam desconsiderar os negócios jurídicos para efeitos tributários. Antes, entretanto, são necessárias estabelecer alguns pressupostos para melhor descrever o objeto do trabalho.

Alerta-se, primeiramente, que se parte da premissa de que ambas as companhias interdependentes materialmente existem, em cada um dos seus países, e efetivamente cumprem, em separado, cada uma das obrigações contratadas, embora sejam do mesmo grupo econômico. Em outras palavras, parte-se do ponto de que nenhum dos negócios está viciado por fraude ou simulação.

Essa escolha metodológica é justificada especialmente pois as contendas que envolvem a discussão sobre um negócio jurídico viciado por simulação inevitavelmente tornam-se discussões sobre provas. Evidentemente, portanto, não poderia ser esse um caso objeto de

¹ “CONTRATO DE AFRETAMENTO DE SONDA DE PERFURAÇÃO VINCULADO A CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE EXPLORAÇÃO, PRODUÇÃO E PERFURAÇÃO DE POÇO DE PETRÓLEO. REAL NATUREZA DOS PAGAMENTOS PARA FINS TRIBUTÁRIOS. INCIDÊNCIA DA CIDE. POSSIBILIDADE.

1. Para fins tributários, prevalece a natureza real do negócio jurídico realizado e não a declaração formal contida nos instrumentos contratuais. Segundo os fatos comprovados nos autos, o único contrato existente foi o de prestação de serviços de exploração, produção e perfuração de poços de petróleo, embora, formalmente, tenham sido firmados dois contratos, um de afretamento da sonda de perfuração e outro de prestação de serviços, bipartidos com o único propósito de evitar a incidência da CIDE.

2. Se o fornecimento da embarcação, aparelhada com os equipamentos necessários, é parte integrante e indissociável do real contrato prestação dos serviços de prospecção e perfuração de poços de petróleo, os valores remetidos ao exterior a título de remuneração dos mencionados serviços sujeitam-se à incidência da CIDE e integram a base de cálculo da referida contribuição.

REMESSA AO EXTERIOR. REMUNERAÇÃO POR PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS TÉCNICOS. INCIDÊNCIA DA CIDE. POSSIBILIDADE.

Há incidência da CIDE sobre os valores da remuneração pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, em retribuição pela prestação de serviços técnicos estabelecidos em contrato.

BASE DE CÁLCULO. REAJUSTAMENTO. ILEGALIDADE.

A base de cálculo da CIDE é o valor bruto da remuneração, estipulada em contrato, paga, creditada, entregue, empregada ou remetida, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior no exterior, sem acréscimo ou exclusão do IRRF devido sobre a referida remuneração.” BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Contrato de afretamento de sonda de perfuração vinculado a contrato de prestação de serviços de exploração, produção e perfuração de poço de petróleo. Processo nº 16682.721415/2013-51. Contribuinte: Repsol Sinopec Brasil S.A. Relator: José Fernandes do Nascimento. Brasília, 26 de setembro de 2017. Disponível em: < <http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/acordaos-carf-1>>. Acesso em 26 out. 2018.

reflexão acadêmica, como aqui se propõe, pois os fatos devem ser avaliados, nessas situações, conforme o caso concreto.

Veja-se, ademais, que o objeto do presente trabalho se refere especialmente à possibilidade de as Autoridades Fiscais desconsiderarem os negócios jurídicos celebrados antes da publicação da Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014. Isso ocorre pois a referida lei passou a expressamente regulamentar a execução simultânea de contratos de afretamento e de prestação de serviços por companhias do mesmo grupo econômico.

Nesse sentido, passou a ser menos polêmica a possibilidade de desconstituição dos negócios jurídicos relativos ao Split Contratual, pois a própria norma passou a regulamentar as condições para sua execução e para a fruição do benefício de alíquota zero para Imposto de Renda Retido na Fonte e, com isso, também a aceitar a prática.

Esse trabalho justifica sua importância pois até mesmo o órgão que por mais vezes se debruçou sobre o tema já proferiu decisões tanto em sentido favorável à desconstituição dos negócios jurídicos referidos como em sentido contrário.

Em sentido favorável aos interesses fiscais, temos, por exemplo, a seguinte ementa²:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2009

CONTRATOS DE AFRETAMENTO E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. REALIDADE MATERIAL. NEGÓCIO JURÍDICO ÚNICO. PRINCÍPIO NEGOCIAL. IRRF. INCIDÊNCIA. ALÍQUOTA APLICÁVEL. 15%. 1. As circunstâncias e as peculiaridades do caso concreto demonstram que os serviços de sondagem/perfuração/exploração absorveram o afretamento. Este se constituiu em mera atividade-meio, como se depreende do exame dos próprios contratos. 2. Os pagamentos efetuados em favor das empresas estrangeiras corresponderam, de fato, à remuneração por serviços prestados, mormente porque as unidades pertenciam à própria empresa contratada para prestar os serviços, ou à sua controladora estrangeira, seja a título de propriedade ou posse. 3. A divisão entre afretamento e prestação de serviços foi meramente formal. 4. O que importa, para o direito tributário, é a realidade dos fatos, e não a aparente realidade resultante dos contratos, mormente porque o princípio da realidade sobrepõe-se ao aspecto formal, considerados os elementos tributários. 5. Deve ser analisada a essência do fato gerador, pois nem mesmo importa a sua forma de exteriorização (princípio negocial ou Geschäftsprinzip), observadas as exceções estabelecidas na própria legislação.

² BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Contratos de afretamento e de prestação de serviços. Processo nº 12448.730273/2013-35. Contribuinte: OGX petróleo e gás S.A. - Em recuperação judicial. Relator: João Victor Ribeiro Aldinucci. Brasília, 17 de agosto de 2016. Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/acordaos-carf-1>>. Acesso em 26 out. 2018.

6. A recorrente estava obrigada a fazer a retenção do IRRF, na dicção dos arts. 682, 685 e 708 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR.

7. Os pagamentos foram realizados em favor de empresas situadas no exterior, os quais se destinaram a remunerar serviços técnicos, sendo aplicável a alíquota de 15% resultante da combinação do art. 708 do Regulamento com o art. 3º da MP 2.159-70/2001.

Recurso Voluntário Negado.

Em sentido favorável aos interesses dos contribuintes, existem, por exemplo, o seguinte julgado³:

Assunto: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE

Data do fato gerador: 06/05/2011, 27/06/2011, 07/07/2011, 20/07/2011, 12/09/2011, 19/10/2011, 29/11/2011, 16/12/2011, 27/12/2011, 29/12/2011

CONTRATO DE AFRETAMENTO E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. EXECUÇÃO SIMULTÂNEA. Mesmo antes da alteração promovida pela Lei nº 13.043/2014, é legítima a celebração de contratos de afretamento e de prestação de serviços com execução simultânea, por parte de um único concessionário de exploração de petróleo e gás.

CONTRATO DE AFRETAMENTO. PREVISÃO DE SERVIÇOS. A previsão de serviços relacionados à navegação e à manutenção da própria embarcação afretada não altera a natureza de afretamento do contrato, nas modalidades por tempo ou por viagem.

TRANSFERÊNCIA MALICIOSA DE VALORES DO CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PARA O DE AFRETAMENTO. NECESSIDADE DE DETERMINAÇÃO. Se a fiscalização entender que há transferência maliciosa de valores do contrato de prestação de serviços para o de afretamento, ela deve determinar ou, ao menos, estimar os valores transferidos, e não simplesmente desconsiderar por completo o conteúdo econômico do contrato de afretamento e lançar todo os valores contratados como se decorrentes da prestação de serviços fossem.

Recurso de Ofício Negado.

Veja-se, portanto, que as autoridades julgadoras não foram capazes, ainda, de fornecer uma resposta segura à situação descrita. Nesse sentido, faz-se necessário o presente trabalho para, quiçá, contribuir com essa discussão.

Adiante, portanto, serão introduzidos os benefícios fiscais tratados, de maneira a auxiliar na interpretação dos dispositivos pertinentes ao caso avaliado.

1.2 O contexto econômico e regulatório dos benefícios fiscais tratados

1.2.1 Breve histórico da indústria do Petróleo no Brasil: do estatismo extremo à moderação

³ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Contratos de afretamento e de prestação de serviços. Processo nº 10872.720152/2016-92. Contribuinte: Shell Brasil Petróleo LTDA. Relator: Antonio Carlos Da Costa Cavalcanti Filho, 17 de abril de 2018. Disponível em: < <http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/acordaos-carf-1>>. Acesso em 26 out. 2018.

Os primeiros passos sobre a regulação da indústria do petróleo e do gás natural foram dados no Brasil a partir da década de 1950, logo após a Segunda Guerra Mundial, quando os combustíveis já eram considerados ativos estratégicos econômica e politicamente.

Nesse sentido, o então Presidente da República Getúlio Vargas, que já era famoso por sua propaganda nacionalista e estatista, elaborou um projeto de lei no qual era garantido à União o monopólio da exploração dos hidrocarbonetos. Além disso, foi criada uma sociedade de economia mista, “genuinamente brasileira, com capital e administração nacional”⁴ por meio da qual a União realizaria a exploração e produção dos referidos combustíveis, nomeada Petróleo Brasileiro S.A. (Petrobrás).

Nesse contexto, em 3 de outubro de 1953 foi sancionada a Lei nº 2.004/53, que criou a Petrobrás a fim de viabilizar o monopólio estatal sobre as atividades de “pesquisa e a lavra das jazidas de petróleo e outros hidrocarbonetos fluídos e gases raros, existentes no território nacional”, “refinação de petróleo nacional ou estrangeiro” e “transporte marítimo do petróleo bruto de origem nacional ou de derivados de petróleo produzidos no País”⁵.

A referida lei, ainda, deu novas atribuições ao Conselho Nacional do Petróleo (CNP), que ficou responsável por orientar e fiscalizar os agentes das companhias envolvidas na cadeia petrolífera (Petrobrás e suas subsidiárias).

Embora fosse uma sociedade de economia mista, a Petrobrás não era uma companhia propriamente aberta. A Lei nº 2.004/53 estabelecia um rol bastante restrito de investidores que poderia, figurar como acionistas da companhia, sendo que a maioria das previsões se referiam a pessoas jurídicas de Direito Público nacionais⁶ (art. 18). Novamente ressaltou-se o grande teor nacionalista do texto legal aprovado.

⁴ DIAS, J. L. M. e, QUAGLINO, M. A. **A questão do petróleo no Brasil**: uma história da Petrobras. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1993. 101 p.

⁵ “Art. 1º Constituem monopólio da União: I – a pesquisa e a lavra das jazidas de petróleo e outros hidrocarbonetos fluídos e gases raros, existentes no território nacional; II – a refinação do petróleo nacional ou estrangeiro; III – o transporte marítimo do petróleo bruto de origem nacional ou de derivados de petróleo produzidos no País, e bem assim o transporte, por meio de condutos, de petróleo bruto e seus derivados, assim como de gases raros de qualquer origem.” BRASIL. Lei nº 2.004, de 3 de outubro de 1953. Dispõe sobre a Política Nacional do Petróleo e define as atribuições do Conselho Nacional do Petróleo, institui a Sociedade Anônima, e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L2004.html>. Acesso em 16 novembro. 2018.

⁶ “Art. 18. Os Estatutos da Sociedade, garantida a preferência às pessoas jurídicas de direito público interno, poderão admitir como acionistas somente:

Após os acontecimentos que impactaram a política internacional de preços do petróleo e de seus derivados da década de 1960, como a criação da Organização dos Países Exportadores de Petróleo – OPEP, que aumentava o poder dos países membros (Arábia Saudita, Kuwait, Irã, Iraque e Venezuela), houve uma ampliação da necessidade de aperfeiçoamento técnico e pesquisa tecnológica de maneira a tornar o país mais independente dos preços do petróleo externo⁷. Nesse sentido, a Constituição Federal de 1967 trouxe previsão do monopólio da União nas atividades de pesquisa e lavra de petróleo.

Além disso, a Constituição de 1967 também manteve a segregação da propriedade do solo e do subsolo e a previsão de que a exploração fosse realizada exclusivamente por brasileiros ou sociedades brasileiras (art. 161). Apesar de o novo tratamento dado pela Constituição então vigente, a Petrobrás permaneceu sendo a única sociedade a desenvolver as atividades relacionadas ao setor.

Em 1973 ocorreu o primeiro “Choque do Petróleo”, que consistiu no aumento repentino do preço do combustível no mercado internacional, impulsionado pelos países membros da OPEP. Esse aumento impactou fortemente na economia brasileira, que era uma grande importadora de petróleo naquela época, especialmente devido ao período de grande crescimento econômico pelo qual atravessava.

Esse contexto chamou a atenção das autoridades brasileiras para a dependência do país em relação ao petróleo importado, que enfrentava um período de grande instabilidade. Nesse

I – as pessoas jurídicas de direito público interno;

II – o Banco do Brasil e as sociedades de economia mista, criadas pela União, pelos Estados ou Municípios, as quais em consequência de lei, estejam sob controle permanente do Poder Público;

III – os brasileiros natos ou naturalizados há mais de cinco anos e residentes no Brasil uns e outros solteiros ou casados com brasileiras ou estrangeiras, quando não o sejam sob o regime de comunhão de bens ou qualquer outro que permita a comunicação dos adquiridos na constância do casamento, limitada a aquisição de ações ordinárias a 20.000 (vinte mil);

IV – as pessoas jurídicas de direito privado, organizadas com observância do disposto no art. 9º, alínea b do decreto nº 4.071, de 12 de maio de 1939, limitada a aquisição de ações ordinárias a 100.000 (cem mil);

V - as pessoas jurídicas de direito privado, brasileiros de que somente façam parte as pessoas indicadas no item III, limitada a aquisição de ações ordinárias a 20.000 (vinte mil).” *Ibidem*.

⁷ LEITÃO, D. M. **Dez anos de pesquisa tecnológica sobre processos**. In: Boletim Técnico da Petrobras, nº 1, jan./mar. 1984, v. 27, 50-73 p.

sentido, passou-se a reconhecer a necessidade de desenvolver a produção nacional através do desenvolvimento de tecnologias mais avançadas e da captação de investimentos estrangeiros⁸.

Símbolo dessa tendência é a autorização à Petrobrás para a celebração de Contratos de Risco, que consistiam em contratos de aporte financeiro estrangeiro no qual o pagamento seria condicionado e proporcional à quantidade de óleo produzido devido ao empreendimento aportado:

Depois de um longo tempo de defesa irredutível do caráter monopolista estatal da empresa, finalmente admitia-se a participação de capitais privados estrangeiros nas atividades de exploração do petróleo, ainda que protegido por dispositivos contratuais. Incluso nos chamados "contratos de risco", em face das perspectivas de: a) reduzidas taxas de crescimento; b) crescente drenagem de moedas fortes para os países produtores de petróleo; c) agravamento do processo inflacionário; d) mudanças inesperadas na estrutura econômica. Na iminência de prejuízo para setores ligados (por exemplo) à indústria automobilística e de fertilizantes, de maior desemprego e exacerbação das tensões sociais, rendeu-se o Governo aos contratos de risco, objetivando com isto "reduzir a dependência do País para com fontes externas de abastecimento" (1977, p. 218). Paralelamente e essas medidas tentou-se também outros caminhos, entre os quais a utilização de energia nuclear, objeto também de longas controvérsias.⁹

Embora tenha sido uma mudança importante no contexto regulatório brasileiro, os referidos contratos não agradavam aos investidores, na medida em que as áreas destinadas à exploração eram muito pequenas, os custos para o estudo geológico e geofísico eram muito elevados e a declaração sobre a quantidade de óleo produzida caberia exclusivamente à Petrobrás¹⁰.

1.2.2 A regulação do petróleo e do gás natural na Constituição de 1988 e na Emenda Constitucional nº 9/95

Na década de 1980, o neoliberalismo estava em alta na política internacional, a partir dos governos de Margaret Thatcher e Ronald Reagan. Nessa tendência, houve um forte movimento internacional de privatização de empresas estatais.

⁸ ALMEIDA, A. C. F. **O aprendizado tecnológico brasileiro nas áreas de exploração e exploração de petróleo.** Revista Petro & Gás, jun.1990. 41-53 p.

⁹ CARVALHO, Getúlio. **Petrobrás: do monopólio aos contratos de risco.** Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1977. 2 p.

¹⁰ PIRES, Paulo Valois. **A Evolução do Monopólio Estatal do Petróleo.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000. 102 p.

A Constituição Federal de 1988, produto de uma ruptura em relação a um modelo totalitário, foi produto de um período de efervescência política, de maneira que em alguns pontos traz disposições que valorizam os direitos sociais e, em outros pontos, prega a retirada do Estado da economia, salvo algumas exceções, conforme se depreende do artigo 173¹¹:

Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

§ 1º A lei estabelecerá o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços, dispondo sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

I - sua função social e formas de fiscalização pelo Estado e pela sociedade; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

II - a sujeição ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

III - licitação e contratação de obras, serviços, compras e alienações, observados os princípios da administração pública; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

IV - a constituição e o funcionamento dos conselhos de administração e fiscal, com a participação de acionistas minoritários; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

V - os mandatos, a avaliação de desempenho e a responsabilidade dos administradores. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

Entretanto, a Carta Magna manteve o monopólio da União quanto à produção e a Exploração de Petróleo, inclusive sobre as atividades relacionadas ao setor, conforme está previsto no artigo 177¹²:

Art. 177. Constituem monopólio da União:

I - a pesquisa e a lavra das jazidas de petróleo e gás natural e outros hidrocarbonetos fluidos;

II - a refinação do petróleo nacional ou estrangeiro;

III - a importação e exportação dos produtos e derivados básicos resultantes das atividades previstas nos incisos anteriores;

IV - o transporte marítimo do petróleo bruto de origem nacional ou de derivados básicos de petróleo produzidos no País, bem assim o transporte, por meio de conduto, de petróleo bruto, seus derivados e gás natural de qualquer origem;

V - a pesquisa, a lavra, o enriquecimento, o reprocessamento, a industrialização e o comércio de minérios e minerais nucleares e seus derivados, com exceção dos radioisótopos cuja produção, comercialização e utilização poderão ser autorizadas sob regime de permissão, conforme as alíneas b e c do inciso XXIII do caput do art. 21 desta Constituição Federal. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 49, de 2006)

¹¹ BRASIL. Constituição (1988). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 11 nov. 2018.

¹² *Ibidem*.

Nesse sentido, embora tenha havido certo impacto do contexto neoliberal para a redação da Constituição, ainda se manteve alguns aspectos de cunho claramente nacionalista insculpidos na carta, especialmente devido ao inconsciente coletivo criado pela propaganda getulista. Veja-se, a respeito, o exceto de Luiz Roberto Barroso:

Além disso, timbrou-se, em sua versão originária, pela densificação da intervenção do Estado na ordem econômica, em um mundo que caminhava na direção oposta, e por uma recaída nacionalista que impunha restrições ao ingresso de capital estrangeiro de risco, em domínios como o da mineração, telecomunicações, petróleo, gás etc. Aliás, este caráter nacionalista estatizante de diversos pontos da Constituição fez com que fossem ideologicamente atropelador pelos eventos simbolizados na queda do Muro de Berlim e pela constatação desconcertante, para muitos idealistas, de que o socialismo, tal como praticado, era a fracassada mistificação de um Estado autoritário e burocrático.¹³

Entretanto, após sete anos da promulgação da Constituição Democrática, houve uma importante alteração para o setor trazida pela Emenda Constitucional nº 9/95, a qual passou a estabelecer a possibilidade de que companhias privadas competissem com a Petrobrás pela concessão da exploração do petróleo monopolizado pela União.

Essa alteração seguiu a linha do Programa Nacional de Desestatização (Medida Provisória nº 155/90, convertida na Lei nº 8.031/1990 posteriormente revogada pela atual Lei 9.491/1999), que tratava de iniciativas que buscavam retirar o Estado de setores da economia, de maneira a estabilizar as finanças governamentais, transferindo à iniciativa privada atividades que estavam sendo mal exploradas pelo setor público (art. 1º)¹⁴.

¹³ BARROSO, Luís Roberto. **O Direito Constitucional e a Efetividade de Suas Normas: Limites e Possibilidades da Constituição Brasileira**. In: Ribeiro, Marilda Rosado de Sá. *Direito do Petróleo*. 3.ed. revista, atual. e ampl. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

¹⁴ “Art. 1º É instituído o Programa Nacional de Desestatização, com os seguintes objetivos fundamentais:

I - reordenar a posição estratégica do Estado na economia, transferindo à iniciativa privada atividades indevidamente exploradas pelo setor público;

II - contribuir para a redução da dívida pública, concorrendo para o saneamento das finanças do setor público;

III - permitir a retomada de investimentos nas empresas e atividades que vierem a ser transferidas à iniciativa privada;

IV - contribuir para modernização do parque industrial do País, ampliando sua competitividade e reforçando a capacidade empresarial nos diversos setores da economia;

V - permitir que a administração pública concentre seus esforços nas atividades em que a presença do Estado seja fundamental para a consecução das prioridades nacionais;

VI - contribuir para o fortalecimento do mercado de capitais, através do acréscimo da oferta de valores mobiliários e da democratização da propriedade do capital das empresas que integrem o Programa.” BRASIL. Lei nº 8.031, de 12 de abril de 1990. Cria o Programa Nacional de Desestatização, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8031.htm>. Acesso em: 11 de nov. 2018

Nesse sentido foram aprovadas diversas Emendas Constitucionais que visavam a retirar a necessidade de exploração pública de diversos setores da economia, vejamos: (i) EC 5/95, que passou a permitir que o serviço de distribuição de gás canalizado fosse concedido às empresas privadas; (ii) EC 6/95, que retirou as diferenças entre as empresas sediadas no Brasil cujo controle fosse exercido por estrangeiro e permitiu que empresas que tivessem administração no Brasil e capital estrangeiro atuassem na extração de recursos minerais; (iii) EC 7/95, que permitiu que embarcações estrangeiras realizassem navegação interior; (iv) EC 8/95, que estabeleceu autorização, concessão ou permissão a empresas privadas para a exploração dos serviços de telecomunicações.

Nesse sentido, a EC 9/95 deu nova redação ao § 1º e incluiu o § 2º no artigo 177 da Constituição Federal para flexibilizar a regime de monopólio da União exercido pela Petrobrás, conforme se depreende¹⁵:

Art. 177 Omissis

§ 1º A União poderá contratar com empresas estatais ou privadas a realização das atividades previstas nos incisos I a IV deste artigo observadas as condições estabelecidas em lei. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 9, de 1995)

§ 2º A lei a que se refere o § 1º disporá sobre: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 9, de 1995)

I - a garantia do fornecimento dos derivados de petróleo em todo o território nacional; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 9, de 1995)

II - as condições de contratação; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 9, de 1995)

III - a estrutura e atribuições do órgão regulador do monopólio da União; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 9, de 1995)

Conforme a exposição de motivos da referida Emenda Constitucional, essa alteração foi feita com a intenção de aumentar o fluxo de capitais estrangeiros e, conseqüentemente, o desenvolvimento econômico do setor. Vejamos um elucidativo trecho:

Tal flexibilização permitirá a atração de capitais privados para determinadas atividades em que se requer a expansão dos investimentos em volume insuscetível de financiamento exclusivo por parte da Petrobrás. A título de exemplo, a União poderá celebrar contratos de riscos na pesquisa e lavra das jazidas de petróleo, gás natural e outros hidrocarbonetos fluidos, levando em conta a sistemática atualmente adotada nas principais fronteiras petrolíferas do mundo (como no Mar do Norte). Poderão também ser autorizadas por lei a realização de joint ventures e parcerias da Petrobrás com empresas privadas em empreendimentos específicos de maior porte, como no caso da construção da nova refinaria do NE.¹⁶

¹⁵ BRASIL. Constituição (1988). Emenda Constitucional nº 9, de 9 de novembro de 1995. Dá nova redação ao art. 177 da Constituição Federal, alterando e inserindo parágrafos. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 11 nov. 2018.

¹⁶ *Ibidem*.

Vale ressaltar que a disposição não retirou o monopólio da União quanto aos recursos, e sim, o monopólio da extração da Petrobrás. Nesse sentido, após essa alteração, passou-se a aceitar a possibilidade de que a União exercesse seu monopólio por meio de contratos firmados com companhias privadas, ressalvada a necessidade de licitação prévia.

1.2.3 A Lei do Petróleo

Após a referida alteração constitucional, houve a aprovação da Lei nº 9.478/97, que passou a regular o modelo regulatório da exploração de petróleo no Brasil, criou a Agência Nacional do Petróleo (ANP) e o Conselho Nacional de Política Energética (CNPE) e revogou as disposições que ainda estavam vigentes da Lei nº 2.004/53, de maneira a dar fundamento legal à atuação de companhias privadas no setor.

O CNPE é órgão de assessoramento da Presidência da República, presidido pelo Ministro de Minas e Energia, cuja função seria propor ao Presidente políticas públicas e iniciativas de atos normativos relativos ao setor energético.

A ANP é entidade vinculada à administração direta federal (agência reguladora), responsável pela fiscalização, regulamentação e contratação no setor do petróleo, gozando de autonomia funcional e financeira (independência relativa). A importância desse órgão tem aumentado conforme certas matérias passaram a ser atribuídas à Presidência da República, como a definição dos blocos que serão objeto de concessão¹⁷.

Quanto ao desenvolvimento de atividades ligadas às matrizes energéticas de hidrocarbonetos, a referida lei dispôs que as companhias poderiam se envolver nas atividades se fossem constituídas conforme a legislação brasileira e se tivessem sede a administração no Brasil.

Dispositivo importante é o artigo 23 da referida lei, que dispôs que a outorga de concessão da exploração dos produtos tratados seria condicionada a prévia licitação, o que representava inovação, na medida em que os agentes 100% privados não atuavam no setor até então.

¹⁷ WATT NETO, Artur. **Petróleo, gás natural e biocombustíveis**. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 28.

Veja-se, portanto, que durante meados da década de 1990, a tendência dos legisladores era aprovar normas que trouxessem o interesse de agentes privados, especialmente os estrangeiros, como estratégia para captar investimento e melhor explorar os recursos naturais presentes no Brasil.

Essa atração de capitais foi estratégica para o desenvolvimento nacional durante o início do século XXI, visto que, através da atração de investimentos estrangeiros, o país se tornou autossuficiente na extração de petróleo em 2006.

A mudança de cenário, portanto, da década de 1970, em que o país sofria com os choques do petróleo em razão de ser eminentemente importador, para a primeira década do século XXI, na qual o Brasil produzia quantidade de petróleo suficiente para saciar sua própria demanda, foi provocada especialmente por conta da abertura das concessões para o capital estrangeiro, retirando o exercício do monopólio exclusivamente pela Petrobrás.

1.2.4 A criação do REPETRO em 1999

Compreender o momento que o país atravessava e a tendência dos legisladores do momento de produção da norma é essencial para compreender e interpretar adequadamente os diplomas legais.

Esse é um das formas de interpretação clássicas, chamada de originalista ou teleológica histórica¹⁸, na qual o aplicador do direito utiliza de elementos históricos para “descobrir” o sentido que o legislador originário empreendeu no texto legal.

Conforme adiante será debatido, o marco teórico desse trabalho é o pluralismo metodológico para a interpretação dos textos legais relativos ao direito tributário. Nesse sentido, não se adere à interpretação puramente teleológica ou puramente literal das normas jurídicas da área de conhecimento tratada:

¹⁸ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. **Interpretação do Sistema Constitucional Tributário**. In: Escritos de Direito Constitucional e de Direito Tributário. Rio de Janeiro: Gramma, 2016. 248 p.

A inviabilidade de qualquer dos elementos da interpretação governar, sozinho, o processo de aplicação do direito tem por consequência lógica a recusa da preponderância apriorística dos mesmos. Deve prevalecer a noção de “pluralismo metodológico”: a inter-relação entre os critérios de interpretação, cabendo pesos distintos a cada um a depender do caso concreto, mas devendo o intérprete sempre buscar que esses se apoiem reciprocamente¹⁹

À semelhança de quaisquer outros textos normativos, entendemos que a correta interpretação é aquela pela qual o aplicador do direito utiliza de todos os meios que tem em mãos para descobrir o ideal sentido do texto normativo, ou seja, aquele que melhor consagra os Direitos Fundamentais. Não se pode, portanto, *a priori*, definir um ou outro método interpretativo sem o conhecimento do caso concreto.

Nesse sentido, também para os benefícios fiscais tratados (REPETRO e isenção de tributos federais para remessas ao exterior a título de pagamento por afretamento de embarcações) é de extrema importância o conhecimento do contexto da criação da benesse, de maneira a interpretar adequadamente os textos legais utilizando, dentre os outros métodos, o teleológico histórico.

Como se depreende da leitura dos pontos 1.2.1 a 1.2.3, a década de 1990, especialmente do meio para o fim do período, foi marcada por um contexto de retirada do Estado da economia e de atração de investimentos estrangeiros, de forma a garantir o desenvolvimento do setor e o melhor aproveitamento dos recursos minerais presentes no país.

O Regime Especial de Importação e Exportação de Bens Destinados à Pesquisa e Lavra de Petróleo e Gás (REPETRO) foi criado no ano de 1999, logo após, portanto, às primeiras iniciativas de abertura do setor à iniciativa 100% privada.

Através desse programa, era permitido aos contribuintes importar equipamentos utilizados na pesquisa e exploração de petróleo e gás natural na modalidade de admissão temporária com a suspensão total de tributos federais, ou seja, quando não há a transferência de propriedade, de maneira que os bens ficam “emprestados” às companhias sediadas no Brasil.

¹⁹ *Ibidem.* 249 p.

Essa admissão temporária para utilização no setor petrolífero pode ser, ainda, aliado ao benefício do *drawback suspensão*, utilizado para importar mercadorias, sem o pagamento de tributos, que serão utilizadas na industrialização de produtos que serão exportados.

No sistema REPETRO, ainda, é possível que o contribuinte sediado no Brasil importe matéria-prima na modalidade de *drawback suspensão*, produza a mercadoria que será utilizada no setor petrolífero, exporte fictamente (conforme permitido pela norma) e utilize o mesmo produto como objeto de admissão temporária no Brasil, com nova suspensão de tributos.

A utilização da admissão temporária com suspensão dos tributos incidentes na importação foi de grande valia para a utilização do *Split Contratual* no Brasil, visto que as plataformas petrolíferas, que muitas vezes tem o valor na casa das centenas de milhões, puderam ser afretadas às companhias sediadas no Brasil sem precisar arcar com nenhum tributo incidente no desembaraço aduaneiro.

Nesse sentido, atualmente o REPETRO é tido como um dos maiores responsáveis pelo crescimento histórico e pela manutenção do crescimento da indústria petrolífera do país. A possibilidade de utilização das referidas operações é potencializada pelo fato de que as remessas para o exterior dos pagamentos a título de afretamento de embarcações possuem alíquota zero de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), conforme se passa a abordar.

1.2.5 A alíquota zero de Imposto de Renda Retido na Fonte para remessas ao exterior relativas a pagamentos de contratos de afretamento de embarcações

Como antes foi tratado, o REPETRO foi concebido durante o processo de abertura do setor do petróleo no Brasil, de maneira a desobstacularizar a importação de produtos que seriam necessários para modernizar o sítio petrolífero do brasileiro.

Também nesse contexto foi publicada a Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997²⁰, que dispôs sobre a redução da alíquota do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) para zero no

²⁰ BRASIL. Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997. Dispõe sobre a incidência de imposto de renda na fonte sobre rendimentos de beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 13 ago. 1997. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9481.htm>. Acesso em: 15 de nov. 2018.

caso de remessas ao exterior que remunerassem contratos de afretamento de embarcações, dentre outros produtos:

Art. 1º Relativamente aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1997, a alíquota do imposto de renda na fonte incidente sobre os rendimentos auferidos no País, por residentes ou domiciliados no exterior, fica reduzida para zero, nas seguintes hipóteses:

I - receitas de fretes, afretamentos, aluguéis ou arrendamentos de embarcações marítimas ou fluviais ou de aeronaves estrangeiras, feitos por empresas, desde que tenham sido aprovados pelas autoridades competentes, bem assim os pagamentos de aluguel de containers, sobrestadia e outros relativos ao uso de serviços de instalações portuárias; (redação original)

Mais de quinze anos após, em 13 de novembro de 2014, houve a publicação da Lei nº 13.043/14²¹, que alterou a redação do art. 1º para a seguinte:

Art. 1º Relativamente aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1997, a alíquota do imposto de renda na fonte incidente sobre os rendimentos auferidos no País, por residentes ou domiciliados no exterior, fica reduzida para zero, nas seguintes hipóteses:

I - receitas de fretes, afretamentos, aluguéis ou arrendamentos de embarcações marítimas ou fluviais ou de aeronaves estrangeiras ou motores de aeronaves estrangeiros, feitos por empresas, desde que tenham sido aprovados pelas autoridades competentes, bem como os pagamentos de aluguel de contêineres, sobrestadia e outros relativos ao uso de serviços de instalações portuárias;

Além dessa pequena alteração, a nova regulamentação estabeleceu uma importante condição para a fruição da alíquota reduzida, qual seja, caso seja utilizado o Split Contratual (“execução simultânea do contrato de afretamento ou aluguel de embarcações marítimas e do contrato de prestação de serviço celebrados com pessoas jurídicas vinculadas entre si”), que a parcela de aluguel não seja superior até certa parte do valor total dos contratos, vejamos os parágrafos adicionados ao artigo 1º da Lei 9.481/97:

§ 2º No caso do inciso I do caput deste artigo, quando ocorrer execução simultânea do contrato de afretamento ou aluguel de embarcações marítimas e do contrato de prestação de serviço, relacionados à prospecção e exploração de petróleo ou gás natural, celebrados com pessoas jurídicas vinculadas entre si, do valor total dos contratos a parcela relativa ao afretamento ou aluguel não poderá ser superior a:
I - 85% (oitenta e cinco por cento), no caso de embarcações com sistemas flutuantes de produção e/ou armazenamento e descarga (Floating Production Systems - FPS);

²¹ BRASIL. Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014. Dispõe sobre os fundos de índice de renda fixa, sobre a responsabilidade tributária na integralização de cotas de fundos ou clubes de investimento por meio da entrega de ativos financeiros, sobre a tributação das operações de empréstimos de ativos financeiros e sobre a isenção de imposto sobre a renda na alienação de ações de empresas pequenas e médias. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 14 nov. 2014. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2014/Lei/L13043.htm>. Acesso em: 15 de nov. 2018.

II - 80% (oitenta por cento), no caso de embarcações com sistema do tipo sonda para perfuração, completação, manutenção de poços (navios-sonda); e

III - 65% (sessenta e cinco por cento), nos demais tipos de embarcações.

§ 3o Para cálculo dos percentuais previstos no § 2o, o contrato celebrado em moeda estrangeira deverá ser convertido para Real à taxa de câmbio da moeda do país de origem, fixada para venda pelo Banco Central do Brasil, correspondente à data da apresentação da proposta pelo fornecedor, que é parte integrante do contrato.

§ 4o Em caso de repactuação ou reajuste dos valores de quaisquer dos contratos, as novas condições deverão ser consideradas para fins de verificação do enquadramento do contrato de afretamento nos limites previstos no § 2o.

§ 5o Para fins de verificação do enquadramento das remessas de afretamento nos limites previstos no § 2o, deverá ser desconsiderado o efeito da variação cambial.

§ 6o A parcela do contrato de afretamento que exceder os limites estabelecidos no § 2o sujeita-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento) ou de 25% (vinte e cinco por cento), quando a remessa for destinada a país ou dependência com tributação favorecida, ou quando o arrendante ou locador for beneficiário de regime fiscal privilegiado, nos termos dos arts. 24 e 24-A da [Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996](#).

§ 7o Para efeitos do disposto no § 2o, será considerada vinculada a pessoa jurídica proprietária da embarcação marítima sediada no exterior e a pessoa jurídica prestadora do serviço quando forem sócias, direta ou indiretamente, em sociedade proprietária dos ativos arrendados ou locados.

Dessa forma, como condição à fruição do benefício de alíquota zero, no caso de execução de dois contratos simultâneos pela técnica do Split Contratual, os contratos deveriam ser celebrados de acordo com os incisos do parágrafo 2º do referido artigo, de maneira que, caso o dispositivo não fosse obedecido, as diferenças seriam tributadas a 15%, para remessas a países comuns, e 25% para remessas a países com tributação favorecida.

Houve, ainda, mais uma alteração legal, que não trouxe propriamente uma modificação da dinâmica acima exposta, mas reduziu os limites de remuneração dos contratos de afretamento no caso de Split Contratual a partir de 1º de janeiro de 2018, a partir da inclusão de parágrafo 9º no artigo 1º da referida lei:

§ 9º A partir de 1º de janeiro de 2018, a redução a 0% (zero por cento) da alíquota do imposto sobre a renda na fonte, na hipótese prevista no § 2º deste artigo, fica limitada aos seguintes percentuais:

I - 70% (setenta por cento), quanto às embarcações com sistemas flutuantes de produção ou armazenamento e descarga;

II - 65% (sessenta e cinco por cento), quanto às embarcações com sistema do tipo sonda para perfuração, completação e manutenção de poços; e

III - 50% (cinquenta por cento), quanto aos demais tipos de embarcações.

§ 10. O disposto nos §§ 2º e 9º deste artigo não se aplica às embarcações utilizadas na navegação de apoio marítimo, definida na Lei nº 9.432, de 8 de janeiro de 1997, vedada, inclusive, a aplicação retroativa do § 2º deste artigo em relação aos fatos geradores ocorridos antes da vigência da Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014.

§ 11. Para fins de aplicação do disposto no inciso I do **caput** deste artigo, quando ocorrer execução simultânea de contrato de afretamento ou aluguel de embarcações marítimas e de contrato de prestação de serviço relacionados às atividades de transporte, movimentação, transferência, armazenamento e regaseificação de gás natural liquefeito, celebrados entre pessoas jurídicas vinculadas entre si, a redução a

0% (zero por cento) da alíquota do imposto de renda na fonte fica limitada à parcela relativa ao afretamento ou aluguel, calculada mediante a aplicação do percentual de 60% (sessenta por cento) sobre o valor total dos contratos.

Além disso, essa norma trouxe disposição polêmica sobre a aplicação retroativa das disposições da Lei nº 13.043/14:

Art. 3º Aos fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2014, aplica-se o disposto nos §§ 2º e 12 do art. 1º da Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997 [com redação dada pela Lei nº 13.043/14], e a pessoa jurídica poderá recolher a diferença devida de imposto sobre a renda na fonte, acrescida de juros de mora, no mês de janeiro de 2018, com redução de 100% (cem por cento) das multas de mora e de ofício.

Como parece à primeira leitura, o referido dispositivo pretende aplicar a condição à fruição do benefício fiscal previstos desde 1994, que foi trazida em 2014, para todos os negócios jurídicos celebrados até 31 de dezembro de 2014. Embora esse não seja o tema do presente trabalho, é impossível deixar de citar que essa disposição choca-se com a irretroatividade da definição de critérios administrativos, prevista no artigo 146 do Código Tributário Nacional:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

De toda forma, esse resumo explicativo é necessário para compreender que ambos os benefícios fiscais pertinentes ao tema do trabalho foram desenvolvidos no contexto de abertura do setor petrolífero brasileiro e, interpreta-se, foram concebidos para a utilização em conjunto, justamente para desonerar tributariamente as operações e atrair investimentos estrangeiros.

Veja-se que a limitação à isenção veio após mais de quinze anos de instituição dos benefícios, quando a indústria já estava suficientemente bem desenvolvida e consolidada.

Mesmo assim, a limitação expressamente aceitou a possibilidade de utilização do Split Contratual, de maneira que, após a promulgação da norma não há mais o que se discutir sobre a desconstituição dos negócios jurídicos apenas pela utilização de dois contratos simultâneos para a realização das operações.

2 DESENVOLVIMENTO DOS PRINCIPAIS CONCEITOS PARA A ANÁLISE DO CASO

2.1 A interpretação e a aplicação do art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional

Conforme evidenciado, um dos protagonistas das discussões sobre a descon sideração de negócios jurídicos no contexto do Split Contratual é o argumento segundo o qual a bipartição contratual seria meramente artificial, sem propósito negocial e/ou utilizada exclusivamente com o fim de ilidir a ocorrência de fatos imponíveis.

Segundo argumentam as Autoridades Fiscais, essa forma de organização dos negócios demandaria a aplicação do artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional²², o qual dispõe que elas podem descon siderar atos ou negócios jurídicos utilizados para dissimular fatos geradores de tributos, *verbis*:

Art. 116. *Omissis*

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

Talvez o referido dispositivo seja o mais discutido de todo o Código Tributário Nacional, na medida em que veicula norma bastante genérica, de grande amplitude interpretativa e capaz de fundamentar as mais variadas formas de exigências fiscais.

Parte relevante da doutrina, representada, dentre outros, por Alberto Xavier²³ e Paulo de Barros Carvalho²⁴ adota a teoria de que o referido dispositivo seria norma antievasiva, enquanto

²² BRASIL. Lei nº 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] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 26 out. 1966. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 18 de nov. 2018.

²³ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002. 52 p.

²⁴ “...o ordenamento brasileiro, a meu ver, já autorizava a descon sideração de negócios jurídicos dissimulados, a exemplo do disposto no art. 149, VII, do Código Tributário Nacional. O dispositivo comentado veio apenas ratificar regra existente no sistema em vigor.” CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 14 ed. ver. atual. São Paulo: Saraiva, 2002. 272 p.

outra parte relevante, capitaneada por Heleno Taveira Torres²⁵ e Ricardo Lobo Torres²⁶, defende que se trataria de norma antielisiva.

Todos os autores, entretanto, concordam que a referida norma traz algum critério para cercear a liberdade de utilização das formas jurídicas pelos contribuintes, de maneira a limitar o planejamento tributário tido como abusivo (a complexidade léxica dessa expressão será abordada nos próximos tópicos).

Adiante, serão traçados breves comentários sobre o contexto mundial e brasileiro no combate ao planejamento tributário abusivo e, ao fim, será delineada a interpretação do dispositivo adotada pelo presente trabalho.

2.1.1 A necessidade de regulamentação

Primeiramente, vale tecer breves comentários sobre a necessidade de regulamentação do dispositivo tratado. Conforme se depreende da literal leitura do artigo, a aplicação do dispositivo depende de um procedimento definido por lei ordinária.

Diante dessa disposição, surgiram diversos questionamentos pelos intérpretes da norma. O dispositivo não é imediatamente aplicável? A lei regulamentadora deveria ser federal ou poderia ser estadual ou municipal? A disposição estaria satisfeita se fosse obedecidos os procedimentos previstos nas leis dos entes federativos que dispõem sobre fiscalização?

Os contribuintes, nas defesas às autuações que se embasaram no referido dispositivo, argumentam que a lei indicada no dispositivo à lei ordinária federal, que estabeleceria procedimento específico para a desconsideração de negócios jurídicos praticados pelos contribuintes.

²⁵ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado**: autonomia privada, simulação, elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. 361 p.

²⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Normas gerais antielisivas**. In: TORRES, Ricardo Lobo (Coord.). Temas de interpretação do direito tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. 300-302 p.

Corroborar à tese o fato de efetivamente ter havido uma Medida Complementar (MP 66/02²⁷) que estabeleceu os procedimentos para a desconsideração dos negócios jurídicos praticados pelos contribuintes, dispondo, inclusive, que o contribuinte seria intimado a realizar o pagamento da diferença tributária relativa à nova qualificação jurídica atribuída pelas Autoridades Fiscais no prazo de 30 dias, sem o pagamento de multas (art. 17, § 2º). O diploma, todavia, não foi aprovado a tempo pelo legislativo e acabou por perder a vigência.

Ora, concluem os contribuintes, se o dispositivo tratado condiciona a desconsideração dos negócios jurídicos à obediência de um procedimento previsto em lei ordinária, não há a possibilidade de aplicação do dispositivo enquanto esta não for publicada.

As autoridades fiscais, por outro lado, argumentam que as normas genéricas sobre os procedimentos de fiscalização e sobre os processos administrativos fiscais são suficientes para garantirem a eficácia do art. 116, parágrafo único, do CTN, de maneira que já haveria, antes mesmo da Lei Complementar nº 104/01, que inseriu o dispositivo tratado, o procedimento genérico de fiscalização a ser adotado pelas Autoridades Fiscais para a desconsideração de negócios jurídicos.

A posição há muito sedimentada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é de conferir plena aplicabilidade do referido dispositivo, conforme a interpretação fiscal. A respeito desse tema, é ilustrativo o excerto abaixo:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

ALEGAÇÕES NÃO COMPROVADAS.

As simples alegações desprovidas dos respectivos documentos comprobatórios não são suficientes para afastar a exigência tributária.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo sujeito passivo.

DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS OU NEGÓCIOS JURÍDICOS PRATICADOS COM A FINALIDADE DE DISSIMULAR O FATO GERADOR. POSSIBILIDADE DE LANÇAMENTO. DESNECESSIDADE DA LEI ORDINÁRIA.

Não há que se falar em regulamentação do art. 116 do CTN para que a autoridade lançadora efetue lançamento sobre atos considerados dissimulados. A permissão legal

²⁷ BRASIL. Medida Provisória nº 66/02, 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 inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências.. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 30 ago. 2002. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/Antigas_2002/66.htm>. Acesso em: 18 de nov. 2018.

que a autoridade fiscal tem para realizar lançamento sobre atos dissimulados decorre da combinação do art. 116, parágrafo único, com os artigos 142 e 149, inciso VII, todos do CTN.

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO. PATENTES.

Está sujeita ao pagamento do imposto de renda a pessoa física que auferir ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza.²⁸

Em que pese o autor do presente trabalho cultivar posição contrária, adotar-se-á a tese segundo a qual o dispositivo é plenamente aplicável pois: (i) adotar a posição contrária ilidiria a possibilidade de debate sobre os limites à desconsideração dos negócios jurídicos pelas autoridades fiscais; e (ii) o referido dispositivo efetivamente serve de fundamento para as mais diversas autuações fiscais.

Finalmente, como última observação sobre o tema, vale lembrar que o Estado do Rio de Janeiro recentemente publicou norma que pretende regulamentar o artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, embora a referida norma não seja objeto desse trabalho.

2.1.2 A tríade da economia fiscal

Como leciona Luiz César Queiroz, existem três classes de representações dos objetos no mundo: os ícones, que de alguma forma retratam os objetos a que se referem (como uma fotografia, por exemplo), os índices, que apresentam uma ligação física com o objeto que designa (como a febre é índice para algum problema de saúde), e os símbolos, que não possuem qualquer relação com o objeto representado, de maneira que sua atribuição é discricionária e costumeira²⁹.

O Direito é um sistema enunciado pela linguagem que, por sua vez, é uma das categorias de representação simbólica. Nesse contexto, inexistente, no sentido lógico, a palavra correta ou incorreta para descrever um ou outro objeto mundano.

Existem, sim, palavras mais ou menos adequadas para designar determinados objetos, não por suas respectivas naturezas, mas sim por sua capacidade e precisão comunicativas. Ou

²⁸ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular o fato gerador. Processo nº 13629.720397/2011-85. Contribuinte: Marcio Moraes de Castro Relator: Rosy Adriane da Silva Dias. Brasília, 11 de setembro de 2018. Disponível em: < <http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/acordaos-carf-1>>. Acesso em 29 out. 2018.

²⁹ QUEIROZ, Luís Cesar. **Imposto sobre a renda**: requisitos para uma tributação constitucional. 2ª ed. rev. ampl. Rio de Janeiro: GZ editora, 2017. 12 p.

seja, a palavra “martelo” é a mais adequada para designar uma ferramenta com uma das extremidades de material metálico utilizada para fincar pregos pois, em última análise, a enorme maioria dos indivíduos que falam o idioma português conseguem assimilar a palavra ao objeto que pode ser captado pelos sentidos. Se, por algum motivo, a grande maioria dos indivíduos passasse a ligar o objeto-fato referido a outra palavra, essa situação se modificaria.

Nem sempre, entretanto, é fácil captar com precisão o sentido que o interlocutor vai perceber a palavra empregada. Esse é o caso, por exemplo, das espécies que formam a tríade da economia fiscal: a evasão, a elisão e a elusão fiscal, em relação às quais não há acordo doutrinário nem quanto às suas denominações³⁰. Passamos, portanto, a brevemente descrever os sentidos das expressões empregadas nesse trabalho, a fim de assegurar a exatidão da comunicação pretendida.

Sampaio Dória, em obra pioneira sobre o tema no Brasil³¹, distinguiu, inicialmente “evasão ilícita” (fraude, conluio ou simulação) da “evasão lícita”, que seria o planejamento tributário que se utiliza de meios lícitos para evitar a ocorrência dos fatos imponíveis, a qual seria sempre lícita.

Ricardo Lobo Torres³², por outro lado, diferencia a evasão fiscal, que seria sempre ilícita, da elisão fiscal, que poderia ser ilícita (planejamento tributário abusivo) ou lícita (planejamento tributário permitido).

Sobre os referidos conceitos, Heleno Taveira Torres tem posição diferente³³. O autor prefere associar o conceito de elisão tributária aos planejamentos tributários utilizados em conformidade com a lei, utilizando da expressão elusão tributária para se referir aos planejamentos tributários abusivos, que seriam ilícitos.

³⁰ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2011. 74-76 p.

³¹ SAMPAIO DÓRIA, Antonio Roberto. **Elisão e Evasão Fiscal**. 2ª ed. São Paulo: J. Bushatsky, 1977.21-30 p.

³² TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. 7-11 p.

³³ TÓRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário e Direito Privado: Autonomia Privada, Simulação e Elusão tributária**. *Op. cit.* 173-194 p.

Mesmo com essas descrições gerais sobre as características e as consequências de cada instituto, muitos autores renomados reconhecem a dificuldade em se traçar fronteiras entre os sentidos léxicos³⁴.

A despeito das importantes opiniões e discussões sobre o assunto, deve-se salientar, como já disse Marco Aurélio Greco³⁵, que a defesa intransigente de um ou outro vocábulo não deve ser objeto de maiores polêmicas, de maneira que deve ser mais importante que o autor, ao utilizar uma ou outra palavra, sinalize qual é o sentido empregado, de maneira a viabilizar uma comunicação efetiva.

Parece-nos, todavia, que os vocábulos mais adequados para os sentidos aqui tratados são aqueles referentes à posição de Ricardo Lobo Torres (evasão, elisão lícita e elisão abusiva). Parece-nos que as fronteiras entre elisão e evasão são mais concretas, visto que uma delas utiliza de dolo, fraude ou simulação, enquanto a outra se adstringe a meios lícitos de economia de tributos. Por outro lado, a fronteira entre as duas espécies de elisão fiscal é muito mais tênue, na medida em que a diferença entre ambas advém apenas da qualificação de uma delas como abusiva por uma norma antielisiva.

Feitas essas necessárias considerações, seguimos adiante para tratar do desenvolvimento do pensamento jurídico-tributário e sua conexão com a forma de interpretar as normas fiscais antielisivas.

2.1.3 As correntes de pensamento do Direito Tributário e suas relações com o princípio da tipicidade e com as normas antielisivas

A forma como os autores tendem a tratar o tema da elisão fiscal está atrelado, em regra, à forma como cada autor encara outros institutos, como o Princípio da Legalidade, a Tipicidade e o fundamento dos tributos.

³⁴ “Os parágrafos acima deixam sem solução o problema de localizar as fronteiras entre evasão (evasion) e elusão (avoidance) de um lado, e elusão e elisão (mitigation) de outro. Esta incerteza é um desafio em qualquer discussão sobre elusão fiscal (tax avoidance)”. PREBBLE, Zoë; PREBBLE, John. **The morality of tax avoidance**. Creighton Law Review Vol. 43, 2010, 708 p:

³⁵ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. *Op. cit.*. 85 p.

Efetivamente, uma cláusula antielisiva surge a partir de um conflito de princípios. O contribuinte, abusando da literalidade dos dispositivos legais (tipos), utiliza de negócios jurídicos atípicos de maneira a se desviar da incidência (ao menos em primeiro momento) da norma impositiva tributária. Por outro lado, deve-se lembrar que o contribuinte que se organizou atipicamente possui a mesma capacidade econômica em relação àqueles que estão submetidos à incidência do tributo, o que cria uma situação de desigualdade. A partir dessa tensão se desenvolvem as discussões doutrinárias a respeito do tema.

Quando existia apenas uma pequena classe detentora do poder e um indivíduo que concentrava todas as funções do Estado, propagava-se a teoria da interpretação autêntica, na qual a lei seria interpretada apenas pelo soberano, que também tinha o direito de fazê-las. Daí Carlos Maximiliano dizer que “a interpretação autêntica era filha do absolutismo”³⁶

Com o desenvolvimento do Estado Moderno Pós-Revolucionário, de forte tendência legalista e que tratava a separação rígida dos poderes como principal arma contra as arbitrariedades, houve o deslocamento da posição do soberano para o legislador. Nesse sentido, houve o desenvolvimento das teses que consideravam que o Poder Legislativo poderia regular todos os aspectos da vida, cabendo ao aplicador do Direito apenas a subsunção do fato à norma.

Nesse contexto, houve o desenvolvimento da teoria da jurisprudência dos conceitos, a qual tratava a lei como o centro da atividade interpretativa e entendia a aplicação do Direito como atividade que poderia ser desempenhada como um simples silogismo entre os fatos da vida e a norma.

Essa foi a teoria que influenciou os teóricos do Direito Tributário por boa parte do século XX, como os influentíssimos brasileiros Rubens Gomes de Sousa³⁷ e Alfredo Augusto Becker³⁸. Marco da crença pela aplicação do Direito como mera subsunção do fato à norma é o da tipicidade fechada, teorizado especialmente por Alberto Xavier, mas defendido por todos os teóricos citados.

³⁶ MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**. 11.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991, 91 p.

³⁷ SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, 99 p.

³⁸ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1972. 93 p.

O princípio da tipicidade fechada, segundo se desenvolveu, é corolário do Princípio da Legalidade e garante que a norma tributária, para ser aplicável, tem que descrever todos os elementos do fato imponible, de maneira a restar ao aplicador do direito apenas a subsunção do acontecimento (fato imponible) à previsão legal (hipótese de incidência), para que se efetue o lançamento, conforme o excerto de Alberto Xavier:

A ideia de que em matéria de tributos a lei é o único instrumento de realização da justiça material não podia conduzir apenas à proclamação de uma reserva de lei formal, com as correspondentes exclusões do costume e do regulamento. Tornava-se ainda indispensável que essa mesma lei disciplinasse os atos do poder administrativo de forma tão completa que a expressão da justiça estivesse por inteiro contida nos termos da lei, com exclusão de qualquer margem de arbítrio dos órgãos de aplicação do direito.³⁹

Como reação à ideia de jurisprudência dos conceitos, houve o desenvolvimento da jurisprudência dos interesses. Esse fenômeno voltava-se especialmente à figura do intérprete, dos métodos interpretativos e da justiça.

No Direito Tributário, os teóricos vinculados à Jurisprudência dos Interesses viam na Capacidade Contributiva o fundamento da incidência tributária. Essa visão funcionalista serviu de embasamento para o desenvolvimento da teoria da interpretação econômica do fato gerador, a qual teve como berço a Escola de Pavia, representada por Benvenuto Grizioti, Dino Jarach e Ezio Vanoni.

O desenvolvimento dessa teoria, na Escola de Pavia, chegou ao extremo de considerar possível a exigência de tributos em situações não previstas em lei, como já defendido por Ézio Vanoni⁴⁰, através da atividade hermenêutica, uma vez que identificado o elemento da Capacidade Contributiva.

Aliomar Baleeiro, no Brasil, aderiu à teoria da Capacidade Contributiva como fundamento para a incidência tributária⁴¹, mas não chegou a defender a dispensa de previsão legal para mesma.

³⁹ XAVIER, Alberto. **Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. 36 p.

⁴⁰ VANONI, Ézio. **Natureza e interpretação das leis tributárias**. Tradução: Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Edições Financieiras, 1952. 189 p.

⁴¹ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao poder de tributar**. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. 740-741 p.

Outra influência importante da jurisprudência dos interesses é a interpretação econômica do fato gerador, que possui uma grande importância para o combate à evasão e à elisão fiscal. Essa teoria permitia ao aplicador do Direito Tributário qualificar os negócios jurídicos praticados pelos contribuintes de acordo com sua substância econômica, ignorando a roupagem civil dos negócios utilizados.

Almílcar de Araújo Falcão foi o único que defendeu ferrenhamente a interpretação econômica do fato gerador no Direito Tributário Brasileiro, segundo o autor, “não encerra o mínimo de acerto aquele modo de entender segundo o qual a lei tributária só comporta interpretação estrita”⁴².

A posição de Almílcar de Araújo Falcão pode ser bem sintetizada no seguinte excerto:

Quando a lei tributária indica um fato, ou circunstância, como capazes de, pela sua configuração, dar lugar a um tributo, considera esse fato em sua consistência econômica e o toma como índice de capacidade contributiva. A referência é feita, sempre, à relação econômica. Motivos de conveniência, de utilidade, o interesse de dar maior concisão e simplicidade ao texto levam o legislador, quando for o caso, a reportar-se à fórmula léxica através da qual aquela relação econômica vem sempre traduzida em direito. Trata-se, porém, de uma fórmula elítica, empregada *brevitatis* ou *utilitatis causa*.

O que interessa ao direito tributário é a relação econômica. Um mesmo fenômeno da vida pode apresentar aspectos diversos, conforme o modo de encará-lo e a finalidade que, ao considerá-lo, se tem em vista. Assim, em direito civil, interessam os efeitos dos atos e as condições de validade exigidas para a constituição ou formação. A conformação externa do ato, pois, é que importa particularmente. Ao direito tributário só diz respeito a relação econômica a que esse ato deu lugar, exprimindo, assim, a condição necessária para que um indivíduo possa contribuir, de modo que, já agora, o que sobreleva é o movimento de riqueza, a substância ou essência do ato, seja qual for a sua forma externa⁴³.

Nesse sentido, segundo defendia o referido autor, os negócios jurídicos praticados pelos contribuintes deveriam ser sempre qualificados conforme a sua natureza econômica, sem se levar em consideração a forma civil adotada.

⁴² FALCÃO, Almílcar de Araújo. **Introdução ao Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1999. 63 p.

⁴³ *Ibidem*. 75-76 p.

Finalmente, no que pode se chamar de síntese entre ambas as posições (aqui entendida como uma posição intermediária, mas não necessariamente superior) é o que se convencionou chamar de jurisprudência dos valores, que foi inspirada especialmente por Karl Engisch⁴⁴.

Essa linha foi seguida por Ricardo Lobo Torres, o qual influenciou grande parte dos autores contemporâneos localizados no Rio de Janeiro, como Ricardo Lodi Ribeiro⁴⁵, Sérgio André Rocha⁴⁶ e Carlos Alexandre de Azevedo Campos⁴⁷.

Ponto crucial da jurisprudência dos valores é o consenso em torno da ideia de que não se pode estabelecer, em abstrato, qual é o melhor método interpretativo para os textos que tratam de Direito Tributário. Assim como as demais áreas do Direito, o hermenauta deve utilizar fundamentadamente de todos os métodos interpretativos a seu dispor, de maneira a melhor captar o sentido da norma, de acordo com sua intenção regulamentar. Vejamos os comentários do autor ao refutar o suposto princípio da tipicidade estrita:

(...) supera-se também a crença algum tanto ingênua na possibilidade de permanente fechamento dos conceitos tributários, como se nesse ramo do direito houvesse a perfeita adequação entre pensamento e linguagem e se tornasse viável a plenitude semântica dos conceitos. O direito tributário, como os outros ramos do direito, opera também por conceitos indeterminados, que deverão ser preenchidos pela interpretação complementar da Administração, pela contra-analogia nos casos de abuso do direito e pela argumentação jurídica democraticamente desenvolvida⁴⁸.

Em outras palavras, enquanto os adeptos da jurisprudência dos conceitos argumentam que o método interpretativo das hipóteses de incidência deve ser o literal-restritivo (tipicidade cerrada) e os influenciados pela jurisprudência dos interesses dizem que o método ideal para a interpretação da legislação tributária é o teleológico (de acordo com a capacidade contributiva e de acordo com a natureza econômica do fato imponible), a jurisprudência dos valores não indica, *a priori*, qualquer método ideal de interpretação, cabendo ao intérprete/aplicador do Direito Tributário decidir fundamentadamente qual(is) utilizar.

⁴⁴ ENGISCH, Karl, **Introdução ao Pensamento Jurídico**. 7.ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996. 208-209 p.

⁴⁵ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, Interpretação e Elisão Tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003. 117 p.

⁴⁶ ROCHA, Sérgio André. **Da Lei à Decisão: a segurança Jurídica Tributária Possível na Pós-Modernidade**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. 48 p.

⁴⁷ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. **Interpretação do Sistema Constitucional Tributário**. *Op. cit.*. 260 p.

⁴⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Legalidade Tributária e Riscos Sociais**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 59, ago. 2000, p. 96.

Quanto à possibilidade de desconsideração/requalificação de negócios jurídicos praticados de acordo com a lei (*a priori*) com a intenção exclusiva de ilidir tributos (elisão abusiva), as correntes também têm posições diferentes.

Os influenciados pela jurisprudência dos conceitos defendem o direito de os contribuintes planejarem-se como bem entenderem para evitarem a incidência dos tributos, desde que não o façam com o emprego de dolo, fraude ou simulação. Nesse sentido, defende-se que qualquer norma antielisiva seria inconstitucional por afronta ao princípio da legalidade e da tipicidade cerrada.

Aqueles que foram influenciados pela jurisprudência dos interesses defendem que sempre que existir uma divergência entre os atos praticados pelos contribuintes e a substância econômica/mercantil dos negócios, deve-se considerar esta última para efeitos tributários.

Finalmente, as escolas vinculadas ao pluralismo metodológico e à jurisprudência dos valores assumem que, em homenagem ao princípio da legalidade, deve-se considerar os atos jurídicos civis praticados pelos contribuintes. Entretanto, essa tradição aceita a possibilidade de que o ordenamento jurídico possua uma norma que permita a desconstituição de negócios jurídicos aparentemente válidos (manejados sem o emprego de dolo, fraude ou simulação), caso tenha-se constatado que o contribuinte agiu com abuso do direito de livre organização de seus negócios.

Conforme adiante será demonstrado, obstante às importantes divergências sobre o problema hermenêutico que cercam essas normas, a grande maioria dos países do mundo desenvolveram normas antielisivas no padrão acima tratado. Passamos à análise de algumas delas.

2.1.4 Os modelos adotados pelos ordenamentos jurídicos estrangeiros

A interação do Direito Privado com o Direito Tributário, conforme visto, é campo de disputas desde muito tempo e nos mais variados sistemas jurídicos. Nos próximos parágrafos serão abordados os modelos de normas fiscais antielisivas (ou contra a elisão fiscal ilícita)

adotados pelas nações da Europa e pelos Estados Unidos, que exerceram influência no mundo todo.

Frederik Zimmer⁴⁹, em abrangente relatório sobre o tema, separou os países analisados em três grupos, de acordo com a forma de introdução das normas antielisivas no direito interno: (i) países que não possuem regras gerais antielisivas baseadas em lei nem medidas gerais baseadas em precedentes: Colômbia, Japão e México; (ii) países que adotaram regras gerais antielisivas definidas em lei: Argentina, Austrália, Bélgica, Canadá, Finlândia, França, Alemanha, Hungria, Itália, Coréia, Luxemburgo, Nova Zelândia, Espanha e Suécia; e (iii) países que criaram regras jurisprudenciais antielisivas: Dinamarca, França Índia, Noruega, Suécia, Estados Unidos e Reino Unido.

Pode-se dizer que a norma antielisiva do Direito Alemão combate o planejamento tributário abusivo ao proibir o abuso das formas jurídicas. Essa disposição está presente no artigo 42 do Código Tributário Alemão, que pode ser assim traduzido⁵⁰:

Art. 42 – A lei tributária não pode ser fraudada através do abuso das formas jurídicas. Sempre que ocorrer o abuso, a pretensão do imposto surgirá, como se para os fenômenos tivesse sido adotada a forma jurídica adequada.

Nesse sentido, hoje “se pacificou no direito alemão a tese de que direito civil e tributário possuem idêntica estrutura”, caracterizando-se “a precedência, mas não o primado do direito privado”⁵¹.

Tradicionalmente, a Espanha adotou o combate à elisão através da possibilidade de as autoridades fiscais desconsiderarem negócios jurídicos dos contribuintes por considerarem que os mesmos agiram com fraude à lei. Essa dicção é representada pelo artigo 24 da Ley General Tributaria de 1963 (Ley 230/1963)⁵²:

Artículo veinticuatro

⁴⁹ ZIMMER, Frederik. **General Report**. In: Cahiers de Droit Fiscal International. Form and Substance in Tax Law. V. 87. Rotterdam: IFA, 202. 37 p.

⁵⁰ SCHIMID, Alfred et al. **Código Tributário Alemão**. São Paulo: Forense, 1978. 17 p.

⁵¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração no Direito Tributário Brasileiro**. 4.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. 232. p.

⁵² ESPANHA. Ley 230/1963, de 28 de dezembro de 1963. Disponível em:<https://previa.uclm.es/area/financiero/pdf/Ley_230-1963.pdf>. Acesso em: 06 de nov. 2018.

Uno. No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones.
 Dos. Para evitar el fraude de Ley se entenderá, a los efectos del número anterior, que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos realizados con el propósito probado de eludir el impuesto, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. Para declarar que existe fraude de Ley será necesario un expediente especial en el que se aporte por la Administración la prueba correspondiente y se dé audiencia al interesado.

Houve, entretanto, a revogação do *códex* de 1963, de maneira que o novo dispositivo a tratar do tema, o artigo 15 da Ley General Tributaria de 2003⁵³, se aproximou-se mais do modelo anglo-saxão do propósito comercial, conforme se depreende:

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.

Conforme se depreende do dispositivo, a Ley General garante à Autoridade Fiscal o direito de cobrar os tributos considerando a forma usual da organização comercial quando identificar que os contribuintes utilizaram uma organização que não resultam em efeitos jurídicos ou econômicos relevantes, apenas à economia de tributos.

Em sentido similar também se desenvolveu nos Estados Unidos, Canadá e Inglaterra, a teoria da desconsideração baseada na ausência de propósito mercantil. Nos Estados Unidos da América e no Reino Unido, esse parâmetro foi desenvolvido pela jurisprudência, conforme o sistema do Common Law, já no Canadá foi o Parlamento que optou por adotar a teoria, através de normas expressamente antielisivas.

⁵³ ESPANHA. Ley 58/2003, de 12 de dezembro de 2003. Disponível em:<
<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>>. Acesso em: 06 de nov. 2018.

No sistema canadense, essa disposição advém da interpretação dos parágrafos 2 e 3 do artigo 245 do Income Tax Act do Canadá (Lei sobre o Imposto de Renda)⁵⁴, o qual assim dispõe:

General anti-avoidance provision

(2) Where a transaction is an avoidance transaction, the tax consequences to a person shall be determined as is reasonable in the circumstances in order to deny a tax benefit that, but for this section, would result, directly or indirectly, from that transaction or from a series of transactions that includes that transaction.

Marginal note: Avoidance transaction

(3) An avoidance transaction means any transaction

(a) that, but for this section, would result, directly or indirectly, in a tax benefit, unless the transaction may reasonably be considered to have been undertaken or arranged primarily for *bona fide* purposes other than to obtain the tax benefit; or

(b) that is part of a series of transactions, which series, but for this section, would result, directly or indirectly, in a tax benefit, unless the transaction may reasonably be considered to have been undertaken or arranged primarily for *bona fide* purposes other than to obtain the tax benefit.

Da leitura dos dispositivos deve-se notar que: (i) considera-se um negócio jurídico com propósito elisivo quando o contribuinte o pratica para obter a redução tributária, exceto que seja considerado que houve propósito econômico/negocial na transação; e (ii) caso seja o negócio jurídico considerado como elisivo, não serão considerados as reduções tributárias dele resultantes.

Portugal adotou modelo também semelhante ao modelo tradicional espanhol e ao modelo alemão, mas um pouco mais aberto, ao dispor que são ineficazes aos negócios jurídicos praticados com o abuso das formas jurídicas e fraudulentamente, conforme se depreende do artigo 38 da Lei Tributária Portuguesa⁵⁵:

Artigo 38.º Ineficácia de atos e negócios jurídicos

1 – A ineficácia dos negócios jurídicos não obsta à tributação, no momento em que esta deva legalmente ocorrer, caso já se tenham produzido os efeitos económicos pretendidos pelas partes.

2 – São ineficazes no âmbito tributário os atos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, atos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efetuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas.

⁵⁴ CANADÁ. Income Tax Act. Disponível em: <<https://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/I-3.3/>>. Acesso em: 06 nov. 2018.

⁵⁵ PORTUGAL. Decreto-lei nº 398, de 17 de dezembro de 1998. Disponível em: <<https://www.pwc.pt/pt/pwcinformisco/codigos/lgt.html>>. Acesso em: 06 nov. 2018.

Nesse contexto, também em Portugal os negócios jurídicos são desconsiderados pelas autoridades tributárias caso se considere que o contribuinte agiu com abuso das formas jurídicas.

O modelo francês é o que, segundo o entendimento adotado neste trabalho, mais se aproxima da cláusula antielisiva brasileira, na medida em que veda a fraude à lei e o abuso do direito de conformação dos contribuintes. Essa dicção pode ser retirada do artigo 1.741 do *Code Général des Impôts*⁵⁶, que pune condutas que voluntariamente dissimulam um dos aspectos dos fatos geradores, verbis:

Sans préjudice des dispositions particulières relatées dans la présente codification, quiconque s'est frauduleusement soustrait ou a tenté de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts visés dans la présente codification, soit qu'il ait volontairement omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits, soit qu'il ait volontairement dissimulé une part des sommes sujettes à l'impôt, soit qu'il ait organisé son insolvabilité ou mis obstacle par d'autres manoeuvres au recouvrement de l'impôt, soit en agissant de toute autre manière frauduleuse, est passible, indépendamment des sanctions fiscales applicables, d'un emprisonnement de cinq ans et d'une amende de 500 000 €, dont le montant peut être porté au double du produit tiré de l'infraction.

Além disso, o art. 64 do *Livre des Procédures Fiscales* da França expressamente autoriza as Autoridades Fiscais a qualificar segundo a verdadeira substância dos negócios praticados pelos contribuintes quando os mesmos tiverem agido com abuso do direito:

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.

Nesse sentido, conforme assinala Hervé Lehérissel⁵⁷, tais dispositivos tratam de formas de manterem-se aproximadas as formas e substâncias dos negócios jurídicos opostos às autoridades fiscais, utilizados para que os contribuintes não abusem da liberdade de negociação para praticar negócios com o intuito de fraudar a intenção reguladora da norma tributária.

⁵⁶ FRANÇA. Code général des impôts. Disponível em <<https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006069577>>. Acesso em: 06 de nov. 2018.

⁵⁷ LEHÉRISSEL, Hervé. **Forme et Substance en Droit Fiscal**. In: Cahiers de Droit Fiscal International. V. 87. IFA, 2002 278 p.

Considera Ricardo Lobo Torres que “o artigo 116, parágrafo único, do CTN, na redação dada pela LC 104/2001 recepcionou o modelo francês de norma antielisiva”⁵⁸. Nesse sentido, adiante serão explicitadas as discussões sobre essa afirmativa e elencados os motivos pelos quais será adotada a posição do referido autor sobre o tema.

2.1.5 A interpretação do dispositivo adotada pelo presente trabalho: a vedação à fraude à lei e ao abuso do direito

Conforme se depreende da leitura literal do art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, o sistema jurídico-tributário brasileiro autoriza as Autoridades Fiscais a desconsiderar negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou modificar a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

A partir dessa disposição, muitos autores passaram a discutir se a norma tratada seria uma norma antielisiva ou antievasiva, a esse respeito valem alguns esclarecimentos semânticos sobre a discussão.

Caso a norma fosse entendida como antielisiva, seria reconhecido que ela trata de planejamentos tributários que utilizam de meios lícitos, como reorganizações societárias, segregação de contratos e negócios jurídicos efetivamente ocorridos, para traçar critérios segundo os quais poder-se-ia qualifica-los como ilícitos (planejamentos tributários abusivos), embora utilizassem de meios lícitos.

Por outro lado, caso se assumisse que a norma em questão seria de natureza antievasiva, considerar-se-ia que o conteúdo do dispositivo é inibir formas de economizar tributos cujos meios já seriam ilícitos *a priori*, por utilizar de fraude, dolo ou simulação.

Alberto Xavier⁵⁹ assumiu posição na qual o dispositivo seria norma antievasiva, ao proibir negócios jurídicos praticados com simulação ou dissimulação (simulação relativa). Segundo o autor, caso o dispositivo fosse interpretado como norma antielisiva, seria inconstitucional, por ferir o princípio da legalidade e da tipicidade.

⁵⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do Direito Tributário**. *Op. cit.* 242 p.

⁵⁹ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. *Op. cit.*, 68 p.

Vale lembrar que, conforme já abordado, o referido autor é de linha mais positivista, de maneira que considera que cabe à lei descrever todos os aspectos do fato gerador, sem qualquer possibilidade de conformação do aplicador do direito (princípio da tipicidade cerrada).

Além disso, segundo o referido autor, esse dispositivo seria afronta à vedação à tributação por analogia, prevista no artigo 108, § 1º, do Código Tributário Nacional, de maneira que incentivaria a Autoridade Fiscal a buscar outras formas jurídicas similares em relação às quais a carga tributária devida seria maior, para arguir que o contribuinte deveria ter utilizado da forma jurídica mais gravosa.

O principal autor que defende que a norma seria antielisiva é Ricardo Lobo Torres, para quem, conforme visto, o sistema jurídico brasileiro adotou forma de combate à elisão fiscal abusiva similar à francesa, com vedação à fraude à lei e de abuso do direito.

Socorre à posição do referido autor a exposição de motivos da Lei Complementar 104/2001, que introduziu o dispositivo no Código Tributário Nacional:

Excelentíssimo Senhor Presidente da República
 Tenho a honra de submeter à apreciação de Vossa Excelência o anexo Projeto de Lei Complementar, que “altera dispositivos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).
 2. Preliminarmente, cumpre esclarecer que não se cogita, no presente momento, de promover uma reestruturação completa do referido código, sendo que as alterações propostas, constantes do art. 1º do mencionado Projeto, objetivam atribuir, à Administração Tributária, condições mais adequadas ao cumprimento de suas funções institucionais, naquilo que se entende mais urgente.
 (...)
 6. A inclusão do parágrafo único ao art. 116 faz-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com finalidade de elisão, constituindo-se, dessa forma, em instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito.

Conforme se depreende da leitura da exposição de motivos do diploma introdutor do dispositivo, a intenção do legislador claramente era estabelecer critérios para a desconsideração, pelas Autoridades Fiscais, de negócios jurídicos praticados pelos contribuintes com finalidade de elisão fiscal.

Ademais, a norma de proibição à simulação já estava constante no sistema tributário positivo nos artigos 149, inciso VII, e no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, os quais dispõem que deve ocorrer o lançamento de ofício caso seja constatada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo, imputando, inclusive, prazo maior para o lançamento, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação.

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;

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Nesse contexto, argumenta-se que o Congresso Nacional não poderia se reunido em vão, para votar lei inócua, sem sentido e sem qualquer aplicabilidade, na medida em que o artigo 116, parágrafo único, do CTN, segundo aqueles que interpretam o dispositivo como norma antielisiva, não introduziu qualquer inovação no ordenamento jurídico, valendo apenas para ratificar os dispositivos acima descritos.

Vale mencionar, ainda, que, conforme visto, a imensa maioria das nações democráticas ocidentais adotaram um sistema no qual as normas antielisivas, para qualificar e fundamentar a desconsideração de certas formas jurídicas adotadas pelos contribuintes no campo fiscal. Os Estados que não a votaram, contaram com desenvolvimento jurisprudencial nesse sentido, de maneira que sustentar o confronto do dispositivo com o Princípio da Legalidade e o Estado de Direito é um tanto inovador e carente de fundamentação.

A instituição de norma fiscal antielisiva é, em verdade, uma das exigências das nações modernas e democráticas, pois caso se deixe os contribuintes utilizar das formas jurídicas para se safar dos tributos, instituir-se-ia um “Impostos dos Tolos”⁶⁰, ou seja, só seriam obrigados a

⁶⁰ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Trad. Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris editor, 2012. 99-103 p.

adimplir às obrigações tributárias aqueles que não fossem devidamente assessorados ou a quantia devida seria calculada de acordo com a ignorância dos contribuintes, não de acordo com sua Capacidade Contributiva.

As normas tributárias são normas com alto índice de rejeição, de maneira que os contribuintes, tendenciosamente, vão utilizar dos seus meios para se furta aos pagamentos das obrigações devidas. Os cofres públicos, por outro lado, devem manter-se abastecidos a bem dos serviços públicos e dos programas de assistência social aos menos favorecidos.

As normas antielisivas, portanto, são uma demanda do Estado Democrático de Direito, não uma violação ao mesmo, pois retrocedem ao formalismo para avançar com o Princípio da Capacidade Contributiva.

Essa é a posição de Marco Aurélio Greco, que argumenta que o

objeto específico do dispositivo é o conjunto de hipóteses de dúvida na qualificação jurídica dos negócios jurídicos, especialmente em função da eficácia positiva do princípio da capacidade contributiva diante de negócios indiretos não abusivos nem em *fraus legis*⁶¹

Finalmente, vale lembrar que a escolha da posição sustentada nesse trabalho, embora seja em certa medida discricionária, encontra fundamento também no fato de que a posição de Ricardo Lobo Torres é aquela que mais dá liberdade às Autoridades Fiscais para desconsiderar negócios jurídicos, ou seja, aquela que dá maior aplicabilidade à norma antielisiva.

É um das premissas assumidas por este trabalho para a análise do caso concreto descrito no Capítulo I, que as companhias brasileiras e estrangeiras efetivamente existam e que os contratos sejam efetivamente segregados, com a prestação de serviços feita por empregados contratados pelas companhias brasileiras.

Caso fosse adotada a posição de orientação mais formalista (aqui entendida como focada na ausência de conformação pelas Autoridades Administrativas e na primazia da tipicidade⁶²),

⁶¹ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. *Op. Cit.*. 417 p.

⁶² ROCHA, Sérgio André. **O que é formalismo tributário?** In: Estudos de direito tributário teoria geral, processo tributário, fim do RTT e tributação internacional. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015. 15 p.

não haveria divergência a ser discutida, visto que faria parte dos pressupostos do trabalho a ausência de fraude ou simulação de fato.

Finalmente, também se deve salientar que a discussão sobre a ocorrência de dolo, fraude ou simulação é questão de fato, que não poderia ser objeto de um trabalho acadêmico como o presente.

Por essas razões, acolhemos nesse trabalho a teoria de que o artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional é norma antielisiva, que veda a fraude à lei e o abuso do direito de livre organização econômica.

2.2 O princípio da preservação dos negócios jurídicos e sua possível aplicação no Direito Tributário.

Conforme visto e como argumenta Ricardo Lobo Torres, as modificações trazidas pelo Código Civil de 2002 inegavelmente corroboram à interpretação da norma geral antielisiva trazida pelo artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, especialmente relativas ao combate à fraude e ao abuso do direito.

Ademais, o referido autor é claro ao dispor que essa interpretação é diretamente derivada da unidade do direito e da interação com os institutos do Direito Privado:

“A compreensão das cláusulas de proibição do abuso do direito do CTN e do CC deve se aproximar em homenagem ao princípio da unidade do direito. Cuida-se de atração entre cláusulas que mantêm as suas especificidades sistêmicas. Com efeito, a noção aberta e algum tanto equívoca do abuso do direito freqüenta todos os ramos do fenômeno jurídico e pode ser empregada no direito tributário, apesar de suas dificuldades. O tributarista italiano Victor Uckmar afirmou, com muita precisão: ‘Enquanto no direito privado a *rationale* da teoria do abuso consiste em proteger os direitos de outros indivíduos, no setor fiscal se utiliza o princípio para proteger os interesses do Estado frente à liberdade do contribuinte de utilizar as formas jurídicas que eleja para desenvolver as suas atividades produtoras de renda⁶³’

⁶³ TORRES, Ricardo Lobo. **O abuso do direito no Código Tributário Nacional e no novo Código Civil**. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). *Direito tributário e o novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 53-54

O Código Civil de novo século, ademais, fortaleceu diversos outros princípios que modernizaram o Direito Privado brasileiro, como é o caso da boa-fé objetiva, a função social da propriedade, em oposição ao modelo legalista e positivista do Código Civil de 1916⁶⁴

Trouxe, também, um princípio que, conforme interpretamos, pode ser perfeitamente universalizável, e, por conta disso, pode ser aplicado à requalificação dos negócios jurídicos pelas Autoridades Fiscais: o princípio da preservação dos negócios jurídicos que, por alguma razão, possam ser declarados nulos ou anuláveis.

Essa necessidade decorre da seguinte situação: o agente fiscal, embora verifique que os negócios jurídicos praticados pelos contribuintes não estavam viciados por fraude ou simulação, verifica que parte dos pactos, como os valores indicados, por exemplo, não estavam, segundo seu pensamento, de acordo com a razoabilidade.

Entendemos que, nos casos de autuação dos contribuintes em razão de suposto abuso do direito ao definir os valores atribuídos a cada negócio jurídico, a Autoridade Fiscal não poderia desconsiderar os efeitos tributários da totalidade dos negócios jurídicos, visto que foram celebrados, a princípio, dentro da lei e sem abuso do direito. O abuso do direito, nesse caso, é supostamente encontrado na apenas estimativa dos preços dos contratos, ou seja, é possível conservar o negócio jurídico desconsiderando apenas parte do preço da operação.

No caso acima narrado, portanto, as Autoridades Fiscais devem conservar o negócio jurídico até o limite de sua validade e desconsiderar os efeitos da parte que julgarem que foi praticada com abuso do direito, em aplicação do Princípio da Conservação dos Negócios Jurídicos.

Essa situação é justificada pela lógica do sistema jurídico e pela aplicação do princípio da conservação dos negócios jurídicos no Direito Tributário, conforme se passa a demonstrar;

2.2.1 O princípio da conservação dos negócios jurídicos no Direito Privado

⁶⁴ AMARAL, Francisco. **Os princípios jurídicos na relação obrigatória**. In Revista da AJURIS - Associação dos Juizes do Rio Grande do Sul, vol. 32, nº. 99, Porto Alegre, AJURIS, set. 2005. 134 p..

Usualmente, a doutrina de Direito Civil traz o princípio da conservação dos negócios jurídicos no sistema brasileiro como uma orientação axiológica que permeia diversos dispositivos do Código Civil⁶⁵, citados os artigos 170, 172 e 184.

O artigo 170 do códex determina que o negócio jurídico nulo contiver elementos de outro, subsistirá este caso seja possível supor que as partes o tivessem convencionado, caso a nulidade fosse prevista, conforme se depreende da leitura da íntegra:

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.

Já o artigo 172 permite às partes ratificar o negócio jurídico anulável, ressalvados os direitos dos terceiros envolvidos ou afetados pela ratificação⁶⁶. No mesmo sentido e sendo o dispositivo que melhor sintetiza o princípio da preservação dos negócios jurídicos é o artigo 184, que dispõe sobre a manutenção da parte do negócio que não for declarada nula ou anulável:

Art. 184. Respeitada a intenção das partes, a invalidade parcial de um negócio jurídico não o prejudicará na parte válida, se esta for separável; a invalidade da obrigação principal implica a das obrigações acessórias, mas a destas não induz a da obrigação principal.

Vejamos, ademais, que ao tratar da resolução dos negócios jurídicos por onerosidade excessiva, ou seja, quando a obrigação acordada se torna excessivamente custosa a uma das partes por força de algum evento posterior à celebração do contrato de prestação continuada, o Código Civil prevê a possibilidade de que o negócio também não perca a validade, se uma das partes concordar em renegociar a obrigação, conforme se depreende dos artigos 478 a 480 do Código Civil

Art. 478. Nos contratos de execução continuada ou diferida, se a prestação de uma das partes se tornar excessivamente onerosa, com extrema vantagem para a outra, em virtude de acontecimentos extraordinários e imprevisíveis, poderá o devedor pedir a resolução do contrato. Os efeitos da sentença que a decretar retroagirão à data da citação.

Art. 479. A resolução poderá ser evitada, oferecendo-se o réu a modificar equitativamente as condições do contrato.

⁶⁵ BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 11 jan. 2002. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/Antigas_2002/66.htm>. Acesso em: 02 de nov. 2018.

⁶⁶ Art. 172. O negócio anulável pode ser confirmado pelas partes, salvo direito de terceiro.

Art. 480. Se no contrato as obrigações couberem a apenas uma das partes, poderá ela pleitear que a sua prestação seja reduzida, ou alterado o modo de executá-la, a fim de evitar a onerosidade excessiva.

Interpretando o referido dispositivo, o Conselho da Justiça Federal se manifestou, através do Enunciado 176, da III Jornada de Direito Civil, da seguinte maneira: "Em atenção ao princípio da conservação dos negócios jurídicos, o art. 478 do Código Civil de 2002 deverá conduzir, sempre que possível, à revisão judicial dos contratos e não à resolução contratual"⁶⁷.

Também nesse sentido já se manifestou o Superior Tribunal de Justiça⁶⁸:

DIREITO CIVIL. TEORIA DOS ATOS JURÍDICOS. INVALIDADES. TÍTULO EXECUTIVO EXTRAJUDICIAL. NOTAS PROMISSÓRIAS. AGIOTAGEM. PRINCÍPIO DA CONSERVAÇÃO DOS ATOS E DOS NEGÓCIOS JURÍDICOS REDUÇÃO DOS JUROS AOS PARÂMETROS LEGAIS COM CONSERVAÇÃO DO NEGÓCIO JURÍDICO.

1.- A ordem jurídica é harmônica com os interesses individuais e do desenvolvimento econômico-social. Ela não fulmina completamente os atos que lhe são desconformes em qualquer extensão. A teoria dos negócios jurídicos, amplamente informada pelo princípio da conservação dos seus efeitos, estabelece que até mesmo as normas cogentes destinam-se a ordenar e coordenar a prática dos atos necessários ao convívio social, respeitados os negócios jurídicos realizados. Deve-se preferir a interpretação que evita a anulação completa do ato praticado, optando-se pela sua redução e recondução aos parâmetros da legalidade.

2.- O Código Civil vigente não apenas traz uma série de regras legais inspiradas no princípio da conservação dos atos jurídicos, como ainda estabelece, cláusula geral celebrando essa mesma orientação (artigo 184) que, por sinal, já existia desde o Código anterior (artigo 153).

3.- No contrato particular de mútuo feneratício, constatada, embora a prática de usura, de rigor apenas a redução dos juros estipulados em excesso, conservando-se contudo, parcialmente o negócio jurídico (artigos 591, do CC/02 e 11 do Decreto 22.626/33).

4.- Recurso Especial improvido.

Nesse sentido, interpreta-se que o Código Civil, em termos axiológicos, tenta dar a maior eficácia possível à vontade das partes, no sentido de conservar ao máximo o negócio jurídico acordado⁶⁹, mesmo que ele seja em pacialmente nulo ou anulável. Essa concepção advém também da valorização do ordenamento jurídico dos negócios celebrados pelos seus cidadãos para sua organização:

⁶⁷ CONSELHO DA JUSTIÇA FEDERAL. Enunciado nº 176 da III Jornada de Direito Civil.. Disponível em < <http://www.cjf.jus.br/enunciados/enunciado/318> >. Acesso em: 02 de nov. 2018.

⁶⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1106625/PR. Direito civil. Teoria dos atos jurídicos. Invalidades. Título executivo extrajudicial. Notas promissórias. Agiotagem. Princípio da conservação dos atos e dos negócios jurídicos redução dos juros aos parâmetros legais com conservação do negócio jurídico. Relator, 16 de ago. 2011. Brasília 09 de set. 2011.

⁶⁹ LIMA, Manuel Augusto Vieira, **Convalidação do ato jurídico**, In Enciclopédia Saraiva do Direito, vol. 20, São Paulo, Saraiva, 1977, p. 306

"O princípio da conservação, portanto, é a consequência necessária do fato de o ordenamento jurídico, ao admitir a categoria negócio jurídico, estar implicitamente reconhecendo a utilidade de cada negócio jurídico concreto"⁷⁰

Ademais, alguns autores apontam que as referidas disposições também são de grande importância na sociedade moderna, na qual os negócios jurídicos são, muitas das vezes interligados, de maneira que o reconhecimento da nulidade de um negócio pode reverberar no inadimplemento de outros tantos mais:

O fundamento dessa restrição para o desfazimento do negócio jurídico está na assunção do fato de que, em uma sociedade complexa, os diferentes contratos firmados criam uma rede da qual resulta a total dependência entre os instrumentos, seja de forma direta ou indireta. Ou seja, assume-se como verdadeiro ser necessário o adimplemento de um contrato para que outro, que esteja de alguma forma vinculado a ele, também seja cumprido"⁷¹

Nesse sentido, a aplicação do princípio tratado ocorre quando há uma verificação de nulidade ou uma anulabilidade em um dos aspectos do negócio jurídico, cuja verificação da mesma conduziria a perda de validade de todo o negócio. A partir dessa situação, o referido princípio age para que apenas a parte viciada perca sua validade, conservando-se a parte sadia do pacto. Como alguns autores já descreveram trata-se de um mecanismo para evitar, no possível, a nulidade dos negócios ineficazes *lato sensu*⁷².

Nesse sentido, os efeitos do princípio da conservação possuem primariamente o objetivo de manter ao máximo aquilo que foi pactuado pelas partes, em valorização à autonomia da vontade:

“Por ele [princípio da conservação], tanto o legislador quanto o intérprete, o primeiro, na criação das normas jurídicas sobre os diversos negócios, e o segundo, na aplicação dessas normas, devem procurar conservar, em qualquer um dos três planos - existência, validade e eficácia -, o máximo possível do negócio jurídico realizado pelo agente”⁷³

2.2.2 A necessidade de aproveitamento dos negócios jurídicos desconsiderados até o limite da ilicitude

⁷⁰ AZEVEDO, Antonio Junqueira de. **Negócio jurídico**: existência, validade e eficácia, 4ª ed., São Paulo, Saraiva, 2002. 67 p.

⁷¹ *Ibidem*. 78 p.

⁷² KLIEMANN, Ana Carolina. **O princípio da manutenção do negócio jurídico**: uma proposta de aplicação. In: Revista Trimestral de Direito Civil. Vol. 26, ano 07. Rio de Janeiro: Padma, abr./jun. 2006. 12 p.

⁷³ AZEVEDO, Antonio Junqueira de, **Negócio jurídico**: existência, validade e eficácia, *Op. cit.* 66 p.

Embora o princípio da conservação dos negócios jurídicos seja extraído a partir da interpretação de diversos dispositivos do Código Civil, consideramos que o instituto deve também ser aplicado ao Direito Tributário.

Enquanto no Direito Civil os negócios jurídicos perdem seus efeitos na medida em que são encontradas nulidades ou anulabilidades em suas disposições, no Direito Tributário, os negócios jurídicos podem ter seus efeitos desconsiderados quando são encontrados indícios de fraude, simulação (art. 149, inciso VII, do CTN) ou se abuso do direito (116, parágrafo único, do CTN).

Da mesma forma, existe uma tensão semelhante entre os princípios envolvidos em cada desconstituição dos negócios jurídicos no Direito Civil, que exhibe uma tensão entre a autonomia da vontade e o interesse público em regular determinado negócio jurídico (por questões sociais, morais ou costumeiras), e a desconsideração dos efeitos tributários, que é amparada em uma disputa entre a liberdade de negociação e o interesse público ao abastecimento aos cofres estatais.

Conforme se percebe, no Direito Civil a premissa na qual a conservação do negócio jurídico se ampara é muito simples e universalizável: levando em conta que a intervenção do Estado nos negócios jurídicos dos indivíduos é a última *ratio*, devem-se ser desconstituídas apenas as partes dos negócios jurídicos que padecem de nulidade ou de anulabilidade, conservando-se o restante do pactuado.

Nesse sentido, existem autores que defendem que esse valor axiológico está atrelado, em verdade, a um princípio geral do Direito, nomeado de princípio da economia dos valores jurídicos, como Schmiedel⁷⁴.

Portanto, sendo um princípio geral do direito aquele que fundamenta a conservação dos negócios jurídicos, parece-nos que, para fins de aplicação dos artigos 116, parágrafo único, e 149, inciso VII, do Código Tributário Nacional, devem as autoridades jurídicas aplicá-lo, desconsiderando os efeitos jurídicos apenas na proporção na qual se puder comprovar que o contribuinte agiu com dolo, fraude, simulação ou abuso do direito.

⁷⁴ SCHIMEIDEL, Raquel Campani, **Negócio jurídico: nulidades e medidas sanatórias**, São Paulo, Saraiva, 1981, p. 42.

3 A ANÁLISE DO CASO CONCRETO A PARTIR DOS CONCEITOS JURÍDICOS DESENVOLVIDOS

O objeto do presente trabalho é, em última instância, aplicar os conceitos jurídicos desenvolvidos no capítulo II para avaliar se é possível que as autoridades fiscais desconstituam negócios jurídicos concebidos no contexto do Split Contratual.

Nesse contexto, adiante buscaremos interpretar os conceitos jurídicos tratados de maneira a avaliar o caso concreto.

3.1 A impossibilidade de desconsideração dos negócios jurídicos pela simples bipartição contratual

A interpretação adotada por esse trabalho do artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional é de que se trata de uma norma antielisiva, aos moldes do sistema francês, no qual se veda o uso abusivo do direito de organizar seus negócios livremente por parte dos contribuintes.

O abuso do direito aqui é entendido como uma organização do contribuinte que, embora superficialmente seja lícita, ou seja, não descumpra literal disposição legal, age “violando o espírito, o escopo, a ratio da norma, não obstante a observância da letra do dispositivo”⁷⁵.

O modelo adotado pelo Código Tributário Nacional interage, portanto, com a interpretação da norma jurídica para além de sua literalidade, de forma que os negócios jurídicos que contrariam o “espírito” da norma, embora utilizem de meios lícitos *prima facie*, podem ser desconsiderados pelas autoridades fiscais

Para compreender e verificar se o sistema de bipartição contratual contraria o “espírito” das normas fiscais pertinentes ao caso, é necessário interpretar cada dispositivo, a partir do seu contexto, da sua função e dos seus aspectos materiais. Isso é o que demanda, inclusive, o pluralismo metodológico, utilizado no presente trabalho como marco teórico.

⁷⁵ AZEVEDO CAMPOS, Carlos Alexandre. **Elusão legislativa da Constituição no Direito Tributário**. Disponível em <academia.edu> Acesso em: 19 de nov. 2018. 21 p.

Como vimos no Capítulo II, o pluralismo metodológico se opõe parcialmente à escola que defendia que as normas tributárias deveriam ser interpretadas literalmente (jurisprudência dos conceitos), para defender que os dispositivos da legislação tributária não deveriam ter um mecanismo de interpretação singular, pois nada tinham de diferente dos demais textos jurídicos.

Nesse sentido, defendeu-se que cabe ao intérprete ou aplicador do direito lançar mão de todas as ferramentas interpretativas que julgar conveniente ao caso concreto, separadas ou em conjunto, de maneira a extrair o que considerar o verdadeiro sentido da norma e aquele que melhor consolidar os direitos fundamentais. Nesse sentido, o intérprete aparece como construtor de significado da norma, como se extrai da definição de interpretação trazida por Carlos Alexandre de Azevedo Campos⁷⁶:

Interpretação é, portanto, o processo, dirigido à realização concreta do Direito, por meio do qual o aplicador de textos normativos, diante de uma situação que requer a intermediação desses textos, constrói sentidos normativos tendo em conta a estrutura semântica dos enunciados legais, o contexto fático e valorativo envolvido e as possíveis consequências e transformações decorrentes.

Como já salientamos, para os autores adeptos do pluralismo metodológico, o sistema de norma antielisiva adotado pelo Brasil é aquele que veda o abuso do direito, que é verificado quando o contribuinte, embora utilize de meios lícitos dentro da literalidade da norma, viola sua razão de ser, seu “espírito”. Essa norma não se confunde com a vedação à utilização de negócios jurídicos sem “propósito negocial”, que advém especialmente da teoria britânica e norte-americana (Capítulo II.1).

Essa diferença é pouco relevante quando se tratam de requalificar negócios jurídicos que envolvem apenas normas de incidência tributária, visto que estas sempre possuem como função a arrecadação de dinheiro aos cofres públicos, de maneira que é impossível economizar tributos por meio de uma organização atípica sem contrariar seu “espírito”.

Entretanto, embora pareça, superficialmente, uma distinção pouco relevante, essa diferença entre as possibilidades de desconsideração dos negócios jurídicos é de grande importância quando se trata de interpretação de normas tributárias que pretendem induzir o contribuinte a um comportamento específico, como é o caso dos benefícios fiscais.

⁷⁶ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. **Interpretação do Sistema Constitucional Tributário**. *Op. cit.* 236 p..

Por exemplo, se a intenção da norma é coagir o contribuinte a utilizar determinado tipo de empregado, garantindo, nessa situação, uma economia fiscal, não é necessário que exista um propósito comercial para que o contribuinte contrate o empregado pretendido, simplesmente porque a norma “quer” induzir certa conduta por meio do benefício fiscal.

Outro exemplo elucidativo é o da Zona Franca de Manaus. Esse projeto do governo federal garante às companhias que se instalam em uma específica região de Manaus, capital do estado do Amazonas, certos benefícios fiscais. Esses benefícios são justificados pois o estado do Amazonas fica localizado em uma região na qual houve pouco desenvolvimento industrial, de maneira que a instalação de indústrias nesse ponto do país é muito desejável ao governo federal.

Não se pode exigir, dessa companhia, que exista um “propósito comercial” para a instalação de sua indústria na região, simplesmente por que a intenção reguladora do legislador está muito clara: induzir companhias, através de benefícios fiscais, a levarem suas indústrias à Zona Franca. Qualquer intérprete chegaria a essa conclusão.

Veja-se, portanto, que quando se trata de benefícios fiscais que pretendem induzir uma conduta a determinados contribuintes, a teoria da vedação ao abuso do direito fornece um resultado diferente em relação ao modelo do propósito comercial: no caso de uma companhia instalar-se no parque industrial na Zona Franca de Manaus com a única intenção de economizar tributos, o negócio poderia ser desconstituído por ausência de propósito comercial, mas o abuso do direito não estaria configurado.

É esclarecedor o trecho do voto do Conselheiro do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais Luiz Fabiano Alves Penteado⁷⁷:

Usualmente menciono em meus votos, de forma exemplificativa, o regime fiscal da Zona Franca de Manaus, que oferece incentivos fiscais para as empresas que lá se estabelecerem e produzirem, gerando empregos, desenvolvimento econômico/social e, mesmo, arrecadação de tributos para a região.

⁷⁷ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Planejamento tributário. Motivo do negócio. Conteúdo econômico. Propósito comercial. Licitudo. Processo nº 16327.721148/2015-23. Contribuinte: Sofisa Serviços Gerais De Administração Limitada. Relator: Daniel Ribeiro Silva. Brasília, 29 de out. de 2018. Disponível em: < <http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/acordaos-carf-1>>. Acesso em 29 out. 2018.

Neste caso, não há qualquer exigência de que as empresas lá estabelecidas tenham propósitos comerciais além do gozo do incentivo fiscal em si, para lá se estabelecerem. Isso porque, nenhuma empresa busca a Zona Franca de Manaus em razão da maior proximidade com o mercado consumidor, melhor infraestrutura ou maior oferta de mão de obra qualificada.

O objetivo é o gozo do incentivo fiscal, que seja suficiente para compensar os desafios e dificuldades adicionais. Isso é garantido às empresas que cumpram todos os requisitos da legislação, independentemente da existência de outras razões. Este é um exemplo do caráter indutor da norma, no sentido de que quando a legislação cria um determinado benefício, acaba por induzir o contribuinte a agir de determinada forma.

Também nesse sentido são as observações de Marco Aurélio Greco⁷⁸:

“O segundo conjunto de hipóteses que deve ser apartado do planejamento tributário é composto das situações em que o ordenamento positivo deseja certo resultado e veicula preceitos no sentido de viabilizar ou induzir condutas dos destinatários da norma. E estas condutas podem, em certos casos, até mesmo levar a um tributo menor. Este conjunto engloba duas principais categorias: a denominada extrafiscalidade pura; e, particularmente, o engajamento do contribuinte em programas de incentivo. Menciono separadamente estas duas figuras, pois embora tenham base conceitual comum (utilizar o instrumento jurídico para induzir comportamentos humanos), a prática mostra que, por um lado, existem situações em que o objetivo visado pela norma é alcançado por outro lado, o atingimento do objetivo depende de um maior esforço do destinatário, muitas vezes consistente na realização de investimentos vultosos ou na formulação de compromissos de desempenho (exportar, incrementar produção, etc.).”

Como expõe o autor, deve-se separar o planejamento tributário relacionado à prática de atos com o intuito de simplesmente economizar tributos, “driblando” as disposições legais, de planejamentos tributários que almejam a economia fiscal pela prática de atos incentivados pelos legisladores por meio de benefícios tributários, como é a situação analisada no presente caso.

Como já exploramos no Capítulo I, no Brasil, a abertura comercial do setor de óleo e gás adveio com a publicação das Emendas Constitucionais nº 6 e 9/95 e, posteriormente, da Lei nº 9.478/97 (“Lei do Petróleo”), que promoveram a quebra do monopólio então exercido pela Petrobras sobre as atividades de exploração, produção, refino e transporte de petróleo, derivados e gás natural, e possibilitaram que empresas operadoras e prestadoras de serviços, fossem elas nacionais ou estrangeiras, viessem a desenvolver as atividades de E&P.

No entanto, em razão da imprevisibilidade e falta de conhecimento sobre a geologia brasileira e o desafio da produção em águas profundas, que acarretava maiores riscos e custos de desenvolvimento, o Brasil se mostrava menos atrativo do que países dotados de abundantes

⁷⁸ GRECO, **Planejamento tributário**. *Op. cit.* 74 p.

recursos a baixos custos de extração, exigindo igualmente uma alteração da carga tributária que recaía sobre as importações de equipamentos para a exploração, desenvolvimento e produção nos campos marítimos no país.

Nesse contexto, o REPETRO foi criado para facilitar a importação de bens que serviriam para melhorar as condições de operação das companhias estrangeiras que estavam iniciando suas instalações no país.

Antes mesmo da criação do REPETRO, já existia o benefício fiscal que garantia às companhias estrangeiras que afretassem embarcações no país alíquota zero sobre o Imposto de Renda Retido na Fonte para o pagamento relativo aos referidos contratos (Lei 9.481/94), também como forma de incentivar que os bens necessários à indústria de base brasileira adentrassem ao território com maior facilidade.

É difícil entender que, nesse contexto, o legislador não teria imaginado que os contribuintes fossem utilizar ambos os benefícios em conjunto, especialmente pois claramente o contexto era de incentivo ao setor através da desoneração fiscal, como demonstramos em nossa retrospectiva teórica.

Essa conclusão é reforçada ao percebermos que a Receita Federal do Brasil, em diversos momentos, ao exercer sua competência regulamentar, reconheceu a possibilidade de execução dos contratos de prestação de serviços e de afretamento simultaneamente, como se expõe.

3.2 A convalidação da bipartição contratual pelas regulamentações das autoridades normativas

Desde a sua criação, o REPETRO exerce papel fundamental para o setor, ao conceder, mediante a combinação de determinados tratamentos aduaneiros, importantes incentivos às operações de importação e exportação de bens e mercadorias destinados às atividades de exploração e produção e, assim, direcionar investimentos no setor.

Veja-se que desde 2008 a vinculação dessa modalidade de contratos é realidade aparentemente reconhecida e regulada pela Receita Federal do Brasil, visto que a revogada IN RFB nº 844/2008⁷⁹, ao regular a aplicação do REPETRO, previa o seguinte:

Art. 5º O Repetro será utilizado exclusivamente por pessoa jurídica habilitada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

§ 1º Poderá ser habilitada ao Repetro a pessoa jurídica:

§ 1º Poderá ser habilitada ao Repetro a pessoa jurídica:

I - detentora de concessão ou autorização, nos termos da Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997, para exercer, no País, as atividades de que trata o art. 1º; e

II - contratada pela pessoa jurídica referida no inciso I para a prestação de serviços destinados à execução das atividades objeto da concessão ou autorização, bem como as suas subcontratadas.

II - contratada pela pessoa jurídica referida no inciso I em afretamento por tempo ou para a prestação de serviços destinados à execução das atividades objeto da concessão ou autorização, bem como as suas subcontratadas.

§ 2º Quando a pessoa jurídica de que trata o inciso II do § 1º não for sediada no País, poderá ser habilitada ao Repetro a empresa com sede no País por ela designada para promover a importação dos bens.

§ 3º O fornecimento de bens pela pessoa jurídica mencionada no inciso II do § 1º poderá estar previsto em contrato de afretamento, de aluguel, de arrendamento operacional ou de empréstimo, o qual deverá ter execução simultânea com o de prestação de serviços.

A redação acima mencionada foi alterada apenas a partir da edição da IN RFB nº 941/2009⁸⁰, que, por sua vez, também trouxe outras referências expressas à vinculação dos contratos de afretamento e prestação de serviços:

“Art. 5º O Repetro será utilizado exclusivamente por pessoa jurídica habilitada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

§ 1º Poderá ser habilitada ao Repetro a pessoa jurídica:

I - detentora de concessão ou autorização, nos termos da Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997, para exercer, no País, as atividades de que trata o art. 1º; e

II - contratada pela pessoa jurídica referida no inciso I em afretamento por tempo ou para a prestação de serviços destinados à execução das atividades objeto da concessão ou autorização, bem como as suas subcontratadas. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.070, de 13 de setembro de 2010)

§ 2º A pessoa jurídica contratada de que trata o inciso II do § 1º, ou sua subcontratada, também poderá ser habilitada ao Repetro para promover a importação de bens objeto de contrato de afretamento, em que seja parte ou não, firmado entre pessoa jurídica sediada no exterior e a detentora de concessão ou autorização, desde que a importação

⁷⁹ BRASIL. Secretaria da Receita Federal. Instrução Normativa nº 844, de 12 de fevereiro de 2008. Regulamenta o REPETRO, dentre outras disposições. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 13 fev. 2008. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15800>> . Acesso em 17 de nov. 2018.

⁸⁰ BRASIL. Secretaria da Receita Federal. Instrução Normativa nº 941, de 11 de julho de 2009. Regulamenta o REPETRO, dentre outras disposições. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 15 jul. 2009. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15903&visao=anotado>>.. Acesso em 17 de nov. 2018.

dos bens esteja prevista no contrato de prestação de serviço ou de afretamento por tempo.

§ 3º Quando a pessoa jurídica contratada de que trata o inciso II do § 1º não for sediada no País, poderá ser habilitada ao Repetro a empresa com sede no País por ela designada para promover a importação dos bens, observado o disposto na legislação específica.

§ 4º A pessoa jurídica designada deverá constar do contrato de prestação de serviço ou de afretamento por tempo.

§ 5º A habilitação de pessoa jurídica para a prestação de serviço relacionado à operação de embarcação de apoio marítimo ficará condicionada à comprovação de que está qualificada pela Agência Nacional de Transporte Aquaviário (Antaq) como empresa brasileira de navegação (EBN).

(...)

§ 8º Na hipótese prevista no § 9º do art. 17, as pessoas jurídicas de que trata o inciso II do § 1º poderão ser habilitadas ao Repetro com base no contrato de prestação de serviços, desde que haja execução simultânea com os contratos de afretamento a casco nu, de arrendamento operacional, de aluguel ou de empréstimo.

Art. 17. A solicitação do regime será formulada mediante apresentação do Requerimento de Concessão do Regime (RCR), de acordo com o modelo constante do Anexo II à Instrução Normativa SRF nº 285, de 2003.

(...)

§ 7º Na hipótese do § 3º do art. 5º, a empresa designada deverá apresentar, também, cópia do contrato de prestação de serviço firmado entre a concessionária ou autorizada e a contratada domiciliada no exterior.

(...)

§ 9º Na hipótese de disponibilização de bem pela concessionária ou autorizada à empresa contratada para a prestação de serviços, será aceito, para fins de concessão do regime de admissão temporária, contrato de afretamento a casco nu, de arrendamento operacional, de aluguel ou de empréstimo, firmado entre a concessionária ou autorizada e a empresa estrangeira, desde que:

I - esteja vinculado à execução de contrato de prestação de serviços, relacionado às atividades a que se refere o art. 1º; e

II - conste cláusula prevendo a transferência da guarda e da posse do bem.”

O que se depreende dos dispositivos transcritos acima é que a Receita Federal, além de há muito tempo estar a par da estrutura contratual adotada pela indústria do petróleo, a saber, da contratação segregada e simultânea do afretamento e dos seus serviços conexos, sem considerar que tal modelo negocial representasse qualquer ilicitude, ainda regulamentou a estrutura, exigindo toda a vinculação contratual.

Nesse sentido, faz-se parecer que os próprios atos regulamentares das autoridades fiscais já reconheceram o modelo negocial como necessário para a operacionalização do regime de admissão temporária ao amparo do REPETRO.

Dessa forma, tendo o próprio governo direcionado o comportamento em relação aos investimentos das empresas no contexto do REPETRO, incentivando que as empresas domiciliadas no exterior construíssem e adquirissem ativos e afretasse às sociedades brasileiras

operadoras de campos de petróleo, consideramos que não há a possibilidade de desconsideração.

Pelo exposto, tem-se que a estrutura comercial analisada não poderia ser considerada abusiva, pois corresponde a uma organização estimulada pela legislação brasileira para a operacionalização do REPETRO e para atração de investimentos estrangeiros ao setor petrolífero.

3.3 A necessidade de arbitramento pelas Autoridades Fiscais dos preços praticados

Conforme salientamos no Capítulo I, na situação analisada no presente trabalho, há a celebração de dois contratos paralelos (afretamento e prestação de serviços) por duas companhias do mesmo grupo econômico (afretadora estrangeira e prestadora de serviços brasileira), de maneira que os valores dos contratos podem ser manipulados para que, dentro do valor total dos negócios jurídicos, parte maior ou menor do preço seja remetida ao exterior.

Há, nesse sentido, grande incentivo das companhias a atribuírem o maior valor possível ao contrato de afretamento, visto que as remessas ao exterior, para esse caso, são isentas de Imposto de Renda Retido na Fonte.

A partir dessa situação, a Lei nº 13.043/14 trouxe critérios objetivos para que as remessas ao exterior a título de pagamento por afretamento de embarcações fossem submetidas à alíquota zero de Imposto de Renda Retido na Fonte. A referida norma define a percentagem máxima permitida de atribuição do preço de afretamento em relação à totalidade da organização.

Todavia, antes da fixação desses padrões, a princípio, as companhias poderiam adotar qualquer forma de estimar os valores dos contratos, o que muitas vezes era reprimido pela fiscalização.

Nesse sentido, por diversas vezes as Autoridades Fiscais assumiam que os negócios jurídicos teriam sido efetivados sem qualquer indício de dolo, fraude, simulação ou abuso do direito, entretanto, argumentavam que os contribuintes teriam fraudado, simulado ou abusado de direito no momento da atribuição dos valores de cada contrato.

A partir dessa situação, a fiscalização, em diversos casos, tentava desconsiderar ambos os contratos com fundamento na vedação à elisão fiscal.

Conforme já salientamos no ponto II.2, entendemos que existe a obrigatoriedade de aplicação do princípio da conservação dos negócios jurídicos pelas autoridades fiscais, pois consideramos tratar-se de medida derivada de princípio geral do direito.

Essa obrigatoriedade se remete ao raciocínio de que, conforme a dicção do artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, só existe possibilidade de desconsideração dos negócios jurídicos praticados pelos contribuintes até o limite do abuso do direito.

Em outras palavras, o referido dispositivo estabelece exceção à regra geral de que os contribuintes podem se organizar como bem entenderem, com todos os efeitos tributários atribuídos aos seus negócios jurídicos. Caso as Autoridades Fiscais entendam que houve evasão ou elisão fiscal abusiva, excepcionalmente é possível a desconsideração dos efeitos para o Direito Tributário. Tanto é exceção que o próprio dispositivo estabelece que essa desconsideração é condicionada a procedimento próprio estabelecido em lei.

Se o ilícito está no preço e tão somente nele, apenas o preço deve ser desconsiderado para fins tributários, pois o artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional apenas autoriza a desconsideração em hipóteses específicas.

A celebração dos negócios, nesses casos, não foi abusiva, mas apenas a formulação dos preços atribuídos para cada contrato que o foram. Por conta disso, devem as autoridades fiscais diligenciarem de forma a indicar qual seriam os preços que deveriam ser praticados segundo a realidade econômica dos negócios, lavrando o auto de infração para exigir as diferenças devidas entre a situação de fato e a situação supostamente ilícita/abusiva.

Nesse sentido, entendemos que a correta iniciativa fiscal, nesses casos, seria que se procedesse uma diligência para atribuir ao contrato de prestação de serviços valores suficientes para sua remuneração, sem desconsiderar a completude dos negócios, como tem sido feito.

Raciocínio semelhante foi, inclusive, utilizado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que, embora não tenha afirmado que a autoridade fiscal deveria considerar parcialmente os negócios jurídicos, expressamente consignou a obrigação de a mesma apontar o valor devido para cada contrato ao acusar os contribuintes de utilizarem planejamento tributário abusivo no modelo analisado, como se depreende da leitura do voto da conselheira Semíramis de Oliveira Duro⁸¹:

De qualquer forma, no caso da FPSO Espírito Santo, ainda que a fretadora e a prestadora de serviços O&M sejam mesmo empresas vinculadas (como são no caso do navio-sonda Clyde Boudreaux), a grande questão é que o vínculo, em si, não é vedado conforme já visto neste Voto.

O problema com o vínculo entre fretadora e prestadora de serviços está no fato de que, quando presente, ele pode viabilizar a transferência maliciosa dos valores contratados da prestação de serviços para o afretamento, para fins de escapar do ônus da tributação.

Portanto, em vez de gastar energia com a determinação de quem é a contraparte de fato do contrato de afretamento da FPSO Espírito Santo, pode-se desde logo passar à questão principal: há, no presente caso, em relação à FPSO Espírito Santo e também ao navio-sonda Clyde Boudreaux, transferência maliciosa dos valores contratados da prestação de serviços para o afretamento?

Salta aos olhos a desproporção entre os valores da contratação do afretamento e da prestação de serviços: 94% x 6% no caso da FPSO Espírito Santo e 79% x 21% no caso do navio-sonda Clyde Boudreaux.

Diante da magnitude da desproporção observada, pode ter havido transferência maliciosa dos valores contratados da prestação de serviços para o afretamento? Pode até ser que sim. Posso afirmar que houve? Não, não posso, afinal o valor das unidades flutuantes afretadas está na casa de bilhão de dólares americanos. E uma rápida olhada no manual de operações juntado ao processo autoriza concluir que se trata de um equipamento altamente sofisticado, com diversos controles que, possivelmente, permitem sua operação com reduzida intervenção humana quando comparada à dimensão da empreitada.

Mas o sentimento deste Julgador a esse respeito não é importante. Fato é que a Impugnante trouxe diversos elementos para demonstrar que inexistente transferência maliciosa entre os valores de um contrato para o outro (itens 4.3 para a FPSO Espírito Santo e 5.2 para o navio-sonda Clyde Boudreaux, além de planilhas de custo e revisões periódicas dos valores contratados).

De seu lado, a Autoridade Fiscal não demonstrou ter havido tal transferência. Limitou-se a afirmar que há uma “exagerada desproporção” entre os valores contratados, mas não indicou, nem de maneira aproximada, qual seria o cenário correto. E é compreensível que tenha agido dessa forma, afinal tal determinação não era necessária na linha argumentativa adotada no Termo de Verificação.

Parece-me muito claro que os valores que teriam migrado maliciosamente dos contratos de serviços para os de afretamento (se é que isso aconteceu) não foram identificados (nem ao menos estimados) no Termo de Verificação porque a Autoridade Fiscal entendeu que se tratava “de uma só contratação, cujo fundamento econômico é o serviço de produção de petróleo de petróleo e gás natural”.

Em outras palavras, considerando que no presente caso foi adotada a premissa de que inexistia afretamento autônomo, para a Autoridade Fiscal tudo o que foi pago às contratadas o foi a título de contraprestação de serviços, de modo que, sob essa

⁸¹ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Contrato De Afretamento E De Prestação De Serviços. Execução Simultânea Processo nº 10872.720152/2016-92. Contribuinte: Shell Brasil Petroleo Ltda. Relator: Antônio Carlos da Costa Cavalcanti Filho. Brasília, 17 de abr. de 2018. Disponível em: < <http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/acordaos-carf-1>>. Acesso em 29 out. 2018.

premissa, realmente não fazia sentido determinar qual seria o valor realmente devido para algo que não existia (o afretamento).

A partir da interpretação aqui exposta, consagra-se, em um só tempo, a liberdade negocial dos contribuintes e a possibilidade de desconsideração dos efeitos de negócios jurídicos pelas Autoridades Fiscais.

CONCLUSÕES

Abaixo, são enumeradas as principais conclusões do presente trabalho:

- (i) Não há um método interpretativo a ser seguido pelo aplicador da norma tributária, de modo que deve-se lançar mão de todos os métodos interpretativos quanto necessário para se chegar ao mais profundo sentido da norma;
- (ii) Os benefícios fiscais, assim como todas as normas, devem ser interpretados também se levando em consideração o contexto normativo-regulamentar da época em que foi instituído, de maneira a assegurar a máxima eficácia à vontade legislativa;
- (iii) O contexto socioeconômico no qual os benefícios do REPETRO e da alíquota zero de IRRF para remessas ao exterior de valores pagos a título de afretamento indica que a vontade do legislador era, dentre outras, de desonerar ao máximo as atividades do setor;
- (iv) O modelo de norma geral antielisiva adotado pelo Brasil (art. 116, parágrafo único, do CTN), segundo a interpretação aqui adotada, veda o abuso do direito do contribuinte de livremente organizar suas atividades. Isso significa dizer que são vedadas também formas de planejamento que, muito embora obedeçam a literalidade da norma, descumpra sua “ratio”, sua razão de existir;
- (v) O modelo acima exposto difere do modelo anglo-saxão, o qual utiliza o critério da ausência de propósito negocial para a desconsideração dos negócios jurídicos em matéria tributária, na medida em que, em certas ocasiões se percebe que o contribuinte, embora não tenha nenhum propósito negocial, economiza tributos agindo justamente conforme o desejado pela norma tributária, como é o caso dos benefícios da Zona Franca de Manaus;

- (vi) No caso exposto, concluiu-se que os contribuintes, ao se planejaram conforme o “Split Contratual” agiram conforme as normas que instituíram os benefícios fiscais, trazendo investimentos ao setor petrolífero brasileiro, e, por conta disso, economizaram tributos. Nesse sentido, não se pode desconstituir os negócios jurídicos dos contribuintes pela simples cisão dos contratos de afretamento e serviços (considerando que não houve dolo, fraude ou simulação);

- (vii) Finalmente, caso as Autoridades Fiscais entendessem que houve ilegalidade na distribuição dos preços entre os referidos contratos, o que é plausível quando as companhias são interdependentes, deveria a Fiscalização atribuir o valor considerado razoável a cada operação. Não se pode, portanto, desconstituir os negócios jurídicos apenas por ilegalidade em parte dele (preço), segundo o princípio de que o negócio jurídico só deve perecer até o limite da ilegalidade (nulidade/anulabilidade, no Direito Privado).

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, A. C. F. O aprendizado tecnológico brasileiro nas áreas de exploração e exploração de petróleo. *Revista Petro & Gás*, jun.1990.

AMARAL, Francisco. **Os princípios jurídicos na relação obrigatória**. In *Revista da AJURIS - Associação dos Juizes do Rio Grande do Sul*, vol. 32, nº. 99, Porto Alegre, AJURIS, set. 2005.

AZEVEDO, Antonio Junqueira de. **Negócio jurídico: existência, validade e eficácia**, 4ª ed., São Paulo, Saraiva, 2002.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao poder de tributar**. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARROSO, Luís Roberto. **O Direito Constitucional e a Efetividade de Suas Normas: Limites e Possibilidades da Constituição Brasileira**. In: Ribeiro, Marilda Rosado de Sá. *Direito do Petróleo*. 3.ed. revista, atual. e ampl. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1972.

BRASIL. Lei nº 2.004, de 3 de outubro de 1953. Dispõe sobre a Política Nacional do Petróleo e define as atribuições do Conselho Nacional do Petróleo, institui a Sociedade Anônima, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 4 out.. 1953. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L2004.html>. Acesso em 16 novembro. 2018.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Contrato De Afretamento E De Prestação De Serviços. Execução Simultânea Processo nº 10872.720152/2016-92. Contribuinte: Shell Brasil Petróleo Ltda. Relator: Antônio Carlos da Costa Cavalcanti Filho. Brasília, 17 de abr. de 2018. Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/acordaos-carf-1>>. Acesso em 29 out. 2018.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Contratos de afretamento e de prestação de serviços. Processo nº 16682.721415/2013-51. Contribuinte: Repsol Sinopec Brasil S.A. Relator: José Fernandes do Nascimento. Brasília, 26 de setembro de 2017. Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/acordaos-carf-1>>. Acesso em 26 out. 2018.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Contratos de afretamento e de prestação de serviços. Processo nº 12448.730273/2013-35. Contribuinte: OGX petróleo e gás S.A. - Em recuperação judicial. Relator: João Victor Ribeiro Aldinucci. Brasília, 17 de agosto de 2016.

Disponível em: < <http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/acordaos-carf-1>>. Acesso em 26 out. 2018.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Contratos de afretamento e de prestação de serviços. Processo nº 10872.720152/2016-92. Contribuinte: Shell Brasil Petróleo LTDA. Relator: Antonio Carlos Da Costa Cavalcanti Filho, 17 de abril de 2018. Disponível em: < <http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/acordaos-carf-1>>. Acesso em 26 out. 2018.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular o fato gerador. Processo nº 13629.720397/2011-85. Contribuinte: Marcio Moraes de Castro Relator: Rosy Adriane da Silva Dias. Brasília, 11 de setembro de 2018. Disponível em: < <http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/acordaos-carf-1>>. Acesso em 29 out. 2018.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Planejamento tributário. Motivo do negócio. Conteúdo econômico. Propósito negocial. Licitude. Processo nº 16327.721148/2015-23. Contribuinte: Sofisa Serviços Gerais De Administração Limitada. Relator: Daniel Ribeiro Silva. Brasília, 29 de out. de 2018. Disponível em: < <http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/acordaos-carf-1>>. Acesso em 29 out. 2018.

_____. Constituição (1988). Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 11 nov. 2018.

_____. Emenda Constitucional nº 9, de 9 de novembro de 1995. Dá nova redação ao art. 177 da Constituição Federal, alterando e inserindo parágrafos. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 11 nov. 2018.

_____. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 11 jan. 2002. Disponível em:< https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/Antigas_2002/66.htm>. Acesso em: 02 de nov. 2018.

_____. Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014. Dispõe sobre os fundos de índice de renda fixa, sobre a responsabilidade tributária na integralização de cotas de fundos ou clubes de investimento por meio da entrega de ativos financeiros, sobre a tributação das operações de empréstimos de ativos financeiros e sobre a isenção de imposto sobre a renda na alienação de ações de empresas pequenas e médias. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 14 nov. 2014. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2014/Lei/L13043.htm>. Acesso em: 15 de nov. 2018.

_____. Lei nº 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] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 26 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 18 de nov. 2018.

_____. Lei nº 8.031, de 12 de abril de 1990. Cria o Programa Nacional de Desestatização, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8031.htm>. Acesso em: 11 de nov. 2018

_____. Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997. Dispõe sobre a incidência de imposto de renda na fonte sobre rendimentos de beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 13 ago. 1997. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9481.htm>. Acesso em: 15 de nov. 2018.

_____. Medida Provisória nº 66/02, 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 inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências.. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 30 ago. 2002. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/Antigas_2002/66.htm>. Acesso em: 18 de nov. 2018.

_____. Secretaria da Receita Federal. Instrução Normativa nº 844, de 12 de fevereiro de 2008. Regulamenta o REPETRO, dentre outras disposições. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 13 fev. 2008. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15800>> . Acesso em 17 de nov. 2018.

_____. Secretaria da Receita Federal. Instrução Normativa nº 941, de 11 de julho de 2009. Regulamenta o REPETRO, dentre outras disposições. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 15 jul.. 2009. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15903&visao=anotado>> .. Acesso em 17 de nov. 2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1106625/PR. Direito civil. Teoria dos atos jurídicos. Invalidades. Título executivo extrajudicial. Notas promissórias. Agiotagem. Princípio da conservação dos atos e dos negócios jurídicos redução dos juros aos parâmetros legais com conservação do negócio jurídico. Relator, 16 de ago. 2011. Brasília 09 de set. 2011.

CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. **Elusão legislativa da Constituição no Direito Tributário**. Disponível em <academia.edu>. Acesso em: 19 de nov. 2018.

_____. **Interpretação do Sistema Constitucional Tributário**. In: Escritos de Direito Constitucional e de Direito Tributário. Rio de Janeiro: Gramma, 2016.

CANADÁ. Income Tax Act. Disponível em:<<https://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/I-3.3/>>. Acesso em: 06 nov. 2018.

CARVALHO, Getúlio. **Petrobrás: do monopólio aos contratos de risco**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1977.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 14 ed. ver. atual. São Paulo: Saraiva, 2002.

CONSELHO DA JUSTIÇA FEDERAL. Enunciado nº 176 da III Jornada de Direito Civil.. Disponível em < <http://www.cjf.jus.br/enunciados/enunciado/318> >. Acesso em: 02 de nov. 2018.

DIAS, J. L. M. e, QUAGLINO, M. A. **A questão do petróleo no Brasil: uma história da Petrobras**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas , 1993.

ENGISCH, Karl, **Introdução ao Pensamento Jurídico**. 7.ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996.

ESPAÑA. Ley 230/1963, de 28 de dezembro de 1963. Disponível em:<https://previa.uclm.es/area/financiero/pdf/Ley_230-1963.pdf>. Acesso em: 06 de nov. 2018.

ESPAÑA. Ley 58/2003, de 12 de dezembro de 2003. Disponível em:<<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>>. Acesso em: 06 de nov. 2018.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Introdução ao Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

FRANÇA. Code général des impôts. Disponível em <<https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006069577>>. Acesso em: 06 de nov. 2018.

- GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2011.
- KLIEMANN, Ana Carolina. **O princípio da manutenção do negócio jurídico**: uma proposta de aplicação. In: Revista Trimestral de Direito Civil. Vol. 26, ano 07. Rio de Janeiro: Padma, abr./jun. 2006.
- LEHÉRISSEL, **Hervé**. **Forme et Substance en Droit Fiscal**. In: Cahiers de Droit Fiscal International. V. 87. IFA, 2002.
- LEITÃO, D. M. **Dez anos de pesquisa tecnológica sobre processos**. In: Boletim Técnico da Petrobras, nº 1, jan./mar. 1984, v. 27.
- LIMA, Manuel Augusto Vieira. **Convalidação do ato jurídico**, In Enciclopédia Saraiva do Direito, vol. 20, São Paulo, Saraiva, 1977.
- MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**. 11.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991.
- PIRES, Paulo Valois. **A Evolução do Monopólio Estatal do Petróleo**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000.
- PORTUGAL. Decreto-lei nº 398, de 17 de dezembro de 1998. Disponível em:<<https://www.pwc.pt/pt/pwcinformisco/codigos/lgt.html>>. Acesso em: 06 nov. 2018.
- PREBBLE, Zoë; PREBBLE, John. **The morality of tax avoidance**. Creighton Law Review Vol. 43, 2010.
- QUEIROZ, Luís Cesar. **Imposto sobre a renda**: requisitos para uma tributação constitucional. 2ª ed. rev. ampl. Rio de Janeiro: GZ editora, 2017.
- RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, Interpretação e Elisão Tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.117 p.
- ROCHA, Sérgio André. **Da Lei à Decisão**: a segurança Jurídica Tributária Possível na Pós-Modernidade. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. 48 p.
- _____. **O que é formalismo tributário?** In: Estudos de direito tributário teoria geral, processo tributário, fim do RTT e tributação internacional. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015.
- SAMPAIO DÓRIA, Antonio Roberto. **Elisão e Evasão Fiscal**. 2ª ed. São Paulo: J. Bushatsky, 1977.

SCHIMEIDEL, Raquel Campani, **Negócio jurídico**: nulidades e medidas sanatórias, São Paulo, Saraiva, 1981.

SCHIMID, Alfred et al. **Código Tributário Alemão**. São Paulo: Forense, 1978.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Trad. Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris editor, 2012.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado**: autonomia privada, simulação, elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. **Legalidade Tributária e Riscos Sociais**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 59, ago. 2000.

_____. **Normas de Interpretação e Integração no Direito Tributário Brasileiro**. 4.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

_____. **Normas gerais antielisivas**. In: TORRES, Ricardo Lobo (Coord.). Temas de interpretação do direito tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

_____. **O abuso do direito no Código Tributário Nacional e no novo Código Civil**. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). Direito tributário e o novo Código Civil. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

_____. **Planejamento Tributário**: elisão abusiva e evasão fiscal. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

VANONI, Ézio. **Natureza e interpretação das leis tributárias**. Tradução: Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1952.

WATT NETO, Artur. **Petróleo, gás natural e biocombustíveis**. São Paulo: Saraiva, 2014.

XAVIER, Alberto. **Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

_____. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002.

ZIMMER, Frederik. **General Report**. In: Cahiers de Droit Fiscal International. Form and Substance in Tax Law. V. 87. Rotterdam: IFA, 202.