

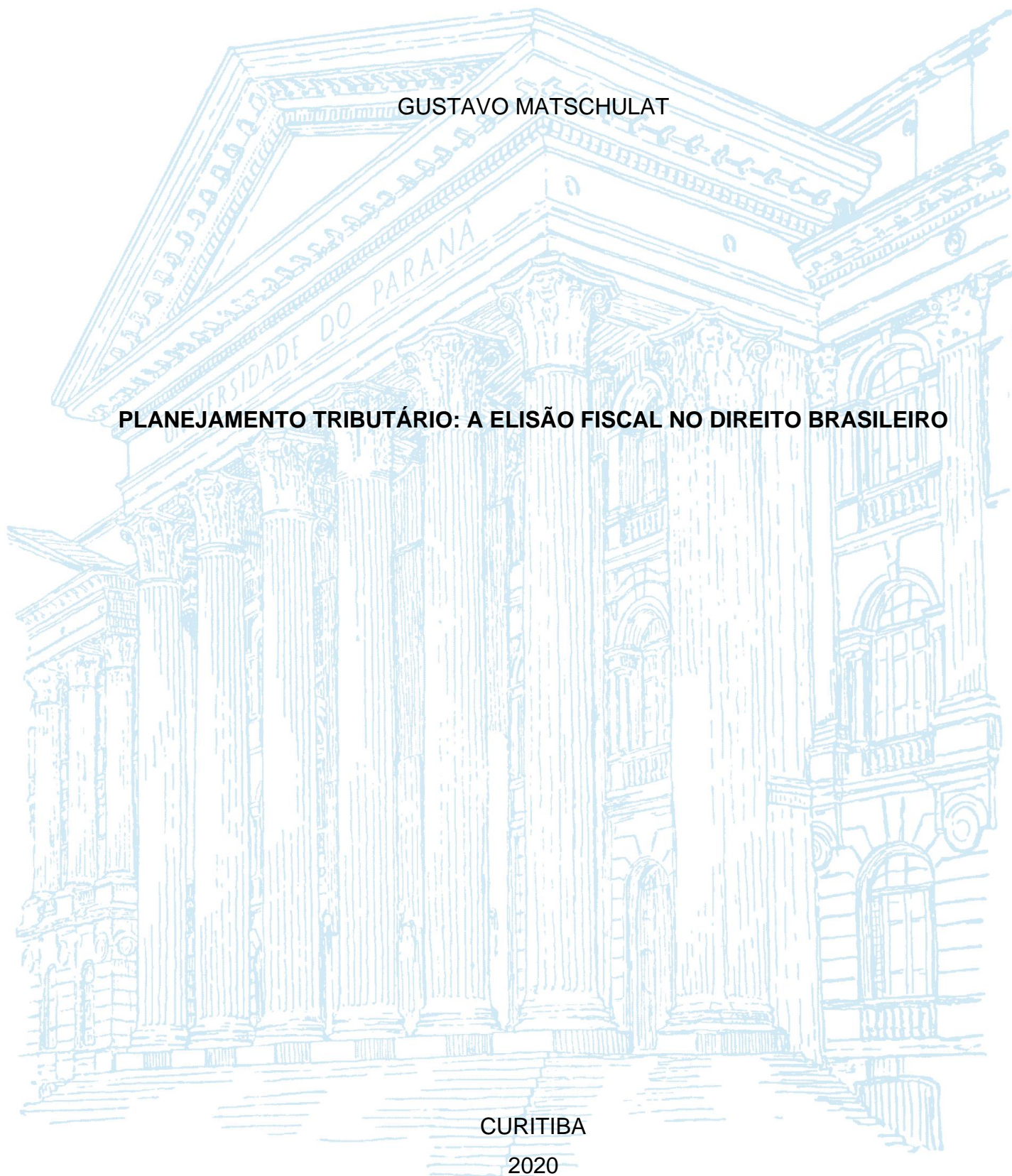
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

GUSTAVO MATSCHULAT

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: A ELISÃO FISCAL NO DIREITO BRASILEIRO

CURITIBA

2020



GUSTAVO MATSCHULAT

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: A ELISÃO FISCAL NO DIREITO BRASILEIRO

TCC apresentado ao curso de Graduação em Direito, Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientadora: Prof.^a Dr. Betina Treiger Gruppenmacher.

CURITIBA

2020

TERMO DE APROVAÇÃO

Planejamento tributário: A eissão fiscal no direito brasileiro.

GUSTAVO MATSCHULAT

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção de Graduação no Curso de Direito, da Faculdade de Direito, Setor de Ciências jurídicas da Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:

Digitized by:
Betina Gruppenmacher
63082714242410

Betina Treiger Gruppenmacher
Orientador

Coorientador

Digitized by:
Dayana Uhdre
63082714242410

Dayana Uhdre
1º Membro

Digitized by:
Anne Caroline M. Alves
3737800007280000

Anne Caroline Marciquevik Alves
2º Membro

Para meu Opa, Helmuth Matschulat.

AGRADECIMENTOS

A meus pais, que sempre me incentivaram ao hábito do estudo e leitura. Sem vocês, eu não teria sequer aspirado a uma graduação no curso de direito. Aliás, sem vocês eu não conheceria o significado da ética e da justiça, atributos inerentes ao Direito.

A meus amigos, que sempre me apoiaram em toda jornada da graduação. Agradeço porque trouxeram para minha vida novas cosmovisões a respeito do mundo. Agradeço pela percepção de que “mais vale um copo da profundidade do oceano, que um oceano da profundidade de um copo”.

Para meus professores da UFPR, porque me ensinaram os fundamentos necessários para desbravar a jornada que se abre ao fim do curso de graduação.

Para todos aqueles que, sem serem discentes na UFPR, ensinaram-me lições valiosas sobre o mundo jurídico, em especial para todos os advogados dos escritórios onde atuei. Vocês me ensinaram o direito que vai além da legislação e dos livros de doutrina.

Quando Jesus e seus discípulos chegaram a Cafarnaum, os coletores do imposto de duas dracmas vieram a Pedro e perguntaram: "O mestre de vocês não paga o imposto do templo?"

"Sim, paga", respondeu ele. Quando Pedro entrou na casa, Jesus foi o primeiro a falar, perguntando-lhe: "O que você acha, Simão? De quem os reis da terra cobram tributos e impostos: de seus próprios filhos ou dos outros? "

"Dos outros", respondeu Pedro. Disse-lhe Jesus: "Então os filhos estão isentos(...)".

Mateus 17:24-26

RESUMO

O objetivo desse trabalho é tratar do instituto do planejamento tributário. O tema possui grande importância, uma vez que dele advém reflexos que vão além da seara jurídica, impactando profundamente a economia, o papel de um Estado Democrático de Direito, bem como a capacidade desse Estado atingir seus objetivos, além dos impactos gerados na sociedade de forma geral. Para tanto, o trabalho começa analisando a importância e o impacto do planejamento tributário no Brasil. Aqui traremos estudos e estatísticas que demonstram a atualidade e relevância do tema estudado. Em seguida cumprimos o indispensável requisito de distinguir as figuras da elisão fiscal e da evasão fiscal, o que faremos a partir de uma análise bibliográfica da doutrina especializada. A seguir, após estabelecer breve digressão a respeito da história do planejamento tributário, buscaremos estabelecer firmemente dois pontos do trabalho: (i) “os tribunais pátrios não podem se valer de instrumentos estrangeiros, não recebidos pelo legislador brasileiro, para justificar o desmantelamento do planejamento tributário”. Nesse ponto, abordaremos confusões de parcela relevante da jurisprudência a respeito da figura do propósito negocial (*business purpose*). O segundo ponto consiste em demonstrar que (ii) “O Brasil não possui uma norma geral antielisiva”. Nesse ponto traremos legislação alienígena para fins de comparação (em especial da Alemanha). Trataremos também do parágrafo único do art. 116 do CTN e do recente voto da Min. Cármen Lúcia na ADI 2446. Firmadas essas premissas, teremos condições de concluir as mudanças que precisam ocorrer na legislação tributária pátria, bem como na jurisprudência nacional, tanto em esfera judicial quanto administrativa.

Palavras-chave: Planejamento tributário. Elisão fiscal. Norma geral antielisiva. Propósito negocial.

ABSTRACT

The objective of this work is to deal with the institute of tax planning. The subject is of great importance, since it has reflexes that go beyond the legal field, deeply impacting the economy, the role of a Democratic State under the rule of law, as well as the capacity of this State to reach its objectives, besides the impacts generated in society in general. The work begins by analyzing the importance and impact of tax planning in Brazil. Here we will bring studies and statistics that demonstrate the actuality and relevance of the subject studied. Next, we will fulfill the indispensable requirement of distinguishing between tax avoidance and tax evasion, which we will do based on a bibliographic analysis of specialized doctrine. Next, after establishing a brief digression regarding the history of tax planning, we will seek to firmly establish two points of the work: (i) "the homeland courts cannot use foreign instruments, not received by the Brazilian legislator, to justify the dismantling of tax planning. At this point, we will address confusion of relevant part of the jurisprudence regarding the figure of the business purpose. The second point is to demonstrate that (ii) "Brazil does not have a general anti-elusive rule". At this point we will bring foreign legislation for comparison purposes (especially from Germany). We will also deal with the sole paragraph of art. 116 of the CTN and the recent vote of Min. Cármen Lúcia in ADI 2446. Once these premises are signed, we will be able to conclude changes that need to take place in the national tax legislation, as well as in the national jurisprudence, both in judicial and administrative spheres.

Keywords: Tax planning. Tax avoidance. General anti-elusive rule. Business purpose. Tax Shaming.

LISTA DE ABREVIATURAS OU SIGLAS

RFB	- Receita Federal do Brasil
CTN	- Código Tributário Nacional
STF	- Supremo Tribunal Federal
CARF	- Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CSRF	- Câmara Superior de Recursos Fiscais
IRPJ	- Imposto de Renda da Pessoa Jurídica
CSLL	- Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
PIS	- Programa de Integração Social
Cofins	- Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
ISS	- Imposto sobre Serviço
ICMS	- Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
MP	- Medida Provisória

Sumário

INTRODUÇÃO	11
ELISÃO FISCAL E EVASÃO FISCAL.....	14
BREVE HISTÓRICO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	19
LIMITES AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	21
O BRASIL NÃO POSSUI UMA NORMA GERAL ANTIELISIVA	28
CONSIDERAÇÕES FINAIS	32
REFERÊNCIAS.....	34
ANEXO I.....	36

INTRODUÇÃO

Em um país como o Brasil, que possui uma carga tributária elevada, com impostos tão complexos, é natural que os contribuintes busquem modos de reduzir a alta carga tributária que incide sobre suas atividades.

De acordo com pesquisa do banco mundial, publicada em 2020, o Brasil ocupa a 184^a posição entre 190 países no quesito “facilidade de pagamento de tributos”. Entre as razões para esse resultado está o fato de empresas brasileiras gastarem em média 1501 horas para realizar as apurações do tributo devido, enquanto os países da OCDE levam, em média, 158 horas. Comparando os números do Brasil com o de países da América Latina, verificamos que esses também tem resultado muito melhor que o brasileiro, uma vez que dispendem cerca de 317 horas por ano para realizar a apuração tributária¹.

Mas não é apenas a complexidade dos tributos que atrapalha a produção das empresas brasileiras. A carga tributária do país também é um empecilho. Conforme pesquisa da OCDE, o Brasil tem a segunda maior carga tributária da América Latina em relação ao PIB (perdendo apenas para Cuba).²

O contencioso tributário do Brasil também possui números alarmantes. Segundo pesquisa encomendada pelo Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial, realizada pela Ernst & Young (EY), publicado em agosto de 2020, os valores do contencioso tributário no Brasil chegaram a 3,44 trilhões de reais, número que equivale a 50,4% do PIB. Outros números da mesma pesquisa impressionam: Entre 1988 (data da promulgação da Constituição da República) e 2018, 390.726 normas sobre tributos foram editadas no Brasil, além de 16 emendas constitucionais tributárias que foram aprovadas.³

¹ Disponível em <<https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/country/b/brazil/BRA-LITE.pdf>>

² Disponível em <<https://epocanegocios.globo.com/Brasil/noticia/2019/03/brasil-so-perde-para-cubana-lista-de-paises-da-america-latina-que-mais-pagam-impostos.html>>

³ Disponível em <https://www.etco.org.br/wp-content/uploads/WEB_Revista-ETCO_Agosto-2020_02.pdf>

Tais números, que por si impressionam, ajudam a explicar a falta de segurança jurídica que existe no Brasil, pois não há como falar em segurança com uma legislação que está sempre sendo alterada.

Não fosse suficiente, a mesma pesquisa indicou que a duração total de um processo tributário no Brasil é de, em média, 18 anos e 11 meses (incluindo-se o período de procedimentos na RFB, CARF e no âmbito judicial). Portanto, temos até aqui que o sistema tributário brasileiro, além de ser complexo, possui uma carga elevada e uma legislação que sempre está sendo modificada. Ademais, detém um contencioso extremamente demorado, o que só contribui para a falta de segurança jurídica.

Por fim, a mesma pesquisa também indicou um aumento alarmante no número de acusações do fisco contra executivos e empresários pela prática de crimes tributários. Conforme divulgado, 29,48% dos autos de infração são acompanhados de Representação Fiscal para fins penais (o que sugere duas explicações preocupantes: Ou empresários e executivos brasileiros estão cometendo mais crimes fiscais, ou o fisco está se utilizando indiscriminadamente de meios penais para pressionar o pagamento de tributo).

Além de todos os problemas já citados, há que se destacar que o Brasil é um dos países do mundo que mais tributa o lucro das empresas, com uma alíquota de 34% (somando-se Imposto de renda da pessoa jurídica - IRPJ - e Contribuição social sobre o lucro líquido - CSLL).

A carga tributária total que a empresa sofrerá, contudo, deve ainda ser acrescida de outros tributos, como o programa de integração social (PIS) e a contribuição para financiamento da seguridade social (Cofins), com alíquota somada de 9,25% na modalidade não-cumulativa, o imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços, ICMS, cuja alíquota é de aproximadamente 18%, a depender do produto e Estado da federação, o imposto sobre serviços (ISS), com alíquota variando entre 2% e 5%, a depender do serviço e do Município, entre vários outros.

Diante de todo esse contexto, é compreensível que pessoas (físicas e jurídicas) que sejam tributadas no Brasil busquem maneiras de evitar o pagamento tão alto de tributos.

Existem duas formas de cumprir tal objetivo. A primeira é a sonegação fiscal, também chamada de evasão fiscal. Tal conduta é crime tributário, nos termos da Lei 8.137/1990, especialmente em seus arts. 1º e 2º. A segunda forma consiste no planejamento tributário, também conhecido como elisão fiscal, que alguns autores chamam de elusão fiscal⁴. Ao longo desse trabalho, examinaremos pormenorizadamente a diferença entre a elisão fiscal e evasão fiscal, e logo a seguir traçaremos um breve histórico do instituto planejamento tributário, mostrando onde e como começaram os debates sobre esse tema.

Depois de definir em que consiste a elisão fiscal, iremos verificar os critérios da legislação e da jurisprudência para aferir se determinada operação realizada pela empresa respeita as normas jurídicas ou se se trata de um planejamento abusivo, caracterizando abuso de direito. Iremos explorar os conceitos que a doutrina e a jurisprudência administrativa dão para o assunto (em especial a figura do propósito negocial). Temas que tangenciam o assunto, tais como a norma geral antielisão do parágrafo único do art. 116 do CTN, por sua própria relevância dentro do tema, também serão analisados.

⁴ Nesse sentido, MACHADO, Hugo de Brito. Planejamento tributário. In: MACHADO, Hugo de Brito. Planejamento Tributário. 2016. p. 24. Contudo, parcela da doutrina usa a mesma expressão como sinônimo de evasão fiscal, como fizeram Carlos César Sousa Cintra e Thiago Pierre Linhares Mattos (CINTRA, Carlos César Sousa; MATTOS, Thiago Pierre Linhares. Planejamento tributário à luz do Direito Brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito. Planejamento tributário., 2016. p. 117.)

ELISÃO FISCAL E EVASÃO FISCAL

O planejamento tributário constitui verdadeira ferramenta do contribuinte para assegurar o cumprimento de seus objetivos, defendendo-se das pretensões do Fisco. Tendo em vista toda a gama de artifícios criados pelo Estado brasileiro, que busca arrecadar a maior quantidade possível de impostos, faz sentido que as empresas busquem maneiras lícitas de se escusar do pagamento.

Tal comportamento de aversão entre fisco e contribuinte infelizmente está sedimentado na mentalidade tanto do agente fiscal quanto no pensamento do contribuinte. O Fisco quer, a todo custo, se certificar que a empresa vem realizando o pagamento de tudo o que deve ao erário. No caso de leis dúbias, ele muitas vezes se baseia no princípio da capacidade contributiva para taxar ao máximo o cidadão que apresenta um fato-signo presuntivo de riqueza.

Marco Aurélio Greco, está entre aqueles que defendem a aplicação do princípio da capacidade contributiva e da isonomia enquanto fundamento para limitar o planejamento tributário, senão vejamos:

A própria ideia de quebra de igualdade tributária foi revista; se, no regime da CF/67, havia quebra de isonomia quando o tributo era exigido discriminatoriamente de alguém, no modelo da CF/88 o prestígio da capacidade contributiva como princípio tributário explícito aponta haver quebra de isonomia também quando o tributo não é exigido de alguém que manifestou a capacidade contributiva contemplada na lei. Daí os dois sentidos que podem ser extraídos do artigo 150, II da CF/88: (i) como proibição de exigências discriminatórias e (ii) como proibição de não exigir o tributo de todos que se encontrem em situação equivalente (...) Pondera-se (mitiga-se) a liberdade com a isonomia e a capacidade contributiva. Exige-se um motivo para que a conduta do contribuinte seja fiscalmente aceitável.”⁵

O contribuinte, por outro lado, quer ao máximo evitar o fato gerador de impostos, mantendo caixa na empresa para expansão, investimentos, distribuição de lucros, etc.

A dicotomia desses comportamentos não é nova. Provavelmente surgiu logo que os tributos foram criados. Assim, em síntese, temos que a iniciativa privada

⁵ GRECO, Marco Aurélio. Crise Do Formalismo No Direito Tributário Brasileiro. Revista da PGFN, p. 15-16.

busca manter seus recursos, utilizando-os de modo a se buscar máxima eficiência para realização de suas atividades. De outro lado, o Estado argumenta pela necessidade de se repartir o alto custo da máquina de administração estatal e cumprimento de todos os seus deveres.⁶

Nesse contexto, é relevante questionar até que ponto é legítima a resistência do contribuinte em realizar o pagamento de tributos. Será cabível, em um estado democrático de direito, à luz da Constituição Federal, que empresas busquem meios alternativos de realizar seus negócios com intuito proposital de evitar o pagamento de tributos? Estaríamos falando de alguma forma de abuso de direito, ou ainda de liberdade da atividade econômica?

O texto da Constituição não deixa dúvidas. Já no art. 1º, prescreve que a livre iniciativa é marca da Constituição da República, senão vejamos:

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

O constituinte destacou a livre iniciativa em diversos momentos ao longo do texto constitucional, tratando de protegê-lo de eventual ingerência ou tentativa restrição ao princípio da autonomia da vontade:

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

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Planejamento Tributário e a Doutrina da Prevalência da Substância sobre a Forma na Definição dos Efeitos Tributários de um Negócio Jurídico. In: MACHADO, Hugo de Brito. Planejamento Tributário. 2016. p. 569-570.

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

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

II - propriedade privada;

IV - livre concorrência;

Tendo em vista todo arcabouço constitucional exposto, não deve prevalecer nenhuma argumentação no sentido de que o planejamento tributário é combatido pela Constituição Federal. Pelo contrário, deve-se entender que operações dessa natureza estão abarcadas na gama de direitos de todos os contribuintes. Dizer o contrário seria ignorar princípios como o da legalidade tributária, o da propriedade privada, o da livre concorrência, e o da autonomia privada.

A própria doutrina especializada impõe essa conclusão, conforme ensinamento de Alfredo Augusto Becker, citado por Mary Elbe Queiroz:

é aspiração naturalíssima e intimamente ligada à vida econômica, a de se procurar determinado resultado econômico com maior economia, pois (...) todo indivíduo tem a indiscutível liberdade de organizar seus negócios de modo menos oneroso, faculdade essa assegurada, inclusive, pela própria Constituição (artigo 5º, II). Sem que exista regra jurídica obrigatória ou proibitiva, deve-se reconhecer a liberdade de agir do contribuinte (...) se ocorreu a evasão lícita, sem que fosse violada qualquer regra ou eficácia jurídica, e se o intérprete abstrair a estrutura jurídica para se fixar na realidade econômica, quem pratica ato ilícito é o intérprete, tendo em vista que não existe regra jurídica que autorize essa abstração.⁷

No mesmo sentido, citando-se Sampaio Dória: “ninguém é obrigado a pagar mais imposto se pode pagar menos”⁸.

Assim, nesse trabalho defende-se, a partir dos argumentos já expostos, que o planejamento tributário é verdadeiro direito do contribuinte. Tal prática é muitas vezes vista com maus olhos, pois por conta de diversos fatores (em especial a mídia), muitas vezes quando pensamos nesse assunto vem à mente a imagem de

⁷ O PLANEJAMENTO tributário: Procedimentos lícitos, o abuso, a fraude e a simulação. Uma proposta de NGAA para o Brasil. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger; CAVALCANTE, Denise Lucena; RIBEIRO, Maria de Fátima; QUEIROZ, Mary Elbe. **Novos Horizontes da Tributação**: Um diálogo Luso-Brasileiro. Almedina, 2012. p. 361.

⁸ Ibidem, p. 365.

operações extremamente sofisticadas, envolvendo elementos como criptomoedas, companhias offshore, paraísos fiscais, etc.

Muito embora essa seja a imagem que o planejamento tributário pode receber (em especial no senso comum), a verdade é muito mais simples. Por exemplo, escolher o regime de apuração de impostos de uma empresa – lucro real, lucro presumido ou simples nacional – é uma forma de planejamento. Da mesma forma, o ajuizamento de uma ação requerendo o Pis/Cofins pagos a maior por conta de errônea inclusão da base de cálculo do ICMS se enquadra na definição de planejamento tributário. Escolher uma entre as várias formas de distribuição de lucros, buscando a menos onerosa, é elisão fiscal.

Enfim, impõe-se a conclusão de que a vida é um eterno planejar. O planejamento é um ato natural à condição humana e imprescindível no mundo dos negócios.

Firmada essa premissa, qual seja, de que o planejamento tributário é prática absolutamente lícita, vamos à distinção entre a elisão fiscal e a evasão. A doutrina especializada ensina que:

Elisão fiscal é um proceder legalmente autorizado que ajuda a lei tributária a atingir a sua finalidade extrafiscal, quando presente. Difere da evasão fiscal, pois são utilizados meios legais na busca da descaracterização do fato gerador do tributo. Pressupõe a licitude do comportamento do contribuinte, evitando, de forma honesta, a submissão a uma hipótese tributária desfavorável. É um conjunto de atos adotados por um contribuinte, autorizados ou não proibidos pela lei, visando a uma carga fiscal menor, mesmo quando esse comportamento prejudica o Tesouro. Consiste na economia lícita de tributos, deixando-se de fazer determinadas operações ou realizando-as da forma menos onerosa possível para o contribuinte. Trata-se de ação perfeitamente lícita, de planejamento tributário ou economia fiscal. Configura-se em um planejamento que utiliza métodos legais para diminuir o peso da carga tributária em um determinado orçamento. Respeitando o ordenamento jurídico, o administrador faz escolhas prévias (antes dos eventos que sofrerão agravo fiscal) que permitem diminuir o impacto tributário nos gastos do ente administrado.⁹

Conforme a definição citada de Crepaldi, temos, portanto como distintivos entre evasão e elisão o uso de meios legais na elisão, uma vez que o contribuinte

⁹ CREPALDI, Silvio. Planejamento tributário: teoria e prática - 3ed. Editora Saraiva, 2018. 9788553131563. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553131563/>. Acesso em: 23 Agosto 2020

apenas ajusta a sua conduta de forma a evitar a subsunção do fato à norma tributária que lhe seria desfavorável. Vejamos ainda outras definições de autores clássicos:

para Rubens Gomes de Souza, quem primeiro sistematizou a distinção no Brasil, e também para Alfredo Augusto Becker, a distinção entre elisão (para ele evasão lícita) e a fraude deverá tomar como base o momento em que os atos foram praticados pelo contribuinte, em relação à ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, se antes (elisão), se depois (fraude). A elisão surge como perfeitamente lícita, cujas formas adotadas deverão ser respeitadas pelo intérprete. Já a fraude aparece como revestida de ilicitude, já que, nesse caso, o contribuinte ergue uma estrutura que viola a regra jurídica ou despreza a eficácia jurídica (efeitos resultantes da incidência da regra jurídica sobre sua hipótese de incidência), e está condicionada à inexistência, à nulidade, à anulabilidade ou à ineficácia da estrutura fraudulenta. Para Becker, se o contribuinte agiu antes, configurando-se a elisão, não há como o Fisco objetar seu procedimento; ao contrário, se ele agiu depois, mesmo utilizando meios lícitos, o Fisco poderá a ele opor seu direito adquirido.¹⁰

Assim, das citações trazidas podemos extrair algumas conclusões:

- a) A elisão consiste em ato lícito do contribuinte que evita a formação da regra-matriz de incidência do tributo.
- b) O critério de distinção que difere o planejamento da elisão está no tempo do ato: Se o contribuinte agiu antes que se concretizasse o fato gerador do tributo, estamos diante de uma elisão fiscal; sendo posterior, estamos diante de uma evasão fiscal.

Cumpridos os requisitos iniciais desse trabalho, consistentes na verificação da licitude do planejamento tributário como operação legítima do contribuinte, bem como tendo sido feita a conceituação e diferenciação entre os termos elisão fiscal e evasão fiscal, podemos avançar na discussão para entender um pouco do histórico do planejamento tributário.

¹⁰ O PLANEJAMENTO tributário: Procedimentos lícitos, o abuso, a fraude e a simulação. Uma proposta de NGAA para o Brasil. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger; CAVALCANTE, Denise Lucena; RIBEIRO, Maria de Fátima; QUEIROZ, Mary Elbe. **Novos Horizontes da Tributação**: Um diálogo Luso-Brasileiro. Almedina, 2012. p. 353.

BREVE HISTÓRICO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

A primeira decisão que tratou de um planejamento tributário considerado abusivo se deu no caso Gregory vs Helvering, julgado pela Suprema Corte norte-americana em 1935. Na hipótese, entendeu-se que o contribuinte teria realizado uma operação societária sem uma razão comercial, isto é, ainda que as formas utilizadas fossem lícitas, o conjunto de atos do contribuinte deveria ser desconsiderado em razão da ausência de um propósito comercial. Em consequência da desconsideração dos atos praticados pelo contribuinte, haveria a incidência de tributo.

A Receita Federal do Brasil (RFB) se vale hoje de argumentos muito próximos aos utilizados pela Suprema Corte norte-americana no caso citado. Faz prova a própria citação do caso na Solução de Consulta Cosit nº119, publicada em 2014, onde encontramos uma descrição histórica do caso Gregory vs. Helvering:

“Em 1928 a recorrente era proprietária de todas as ações da United Mortgage Corporation. A empresa detinha em seu ativo 1.000 ações da Monitor Securities Corporation. Com o único propósito de transferir essas ações para si, de modo a vendê-las com intuito de lucrar individualmente e, ao mesmo tempo, diminuir a quantia devida de imposto de renda que resultaria de uma transferência direta dessas ações, por meio de dividendos, a recorrente pretendeu articular uma ‘reorganização’ (...). Para tais fins a recorrente organizou a Averill Corporation, de acordo com as leis de Delaware, em 18 de setembro de 1928. Três dias depois, a United Mortgage Corporation transferiu para a Averill Corporation as 1.000 ações da Monitor, para o que todas as ações da Averill foram transferidas para a recorrente. No dia 24 de setembro a Averill Corporation foi dissolvida, e subsequentemente liquidada, mediante a distribuição de seus ativos para a recorrente, nomeadamente, as ações da Monitor. Nenhum outro negócio foi feito pela Averill, e nem mesmo houve intenção em fazê-lo (...).

A autoridade fazendária, opinando que a reorganização empresarial que se pretendia não continha substância e que deveria ser desconsiderada, sustentou que a recorrente deveria ser tributada como se a United tivesse a ela pago dividendos, que consistiam na quantia obtida pela venda das ações da United. Em procedimento anterior (...) junto à Corte Administrativa, rejeitou-se a tese das autoridades fazendárias e manteve-se a posição da recorrente (...) Posteriormente, o Tribunal de Apelação daquele circuito acatou a tese da autoridade fazendária, revertendo a decisão da Corte Administrativa, decidindo que não houve ‘reorganização’ na concepção da legislação vigente (...) O recorrente trouxe a questão para a Suprema Corte, por meio de writ of certiorari, ao que a recorrida, isto é, o Governo, considerando a importância da questão, não se opôs (...).

Colocando-se de lado, então, a questão relativa aos motivos, com relação à tributação total, e fixando-se a natureza do método por meio do qual os fatos efetivamente se deram, o que encontramos? Apenas uma operação que não tinha nenhum objetivo empresarial. Um mero

mecanismo pelo qual usou-se a fórmula de uma reorganização empresarial, como disfarce para se encobrir seu objetivo real, e o único objeto e resultado do qual fora a realização de um plano pré-concebido, e não a reorganização de uma empresa, ou de parte dela, porém apenas a transferência de parcela de ações da empresa para a recorrente. Não há dúvidas, uma nova e legítima empresa fora criada. Porém tal empresa nada mais era do que uma invenção para os fins mais tarde descritos. A nova empresa fora criada com nenhum outro propósito; essa empresa não serviu, como cogitado desde o início, para nenhuma outra função. Quando tal função reduzida fora exercida, a empresa imediatamente morreu, deixou de existir. (grifamos)¹¹

Os mesmos argumentos, que apontam para a necessidade de um propósito negocial para se considerar válida a operação realizada pelo contribuinte, têm sido utilizados em diversos momentos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e Câmara Superior de Recursos Fiscais e (CSRF) como forma de fundamentar suas decisões. Nesse sentido:

REESTRUTURAÇÕES SOCIETÁRIAS ARTIFICIAIS.

Nas operações estruturadas em sequência, o fato de cada uma delas, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto das operações, quando restar comprovado que os atos foram praticados sem propósito negocial.¹²

INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO.

A utilização de empresa veículo, de curta duração, constitui prova da artificialidade desta sociedade e das operações em que tomou parte, notadamente quando há transferência do ágio a terceiros. Não produzem o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo as operações que envolvam a transferência do ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, quando praticadas sem finalidade negocial ou societária.¹³

GLOSA DE DESPESAS. INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE INVESTIDORA (EMPRESA VEÍCULO) POR SUA INVESTIDA. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. INDEDUTIBILIDADE.

É indedutível a amortização do ágio, quando uma sociedade controlada (autuada), sem demonstrar haver propósito negocial na operação, tendo

¹¹ SC Cosit 119/2014

¹² Acórdão nº 1301-004.305, sessão de 21/01/2020.

¹³ Acórdão nº 9101-004.819, sessão de 03/03/2020.

como único objetivo a obtenção de benefício fiscal (amortização do ágio), incorpora a sociedade controladora (empresa veículo), em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura da própria controlada.¹⁴

Assim, tendo em vista que parcela relevante dos tribunais administrativos se vale de uma suposta necessidade de existir um propósito comercial para conferir solidez à operação realizada pelo contribuinte, justificando-se, caso não se encontre tal propósito, a tributação, iremos nos debruçar a seguir sobre a base legal de tal necessidade, buscando entender se a legislação nacional suporta a fundamentação de tais decisões.

LIMITES AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

A jurisprudência dos tribunais administrativos e judiciais – especialmente dos órgãos administrativos, como CARF e CSRF – se utiliza de uma série de conceitos para limitar o planejamento tributário realizado pelo contribuinte. Esse trabalho não possui a pretensão de exaurir o assunto, razão pela qual limitará a análise ao “propósito comercial”. A prática de aplicação do propósito comercial enquanto fundamento para decisões, realizada por tais tribunais, geralmente busca base legal no parágrafo único do art. 116 do CTN, que prevê:

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

A redação desse parágrafo é idêntica à do projeto de lei complementar 77/1999 (que mais tarde se transformou na lei complementar 104/2001). O Projeto de Lei Complementar tratou o tema na exposição de motivos:

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

¹⁴ Acórdão nº 1401-004.194, sessão de 11/02/2020.

eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito.¹⁵

Numa primeira interpretação, pode-se ter a impressão de que a norma do parágrafo único do art. 116 aumenta os poderes da fiscalização fiscal para que desconsidere atos ou negócios jurídicos do contribuinte que tenham como finalidade o planejamento tributário praticado com abuso de forma ou de direito.

Mary Elbe Queiroz, no entanto, explica que

Ao contrário do que se pensa, a regra restringiu o poder do Fisco, que antes poderia fazer autuações com base em atos ou negócios dissimulados para afastá-los e proceder à respectiva requalificação e tributação. A partir do ano de 2001, nessa hipótese, não poderá ser lavrado auto de infração antes que seja aprovada a lei que regule os respectivos procedimentos. No sentido de dar efetividade à previsão legal, entretanto, mister se faz que o Fisco prove a infração à lei que se encontra dissimulada por outra operação, em respeito ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa. (...)

Resta, portanto, uma última indagação acerca de qual seria, então, a aplicabilidade das disposições contidas no parágrafo único do artigo 116 do CTN. De todo o exposto, pode-se concluir que ela não é uma NGAA e, assim, não tem o poder de vedar ou proibir o planejamento tributário ou as condutas elisivas que se encontram protegidas pela legalidade ou tipicidade cerrada, nem mesmo ser aplicada a condutas abusivas. Disso não se pode afastar o intérprete ou aplicador da lei para criar ou interpretar a norma e entender que ela pode alcançar atos ou negócios que não se encontrem expressamente tipificados como hipóteses de incidências, mesmo que abusivos, pois, na ausência de disposição expressa, eles são permitidos pela lei.¹⁶

Assim, como ao final do parágrafo único do art. 116 há explícita necessidade de se observar “os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”, lei que ainda não foi criada pelo Congresso Nacional, tratando-se de norma de eficácia

¹⁵ Disponível em <<http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD16OUT1999.pdf#page=42>>

¹⁶ QUEIROZ, Mary Elbe. O PLANEJAMENTO tributário: Procedimentos lícitos, o abuso, a fraude e a simulação. Uma proposta de NGAA para o Brasil. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger; CAVALCANTE, Denise Lucena; RIBEIRO, Maria de Fátima; QUEIROZ, Mary Elbe. **Novos Horizontes da Tributação**: Um diálogo Luso-Brasileiro. Almedina, 2012. p. 466-467.

limitada. Logo, entendemos que esse dispositivo não pode ser usado como argumento para restringir a elisão fiscal.

No mesmo sentido ensina André Folloni:

(...) uma conclusão séria se impõe: abuso de formas e abuso de direito no Brasil, enquanto atos de elisão tributária, não podem ser coibidos pelo art. 149 do CTN [que trata do lançamento e constituição do crédito tributário], nem pelo seu art. 116, parágrafo único; aquele, exatamente pela existência deste; e este, pela falta de lei nele prevista. As autuações no tema são todas ilegais, e o Poder Legislativo está em sério débito com a sociedade brasileira ao não editar a lei que ele próprio determinou que fosse editada.¹⁷

Logo, forçoso compreender que, ao menos até que o Poder Legislativo crie a lei ordinária que regule o art. 116 do CTN, o dispositivo não pode servir como fundamento para autuações fiscais. Afinal, muito mais ilegal seria a autuação da autoridade fazendária desprovida de base legal que um mero negócio jurídico atípico realizado pelo contribuinte com fulcro na sua autonomia da vontade, direito constitucionalmente resguardado.

Ainda assim, na prática, conforme já vimos, encontramos diversas decisões que limitam o planejamento tributário com base no “propósito negocial”. Tal expressão, quando empregada pelo fisco, seria um requisito para validade do negócio jurídico realizado pelo contribuinte. Significa uma motivação negocial, um propósito de facilitar ou incrementar a prática das atividades às quais a empresa se dedica¹⁸. É um objetivo relacionado à atuação da empresa em seus negócios.

O fisco, contudo, muitas vezes se utiliza do propósito negocial para classificar como simulação a operação do contribuinte que possui único propósito de evitar o fato gerador do imposto.

Entendemos que a mera ausência de propósito negocial, contudo, não é argumento suficiente para anular um ato praticado pelo contribuinte, forçando a

¹⁷ ELALI, André; ZILVETI, Fernando. Planejamento Tributário e Norma Antielisiva no Direito Brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito. Planejamento Tributário. 2016. p. 89-90.

¹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Planejamento tributário. In: MACHADO, Hugo de Brito. Planejamento Tributário. 2016. p. 39.

tributação. Isso por algumas razões. Em primeiro lugar, merece atenção que o comando legal “você deve pagar tributo” tem por condição a hipótese “se realizar a hipótese de incidência”. Não se condiciona o pagamento ao caso “se você visa a um determinado efeito econômico”. Portanto, o critério a se utilizar para determinar se há imposto devido se restringe ao cumprimento (ou descumprimento) do critério estabelecido na lei que determina o fato gerador do imposto. Aspectos de natureza econômica são, nesse contexto, irrelevantes.

Em segundo lugar, não sobeja frisar mais uma vez que a Constituição Federal assegura em diversas passagens a autonomia privada e a livre-iniciativa (vide art. 1º, IV; art. 5º, II; art. 150, I; art. 170, II e IV). Tais direitos abarcam a possibilidade de realização de negócios atípicos, não se podendo exigir do contribuinte para exercício de um direito algo que a própria Constituição não exigiu, mas, pelo contrário, assegurou.

Por fim, em terceiro lugar, temos que todo ato jurídico realizado pelo contribuinte, no fundo, tem propósito comercial. Isso porque o tributo sempre será uma despesa para a empresa, diminuindo seu lucro. Ora, como é possível dizer que não há propósito comercial em uma operação que diminui uma despesa da empresa, aumentando-se o lucro líquido da atividade? Nesse mesmo sentido ensina a melhor doutrina, capitaneada por Hugo de Brito Machado:

Ocorre que o propósito essencial em toda e qualquer atividade empresarial é a obtenção de lucro, e este propósito coincide como o propósito de excluir ou reduzir tributo ou postergar o seu pagamento. É indiscutível essa coincidência, porque o tributo é custo, e na medida em que se exclui ou reduz um custo se aumenta o lucro.¹⁹

E mais adiante o mesmo autor conclui:

Assim, não temos dúvida de que a empresa pode escolher determinada forma jurídica para a prática de seus atos e negócios tendo propósito exclusivamente tributário – vale dizer: tendo o motivo de excluir ou reduzir tributo. Isto não torna ilícitos os seus atos, que, assim, não podem ser

¹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Planejamento tributário. In: MACHADO, Hugo de Brito. Planejamento Tributário. 2016. p. 36.

desconsiderados pela autoridade da Administração Tributária. A empresa pode, sim, fazer seu planejamento tributário, como tal entendido o planejamento de suas atividades econômicas, com propósito exclusivamente tributário.

Considerando que a Constituição Federal garante o livre exercício da atividade econômica, e a atividade econômica tem como objetivo o lucro, é válida, sim, a escolha de uma forma jurídica para a prática dos atos ou negócios com o único propósito de evitar ou reduzir um ônus tributário.²⁰

Ademais, é preciso destacar que, ao menos em duas oportunidades, o legislador já teve a possibilidade de aprovar o propósito comercial como critério legal para limitar a elisão fiscal. Trato aqui da MP 66/2002 e da MP 685/2015.

A MP 66/2002, em seu art. 14, previa:

Art. 14. São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

§ 1º Para a desconsideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de:

I - falta de propósito comercial; ou

II - abuso de forma.

§ 2º Considera-se indicativo de falta de propósito comercial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato.

§ 3º Para o efeito do disposto no inciso II do § 1º, considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.

A falta de propósito comercial, portanto, foi expressamente prevista em tal MP. Da mesma forma, em 2015, a medida provisória 685, que instaurava a “declaração de planejamento tributário”, onde o contribuinte seria obrigado a expor ao fisco suas operações relacionadas à elisão fiscal:

Art. 7º O conjunto de operações realizadas no ano-calendário anterior que envolva atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou

²⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Planejamento tributário. In: MACHADO, Hugo de Brito. Planejamento Tributário. 2016. p. 38.

diferimento de tributo deverá ser declarado pelo sujeito passivo à Secretaria da Receita Federal do Brasil, até 30 de setembro de cada ano, quando:

I - os atos ou negócios jurídicos praticados não possuem razões extratributárias relevantes;

II - a forma adotada não for usual, utilizar-se de negócio jurídico indireto ou contiver cláusula que desnature, ainda que parcialmente, os efeitos de um contrato típico; ou

III - tratar de atos ou negócios jurídicos específicos previstos em ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Parágrafo único. O sujeito passivo apresentará uma declaração para cada conjunto de operações executadas de forma interligada, nos termos da regulamentação.

Ocorre que em ambos os casos as Medidas Provisórias não prosperaram. Válido destacar que, no caso da MP 685, houve revogação expressa desse ponto, razão pela qual a lei 13.202/2015 não traz nenhuma disposição relacionada à “declaração de planejamento tributário”.

Surpreende, portanto, que apesar de o Poder Legislativo ter expressamente recusado, por duas vezes, o uso de critérios como “propósito comercial” ou “razões extratributárias”, ainda assim o Fisco vem aplicando autuações com base nessas expressões que não possuem fundamento na legislação nacional.

Entendemos, nesse contexto, que todas as decisões judiciais, bem como todas as autuações fiscais que têm por fundamento o argumento da falta de propósito comercial padecem de um equívoco grave. Isso porque esvaziam a vontade do Poder Legislativo, uma vez que este em duas oportunidades teve a chance de estabelecer os critérios de aplicação do art. 116, parágrafo único, regulando a elisão fiscal.

Contudo, o legislador, em sua autonomia, descartou em 2002 e em 2015 o critério do propósito comercial como forma de julgamento a respeito de um dado planejamento fiscal. Logo, o julgador, quando adota um critério que o próprio legislador descartou, age de maneira ilegal, ferindo não só a liberdade e autonomia do contribuinte, mas a própria separação de poderes esculpida na Constituição da República. Paulo Ayres de Barros é preciso nesse aspecto, quando afirma que pretender estabelecer como requisito do planejamento tributário a existência de um

proposito negocial implica aplicar, em nosso ordenamento, conteúdo normativo nele não positivado.²¹

No mesmo sentido é o posicionamento de Hugo de Brito Machado:

O que na verdade importa é saber se o fato realizado pelo contribuinte concretiza, ou não, a hipótese de incidência tributária. Se não concretiza, e para proporcionar o resultado desejado não transcende o campo da licitude, a sua prática é um direito do contribuinte. E não temos dúvida de que o propósito da escolha de determinada forma de alcançar um resultado econômico pode ser exclusivamente tributário. A exigência de um propósito negocial constitui verdadeira falácia, como falácia é também a exigência de um propósito qualificado como extratributário.

O modelo econômico adotado por nossa Constituição Federal é, indiscutivelmente, o da livre-iniciativa econômica, que envolve – repita-se – o direito de escolher a forma de exercer as atividades econômicas, do qual decorre naturalmente o direito ao planejamento tributário.²²

Entendemos, em síntese, que o critério do propósito negocial somente poderá ser utilizado nos tribunais pátrios se e somente se for editada uma lei que assim estabeleça. Não merece prosperar uma tentativa de trazer do estrangeiro critérios para a definição de planejamento abusivo sem que haja lei assim prescrevendo. A legislação nacional, bem como a própria Constituição Federal, não o admite.

Por fim, resta assentado o primeiro ponto deste trabalho, qual seja, de que os tribunais nacionais não podem se valer de elementos como o propósito negocial (critério surgido no exterior – “*business purpose*”, a partir do caso Gregory versus Helvering, como vimos) para justificar o desmantelamento de um negócio jurídico atípico que culminou numa redução da carga tributária devida pelo sujeito passivo da obrigação tributária.

²¹ BARROS, Paulo Ayres. Desafio do planejamento tributário, in Direito Tributário: Homenagem a Paulo de Barros Carvalho, São Paulo, Quartier Latin, 2008, p. 786.

²² MACHADO, Hugo de Brito. Planejamento tributário. In: MACHADO, Hugo de Brito. Planejamento Tributário. 2016. p. 31.

Entendemos que tal operação é juridicamente válida, sendo absolutamente ilegal qualquer exigência de fazer com que tal sujeito passivo da obrigação tributária adote um determinado meio ou forma para realizar suas atividades. Ele é livre para escolher, liberdade que não tem fundamento em outro lugar, a não ser na própria Constituição Federal. Tal argumentação ganha ainda mais peso quando se considera que o próprio Poder Legislativo, por duas vezes, tratou diretamente do tema e optou por não estabelecer o propósito negocial como critério para aferição de um planejamento tributário abusivo.

Firmada tal premissa, passemos agora à análise da existência (ou inexistência) de uma norma geral antielisiva no Brasil.

O BRASIL NÃO POSSUI UMA NORMA GERAL ANTELISIVA

É importante considerar, para efeitos desse trabalho, se o Brasil possui ou não uma norma geral antielisiva. A análise é relevante uma vez que a resposta esclarecerá o tratamento jurídico que deve ser dado pelos tribunais quando confrontarem com processos relacionados ao planejamento tributário. Para isso, recorreremos à legislação da Alemanha, país que conta com uma norma geral antielisiva e, uma vez entendido o tratamento jurídico dado ao tema nesse país, iremos verificar se o Brasil possui norma semelhante.

A Alemanha é pioneira no tratamento legislativo sobre o tema do planejamento tributário, possuindo uma tradição tributária que é referência no assunto, o que justifica sua escolha para esse trabalho.²³ Atualmente o tema encontra regulamento em um parágrafo específico no Código Tributário Alemão, que prevê:

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

²³ Pereira, Cesar A. Guimarães. Elisão tributária e função administrativa – São Paulo: Dialética, 2001. p. 95

Percebe-se, a partir da norma citada, que o Código Tributário Alemão realiza uma ficção de ocorrência do fato imponible.²⁴ Tal ficção ocorre quando se verifica uma divergência entre a configuração jurídica que o contribuinte adotou e os resultados econômicos que ele pretende.

Entende-se que a obrigação tributária não pode ser minorada em razão de um abuso de formas. Quando verificado esse abuso, os impostos serão cobrados como o seriam se o contribuinte tivesse adotado a forma jurídica adequada para a operação econômica por ele engendrada.

É notável a presença de critérios jurídicos indeterminados no texto legal, onde a delimitação se deu conforme avanço doutrinário e jurisprudencial. É importante ressaltar, contudo, dois pontos interessantes: Em primeiro lugar, não há qualquer multa ao sujeito passivo que, acreditando praticar uma elisão fiscal legítima, tem contra si aplicado o parágrafo 42 do Código Tributário Alemão. Em segundo, há um entendimento jurisprudencial na Alemanha segundo o qual a existência de motivos de cunho exclusivamente fiscal não impede o planejamento, nem o torna abusivo.

O Brasil, por outro lado, tem o tema tratado no parágrafo único do art. 116, que foi alvo de ação direta de inconstitucionalidade, onde recentemente foi publicado o voto da relatora, Min. Cármen Lúcia (ADI 2446), entendendo pela constitucionalidade do dispositivo. Entendemos, em concordância com o voto da eminente Relatora, que tal dispositivo não equivale a uma norma geral antielisiva, uma vez que ele não conta com antecedente e consequente, como faz a legislação alemã. Isso porque não se encontra no Brasil uma norma que disponha que “se o contribuinte praticar um ato com objetivo de escapar da tributação, sem nenhum propósito comercial, surge o dever de pagar tributo como se ele tivesse praticado o ato de forma usual”.

Nesse momento é interessante fazer uma avaliação. A Alemanha possui uma legislação que prevê que mesmo que o contribuinte não pratique um ato considerado fato gerador do imposto, é possível que ele seja tributado como se o

²⁴ Ibidem. p. 98.

tivesse feito. É a ficção legalmente estabelecida no §42 do Código Tributário Alemão, conforme já tratamos.

No Brasil, por outro lado, o parágrafo único do art. 116 apenas pune os atos que dissimulam a ocorrência do fato gerador. Ou seja, há um fato gerador (ao contrário da Alemanha), e, portanto, o contribuinte deve ser tributado não obstante qualquer dissimulação. Tal ilação pode ser extraída diretamente do texto do CTN:

Art. 116 (...)

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

O Brasil, portanto, pressupõe em sua legislação a ocorrência do fato gerador. Na Alemanha, por outro lado, essa pressuposição não existe. Logo, em razão dessa distinção fundamental, não podemos dizer que o Brasil possui a mesma norma geral antielisiva tal qual a Alemanha.

No mesmo sentido o voto da Ministra Cármen Lúcia, relatora na ADI 2446, conforme se verifica:

O fato gerador ao qual se refere o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, incluído pela Lei Complementar n. 104/2001, é, dessa forma, aquele previsto em lei.

Faz-se necessária, assim, a configuração de fato gerador que, por óbvio, além de estar devidamente previsto em lei, já tenha efetivamente se materializado, fazendo surgir a obrigação tributária.

Assim, a desconsideração autorizada pelo dispositivo está limitada aos atos ou negócios jurídicos praticados com intenção de dissimulação ou ocultação desse fato gerador (...).

Não se comprova também, como pretende a autora, retirar incentivo ou estabelecer proibição ao planejamento tributário das pessoas físicas ou jurídicas. A norma não proíbe o contribuinte de buscar, pelas vias legítimas e comportamentos coerentes com a ordem jurídica, economia fiscal,

realizando suas atividades de forma menos onerosa, e, assim, deixando de pagar tributos quando não configurado fato gerador cuja ocorrência tenha sido lícitamente evitada

Ao final do voto a Ministra conclui que o parágrafo único do art. 116 não é uma norma geral antielisão, mas uma norma que combate a evasão fiscal:

De se anotar que elisão fiscal difere da evasão fiscal. Enquanto na primeira há diminuição lícita dos valores tributários devidos pois o contribuinte evita relação jurídica que faria nascer obrigação tributária, na segunda, o contribuinte atua de forma a ocultar fato gerador materializado para omitir-se ao pagamento da obrigação tributária devida.

A despeito dos alegados motivos que resultaram na inclusão do parágrafo único ao art. 116 do CTN, a denominação “norma antielisão” é de ser tida como inapropriada, cuidando o dispositivo de questão de norma de combate à evasão fiscal.

A partir dos trechos citados do voto e de toda argumentação ora exposta, resta forçoso concluir que o Brasil não possui uma norma geral antielisão. O parágrafo único do art. 116 do CTN nada mais é que uma norma que visa coibir a evasão fiscal.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A partir de toda a argumentação traçada ao longo desse trabalho, temos que a evasão fiscal difere da elisão fiscal. Conforme exposto, a elisão consiste em ato lícito do contribuinte que evita a formação da regra-matriz de incidência do tributo. A distinção entre a elisão e a evasão está no tempo do ato: Se o contribuinte agiu antes que se concretizasse o fato gerador do tributo, estamos diante de uma elisão fiscal; sendo posterior, estamos diante do fenômeno da evasão.

Da mesma forma, buscou-se demonstrar que a elisão fiscal é absolutamente lícita, como corolário necessário do texto constitucional (em especial nos arts. 1º, IV, 5º II, art. 150, I e art. 170, II e IV), com o que concorda a melhor doutrina, citada ao longo deste trabalho.

Asseveramos ainda que o propósito comercial não serve como critério para distinguir um planejamento tributário legítimo daquele abusivo. Isso por três razões distintas: Em primeiro lugar pelo fato de a lei estabelecer que surgirá o dever de pagar tributo a partir do momento em que há fato gerador, independentemente de eventual consequência de caráter econômico. Ademais, em segundo lugar, a livre iniciativa enquanto direito assegurado na Constituição prescreve o direito de o contribuinte se valer de negócios jurídicos atípicos no exercício de suas atividades. E onde o Constituinte não colocou restrições, não cabe ao julgador colocar. Por fim, em terceiro lugar, entendemos que todo negócio jurídico no fundo possui um propósito comercial, uma vez que os tributos sempre resultarão em custo para a sociedade empresária, e diminuindo os custos, haverá acréscimo de lucro. Tal operação por si já representa um propósito comercial.

Defendemos também que o Brasil não possui uma norma geral antielisiva. Para tanto, confrontamos a legislação nacional (em especial o parágrafo único do art. 116 do CTN) com a legislação da Alemanha (em especial o parágrafo 42 do Código Tributário Alemão). A partir da análise traçada, entendemos que o Brasil não possui uma verdadeira norma antielisão, uma vez que o parágrafo único do art. 116 apenas trata da hipótese de dissimulação de fato gerador ocorrido. Reforça a argumentação traçada o voto da Min. Cármen Lúcia, onde se entendeu que a norma do art. 116 não representa uma norma geral antielisão.

Assim, concluímos que há equívoco dos tribunais quando proferem decisões onde se apela para a necessidade de um propósito negocial para justificar o planejamento tributário realizado pelo contribuinte. Tal exigência não encontra qualquer respaldo na legislação nacional.

Entendemos que a Constituição rechaça qualquer tentativa de restrição nesse sentido, uma vez que ela não trouxe qualquer limitação desse tom. Na mesma toada, o fato de o Congresso Nacional ter se debruçado sobre a matéria em 2002 e em 2015 só demonstra que o legislador propositalmente optou por não se utilizar desse critério como forma de distinguir um planejamento tributário legítimo daquele supostamente abusivo.

Por fim, demonstrado que o Brasil não possui uma norma geral antielisiva, resta apenas concluir que a liberdade no planejamento tributário deve servir como regra, podendo encontrar limitações apenas na lei em sentido estrito, conforme os ditames constitucionais.

Apenas com respeito ao texto da Constituição da República é que teremos a possibilidade de mudar os números que constam nas pesquisas apresentadas na introdução desse trabalho, que demonstram a falta de segurança jurídica e a complexidade que permeiam o sistema tributário nacional. Só então conseguiremos enquanto nação cumprir os objetivos fundamentais da Constituição da República, nos utilizando do direito tributário como instrumento formador de uma sociedade livre, justa e solidária.

REFERÊNCIAS

BARROS, Paulo Ayres. Desafio do planejamento tributário, in *Direito Tributário: Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*, São Paulo, Quartier Latin, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. Planejamento Tributário e a Doutrina da Prevalência da Substância sobre a Forma na Definição dos Efeitos Tributários de um Negócio Jurídico. In: MACHADO, Hugo de Brito. *Planejamento Tributário*. 2016.

CINTRA, Carlos César Sousa; MATTOS, Thiago Pierre Linhares. Planejamento tributário à luz do Direito Brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito. *Planejamento tributário*. 2016.

CREPALDI, Silvio. *Planejamento tributário: teoria e prática - 3ed.* Editora Saraiva, 2018. 9788553131563. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553131563/>. Acesso em ago/2020.

Diário da Câmara dos Deputados. Disponível em <http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD16OUT1999.pdf#page=42>. Acesso em nov/2020.

ELALI, André; ZILVETI, Fernando. Planejamento Tributário e Norma Antielisiva no Direito Brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito. *Planejamento Tributário*. 2016.

Epoca Negócios. Disponível em <https://epocanegocios.globo.com/Brasil/noticia/2019/03/brasil-so-perde-para-cubana-lista-de-paises-da-america-latina-que-mais-pagam-impostos.html>. Acesso em nov/20.

GRECO, Marco Aurélio. Crise Do Formalismo No Direito Tributário Brasileiro. *Revista da PGFN*.

Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial. Disponível em https://www.etco.org.br/wp-content/uploads/WEB_Revista-ETCO_Agosto-2020_02.pdf. Acesso em nov/20.

MACHADO, Hugo de Brito. Planejamento tributário. In: MACHADO, Hugo de Brito. *Planejamento Tributário*. 2016.

PEREIRA, Cesar A. Guimarães. *Elisão tributária e função administrativa – São Paulo: Dialética*, 2001.

QUEIROZ, Mary Elbe. O PLANEJAMENTO tributário: Procedimentos lícitos, o abuso, a fraude e a simulação. Uma proposta de NGAA para o Brasil. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger; CAVALCANTE, Denise Lucena; RIBEIRO, Maria

de Fátima; QUEIROZ, Mary Elbe. **Novos Horizontes da Tributação**: Um diálogo Luso-Brasileiro. Almedina, 2012.

The World Bank. Disponível em:
<https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/country/b/brazil/BRA-LITE.pdf>. Acesso em nov/2020.

ANEXO I

PESQUISA DE JURISPRUDÊNCIA DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS.²⁵

A operação societária da cisão parcial sem fim econômico deve ser desconsiderada quando tenha por objetivo o reconhecimento de crédito fiscal de qualquer espécie para fins de desconto, restituição, ressarcimento ou compensação, motivo pelo qual será considerado como de terceiro se utilizado pela cindenda ou por quem incorporá-la posteriormente. (Receita Federal. Solução de Consulta 119/2014).

REESTRUTURAÇÕES SOCIETÁRIAS ARTIFICIAIS. IMPOSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO DO ÁGIO. Nas operações estruturadas em sequência, o fato de cada uma delas, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto das operações, quando restar comprovado que os atos foram praticados sem propósito negocial. (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 1301-004.305, Relator: Rogerio Garcia Peres. Sessão de 21/01/2020).

INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO. A utilização de empresa veículo, de curta duração, constitui prova da artificialidade desta sociedade e das operações em que tomou parte, notadamente quando há transferência do ágio a terceiros. Não produzem o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo as operações que envolvam a transferência do ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, quando praticadas sem finalidade negocial ou societária. (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9101-004.819, Relatora: Viviane Vidal Wagner. Sessão de 03/03/2020).

GLOSA DE DESPESAS. INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE INVESTIDORA (EMPRESA VEÍCULO) POR SUA INVESTIDA. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. INDEDUTIBILIDADE. É indedutível a amortização do ágio, quando uma sociedade controlada (autuada), sem demonstrar haver propósito negocial na operação, tendo como único objetivo a obtenção de benefício fiscal (amortização do ágio), incorpora a sociedade controladora (“empresa veículo”), em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura da própria controlada. (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 1401-004.194, Relator: Claudio De Andrade Camerano. Sessão de 11/02/2020).

²⁵ As pesquisas de jurisprudência foram realizadas em consulta ao <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia>> Não foi requerido acesso especial a processos de sigilo de justiça, de modo que os resultados obtidos estão à disposição para consulta pública. Para resguardar a integridade da pesquisa, foram mantidas as formatações originais das ementas, bem como as referências de julgamento, que são redigidas pelo próprio órgão julgador. Houve um filtro de seleção prévia, levando em consideração o objeto de estudo e a utilidade de espaço.