



Escola de Magistratura do Estado do Rio de Janeiro

Planejamento tributário e combate à elusão fiscal no Código Tributário Nacional.

FERNANDA FERNANDES DE ARAUJO

Rio de Janeiro
2016.

FERNANDA FERNANDES DE ARAUJO

Planejamento tributário e combate à elusão fiscal no Código Tributário Nacional.

Artigo Científico apresentado como exigência de conclusão de Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* da Escola de Magistratura do Estado do Rio de Janeiro.

Professores Orientadores:

Mônica Areal

Néli Luiza C.Fetzner

Nelson C. Tavares Junior

Rio de Janeiro
2016

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E COMBATE À ELUSÃO FISCAL NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Fernanda Fernandes de Araujo

Graduada pela Universidade Federal do
Rio de Janeiro. Advogada.

Resumo: O planejamento tributário é instrumento utilizado no mundo todo por aqueles contribuintes que visam atingir menores níveis de tributação. A partir da análise desse instituto, perpassando por seu conceito, principais características apontadas pela doutrina pátria e seus limites, o presente trabalho tem como escopo principal perquirir acerca do posicionamento da legislação brasileira frente a eventuais abusos cometidos pelos contribuintes perante o Fisco no bojo do planejamento tributário.

Palavras-chave: Direito Tributário. Planejamento Tributário. Elusão Fiscal. Código Tributário Nacional.

Sumário: Introdução. 1. Critérios Clássicos utilizados para definição das condutas compatíveis com um planejamento tributário.e sua insuficiência. 2. Possíveis novos critérios. 3. A introdução da norma do artigo 116, parágrafo único do CTN pela Lei Complementar 104 de 2001. Conclusão. Referências.

INTRODUÇÃO

O Direito Tributário se utiliza de conceitos e institutos previstos e disciplinados pelo Direito Privado, erigindo certas situações jurídicas a condição de fato gerador de tributo. Assim sendo, a realização de atos ou negócios jurídicos elencados em outras áreas do Direito ou mesmo as consequências deles advindas são eleitas pelo legislador tributário para que sobre elas incida arrecadação tributária.

Nesse contexto se insere o instituto do planejamento tributário, que nada mais é do que a possibilidade que tem o contribuinte de planejar, organizar e analisar com antecedência quais são os atos ou negócios jurídicos que pretende realizar, de modo que os realize de maneira consciente e, assim, possam vir a alcançar uma diminuição de sua carga tributária, a chamada elisão tributária.

Tal planejamento, entretanto, deve ser realizado em consonância com o ordenamento jurídico pátrio, sob pena de configurar-se abusivo. Desta feita, cabe ao

próprio ordenamento jurídico delinear tais limitações e as consequências de uma eventual violação.

O parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional foi acrescentado pela Lei Complementar 104, de 10 de janeiro de 2001, e passou a permitir que a autoridade administrativa desconsidere atos ou negócios jurídicos simulados, que tenham como condão mascarar aqueles atos ou negócios realmente ocorridos e, dessa forma, impedir que haja a sua subsunção às hipóteses de incidência legalmente previstas.

É a partir dessa aparente inovação legislativa que se desenvolverá o presente trabalho. No primeiro capítulo, buscar-se-á expor os conceitos básicos que envolvem o planejamento tributário e definir quais são os critérios clássicos que definem quais condutas não consistem em planejamento tributário e se são suficientes para detectar as condutas de elusão fiscal.

No segundo capítulo proceder-se-á a análise do abuso de direito e da interpretação econômica como possíveis novos critérios aptos a detectar as condutas tendentes a diminuição da carga tributária, porém contrárias ao ordenamento jurídico as quais não foram detectadas pela análise dos critérios ditos clássicos.

Por fim, no terceiro capítulo, a principal questão a ser enfrentada é se o artigo 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional, introduzida neste diploma pela Lei Complementar n. 104 de 2001 adotou algum desses critérios ou trouxe quaisquer inovações ao sistema vigente.

A pesquisa que se pretende realizar é de natureza qualitativa e seguirá a metodologia bibliográfica, de natureza descritiva – qualitativa e parcialmente exploratória, na medida em que tem como fontes principais a legislação, a doutrina – livros e artigos científicos – e a jurisprudência.

1. CRITÉRIOS CLÁSSICOS UTILIZADOS PARA DEFINIÇÃO DAS CONDUTAS COMPATÍVEIS COM UM PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E SUA INSUFICIÊNCIA.

O planejamento tributário ou planejamento fiscal consiste em um conjunto de condutas levadas a efeito pelo contribuinte com o fito de reduzir ao máximo possível sua carga tributária, em observância ao que prescreve a ordem jurídica, nela se incluindo as leis, os princípios e valores.

De acordo com Marco Aurélio Greco¹, os conceitos de planejamento e de elisão são complementares, na medida em que o primeiro consiste nas condutas adotadas pelo contribuinte, enquanto que o segundo consiste no resultado das condutas no sentido de alcançar a menor tributação.

O planejamento é um desdobramento do direito à liberdade, à livre iniciativa e à livre concorrência, constitucionalmente assegurados nos artigos 5º, caput e 170, caput e inciso V da Constituição da República de 1988, na medida em que cabe a cada indivíduo planejar e organizar sua vida financeira.

Tendo em vista, porém, que no contexto de um Estado Democrático de Direito nenhum direito é absoluto, seu exercício encontra limitações no próprio ordenamento jurídico pátrio.

Assim sendo, certas condutas do particular poderão ser rechaçadas pelo Fisco. Definir tais condutas, todavia, não se configura tarefa fácil.

De acordo com a doutrina clássica, três são os critérios capazes de determinar as condutas abarcadas pelo instituto do planejamento tributário: o critério da licitude, o critério cronológico e o critério da não simulação. Com base neles, haveria planejamento fiscal quando a redução da carga tributária fosse consequência de atos lícitos, praticados pelo contribuinte em momento anterior à ocorrência do fato gerador do tributo reduzido e que não configurassem simulação.

Diante desses parâmetros é possível definir com clareza quais são aquelas situações que não se situam no campo do planejamento, tampouco no da elisão.

A primeira delas diz respeito àquelas condutas ilícitas que visam minimizar a carga tributária. Elas podem configurar ilícito penal (crimes tributários e crimes comuns), ilícito civil (aferível de acordo com as previsões dos artigos 186 a 188 do

¹ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 85 e 86.

Código Civil), ou mesmo um ilícito tributário, na medida em que infrinjam preceitos específicos da legislação tributária.

Nesse ponto importa a exposição da distinção entre evasão e sonegação fiscal. Embora José Paulo Baltazar Junior² afirme tratar-se de expressões que designam o mesmo comportamento, diferenciam-se em sua amplitude. Haveria entre as duas uma relação de continência, na medida em que a evasão fiscal abarcaria as condutas ilícitas engendradas pelo contribuinte para diminuir sua carga tributária, e a sonegação fiscal, os ilícitos penais. Assim, a sonegação restringir-se-ia aos crimes contra a ordem tributária, ocasião em que a conduta ilícita que visa à redução do tributo atinge o interesse arrecadatório do Estado, tendente a financiar as atividades estatais voltadas à implementação dos direitos fundamentais.

É importante também que se consigne que a fraude à lei não configura ato ilícito, mas apenas causa de nulidade de ato ou negócio jurídico.

A segunda hipótese que situada nessa zona de certeza negativa do planejamento é a extrafiscalidade/ programas de incentivo, consistentes em situações em que o Estado *lato sensu*, desejando determinado resultado, legisla no sentido de estimular os destinatários da norma a adotarem determinado comportamento que leve a esse resultado e que, em certos casos, acaba também por levar à redução dos tributos.

Um exemplo de programa de incentivo é o previsto na Lei n. 8313/91, a Lei de Incentivo à Cultura, popularmente conhecida como Lei Rouanet, que assim prevê em seu artigo 18, com redação dada pela Lei n. 9784/99³:

Art. 18. Com o objetivo de incentivar as atividades culturais, a União facultará às pessoas físicas ou jurídicas a opção pela aplicação de parcelas do Imposto sobre a Renda, a título de doações ou patrocínios, tanto no apoio direto a projetos culturais apresentados por pessoas físicas ou por pessoas jurídicas de natureza cultural, como através de contribuições ao FNC, nos termos do art. 5º, inciso II, desta Lei, desde que os projetos atendam aos critérios estabelecidos no art. 1º desta Lei.

§ 1º Os contribuintes poderão deduzir do imposto de renda devido as quantias efetivamente despendidas nos projetos elencados no § 3º, previamente aprovados pelo Ministério da Cultura, nos limites e nas condições estabelecidos na legislação do imposto de renda vigente, na forma de.

² BALTAZAR, JR., José Paulo. *Crimes Federais*. 6 ed. rev. e atual.. São Paulo: Livraria do Advogado, 2010, p. 444.

³BRASIL. Lei n. 8.313, de 23 de dezembro de 1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8313cons.htm>. Acesso em: 29 fev. 2016.

- a) doações;
- b) patrocínios.

Figuram também nesse rol as chamadas opções fiscais, que consistem em alternativas criadas pelo ordenamento jurídico e colocadas à disposição dos contribuintes para que delas se utilizem conforme lhes aprouver.

Os artigos 516 a 528 do Regulamento de Imposto de Renda (RIR/1999), por exemplo, regulam a possibilidade de a pessoa jurídica optar pela tributação do Imposto de Renda pela sistemática do lucro presumido.

Por fim, o último critério da doutrina clássica é o da não simulação, o qual se presta a estabelecer que aqueles negócios jurídicos celebrados em simulação absoluta (quando não ocultam qualquer outro negócio jurídico) ou em simulação relativa (quando há um negócio jurídico dissimulado) não podem ser aceitos como planejamento tributário.

Esses três critérios formulados pela doutrina clássica, embora aptos a selecionar algumas condutas de planejamento fiscal e a eliminar outras, não são suficientes para todas as situações. Não raro, condutas praticadas com o fito de reduzir a carga da tributação, em momento anterior ao da ocorrência do fato gerador, de acordo com os ditames legais e sem que tenha havido simulação demonstram-se abusivas e contrárias ao ordenamento jurídico e não configuram, portanto, planejamento tributário.

Como exemplo, foi trazido à colação trecho do voto do ministro Og Fernandes no Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1467649 / PR

No caso dos autos, a instância ordinária expressamente afastou a contratação dos empregados pela pessoa física, mas sim pela pessoa jurídica por eles constituída (e-STJ, fl. 347): Ora, no caso dos autos, os autores, ao lado da condição de empregadores rurais pessoas físicas, são sócios-administradores da empresa Bom Jesus Agropecuária Ltda., com inscrição na Junta Comercial do Estado de Mato Grosso sob o CNPJ n. 08.895.796/0001-08, desde junho de 2007, possuindo cinco filiais (evento 30, CERT3). Fica assim evidenciada a indevida e concomitante utilização pelos autores da forma de organização como pessoas físicas (Geraldo Vigolo, CPF n. 378.087.371-00 e Nelson José Vigolo, CPF n. 45.493.401-00 - matrículas CEI n°s: 100910005189, 382200349384, 382200783885, 328200783885, 500050233282) e da forma de organização como sócios-administradores da empresa Bom Jesus Agropecuária Ltda. (CNPJ n. 08.895.796/0001-08). Há aqui, pois, abuso das formas jurídicas, consistente em serem contratados os empregados pelas pessoas físicas Geraldo Vigolo e Nelson José Vigolo, com o que pretendem eles deixarem de pagar ou pagar menos certos tributos, como ocorre com a contribuição do salário-educação. O planejamento fiscal abusivo promovido pelos autores é inegável, prescindindo-se de quaisquer outras provas. A consequência é que deve ser-lhes reconhecida a ineficácia, considerando-se os empregadores rurais pessoas físicas e os empresários uma só entidade para

fins fiscais, com o que resulta devida por eles a contribuição do salário-educação.⁴:

No caso acima, julgado pelo Superior Tribunal de Justiça, os autores, na condição de empregadores rurais pessoas físicas contratavam empregados rurais. O empregador rural pessoa física, por lei, estão isentos do pagamento do salário-educação. Ocorre que, além de empregadores rurais pessoas físicas, os autores eram também sócios-administradores de sociedade empresária rural, para a qual os empregados rurais contratados trabalhavam.

Embora a conduta de dois empregadores pessoas físicas em contratar empregados rurais seja lícita, levada a efeito antes da ocorrência do fato gerador das contribuições e não haja simulação, no caso concreto essa contratação foi feita pelas pessoas físicas com o único intuito de evitar a obrigação tributária.

Assim, uma vez estabelecidas as condutas que seguramente não se enquadram no planejamento tributário, persiste a árdua incumbência de buscar critérios capazes de identificar aquelas que, não obstante lícitas, não simuladas e realizadas antes da ocorrência do fato gerador, também não podem ser consideradas planejamento, justamente por se chocarem com os princípios e valores do ordenamento jurídico pátrio.

⁴BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1467649. Relator: Ministro Og Fernandes. Disponível em <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=48829456&num_registro=201401701979&data=20150629&tipo=51&formato=PDF> Acesso em: 29 fev. 2016.

2. POSSÍVEIS NOVOS CRITÉRIOS

Ricardo Lodi Ribeiro⁵ afirma que o direito ao planejamento tributário tem seu exercício condicionado ao cumprimento de sua função social.

Diante do ainda recente, pode-se dizer, movimento de constitucionalização do Direito, nenhum comportamento juridicamente relevante - previsto em lei, ou por ela não vedado - escapa a essa análise de atendimento à sua função social e compatibilidade com os demais valores erigidos pela Constituição.

Assim, ainda que o ato ou negócio jurídico realizado pelo contribuinte se encontre revestido das formalidades legais, é possível que padeça de vícios outros capazes de acarretar sua inoponibilidade ao Fisco.

Nessa toada, o tributarista supracitado sugere a introdução da teoria do abuso de direito no Direito Tributário Brasileiro, adotada pelo modelo francês, como critério apto a identificar aquelas condutas que, não obstante legais, são realizadas para assegurar um propósito diferente daquele tutelado pela norma jurídica, como, por exemplo, a economia de um imposto. Estabelece o autor os seguintes requisitos para a caracterização daquilo que chama “elisão abusiva”⁶:

prática de um ato jurídico, ou um conjunto deles, cuja forma escolhida não se adequa à finalidade da norma que o ampara, ou à vontade e aos efeitos dos atos praticados esperados pelo contribuinte;
intenção, única ou preponderante, de eliminar ou reduzir o montante do tributo devido;
identidade ou semelhança de efeitos econômicos entre os atos praticados e o fato gerador do tributo;
proteção, ainda que sob o aspecto formal, do ordenamento jurídico à forma escolhida pelo contribuinte para elidir o tributo;
forma que represente uma economia fiscal em relação ao ato previsto em lei como hipótese de incidência tributária.⁷

Importa ressaltar que aqui não estão incluídas as hipóteses de simulação, critério inserido entre aqueles aceitos pela doutrina como clássicos e já discutido neste trabalho. Enquanto os negócios jurídicos simulados têm como propósito único ocultar uma realidade por intermédio de um negócio fictício, os negócios jurídicos realizados com

⁵ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Planejamento fiscal: panorama sete anos depois da LC n. 104/01. *Revista Dialética de Direito Tributário*, 2008, n. 159, p.89.

⁶ A expressão “elisão abusiva” cunhada pelo autor se mostra incompatível com o conceito de elisão aqui adotado, como sendo a redução da carga tributária alcançada pelo contribuinte em consequência das condutas por ele adotadas em sede de planejamento fiscal, instituto que pressuporia o respeito ao ordenamento jurídico. Assim, embora se exponha a doutrina de Ricardo Lodi Ribeiro, é de se deixar consignado que a expressão que se entende mais apropriada é a já citada “elusão”.

⁷ *ibid.*, p.92.

abuso de direito são reais, mas buscam como finalidade precípua não os efeitos que normalmente seriam esperados daquela fórmula jurídica, mas sim contornar, burlar uma norma jurídica imperativa.

Há de se atentar, porém, para o fato de que um dos critérios clássicos anteriormente elencados é o da não ilicitude e que o abuso de direito, ao menos na seara do direito civil, encontra-se topograficamente inserido no título dos atos ilícitos. Embora haja alguma controvérsia doutrinária acerca da natureza jurídica do instituto, a redação do dispositivo legal não deixa entrever qualquer dúvida ao enunciar que “[t]ambém comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes”.⁸ Nesse caso, as condutas praticadas com abuso de direito seriam ilícitas e, portanto, se delas resultasse diminuição da carga tributária, estar-se-ia diante de uma hipótese de evasão, e não de elusão fiscal.

No entanto, é possível que o tributarista se refira ao abuso de direito próprio da seara tributária, tal qual os juristas franceses, os quais distinguem o abuso de direito em matéria civil, no qual há o uso de um direito com o objetivo exclusivo de causar dano a outrem, do abuso de direito em matéria tributária, no qual o sujeito não buscaria causar dano ao Fisco, mas sim, buscar seu próprio interesse.⁹

Ricardo Lodi Ribeiro¹⁰ afirma que o abuso de direito “[...] constitui um gênero composto por diversas espécies: a fraude à lei, o abuso de forma, o abuso da personalidade jurídica das empresas e o descompasso entre a forma jurídica e a intenção econômica.”, excluindo desse rol, entretanto, os casos de simulação.

Para Ricardo Lobo Torres¹¹, o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, introduzido no ordenamento pela LC n. 104/2001 teria adotado o modelo francês do abuso de direito como norma antielisiva.

Marciano Seabra de Godoi¹² destaca que, em se tratando de abuso de direito e fraude à lei, o Código Civil trouxe regramento que torna essas figuras inapropriadas ao

⁸BRASIL. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 29 fev. 2016

⁹LAMARQUE, UNTERMAIER apud VIEIRA, Iure Pontes. A adoção de uma lei antielisiva pelo Brasil: a França seria um modelo a seguir? *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas*, Porto Alegre, v.6, 2012, n. 32, p. 159.

¹⁰RIBEIRO, op. cit., p.94.

¹¹TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento tributário: Elisão abusiva e Evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 44.

¹²GODOI, Marciano Seabra de. *Estudo Comparativo sobre o combate ao planejamento tributário abusivo na Espanha e no Brasil*. Sugestão de alterações legislativas no ordenamento brasileiro. *Revista de Informação Legislativa*, Disponível em

tratamento da elusão tributária. Uma vez que o diploma considera nulo o negócio jurídico celebrado com fraude à lei, haveria necessidade de que tal nulidade fosse judicialmente declarada para que a Administração tributária pudesse desconsiderá-lo, o que implicaria em um retardamento do procedimento administrativo tributário. Destaca ainda que as técnicas utilizadas por todos os países que possuem normas gerais antielusão são as de desconsideração ou inoponibilidade fiscal do ato elusivo, as quais independem de uma decisão judicial.

Além da figura do abuso de direito, há ainda a figura da interpretação econômica, cujas raízes se fundam no Direito alemão. Nela, “a consideração econômica levaria o intérprete/aplicador a questionar se a hipótese tributária contemplava um negócio jurídico ou uma situação fática; no último caso, seria irrelevante a forma jurídica adotada”¹³.

No acórdão nº 3802-001.564 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.¹⁴ abaixo transcrito, há alusão expressa ao abuso de direito. Seria correto afirmar também que o julgador lançou mão da chamada interpretação econômica como fundamento para desconsiderar negócios jurídicos referentes à prestação de serviços de industrialização celebrados entre as sociedades empresárias, as quais possuíam vínculo subjetivo entre si, tendo em vista que as contratadas teriam sido constituídas sem que houvesse, de fato, uma finalidade empresarial/ econômica. Pelo contrário, o que motivou a criação das empresas contratadas foi tão somente a realização de negócios jurídicos que possibilitassem o creditamento do PIS/PASEP pelas empresas contratantes, ou seja, seu principal escopo era a obtenção de vantagem tributária indevida:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008 PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR EMPRESAS VINCULADAS À CONTRATANTE COM O OBJETIVO DE GERAR CRÉDITOS SEGUNDO REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS/PASEP. ABUSO DO DIREITO CARACTERIZADO. DESCONSIDERAÇÃO DOS NEGÓCIOS JURÍDICOS CELEBRADOS ENTRE TOMADORA DOS SERVIÇOS E CONTRATADAS. Realidade em que empresa do ramo de calçados contratou três empresas para a prestação de serviços de industrialização por encomenda, cujas despesas foram utilizadas para fins de creditamento do PIS/PASEP segundo o regime da não-cumulatividade. Contudo, foi comprovado nos autos que: a) a contratante

<<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/496582/000952689.pdf?sequence=1>> Acesso em: 29 fev. 2016.

¹³ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p.702

¹⁴ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 3802-001.564. Relator: Francisco José Barroso Rios. Disponível em <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 29 fev. 2016.

transferiu significativos montantes financeiros para o pagamento de despesas operacionais das contratadas; b) uma das contratadas mantinha identidade de endereço com a tomadora dos serviços (recorrente); c) os serviços prestados pelas empresas contratadas eram quase que exclusivamente destinados à reclamante; d) houve transferência de empregados da interessada para as empresas contratadas quando da constituição destas; e) contratante e contratadas operavam no mesmo ramo de negócio; f) sócios das empresas envolvidas apresentavam ligação familiar. Tais fatos, no seu aspecto objetivo, revelam mácula finalística quando da constituição das empresas contratadas, posto que não norteadas por aspectos de natureza empresarial/econômica, corroborando para tanto as evidências que demonstram a inexistência de sua independência gerencial e financeira. Daí se deduz o viés subjetivo de que a estrutura foi criada com o intuito exclusivo de se obter vantagem tributária indevida. Abuso do direito caracterizado, o que legitima a desconsideração dos negócios jurídicos celebrados entre as empresas envolvidas, posto que a conduta se subsume à norma antielisão objeto do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional. Recurso a que se nega provimento

É importante deixar consignado, porém, que a possibilidade de aplicação da chamada interpretação econômica no direito tributário brasileiro é polêmica, sendo alvo de fortes críticas pela doutrina pátria.

O artigo 109 do Código Tributário é o dispositivo no qual se apoiam tanto aqueles que defendem a incompatibilidade da interpretação econômica com o nosso sistema, quanto os que defendem sua adoção pela normas gerais de Direito Tributário, e enuncia que “[o]s princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários”¹⁵.

Enquanto Johnson Nogueira¹⁶ detecta na norma do artigo 109 do Código Tributário Nacional a previsão de que os institutos de Direito Privado só serão compreendidos segundo esse regramento quando a lei tributária não alterar-lhes o conceito - o que denota posição de defesa da autonomia do Direito Tributário e da adoção da interpretação econômica no ordenamento pátrio - , Luciano Amaro¹⁷ vislumbra no artigo 109 do Código Tributário Nacional uma orientação ao legislador tributário segundo a qual, uma vez identificado o instituto, seu conteúdo e alcance de acordo com as normas de direito privado, a ele sejam atribuídos efeitos fiscais definidos pela lei tributária, ou seja, o dispositivo não se endereçaria ao intérprete.

¹⁵ BRASIL. Lei n. 5.172, de 26 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm> Acesso em: 29 fev. 2016.

¹⁶ NOGUEIRA apud SALIBA, Luciana Goulart Ferreira. *A interpretação econômica no Direito Tributário*, 2010. Dissertação. (Mestrado em Direito) Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, 2010, p. 148.

¹⁷ AMARO apud SALIBA, Luciana Goulart Ferreira. *A interpretação econômica no Direito Tributário*, 2010. Dissertação. (Mestrado em Direito) Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, 2010, p. 149.

3. A INTRODUÇÃO DA NORMA DO ARTIGO 116, PARÁGRAFO ÚNICO DO CTN PELA LEI COMPLEMENTAR N. 104/2001.

A Lei Complementar n. 104 de 10 de janeiro de 2001 introduziu o parágrafo único no artigo 116 do Código Tributário Nacional¹⁸, com a seguinte redação:

Artigo 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

Os tributaristas discutem se o artigo 116, parágrafo único no Código Tributário Nacional teria introduzido novos critérios no ordenamento jurídico pátrio no que diz respeito ao planejamento tributário. De acordo com a exposição de motivos do Projeto de Lei Complementar 77/1999¹⁹, que a originou:

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 a 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.

Para uma parte da doutrina essa norma permitiria a desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados com simulação. Alberto Xavier²⁰ defendeu que o efeito do dispositivo teria sido permitir que o fisco desconsiderasse o ato simulado sem ter que previamente demandar a nulidade do ato em juízo. Tal entendimento, entretanto, não seria o mais acertado. Marco Aurélio Greco²¹ argumenta que, no vernáculo, a expressão “dissimular” possui acepções muito mais amplas que “simular”, podendo significar também “ocultar ou encobrir com astúcia; disfarçar; não dar a perceber; calar; fingir; atenuar o efeito de; entre outros. Ademais, o autor destaca o fato de que o CTN já

¹⁸ BRASIL. Lei n. 5.172, de 26 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm> Acesso em: 29 fev. 2016.

¹⁹ BRASIL. Projeto de Lei Complementar n. 77 de 13 de outubro de 1999. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1233038&filename=Dossie+-PLP+77/1999>. Acesso em: 29 fev. 2016.

²⁰ XAVIER apud GODOI, Marciano Seabra de. *Estudo Comparativo sobre o combate ao planejamento tributário abusivo na Espanha e no Brasil*. Sugestão de alterações legislativas no ordenamento brasileiro. Revista de Informação Legislativa, Disponível em <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/496582/000952689.pdf?sequence=1>>, p. 130. Acesso em: 29 fev. 2016.

²¹ GRECO, op.cit., p.554

contempla a figura da simulação em diversos outros dispositivos, à exemplo dos artigos 149, VII; 150, §4º; 154, parágrafo único e 155, inciso I.

Também em sentido contrário ao entendimento de que o parágrafo único do artigo 116 do CTN trataria de atos ou negócios jurídicos simulados, Marciano Seabra de Godoi²² destaca que antes da edição da Lei Complementar n.104/2001 a jurisprudência já entendia de maneira pacífica que a Administração Tributária pode desconsiderá-los independentemente de pronunciamento judicial que decretasse sua nulidade.

Assentado o entendimento de que o novel artigo não se refere aos atos e negócios jurídicos simulados, resta o questionamento acerca de quais critérios antielusivos teria ele introduzido no ordenamento jurídico.

Para Ricardo Lódi Ribeiro²³, a norma estaria baseada na cláusula geral francesa, erigindo como critério o abuso de direito e as modalidades por ele englobadas, as quais consistiriam na fraude à lei, no abuso de forma, no abuso da intenção negocial e no abuso da personalidade jurídica da sociedade empresária.

Conforme já ficou consignado no capítulo anterior, de acordo com o Código Civil, o abuso de direito constitui ato ilícito, portanto, quando eleito pelo contribuinte como meio de atingir menor tributação implicará em evasão, e não em elusão ou elisão abusiva.

Da mesma forma, a fraude à lei e o abuso de estruturas consistiriam em ilegalidades, pois no primeiro caso, haveria uma violação à imperatividade do ordenamento, e no segundo, uma tentativa de despotencializar o ordenamento e escapar de seus preceitos.

Conforme entendimento de Marco Aurélio Greco²⁴, os tributos suprimidos ou reduzidos por fraude à lei ou abuso de estruturas estariam sujeitos à lançamento de ofício nos termos do artigo 149, VII do CTN, não dependendo, portanto, da norma geral do artigo 116, parágrafo único do mesmo diploma legal.

Assim, para o autor, a aplicação desse último dispositivo legal se restringiria àquelas condutas tendentes a suprimir ou reduzir tributos que, não obstante não tenham sido praticadas com abuso de direito, abuso de estruturas ou fraude à lei, não tenham sido praticadas de maneira compatível com o princípio da capacidade contributiva. Nesse caso, diante da ausência de tais vícios, a Administração Tributária deveria seguir

²² GODOI, op.cit., p. 130-131.

²³ RIBEIRO, op. cit, p. 101.

²⁴ GRECO, op. cit, p.557.

procedimento especial referido na norma geral e previsto em lei para desconsiderar os efeitos tributários de tal ato e a ele atribuir efeitos distintos.

Embora na exposição de motivos haja expressa alusão ao abuso de direito e à fraude à lei, o fato é que a redação do artigo 116, parágrafo único não parece eleger nenhum critério para a sua aplicação.

Nesse sentido, Marciano Seabra de Godoi²⁵ critica a redação do dispositivo. A despeito de tratar-se de norma geral antielusiva, sua redação lacônica teria “abusado” da generalidade ao deixar de definir quaisquer critérios capazes de delimitar quais seriam aqueles atos ou negócios jurídicos aos quais se aplicaria. Ademais, a falta de regulamentação do dispositivo legal em questão, torna inócua sua aplicação no combate à elusão fiscal.

O autor destaca, porém, que o Conselho de Contribuintes e os próprios tribunais vêm combatendo tais práticas com base no artigo 149, inciso VII do Código Tributário Nacional que inclui entre as hipóteses em que haverá lançamento de ofício pela autoridade administrativa: “quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação”.²⁶

A partir adoção de um conceito mais amplo de simulação, o que se não se mostra incoerente, diante da falta de unicidade da doutrina civilista brasileira em definir tal instituto, os tribunais e autoridades administrativas vêm aplicado o dispositivo supracitado para combater aquelas condutas em que o contribuinte lança mão de determinada conduta para realizar propósitos diferentes daqueles que são considerados a causa dos atos ou negócios jurídicos realizados Nesse sentido, Godoi²⁷ consigna que:

Muitos autores consideram a simulação não como um problema de divergência entre a vontade interna e a vontade declarada, mas sim como um vício na causa dos negócios, no sentido de que as partes usam determinada estrutura negocial (compra e venda) para atingir um resultado prático (doar um patrimônio) que não corresponde à causa típica do negócio posto em prática.

Assim sendo, a jurisprudência teria desenvolvido, com base em uma interpretação do artigo 149, VII do Código Tributário Nacional e de uma concepção causalista da simulação, um sistema antielusão que já vem sendo aplicada no Brasil.

²⁵GODOI, op. cit., p. 135

²⁶BRASIL. Lei n. 5.172, de 26 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em 29 fev. 2016.

²⁷GODOI, op.cit., p.136

Nesse sistema desenvolvido pela jurisprudência, o tratamento dado àquelas condutas praticadas em simulação em sentido clássico, é o mesmo dado àquelas condutas praticadas em simulação em sentido amplo, ou seja, tanto aquele negócio jurídico praticado com o fito de encobrir uma operação, quanto o negócio jurídico cuja causa não corresponda àquela que se espera daquela estrutura são tratados da mesma maneira pela administração tributária. A situação de instabilidade de nosso atual sistema é assim comentada por Marciano Seabra de Godoi²⁸:

Com o sistema atual, ora os planejamentos tidos por abusivos são equiparados a atos de sonegação e sofrem imposição de pesadas multas administrativas, ora são vistos como um tipo distinto de simulação e, portanto, se veem livres de multas agravadas, sem que exista um claro e racional discurso aplicativo que permita distinguir as razões que levam a uma ou outra solução.

Embora o resultado final seja o mesmo, a redução ou supressão do tributo, os caminhos utilizados pelo contribuinte são diferentes, enquanto na simulação em sentido clássico dá-se verdadeira sonegação, na simulação em sentido amplo haveria verdadeira elusão ou elisão abusiva. Assim sendo, não se deve dar tratamento igual para situações tão diferentes, sob pena de violação do princípio da isonomia e da própria segurança jurídica.

Assim, seria interessante que a legislação regulasse de maneira específica essas situações em que há desvio da causa comercial, prevendo sanções próprias a essas condutas e procedimento administrativo que garantisse a ampla defesa e o contraditório ao contribuinte, de modo que a causa do negócio jurídico pudesse ser amplamente discutida.

²⁸ GODOI, *ibid.*, p. 141.

CONCLUSÃO

Os efeitos de condutas tendentes a reduzir ou suprimir tributos praticadas pelo contribuinte sem a observância dos limites impostos pelo ordenamento jurídico não devem ser oponíveis ao Fisco.

Entretanto, cabe à legislação tributária definir de maneira clara e objetiva quais são as condutas que extrapolam esses limites, quais as sanções endereçadas a cada uma delas e qual o procedimento adotado pela Administração tributária no sentido de desconsiderar tais condutas para efeitos fiscais.

Como se viu, o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, introduzido pela Lei Complementar n. 104 de 2001 não operou quaisquer mudanças reais no sistema brasileiro de combate à condutas elusivas.

Em razão disso, o sistema que hoje vigora é um sistema que se funda em construção jurisprudencial que alarga o conceito de simulação e, conseqüentemente oferece tratamento jurídico igual a condutas diferentes, o que acaba por violar a segurança jurídica e a conferir tratamento anti-isonômico aos contribuintes.

Seria desejável, portanto, inovação legislativa que tratasse das condutas que, por intermédio do abuso de formas jurídicas e da extrapolção e desnaturaçãõ da causa negocial, venham a operar a efetiva diminuição de carga tributária, definindo as sanções aplicáveis e o procedimento administrativo adequado à realização do contraditório e da ampla defesa pelo contribuinte.

REFERÊNCIAS

BALTAZAR, JUNIOR., José Paulo. *Crimes Federais*. 6 ed. rev. e atual.. São Paulo: Livraria do Advogado, 2010.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 3802-001.564. Relator: Francisco José Barroso Rios. Disponível em <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 29 fev. 2016.

_____. Lei n. 8.313, de 23 de dezembro de 1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8313cons.htm> Acesso em: 29 fev. 2016.

_____. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm> Acesso em: 29 fev. 2016.

_____. Projeto de Lei Complementar n. 77 de 13 de outubro de 1999. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1233038&filename=Dossie+-PLP+77/1999>.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1467649. Relator: Ministro Og Fernandes. Disponível em <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=48829456&num_registro=201401701979&data=20150629&tipo=51&formato=PDF> Acesso em: 29 fev. 2016.

GODOI, Marciano Seabra de. *Estudo Comparativo sobre o combate ao planejamento tributário abusivo na Espanha e no Brasil*. Sugestão de alterações legislativas no ordenamento brasileiro. Revista de Informação Legislativa, Disponível em <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/496582/000952689.pdf?sequence=1>> Acesso em: 29 fev. 2016.

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

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Planejamento fiscal: panorama sete anos depois da LC n. 104/01. *Revista Dialética de Direito Tributário*, 2008.

SALIBA, Luciana Goulart Ferreira. *A interpretação econômica no Direito Tributário*, 2010. Dissertação. (Mestrado em Direito) Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, 2010.

SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento tributário: Elisão abusiva e Evasão fiscal*. Rio de Janeiro. Elsevier, 2012.

VIEIRA, Iure Pontes. A adoção de uma lei antielisiva pelo Brasil: a França seria um modelo a seguir? *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas*, Porto Alegre, v.6, 2012, n. 32.