O PROPÓSITO NEGOCIAL COMO ELEMENTO ESSENCIAL PARA O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NA ERA DA SUSTENTABILIDADE

THE PURPOSE OF NEGOTIATING AS AN ESSENTIAL ELEMENT FOR TAX PLANNING IN THE AGE OF SUSTAINABILITY

Ricardo Lopes de Moraes¹ Especialista em Direito Corporativo Universidade Positivo - Curitiba (PR) - Brasil

RESUMO: A elevada carga tributária Brasileira representa um entrave ao crescimento econômico, face ao desenvolvimento da concorrência em níveis mundiais e à redução de margens de lucros das empresas. O Poder Executivo tem buscando desconsiderar os negócios jurídicos praticados com a finalidade de redução da carga tributária, por meio da análise do Propósito Negocial, ou, da Substância Econômica. Neste cenário, pretende-se examinar o que se apresenta. Tais mecanismos encontram limites formais e materiais objetivos no sistema constitucional tributário brasileiro, mormente nas garantias fundamentais do contribuinte no Estado Democrático de Direito. A metodologia empregada é a teórica com a revisão bibliográfica sobre o tema e a de dados secundários, buscando-se julgados representativos sobre o tema nos Tribunais Brasileiros.

PALAVRAS-CHAVE: Carga Tributária. Propósito Negocial. Garantias fundamentais.

ABSTRACT: The high tax burden Brazilian is an obstacle to economic growth, given the development of competition in global levels and reduced profit margins of companies. The Executive Branch is seeking to disregard the legal business practices in order to reduce the tax burden, through the analysis of the Purpose

^{&#}x27;Graduado em Direito e Pós Graduado em Direito Coorporativo pelo LLM da Faculdade Brasileira de Tributação em parceria com o Instituto Brasileiro de Mercado de Capitais - IBMEC - realizado nas dependências da primeira parceira, em Curitiba, no Paraná. O artigo insere-se na Linha Editorial da Revista: Sociedade, Empresa e Sustentabilidade. Advogado e empresário. E-mail: ricardo@battistella.com.br

Negotiation, or the Economic Substance. In this scenario, we want to examine what is presented. Such mechanisms are formal limits and material goals in Brazilian tax constitutional system, especially in the fundamental guarantees of the taxpayer in a democratic state. The methodology is the theoretical with the literature review on the subject and secondary data, seeking to be judged representative on the theme in Brazilian Courts.

KEYWORDS: Tax Burden. Negotiating purpose. Fundamental guarantees.

Introdução

Segundo estudos apresentados pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário², a elevada carga tributária brasileira tem se demonstrado um dos maiores entraves ao crescimento da economia brasileira, o que tem obrigado as empresas a se organizarem no sentido de buscarem alternativas lícitas e viáveis que tenham o condão de reduzir o impacto deste indesejável ônus.

Nesta esteira, os planejamentos tributários foram sendo desenvolvidos e aprimorados, da mesma forma, porém, em sentido contrário, que o Poder Executivo vem aprimorando conceitos e estratégias no sentido de combater esta mencionada redução, criando o embate que vem sendo denominado Elisão X Evasão. Compreender os conteúdos e peculiaridades de cada um destes conceitos é tarefa fundamental para a correta utilização das alternativas de redução da carga tributária, sem que isto se torne um problema ainda maior para os Contribuintes.

Na tentativa de demarcar os limites da atuação dos Contribuintes, a Lei Complementar 104/2001 (chamada de norma geral antielisiva) incluiu o parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional (CTN), com o seguinte teor: "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".

Contudo, a falta de regulamentação (lei ordinária) tornou letra morta a al-

²Disponível em http://www.ibpt.com.br/img/_publicacao/14447/211.pdf. Acessado em 2 set. 2008.

teração do artigo 116 do CTN, sem aplicação prática no ordenamento jurídico pátrio. Assim, a falta de fundamentação legal, clara e objetiva, que suporte a legalidade do planejamento tributário, enquanto objeto lícito de redução da carga tributária torna difícil a tarefa daqueles que possuem a responsabilidade de tornar os resultados das empresas mais atraentes, e, por outro lado, permite a subjetividade e por vezes, arbitrariedade das autoridades fiscalizadoras, que sobrepõem aos princípios constitucionais brasileiros, interesses arrecadadores.

Neste sentido, contemporaneamente, vem ganhando força a tese desenvolvida pelos entes tributantes no sentido de que os atos praticados pelo Contribuinte com o objetivo de reduzir sua carga tributária devem preencher, dentre outros, os seguintes requisitos: (I) não podem ter sido praticados com o propósito único e específico de redução da carga tributária, e neste sentido, (II) devem estar revestidos de uma substância econômica, o que se convencionou denominar de "propósito negocial (business purpose)".

De um modo geral, com a mencionada alteração do CTN e, principalmente, com a internalização em nosso Sistema Jurídico da doutrina do business purpose, o planejamento tributário, especialmente no que se refere à avaliação da sua licitude, sofreu drásticas mudanças, passando a ser compreendido como planejamento válido aquele conjunto de medidas que, atentas ao propósito negocial do contribuinte e levadas a efeito antes da ocorrência do fato gerador, importam em redução, evitando ou postergando o pagamento de tributos.

Neste cenário, percebe-se a importância do desenvolvimento deste trabalho, como sua justificativa, no sentido de analisar determinados conceitos e identificar possíveis limitações aos poderes de atuação de ambos os interessados, nesta que não deixa de ser uma relação jurídica, e sua validade e fundamentos dentro do ordenamento jurídico pátrio. A delimitação clara e objetiva de quais atos podem ser praticados pelo Contribuinte é de suma importância para as empresas, uma vez que a falta de clareza expõe a um risco de autuações indesejáveis, e cria embates intermináveis entre Fisco e Contribuinte, e este trabalho pretende identificar quais são os limites de cada uma das partes, sob a ótica do ordenamento jurídico pátrio.

O método empregado no presente trabalho será o dedutivo, baseado na construção doutrinária e legislativa, sendo analisado a partir de casos práticos de recentes decisões administrativas e judiciais. O método de procedimento específico será o da pesquisa bibliográfica sobre o tema, através de artigos ju-

rídicos, doutrina, revistas jurídicas, jurisprudência, legislação constitucional e infraconstitucional, bem como comparação entre as Leis e casos práticos que se mostrarem relevantes.

1. Noções introdutórias

1.1. Conceito de Planejamento Tributário

O planejamento tributário em seu sentido mais amplo tem relação direta com o impulso e aspiração natural de todo ser humano de evitar qualquer diminuição de seu patrimônio. É natural a busca pelo resultado econômico mais vantajoso, por custos menores. Ou seja, o indivíduo, dentro de sua liberdade de ação e omissão, procura conduzir seus negócios da forma menos onerosa, inclusive sob o aspecto tributário.

Neste contexto, o Planejamento Tributário é entendido como o conjunto de estudos e estratégias elaborados com o objetivo de racionalizar o ônus tributário que pesa sobre as atividades empresariais, através da adoção de práticas que visem a economia de tributos.

Ou seja, a partir da análise de determinada legislação ou operação, o contribuinte age de forma preventiva, buscando medidas e procedimentos tendentes a (I) reduzir o montante do tributo ainda não efetivamente devido, sua alíquota ou base de cálculo, (II) evitar a incidência do fato gerador ou (III) postergar o seu pagamento, sem a ocorrência da multa, suportando as ações e omissões em documentos que retratem a realidade e a veracidade dos atos jurídicos praticados.

Na verdade, se caracteriza como uma atividade estritamente preventiva, que tem como objeto a análise dos tributos incidentes sobre as atividades empresariais, buscando identificar os atos e fatos tributáveis e seus efeitos, comparandose os resultados prováveis, para os diversos procedimentos possíveis, de tal forma a possibilitar a escolha da alternativa menos onerosa.

Pelo requisito cronológico, somente podem ser considerados como planejamento tributário aqueles atos realizados antes da incidência do tributo, ou seja, antes da ocorrência do fato gerador. Já pelo critério da licitude, os atos e os efeitos dos atos praticados pelo contribuinte no sentido de reduzir ou excluir o ônus tributário devem ser lícitos.

Marco Aurélio GRECO conceitua o Planejamento Tributário como sendo o "conjunto de condutas que o contribuinte pode realizar visando buscar a menor carga tributária legalmente possível" e Hugo de Brito MACHADO como "a economia lícita de tributos obtida através da organização das atividades do contribuinte, de sorte que sobre elas recai o menor ônus possível".

O planejamento tributário tem fundamento em princípios constitucionais, como a liberdade de iniciativa (art. 1°, inciso IV e 170 *caput* da Constituição Federal - CF/88⁵) e a livre concorrência (art. 170, inciso IV da CF/88⁶), assim como, nas liberdades previstas ao longo do art. 5° da CF/88⁷, que expressam a liberdade do indivíduo de organizar sua vida, principalmente no que tange a liberdade contratual, bem como, no princípio da legalidade e na garantia do direito de propriedade.

Dessa forma, atrelado à ideia de eficiência, o planejamento é direito subjetivo de qualquer pessoa, seja ela física ou jurídica. Humberto Bonavides BORGES aponta para quatro importantes regras a serem aplicadas na tentativa de identificar a juridicidade do planejamento tributário: (I) verificar se a economia de impostos é oriunda de ação ou omissão anterior à concretização da hipótese normativa de incidência; (II) examinar se a economia de impostos é oriunda de ação ou omissão legítimas; (III) analisar se a economia de impostos é proveniente de ação realizada por meio de formas de direito privado normais, típicas e adequadas; e (IV) investigar se a economia de impostos resultou de ação ou conduta realizadas igualmente a suas formalizações nos correspondentes documentos e registros fiscais.8

Não há uma maneira pré-estabelecida de se realizar um planejamento tributário. Contudo, pela experiência prática, é possível reconhecer algumas características comuns nos planejamentos realizados. A primeira delas é apontada por

³GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2008. p. 117.

⁴MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 31. ed., São Paulo: Malheiros, 2010. p. 360.

⁵"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."

^{6&}quot;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: IV - livre concorrência."

⁷ 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; (...) XXII - é garantido o direito de propriedade.

⁸ BORGES, Humberto Bonavides. Planejamento Tributário. 8. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2004. p. 34.

GRECO como: "(...) a circunstância de haver um objetivo escolhido previamente à escolha dos instrumentos a serem utilizados. Vale dizer, o fim

(redução de tributo) é definido antes dos meios (contratos, etc.)"9. Isto leva ao predomínio do fim sobre o meio, pois este é escolhido unicamente porque e desde que sirva ao objetivo visado.

Por fim, cabe destacar que a redução ou o não pagamento de tributos podem representar uma atividade lícita de gestão de custos, ou uma atividade ilícita de simulação e fraude, diferenciando-se, assim, dois conceitos: o da elisão e o da evasão fiscal. De extrema importância no contexto jurídico-tributário atual, estes dois conceitos estão ligados à legalidade ou não dos atos praticados pelos contribuintes com o objetivo de reduzir a carga tributária de suas operações, e que poderão ser, ou não, objeto de questionamentos e autuações por partes das autoridades fiscalizadoras.

1.2. Diferença entre Evasão e Elisão Fiscal

Conforme mencionado, o contribuinte que pretende diminuir os seus encargos tributários, poderá fazê-lo de dois meios: o lícito ou ilícito, que juridicamente é denominado de elisão ou evasão fiscal. Em poucas palavras, elisão fiscal é a expressão utilizada para designar a economia legal de tributos, enquanto evasão fiscal é a designação dada para a sua forma ilegal.

Assim, Elisão Fiscal ocorre quando a redução do ônus tributário se dá por meio da adoção de condutas lícitas, em total conformidade e observância da legislação, evitando a ocorrência do fato gerador, ou ainda, buscando meios legais de reduzi-los ou postergar o seu pagamento, que permitam a organização de negócios e a estruturação de sociedades de forma que melhor pareça ao contribuinte. A forma celebrada é jurídica e lícita.

Para GRECO elisão é a "conduta lícita do contribuinte antes da ocorrência do fato gerador, que ele pratica sem que esteja revestida de nenhuma prática simulatória, com a qual ele obtém uma menor carga tributária legalmente possível" 10.

Por outro lado, evasão fiscal é tida como todo ato praticado após a

⁹GRECO, Marco Aurélio. Op. Cit. p. 118.

¹⁰GRECO, Marco Aurélio. Op. Cit. p. 81.

ocorrência do fato gerador, com o intuito de não pagar tributo ou de reduzir o seu montante, mediante o emprego de condutas ilícitas.

Importante destacar que uma vez ocorrido o fato gerador, qualquer ato praticado pelo sujeito passivo com o intuito de evadir-se do cumprimento da obrigação tributária será considerado evasão fiscal. São comumente identificados por meio de fraudes e de sonegação fiscal.

1.3. Sonegação Fiscal e Fraude à Lei

De acordo com o artigo 71 da Lei 4.502/64 Sonegação Fiscal: "é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária (i) da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais ou (ii) das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente."

Neste mesmo sentido, a lei nº 4.729, de l4 de julho de 1965, em seu Art. 1º define o crime de sonegação fiscal, da seguinte forma:

"Art. 1º Constitui crime de sonegação fiscal: I - prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei; II - inserir elementos inexatos ou omitir rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública; III - alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a fazenda pública; IV - fornecer ou emitir documentos graciosos ou alterar despesas, majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis; V - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer porcentagem sobre a parcela dedutível ou deduzido do Imposto sobre a Renda como incentivo fiscal.

Por outro lado, a fraude, conforme artigo 72 da Lei 4.502/64 "é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrên-

cia do fato gerador da obrigação tributária principal, ou excluir ou modificar as suas características essenciais, de moda a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar o seu pagamento".

A partir dos conceitos existentes na legislação pátria se verifica que a fraude e a sonegação fiscal se caracterizam como ato voluntário e consciente adotado pelo contribuinte com o intuito de violar a legislação fiscal aplicável ou a obrigação tributária, visando a modificação ou ocultação de uma situação jurídica já concretizada a favor do fisco, para obter a vantagem de redução da carga tributária. A constatação destes procedimentos evidencia que o contribuinte praticou Evasão Fiscal, que constitui crime contra a ordem tributária e se distingue do Planejamento Tributário, este caracterizado pela adoção de procedimentos lícitos e anteriores ao fato gerador, visando a economia tributária.

Importante destacar também que nos casos de fraude e sonegação fiscal, como o fato gerador do tributo já ocorreu, em geral, as condutas são acobertadas com roupagem jurídica simulada ou dissimulada. A simulação nos negócios jurídicos praticados pelo contribuinte com o intuito de obter vantagem tributária é atualmente o elemento de maior investigação das autoridades fiscais com o intuito de combater a evasão fiscal e sobre a qual se revelam os maiores embates na jurisprudência pátria.

1.4. Simulação e Negócio Jurídico Indireto

O § 1º do art. 167 do Código Civil dispõe que haverá simulação nos negócios jurídicos quando: "I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas as quais realmente se conferem, ou transmitem; II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados".

E neste sentido, o *caput* deste mesmo artigo dispõe que "É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma".

A simulação, enquanto importante elemento caracterizador da evasão fiscal tem como principal característica a existência de uma vontade declarada diferente da vontade real, e que visa estabelecer um ato jurídico que de fato não existe.

Alberto XAVIER a define como "um caso de divergência entre a vontade (von-

tade real) e a declaração (vontade declarada), procedente de acordo entre o declarante e o declaratório e determinada pelo intuito de enganar terceiros"¹¹. Para este autor, portanto, os elementos essenciais da simulação são i) intencionalidade da divergência entre a vontade e a declaração, ii) o acordo

simulatório e iii) o intuito de enganar terceiros. Assim, diante destes requisitos, a simulação fiscal seria aquela em que a finalidade fosse prejudicar o fisco, considerado como terceiro da operação.

A doutrina diferencia ainda simulação absoluta e a relativa. A simulação do tipo absoluta exprime ato jurídico inexistente, ilusório, fictício, ou que não corresponde à realidade, total ou parcialmente, mas a uma declaração de vontade falsa. Nela aparenta-se celebrar um negócio jurídico quando, na realidade, não se pretende realizar negócio algum. Já a simulação será relativa quando por detrás do negócio simulado existe outro dissimulado. Assim, enquanto na simulação absoluta existe apenas um negócio jurídico correspondente à vontade declarada inexistente, na simulação relativa existem dois negócios jurídicos, o simulado, correspondente à "vontade declarada enganadora" e o dissimulado, correspondente à vontade real.

Com relação aos efeitos dos negócios realizados com simulação, quer na simulação absoluta ou na relativa, a consequência do ato simulatório é a anulação do contrato, por este não corresponder à vontade real das partes, conforme artigo 167 do Código Civil.

Nesta esteira, se revela importante a comparação entre os procedimentos adotados licitamente pelo contribuinte para redução da carga tributária, e, portanto, considerados como elisão fiscal e os atos revestidos de simulação, capazes de afastar a licitude do planejamento tributário, evidenciando a evasão fiscal. Sampaio DÓRIA elenca alguns critérios que indicam a diferença entre simulação e elisão fiscal, sendo:¹²

- a) natureza dos meios: na elisão os meios empregados são sempre lícitos, enquanto que na simulação a ilicitude dos meios é escondida;
- **b)** ocorrência do fato gerador: na elisão utiliza-se de formas alternativas para impedir a verificação do pressuposto de incidência. Já na simulação, há a ocorrência efetiva do fato gerador, mas este vem desnaturado, em sua exteriorização

¹¹XAVIER, Alberto. Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva. São Paulo, Dialética, 2001, p.59.

¹² DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. Elisão e Evasão Fiscal. 2. ed. São Paulo: Bushatsky, 1977, p. 44-45

formal, pelo artifício utilizado, de forma que não é reconhecido em sua forma, como a hipótese de incidência prevista legalmente;

- c) eficácia dos meios: com relação à efetividade da forma jurídica adotada e sua consonância com o conteúdo, na elisão fiscal a forma jurídica, apesar de alternativa, é real, havendo, portanto, correspondência entre forma e conteúdo. Na simulação, entretanto, a forma jurídica adotada é mero pretexto, havendo incompatibilidade entre forma e conteúdo. Assim, os negócios jurídicos empregados discrepam radicalmente das características essenciais da realidade factual, ou seja, há uma violência na adaptação da forma jurídica aos fatos;
- d) resultados: na elisão, os resultados produzidos são próprios aos negócios jurídicos realizados. Por outro lado na simulação, os efeitos reais são diversos daqueles que aparentam ser, não se produzem os resultados naturais do negocio por conta da simulação.

Importa destacar que além da simulação, a doutrina atual também discute o negócio jurídico indireto. Segundo XAVIER, negócio jurídico indireto é o "negócio jurídico que as partes celebram para através dele atingir fins diversos dos que representam a estrutura típica daquele esquema negocial." ¹³ A característica essencial do negócio jurídico indireto está na utilização de um negócio típico para obter um efeito prático equivalente ao de outro negócio, mas que as partes não desejam celebrar em razão de certos efeitos que enseja.

Os negócios jurídicos indiretos podem ter repercussão no campo tributário quando a realização indireta é determinada pela intenção de não incidência ou redução no pagamento de tributos. Tendo em vista que o resultado econômico alcançado pelas partes é equivalente à forma negocial típica, a realização do negócio indireto permite assim a obtenção dos mesmos resultados, mas com regime de tributação mais favorável.

Assim, os negócios jurídicos indiretos se diferenciam da figura da simulação por conterem dois elementos essenciais: divergência entre estrutura do negócio (fins típicos) e os fins que as partes almejam e o fato da escolha da estrutura negocial ser determinada pela intenção de excluir ou diminuir o ônus fiscal¹⁴. A distinção entre negócio indireto e simulado é, portanto, a falsidade ou veracidade do negócio. Nos negócios indiretos, os atos realizados são verdadeiros, enquanto

¹³XAVIER, Alberto. Op. Cit. p.59.

¹⁴Ibidem, p.60

na simulação são falsos, tendo em vista a discrepância entre a vontade real e a declarada. No negócio indireto, não há divergência entre vontade real e declarada, mas entre a função típica do negócio e os fins almejados pelas partes, divergência esta perseguida efetivamente e não ocultada.

2. Legislação em vigor no ordenamento jurídico brasileiro destinada a delimitar o planejamento tributário das empresas

Uma vez identificados e conceituados os institutos que permeiam o Planejamento Tributário, há que se adentrar na disputa travada entre autoridades fiscais e contribuintes acerca da validade de determinados planejamentos tributários, bem como, sua evolução na história recente.

2.1. Análise dos Limites impostos pelas Autoridades Administrativas ao Planejamento Tributário ao longo dos últimos anos

O planejamento tributário nem sempre foi analisado sob os mesmos critérios pelas autoridades fiscais ao longo dos anos. Podemos observar algumas fases, as quais trouxeram, cada uma delas, diferentes limites à liberdade de realização do planejamento tributário. Isto, pois, ante o aumento da carga tributária, eles foram se tornando mais comuns, ao mesmo tempo em que as autoridades fiscais foram aperfeiçoando seus instrumentos de fiscalização.

Em uma fase inicial, se identificava a ampla liberdade do contribuinte de poder organizar seus negócios da maneira que bem entender. Nesta fase, importante apenas que fossem identificados os requisitos clássicos da elisão, como a anterioridade em relação ao fato gerador, realização de atos lícitos e sem simulação.

Neste modelo, a licitude dos atos decorre da vontade e do que está presente formalmente nos documentos. Analisava-se, portanto, a forma, sem entrar nas discussões do mérito das operações realizadas. Sendo a forma utilizada lícita, não se poderia questionar o planejamento tributário realizado, devendo o fisco aceitar o resultado, qualquer que seja.

Algumas decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), segunda instância administrativa de recursos envolvendo tributos federais, bem refletem o pensamento defendido por esta fase de discussões:

IRPJ — SIMULAÇÃO NA INCORPORAÇÃO. — Para que se possa materializar, é indispensável que o ato praticado não pudesse ser realizado, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. Se não existia impedimento para a realização da incorporação tal como realizada e o ato praticado não é de natureza diversa daquela que de fato aparenta, não há como qualificar-se a operação de simulada. Os objetivos visados com a prática do ato não interferem na qualificação do ato praticado. Portanto, se o ato praticado era lícito, as eventuais consequências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal e não de "evasão ilícita." (Ac. CSRF/01— 01.874/94).

IRPJ— INCORPORAÇÃO ATÍPICA— A incorporação de empresa superavitária por outra deficitária, embora atípica, não é vedada por lei, representando negócio jurídico indireto. Não há, na lei, qualquer restrição, quer a que sociedade controlada incorpore controladora, quer a que sociedade deficitária incorpore uma superavitária, quer a que uma sociedade incorpore outra com patrimônio líquido negativo. Sendo o evento motivado por legítimos desígnios de reorganização societária, e desde que respeitados os direitos da minoria, não há obstáculos à incorporação. E isso tanto é mais verdadeiro quando o evento envolve sociedades de um mesmo grupo empresarial, quando essas modalidades de incorporação, talvez insólitas, trazem vantagens para o grupo. (...) A jurisprudência deste Conselho tem se firmado no sentido de que, para que se possa caracterizar a simulação em atos jurídicos, é indispensável que os atos praticados não pudessem ser realizados, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. (Processo n°.: 16327.001715/2001-26, Sessão de 28 de fevereiro de 2003, Acórdão n°.: 101-94.127)

Em um segundo momento da história, as autoridades fiscalizadoras passaram a avaliar outras situações de defeitos do negócio jurídico, além da simulação. Se a primeira fase do debate estava preocupada em somente justificar a existência do direito do contribuinte de realizar o planejamento tributário, a segunda fase passa a se preocupar com os limites do exercício deste direito e quais as consequências a serem aplicadas no caso destes limites serem ultrapassados.

Assim, a segunda fase do debate sobre planejamento tributário se inicia com a ampliação dos limites ao planejamento tributário, ao se considerar outras figuras como o abuso de direito e a fraude à lei como elementos que tornariam o planejamento tributário ilícito.

O abuso de direito encontra-se previsto no artigo 187 do Código Civil de 2002, nos seguintes termos: "Também 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".

A figura do abuso de direito, segundo GRECO, serve para inibir práticas que, embora possam encontrar-se no âmbito da licitude, implicam no seu resultado, uma distorção no equilíbrio do relacionamento entre as partes, (i) seja pela utilização de um poder ou de um direito em finalidade diversa daquela para qual o ordenamento assegura sua existência, (ii) seja pela sua distorção funcional, por implicar inibir a ineficácia da lei incidente sobre as hipóteses sem uma razão suficiente que a justifique¹⁵.

Assim, a questão chave no que se refere ao abuso de direito é a motivação para a realização do negócio. Se tivermos diante de conduta desmotivada ou cujo motivo seja preponderantemente a exclusão da obrigação tributária, fica configurado o abuso de direito e a conduta poderá ser desqualificada pelo fisco.

Em outras palavras, o abuso de direito ocorrerá quando o contribuinte, ao exercer o seu direito de liberdade negocial, realiza atos em desacordo com o fim econômico e social daquela operação, distorcendo sua função estabelecida em lei ou, ainda, no caso do negócio ser desprovido de motivo relevante que justifique a sua realização, tendo somente o fim de afastar o nascimento da obrigação tributária ou diminuir o montante de tributo a pagar.

O ordenamento brasileiro dá ao abuso de direito o caráter de ilicitude, tendo por consequência, portanto, a ilicitude dos atos de planejamento tributário e de seus efeitos perante o fisco, já que, conforme restou assentado, o planejamento só pode se apoiar em atos lícitos.

Contudo, a faculdade do fisco de desqualificar condutas do contribuinte sobre o pretexto de abuso de direito não é absoluta, pois a liberdade do contribuinte de se auto-organizar ainda existe e deve ser garantida. Assim, se o exercício desta liberdade está sendo fundamentado por motivos outros, que não exclusivamente a diminuição da carga tributária, não poderá o fisco desqualificar a validade dos atos praticados sob a alegação de abuso de direito.

Sobre o assunto, GRECO afirma que sempre que o exercício de auto- organização se apoiar em causas reais e não unicamente fiscais, a atividade do contribuinte será irrepreensível e contra ela o Fisco nada poderá objetar, devendo aceitar os efeitos jurídicos dos negócios realizados. No entanto, os negócios jurídicos que

¹⁵GRECO, Marco Aurélio. Op. Cit. p. 195.

não tiverem nenhuma causa real e predominante, a não ser conduzir a um menor imposto, terão sido realizados em desacordo com o perfil objetivo do negócio e, como tal, assumem um caráter abusivo.¹⁶

Em resumo, conclui-se que, se o negócio realizado teve por objetivo exclusivamente a redução da carga tributária, será ele considerado um abuso de direito. E, a acusação de abuso de direito poderá ser afastada se o contribuinte demonstrar a existência de um motivo extratributário, ou seja, por conta de um motivo não exclusivamente tributário, realizou atos dentro de um planejamento tributário buscando a alternativa que resultou numa menor carga tributária.

Além do abuso do direito, a segunda fase de discussão sobre o planejamento tributário também apontou para a importância da figura da fraude à lei, prevista no artigo 166, VI do Código Civil.¹⁷

Trata-se de figura que corresponde a uma conduta de buscar no ordenamento jurídico uma norma para enquadrar um determinado comportamento, com a finalidade de contornar a aplicação de outra norma imperativa. A fraude à lei se caracteriza, portanto, pela existência de uma norma de tributação indesejada pelo contribuinte (norma contornada) e por outra norma (norma de contorno), que o contribuinte utiliza para evitar a incidência da norma contornada.

Nos dizeres de Marco Aurélio Greco, na fraude à lei o contribuinte monta determinada estrutura negocial que se enquadre na norma de contorno para, desta forma, "driblar" a norma contornada. Com isto, pretende fazer com que a situação concreta seja regulada pela norma de contorno, com oque fica afastada a aplicação da norma de tributação (ou de tributação mais onerosa)¹⁸.

Importante observar que não há a realização de condutas ilícitas, nem violação à norma contornada. Não há a sua aplicação, mas ela não foi frontalmente violada. Tanto que, ao regular o instituto, o Código Civil prevê a fraude a lei como nulidade do negócio jurídico e não como ato ilícito. A figura da fraude à lei é, portanto, uma violação indireta à lei, ou uma violação ao ordenamento jurídico como um todo.

Por fim, uma última fase do debate sobre o planejamento tributário encontra sua essência no princípio da capacidade contributiva e da isonomia. Neste momento, o tributo é tido não mais como uma agressão ao particular, mas como

¹⁸ GRECO, Marco Aurélio. Op. Cit. p. 241

¹⁶Ibidem, p. 203.

 $^{^{17}}$ "Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando: (...) VI - tiver por objetivo fraudar lei imperativa"

uma fonte de recursos para custeio dos anseios e necessidades da população em geral, e, portanto, todos devem contribuir para a arrecadação tributária na medida de suas riquezas.

Deste modo, passa-se a uma fase de realismo, no qual se procura identificar o conteúdo, motivo e finalidade dos negócios jurídicos praticados pelo Contribuinte, nascendo um novo conceito chamado de "Propósito Negocial", que diz respeito à necessidade de que todo negócio jurídico praticado com o objetivo de reduzir a carga tributária deve estar revestido de uma substância econômica que a justifique.

2.2. O Propósito Negocial

Apesar de inexistir expressamente no direito brasileiro a análise do fundamento econômico do planejamento tributário, o certo é que a jurisprudência do Conselho de Contribuintes passou a considerar indispensável o propósito negocial para a validade tributária de atos ou negócios jurídicos.

O propósito negocial é instituto importado do sistema jurídico norte- americano, denominado business purpose. A legislação brasileira não definiu o que é propósito negocial. Da análise dos acórdãos do já extinto Conselho de Contribuintes, identificou-se critérios utilizados pela Administração Tributária para determinar quais negócios jurídicos possuem propósito negocial, e quais não o possuem. São três as propriedades comumente analisadas para determinar a existência do business purpose:¹⁹

I. Houve um adequado intervalo entre as operações? É comum o entendimento pela não existência de outros motivos na operação além da economia tributária, por terem as operações ocorrido dentro de um intervalo de tempo inadequado. Cita-se, por exemplo, operações societárias que normalmente demoram meses para ocorrer e que em alguns casos foram realizadas em intervalo de horas ou dias.

II. As partes envolvidas eram independentes? Outra propriedade importante para definir a existência de propósito negocial é a autonomia e independência

¹⁹SCHOUERI, Luis Eduardo (Coord.). Planejamento Tributário e o "Propósito Negocial". São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 30-32.

das pessoas envolvidas, sejam elas pessoas naturais ou pessoas jurídicas. Muitos negócios jurídicos foram descaracterizados por terem sido realizados entre empresas de mesmo grupo ou familiares.

III. Existe coerência entre a operação e as atividades empresariais das partes envolvidas? Para a constatação da existência de propósito negocial, entende a Administração que o planejamento tributário deve estar intimamente relacionado com a atividade operacional das partes.

Deste modo, é de extrema importância que a estruturação do planejamento tributário esteja fundamentada em motivos como aumento de receita ou diminuição de custos e despesas; ganho de eficiência mercadológica ou entrada ou saída de mercados; reestruturação societária motivada por entrada ou saída de sócios ou sucessão hereditária; acesso a linhas de crédito financeiro ou modificações no perfil de dívidas; absorção de patrimônio tangível ou intangível, dentre outros. Quando há outras razões, além daquela de reduzir a tributação, o fisco não poderá desconsiderar a operação.

Além da motivação extratributária dos atos ou negócios jurídicos que resultaram na redução de tributos, importante ainda que se verifique um prazo razoável entre as operações efetivadas. A estruturação do planejamento tributário deve levar em conta um prazo razoável de transcurso entre a data das operações precedentes e a data da economia tributária. Grande parte dos planejamentos declarados atentatórios ou simulados teve como uma das principais justificativas para a sua desconsideração o pequeno tempo transcorrido entre as operações. Portanto, indispensável que este tempo esteja em consonância com as operações normais de mercado.

Do mesmo modo que se mostra indispensável à formalização dos argumentos por meio de laudos, pareceres, relatórios ou estudos, realizados por profissionais ou institutos de experiência reconhecida. Outro aspecto analisado é a relevância financeira do propósito negocial em relação ao montante economizado com a estruturação do planejamento tributário.

Assim, propósito negocial pode ser entendido como o conjunto de razões de caráter econômico, comercial, societário ou financeiro que justifique atos ou negócios jurídicos que tenham apenas por consequência a diminuição da tributação.

Consubstanciadas nestes novos conceitos, as autoridades fiscais passaram a

utilizar as regras do Código Civil Brasileiro para a análise da validade dos procedimentos de planejamento tributário, em especial os artigos 166, VI, 167 e 187 já mencionados.

2.3. A Norma Geral Antielisiva

Neste momento atual da relação fisco-contribuinte, se intensificaram os procedimentos de fiscalização que buscam afastar certos atos praticados pelos contribuintes com o objetivo exclusivo de redução da carga tributária, consubstanciados na razão de que a tributação deve atingir a todos aqueles que praticarem determinados atos inseridos no campo de incidência tributária, de forma isonômica, sendo o planejamento tributário, na maioria das circunstâncias, elemento capaz de conferir consequências desiguais aos que se encontram na mesma situação tributária, ferindo assim, o princípio da isonomia.

Neste cenário, nasceu no Brasil a chamada norma geral antielisiva (Lei Complementar nº 104/2001 - LC104/2001). Com o objetivo de delimitar de forma objetiva os procedimentos permitidos ou não à redução da carga tributária, ainda sem regulamentação, é objeto de intensas discussões entre fisco e contribuinte, tendo em vista que encontra limites em princípios constitucionais.

A LC 104/2001 alterou o Código Tributário Nacional, adicionando o parágrafo único ao artigo 116, o qual passou a ter a seguinte redação (grifou-se):

"Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I. tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II. tratando-se da situação jurídica desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável. Parágrafo único. <u>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".</u>

Dessa forma é que se introduziu em nosso ordenamento jurídico a chamada

norma antielisiva, a qual faz referência expressa que os procedimentos para a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos seriam estabelecidos em lei ordinária. Segundo se extrai da mencionada norma, é permitido ao fisco desconsiderar atos praticados pelo contribuinte quando "praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo".

Importante destacar a justificativa contida no projeto de Lei Complementar nº 77/99 que deu origem à LC 104/2001: "A inclusão do parágrafo único do artigo 116 faz-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com finalidade de elisão, constituindo-se, dessa forma, em instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito".

O que a Norma Antielisiva contida busca combater são os negócios elisivos atentatórios, ou seja, aqueles que utilizam uma estrutura jurídica aparente para disfarçar o real objetivo da operação, qual seja, unicamente, a redução do custo tributário. Não há qualquer finalidade empresarial ou negocial a não ser deixar de pagar o tributo ou pagá-lo em um montante menor.

Entretanto, a constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 está sendo discutida em sede da ADI n° 2446, em trâmite perante o STF e ainda sem julgamento. A doutrina é unissona neste mesmo sentido.

Alberto Xavier é um dos defensores de que uma norma geral antielisiva em tais moldes não seria possível no ordenamento jurídico brasileiro, por diversas razões. As principais seriam a ofensa ao direito à propriedade e à liberdade econômica, constitucionalmente previstas, vez que não permitiria ao indivíduo disporem de seus negócios da maneira que mais lhes convierem. Tais princípios são a base de outros como o da legalidade estrita.

Todos estes princípios, segundo Xavier, devem ser considerados cláusulas pétreas da Constituição, tendo em vista se referirem aos direitos fundamentais dos contribuintes e, por este motivo, só poderiam sofrer eventuais limitações pelo próprio texto constitucional. Além disso, a cláusula geral antielisiva traria ao ordenamento uma possibilidade de tributação por analogia, não permitida pelo artigo 108, §1° do CTN. Por fim, norma desta natureza estaria ferindo princípio como da certeza e segurança jurídica.²⁰

²⁰XAVIER, Alberto. Op. Cit. p.157.

Sobre a natureza e alcance do parágrafo único do artigo 116, Marco Aurélio Greco afirma que o pressuposto de fato para aplicação do art. 116 é a ocorrência de atos e negócios praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo. Para a ocorrência de tal pressuposto, no entanto, faz-se necessário: I) existir definição legal do fato gerador e II) que o fato gerador ocorra, embora dissimuladamente.²¹

Segundo, Greco, esta interpretação do parágrafo único do artigo 116do CTN prestigia os princípios da legalidade e tipicidade e não permite a aplicação analógica da lei, mas somente que seja "afastada a "máscara" (a dissimulação) para permitir atingir o fato gerador que tenha efetivamente ocorrido"²². Ou seja, se não ocorreu o fato gerador, mesmo dissimulado por outro fato, não se aplica a norma insculpida no artigo 116 do CTN. Nesta interpretação, cumpre ao fisco o ônus de uma dupla prova: da efetiva ocorrência do fato gerador e que a finalidade do ato ou negócio jurídico foi dissimulá-lo.

Segundo Sacha Calmon Navarro Coelho a Lei Complementar nº 104/01 nesta parte é inconstitucional. É oportuno notar que o Relator da matéria no Congresso Nacional faz questão de inserir no texto originário a frase "observados os procedimentos previstos em lei", para contornar os artigos 5°, II e 150, I e II. Ocorre que a exigência da Constituição não é apenas formal, mas material. Nem mesmo a lei pode permitir ao Estado-Administração achar fato gerador por "interpretação analógica". O fato gerador deve estar exaustivamente previsto em lei (tipicidade). Assim também a equiparação de efeitos fiscais entre institutos e formas de Direito Privado.²³

Em 30 de agosto de 2002, foi publicada a Medida Provisória nº 66, denominada de minirreforma tributária, com o intuito de regulamentar os procedimentos relativos à norma geral antielisão, em seus artigos 13 a 19, verbis:

"Art. 13. Os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos de obrigação tributária serão desconsiderados, para fins tri-

²¹GRECO, Marco Aurélio. Op. Cit. p. 458.

²²Ibidem, p. 459

²³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104. São Paulo: Dialética, 2001. p. 304.

butários, pela autoridade administrativa competente, observados os procedimentos estabelecidos nos arts. 14 a 19 subsequentes.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não inclui atos e negócios jurídicos em que se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

- 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 negocial; ou
- II abuso de forma.
- § 2º Considera-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato.
- § 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.
- Art. 15. A desconsideração será efetuada após a instauração de procedimento de fiscalização, mediante ato da autoridade administrativa que tenha determinado a instauração desse procedimento."

Estes artigos, não convertidos em lei, introduziam inovações não permitidas. O artigo 14 dispunha que são passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor do 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. Para a desconsideração de atoou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de: I - falta de propósito negocial; ou II - abuso de forma.

Este mesmo artigo considerava como indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato. Considerava abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do atoou negócio jurídico dissimulado.

O parágrafo único do art. 116 do CTN só permite desconsiderar os atos ou

negócios jurídicos praticados com dissimulação, ou seja, casos de evasão fiscal, mas o art.14 da MP nº 66, de 2002, procurou estender a desconsideração para os atos ou negócios jurídicos praticados pela forma mais complexa ou de forma indireta que são casos de elisão fiscal. A lei ordinária, contrariando a Constituição Federal, procurou modificar a lei complementar.

A aplicação do art. 14 da MP nº 66, de 2002, seria feita exclusivamente pelos critérios e avaliações subjetivas de cada agente fiscalizador para desconsideração de atos e negócios jurídicos, principalmente os efetuados de forma indireta, colocando em risco a segurança jurídica dos contribuintes brasileiros.

Como afirmado anteriormente, não houve a conversão dos artigos da MP 66/2002 que tratavam da Norma Geral Antielisão, mas é indispensável considerar a vigência de uma Norma Potencial nesta seara (Parágrafo Único do Art. 116, do CTN), principalmente das recentes decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que de maneira reflexa a tem aplicado.

A partir da rejeição dos dispositivos da Medida Provisória n° 66/02, criou-se um vácuo normativo que trouxe insegurança para a aplicação administrativa e sua respectiva fiscalização sobre procedimentos tributários meramente formais e não negocialmente justificáveis.

Hoje a doutrina começa a ver o fenômeno da elisão por outro prisma. O contribuinte tem o direito de planejar os seus negócios e organizar a sua empresa da forma que melhor lhe aprouver e que lhe provoque os menores ônus fiscais. Não pode, entretanto, abusar do formalismo jurídico e criar figuras negociais com o único objetivo de pagar menos imposto. Se assim proceder a Fazenda fica autorizada a requalificar o ato e a exigir o imposto devido.

3. Coletânea de julgados administrativos e judiciais em relação à aplicação do propósito negocial como elemento essencial do planejamento tributário das empresas

Ante a delicadeza do tema e à linha tênue que divide a elisão da evasão fiscal, tem sido cada vez comum os debates entre fisco e contribuinte no intuito de defender, e por outro lado, revidar, a possibilidade da adoção de determinadas práticas pelos contribuintes, conforme adiante se demonstrará.

3.1. Julgados Administrativos e suas considerações

Desde a introdução do parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional, em 2001, intensificou-se a discussão sobre a legitimidade do planejamento tributário, enquanto técnica de redução do ônus tributário. De um lado, as autoridades tributárias entendem que somente os procedimentos expressamente previstos em lei são legítimos para fundamentar a economia de tributos. Em lado antagônico há aqueles que afirmam que o limite do planejamento tributário está justamente na lei: é permitido o que está previsto legalmente e aquilo que não está vedado expressamente.

Os debates ganharam ainda mais importância na medida em que a fiscalização da Receita Federal passou a aplicar a desconsideração de atos e fatos jurídicos realizados com o intuito único de economizar tributos, fundamentando seus autos de infração na simulação, abuso de direito ou de forma e negócio jurídico indireto. A adoção reiterada de estruturas de planejamentos tributários por inúmeras empresas e grupos econômicos, os denominados "planejamentos de prateleira", passaram a ser combatidos de modo mais intenso pelo fisco, tanto o federal como o de alguns estados.

Os recentes acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais demonstram que as decisões nos processos que envolvem a possível existência de planejamentos tributários estão sendo pautadas pela teoria do propósito negocial. Segundo o órgão, os fins alcançados, no caso, a redução da carga tributária, devem ter seus meios justificados em fundamento extratributário, não sendo suficientes que os atos praticados tenham fundamento em atos lícitos e previstos no ordenamento jurídico. Em especial, a simulação tem sido alvo de descaracterização e aplicação de penalidades, e a busca pelo propósito negocial elemento cada vez mais comum, consoante se extrai nos acórdãos a seguir colacionados.

1. Acórdão 101-95537. Recurso nº 145171. Câmara: PRIMEIRA CÂMARA. Numero Processo: 11065.001589/2004-67. Data da Sessão: 24/05/2006.

Ementa: SIMULAÇÃO. <u>Caracterizada a simulação</u>, os atos praticados com o <u>objetivo de reduzir artificialmente os tributos não são oponíveis ao fisco</u>, que pode desconsiderá-los. OPERAÇÃO ÁGIO - SUBSCRIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO COM ÁGIO E SUBSEQÜENTE CISÃO - VERDADEIRA ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO. Se os atos formalmente praticados, analisados pelo seu todo, demonstram não

terem as partes outro objetivo que não se livrar de uma tributação específica, e seus substratos estão alheios às finalidades dos institutos utilizados ou não correspondem a uma verdadeira vivência dos riscos envolvidos no negócio escolhido, tais atos não são oponíveis ao fisco, devendo merecer o tratamento tributário que o verdadeiro ato dissimulado produz. Subscrição de participação com ágio, seguida de imediata cisão e entrega dos valores monetários referentes ao ágio, traduz verdadeira alienação de participação societária. PENALIDA-DE QUALIFICADA - INOCORRÊNCIA DE VERDADEIRO INTUITO DE FRAUDE - ERRO DE PROIBIÇÃO - ARTIGO 112 DO CTN - SIMULAÇÃO RELATIVA - FRAUDE À LEI - Independentemente da patologia presente no negócio jurídico analisado em um planejamento tributário, se simulação relativa ou fraude à lei, a existência de conflitantes e respeitáveis correntes doutrinárias, bem como de precedentes jurisprudências contrários à nova interpretação dos fatos pelo seu verdadeiro conteúdo, e não pelo aspecto meramente formal, implica em escusável desconhecimento da ilicitude do conjunto de atos praticados, ocorrendo na espécie o erro de proibição. Pelo mesmo motivo, bem como por ter o contribuinte registrado todos os atos formais em sua escrituração, cumprindo todas as obrigações acessórias cabíveis, inclusive a entrega de declarações quando da cisão, e assim permitindo ao fisco plena possibilidade de fiscalização e qualificação dos fatos, aplicáveis as determinações do artigo 112 do CTN. Fraude à lei não se confunde com fraude criminal. Recurso não provido.

2. Acórdão 101-96087. Recurso nº 145921. Câmara: PRIMEIRA CÂMARA. Número do Processo: 10940.002633/2004-28. Data da Sessão: 29/03/2007.

Ementa: DECADÊNCIA - SIMULAÇÃO - Nos casos em que comprovada a simulação relativa, correta a aplicação da penalidade qualificada. A contagem do prazo decadencial se dá no primeiro dia útil do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido realizado. Não mais se antecipa a contagem para a data da entrega da declaração, tendo em vista que a mesma constitui-se mero cumprimento de obrigação acessória, não se tratando, portanto, de medida indispensável ao lançamento.

OPERAÇÃO ÁGIO - SIMULAÇÃO RELATIVA - As operações estruturadas, realizadas em prazo ínfimo, de aporte de capital com ágio, capitalização e alienação, constituem-se em simulação relativa, cujo ato verdadeiro dissimulado foi a alienação das ações. Seu único propósito foi evitar a incidência de ganho de capital. MULTA ISOLADA - A falta de recolhimento de antecipações

impõe a exigência de multa isolada. Em face da retroatividade benigna, fica reduzido o percentual para 50%. Arguição de decadência rejeitada. Recurso voluntário parcialmente provido.

Mais recentemente, outras decisões seguiram esta mesma linha de entendimentos, sedimentando a jurisprudência administrativa a respeito. Com isto, se fortalece entre os contribuintes e operadores do direito tributário a importância deste momento histórico, no qual, o cuidado com o conteúdo das operações a serem realizadas devem se revestir de verdadeira essência econômica, de modo a implementar planejamentos sustentáveis, sem prejuízos de natureza financeira e até mesmo criminal para empresários e administradores.

3.2. Julgados Judiciais e suas considerações

Diferente do que ocorre na esfera administrativa, os casos de planejamento tributário ainda não foram analisados amplamente pelos tribunais sob a ótica da necessidade de existência do propósito negocial. Ainda é escassa a jurisprudência neste sentido, especialmente devido ao fato que também é recente o posicionamento desfavorável na esfera administrativa e ainda, tendo em vista que para estes casos as discussões são travadas inicialmente pela via administrativa.

Ainda que não tão recente, mas sem dúvida uma notícia que chamou muito a atenção dos especialistas da matéria nos últimos anos, foi uma decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no ano de 2010, que analisou um caso típico de planejamento tributário conhecido como "incorporação às avessas" (quando uma empresa deficitária incorpora uma empresa superavitária). Nesta oportunidade o tribunal entendeu por "não conhecer" do recurso especial apresentado pelo contribuinte. Contudo, de extrema importância destacar que esse "não conhecimento" significa que não houve discussão acerca do mérito, mas tão somente do cabimento do recurso. Isto ocorreu tendo em vista que ao STJ não é permitido rediscutir provas já firmadas nos autos, cabendo apenas decidir sobre a correta aplicação do direito aos fatos que, necessariamente, precisam estar constituídos pelas provas produzidas nas instâncias inferiores.

No Recurso Especial de nº 946.707 o ministro relator Herman Benjamin declarou em seu voto que "para chegar à conclusão de que houve simulação, o TRF apreciou cuidadosa e aprofundadamente os balanços e demonstrativos de Supre-

mo e Suprarroz e concluiu que a operação é simulada". Para o ministro, rever esse entendimento exigiria a análise de fatos já apreciados pelo TRF, o que não seria possível segundo a Súmula 07 do STJ, que não admite a reapreciação de provas.

Com esta decisão, ficou mantida a decisão do TRF da 4ª região, proferida em 01/11/2006, na Apelação Cível nº 2004.71.10.003965-9, no sentido de que a operação se tratava de evasão fiscal, segundo acórdão assim ementado:

INCORPORAÇÃO. AUTUAÇÃO. ELISÃO E EVASÃO FISCAL. LIMITES. SIMULAÇÃO. EXIGIBILIDADE DO DÉBITO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. LITIGÂNCIA DE MÁ-FÉ.

1. Dá-se a elisão fiscal quando, por meios lícitos e diretos o contribuinte planeja evitar ou minimizar a tributação. Esse planejamento se fundamenta na liberdade que possui de gerir suas atividades e seus negócios em busca da menor onerosidade tributária possível, dentro da zona de licitude que o ordenamento jurídico lhe assegura. 2. Tal liberdade é possível apenas anteriormente à ocorrência do fato gerador, pois, uma vez ocorrido este, surge a obrigação tributária. 3. A elisão tributária, todavia, não se confunde com a evasão fiscal, na qual o contribuinte utiliza meios ilícitos para reduzir a carga tributária após a ocorrência do fato gerador. 4. Admite-se a elisão fiscal quando não houver simulação do contribuinte. Contudo, quando o contribuinte lança mão de meios indiretos para tanto, há simulação. 5. Economicamente inviável a operação de incorporação procedida (da superavitária pela deficitária), é legal a autuação. 6. Tanto em razão social, como em estabelecimento, em funcionários e em conselho de administração, a situação final - após a incorporação - manteve as condições e a organização anterior da incorporada, restando demonstrado claramente que, de fato, esta "absorveu" a deficitária, e não o contrário, tendo-se formalizado o inverso apenas a fim de serem aproveitados os prejuízos fiscais da empresa deficitária, que não poderiam ter sido considerados caso tivesse sido ela a incorporada, e não a incorporadora, restando evidenciada, portanto, a simulação. 7. Não há fraude no caso: a incorporação não se deu mediante fraude ao fisco, já que na operação não se pretendeu enganar, ocultar, iludir, dificultando - ou mesmo tornando impossível - a atuação fiscal, já que houve ampla publicidade dos atos, inclusive com registro nos órgãos competentes. 8. Inviável economicamente a operação de incorporação procedida, tendo em vista que a aludida incorporadora existia apenas juridicamente,

mas não mais economicamente, tendo servido apenas de "fachada" para a operação, a fim de serem aproveitados seus prejuízos fiscais - cujo aproveitamento a lei expressamente vedava. 9. Uma vez reconhecida a simulação deve o juiz fazer prevalecer as consequências do ato simulado - no caso, a incorporação da superavitária pela deficitária, consequentemente incidindo o tributo na forma do regulamento - não havendo falar em inexigibilidade do crédito fiscal. 10. Esta Turma tem-se orientado no sentido de estabelecer a condenação em verba honorária no patamar de 10% sobre o valor atribuído à causa, atualizado, salvo hipótese em que tal valor afigure-se exorbitante ou ínfimo, o que não ocorre no caso em tela. 11. Inexistindo omissão, contradição e nem obscuridade no julgado, é indevida a utilização dos declaratórios, que configuram-se, portanto, protelatórios, ensejando a fixação de multa no percentual de 1% sobre o valor atribuído à causa, nos termos dos artigos 18 e 538 do CPC.

Considerações Finais

Assim como a tributação, a ideia de planejamento tributário igualmente sofreu modificações no ordenamento jurídico brasileiro, de acordo com o contexto
histórico, político, social e econômico no qual se inseriu. Conforme vimos, os
primórdios do debate sobre o planejamento tributário se concentravam na
liberdade total dos indivíduos de organizarem suas atividades da maneira que
bem entendessem no sentido de evitar ou diminuir a tributação, proibindo-se
somente o emprego de meios ilícitos ou de simulação. Com o passar do tempo,
o debate se modificou no sentido de não aceitar como planejamento tributário,
casos que envolvam o emprego de fraude à lei, abuso de direito, simulação ou
sem um "propósito negocial". Uma terceira fase do debate tem como principal
enfoque o princípio da capacidade contributiva como critério para a averiguação
da existência de obrigação tributária. Assim, ocorrendo a manifestação da capacidade contributiva, independentemente do perfil do negócio realizado, haveria
o dever de pagar o tributo devido.

Ocorre que nem todos os atos praticados com o fim de fugir do recolhimento do tributo aos cofres públicos podem ser considerados como planejamento tributário. Assim, para delimitarmos o campo de estudo sobreo planejamento tributário, necessário se faz distingui-lo de figuras jurídicas afins que, tendo igualmente como consequência uma exclusão e/ou redução da carga tributária, podem com ele se confundir.

O correto planejamento tributário é aquele efetuado de maneira personalizada para a empresa ou grupo empresarial, levando-se em conta as peculiaridades de seu ramo de atividades, da sua estrutura societária e patrimonial, e, sobretudo das suas características de custos, despesas e receitas. Os planejamentos tributários que têm sido desconsiderados pelo fisco são justamente aqueles em que falta propósito negocial, ou seja, naquelas situações em que o único intuito é o de economizar tributos.

Neste contexto, aos especialistas que se dedicam aos estudos das hipóteses capazes de proporcionar menores ônus tributários às suas operações, vale destacar que, a criação de estruturas alternativas às normais ou usuais à sua estrutura, ou utilização de métodos ou quaisquer outros tipos de contratos e operações, deve sempre levar em consideração a crescente necessidade de estarem revestidas de uma substância econômica que permitam a identificação de objetivos que extrapolem o objetivo da redução da carga tributária.

Isto posto, embora tais considerações sejam alvo de discussões entre fisco e contribuinte, relacionados a princípios constitucionais como liberdade de iniciativa e livre concorrência, em contraposição ao poder-dever da administração pública de identificar as hipóteses de incidência do fato gerador da obrigação tributária, que por sua vez, concretiza-se com o lançamento e cobrança do tributo, necessários ao desenvolvimento das atividades do Estado, a linha tênue que divide esta possível contraposição de direitos, está, hodiernamente, amparada não somente pelos limites legais, mas, como também, na análise do contexto em que se insere cada uma das situações concretas que possam estabelecer uma relação nexo-causal entre redução do custo tributário e propósito negocial.

Referências

BORGES, Humberto Bonavides. **Planejamento Tributário**. 8. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2004.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104. São Paulo: Dialética, 2001.

DERZI, Misabel Abreu Machado; COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; THEODORO Jr, Humberto. **Direito Tributário Contemporâneo**. 2. ed. São Paulo: RT, 2004.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. Elisão e Evasão Fiscal. 2. ed. São Paulo: Bushatsky, 1977.

GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. A norma antielisão e o princípio da legalidade - Análise crítica do parágrafo único do art. 116 do CTN. O planejamento tributário e a Lei complementar 104. São Paulo: Dialética. 2001, p.115.

. Curso de direito tributário, 31. ed., São Paulo: Malheiros, 2010. MONTEIRO, Washington de Barros. Curso de Direito Civil. Vol.I Parte Geral. 44. ed., São Paulo: Saraiva, 2012. p. 89.

SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). Planejamento Tributário e o "Propósito Negocial". São Paulo: Quartier Latin, 2010.

TORRES, Heleno. Limites ao Planejamento Tributário - Normas Antielusivas (Gerais Preventivas). In: MARINS, James (Coord.). Tributação e Antielisão: São Paulo: Juruá, 2002.

VENOSA, Silvio de Salvo. Direito Civil: Parte Geral. 13 ed. São Paulo: Atlas, 2013.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva.** São Paulo, Dialética, 2001.

Artigo recebido em: 1.03.2014

Revisado em: 15.03.2014 Aprovado em: 10.04.2014