

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO

ABUSIVE TAX PLANNING

Eliseu Sampaio Nogueira

Mestre em Direito (UFC). Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil.

RESUMO

O planejamento tributário e suas considerações teóricas. Nesse sentido, tem-se como objetivo primordial apresentar uma visão teórica e prática do planejamento tributário. Ressalta-se a importância desse trabalho no intuito de discutir os limites ao planejamento tributário lícito e a busca pela economia de tributos. Realizada pesquisa documental e bibliográfica. Discute-se primeiramente a importância do tema e a justificativa para sua escolha, abordando-se o planejamento tributário quanto ao seu conceito, formas e finalidades. A aceitação do planejamento fiscal e suas controvérsias. Aborda-se a elisão e evasão fiscais. São feitas considerações sobre os limites ao planejamento tributário e a norma antielisão. Mostra-se até que ponto o planejamento tributário pode ser considerado abusivo. Elenca-se exemplo clássico de planejamento tributário abusivo. Conclui-se, assim, portanto, que o planejamento tributário, se ultrapassados os limites da licitude, incorre no chamado planejamento tributário abusivo, tornando possível sua desconsideração pelo Fisco e pelo Poder Judiciário.

Palavras-chave: Planejamento tributário abusivo. Elisão e evasão. Economia tributária. Tributação. Norma antielisão.

ABSTRACT

The tax planning and its theoretical considerations. In that way, we have as primordial goal show a theoretical and practice of tax planning. It's put in evidence the importance of this work in order to discuss the limits of valid tax planning and the necessity of tax economy. It was made documental and bibliographical research. It's discussed firstly the importance of the theme and the reason for its choice, broaching the tax planning as its concept, ways, guide principles and purposes. The acceptable of the tax planning and its controversies. It's broached the tax evasion and tax avoidance. Considerations are made about the limits of tax planning and the anti tax avoidance rule. It was shown until what point the tax planning could be abusive. It's shown a classical example of abusive tax planning. Conclusion was managed to come that if limits of licitud were went over, tax planning becomes abusive, being able to be desconsidered by the Internal Revenue and by the Legal System.

Keywords: Abusive tax planning. tax evasion and tax avoidance .Tax economy. Taxation. Anti tax avoidance rule.

1 INTRODUÇÃO

A questão de como o planejamento tributário abusivo tem aparecido vem, frequentemente, preocupando as autoridades fiscais brasileiras, em especial, o fisco federal, parcela da máquina estatal fiscalizatória a que esse trabalho foca sua atenção, mormente no que diz respeito a quais artifícios os contribuintes têm se utilizado para fazer valer a economia de tributos.

Este trabalho tem como objetivo geral apresentar uma visão teórica e prática do planejamento tributário, de sorte a tentar desmitificar a questão da economia tributária e suas consequências. Como objetivos específicos pretende obter conhecimento teórico, visão prática e sistêmica do planejamento tributário abusivo, compreender os limites ao planejamento tributário, apresentar exemplo envolvendo o planejamento tributário abusivo.

Como justificativa, a necessidade de difundir e esclarecer aspectos importantes do planejamento tributário abusivo, os limites à economia de tributos e as características do modelo de tributação sobre o consumo no Brasil, maior esclarecimento que a sociedade brasileira deve dispor a fim de economizar no pagamento de tributos, economia essa feita de forma absolutamente legal, sem a observância de práticas abusivas e juntar-se aos inúmeros artigos e trabalhos já publicados, dando sua pequena parcela de ajuda, pois há um grande interesse pelo tema na comunidade.

O presente estudo se pautou eminentemente na pesquisa bibliográfica e documental, fazendo-se uma revisão da literatura acerca do tema e em uma análise da legislação pertinente.

2 CONCEITO

Planejamento é o trabalho de preparação para qualquer empreendimento, segundo roteiro e métodos determinados. É o processo que leva ao estabelecimento de um conjunto coordenado de ações (pelo governo, pela direção de uma empresa, etc.) visando à consecução de determinados objetivos.¹

Segundo o magistério de Silvio Aparecido Crepaldi, o planejamento tributário seria o mesmo que elisão fiscal, algo preventivo e dentro da estrita observação da legislação brasileira vigente e visaria encontrar mecanismos que permitiriam diminuir desembolsos financeiros com pagamentos de tributos.²

Láudio Camargo Fabretti, a seu turno, defende que o planejamento tributário seria o estudo feito antes da realização do fato administrativo, onde se pesquisaria alternativas legais menos onerosas. O autor faz uma ligação do planejamento tributário prévio – antes da ocorrência do fato gerador do tributo – com a redução da carga tributária dentro da legalidade.³

Acontece que nem sempre a conduta da contribuinte, antes da ocorrência do fato impositivo, revela-se de forma lícita. Como exemplo, temos a emissão de documentos fraudulentos ligados a mercadorias que ainda não saíram do estabelecimento comercial (fato gerador do ICMS).

Francisco Coutinho Chaves preconiza que “planejamento tributário é o processo de escolha de ação, não simulada, anterior à ocorrência do fato gerador, visando direta ou indiretamente à economia de tributos”⁴.

Quando à definição do renomado autor, afirmamos que o planejamento tributário pode se dar antes ou mesmo depois do fato gerador. Tanto a atividade do planejamento quanto o seu resultado podem ser lícitos ou ilícitos.

Talvez a definição mais adequada que tenho me deparado tenha sido dada pelo doutrinador e jurista Hugo de B. Machado, quando diz:

É a atividade de examinar as formas pelas quais uma atividade econômica pode ser desenvolvida, e escolher a que se mostre mais vantajosa do ponto de vista tributário. A expressão planejamento tributário pode designar essa atividade e

¹ FERREIRA, A. B. H. **Novo Aurélio Século XXI**. 3 ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.

² CREPALDI, S. A. **Planejamento tributário: teoria e prática**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 4.

³ FABRETTI, L. C. **Contabilidade tributária**. São Paulo: Atlas, 2009, p. 8-9.

⁴ CHAVES, F. C. **Planejamento tributário na prática**. São Paulo: Atlas, 2014, p. 6.

pode também designar o resultado da mesma. O planejamento tributário pode ser lícito ou ilícito.⁵

O objetivo do planejamento é o de evitar, reduzir ou postergar o ônus econômico advindo dos tributos, mas, não somente deles, e sim o de toda a carga tributária relacionada, como, por exemplo, juros e multas fiscais provenientes do inadimplemento da obrigação tributária, seja ela principal ou acessória. As condutas devem ser revestidas de forma jurídica e visarem o fato econômico, conquanto possam ou não objetivar também o fato jurídico.

3 ESPÉCIES DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O planejamento tributário, enquanto fenômeno ligado às ações preventivas com vistas à economia tributária, divide-se, segundo critérios de licitude, em elisão, evasão e, por não dizer, da novel figura ou espécie da elusão. A seguir, comentaremos a respeito das características de cada uma, enfatizando as opiniões doutrinárias e posições jurisprudenciais a respeito.

3.1 Elisão, evasão e elusão fiscais

Os institutos que veremos a seguir são a própria expressão do planejamento tributário, seja ele idealizado e posto em prática de forma lícita ou ilícita. Esses institutos, a Elisão, a Evasão e a Elusão, expressões a que nos referimos, podem, segundo cada autor ou o juízo que o utilize, configurar um ou outro comportamento.

Muito autores renomados confundem o significado de elisão com o próprio conceito de planejamento tributário. Acontece que este conceito engloba o de elisão, tendo em vista esta ser espécie do gênero daquele. Não somente a atividade pela qual se perfaz o planejamento como também o resultado deste pode ser lícito ou ilícito.

Não existe uniformidade terminológica, embora muitos considerem a elisão como procedimento lícito e a evasão como ilícita. Tema

árido e ao mesmo tempo desafiador, as formas pelas quais o planejamento tributário pode ser exercido despertam as mais diversas opiniões e doutrinas, levando o leitor apreciador do tema a concluir que, somente no caso concreto, a situação torna-se mais clara e indicadora de opiniões mais abalizadas.

Neste trabalho, adotar-se-á, de acordo com a preferência de muitos, o conceito de elisão como o procedimento lícito que visa à economia de tributos e a evasão como seu antônimo. Há, por parte de vários doutrinadores, a adoção de conceitos de elisão e evasão que se filiam ao aspecto temporal do fato gerador da obrigação tributária, conceitos esses que colaciono aqui para, ao final, analisá-los.

André Luiz C. Estrella preconiza que, em relação ao momento de ocorrência da elisão, se os atos praticados pelo contribuinte para evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo forem praticados antes da ocorrência do fato gerador, configuraria a evasão e a elisão fiscal. Por outro lado, se forem praticados depois da ocorrência do fato gerador, o fenômeno seria o da fraude fiscal. O autor cita como também filiado a esta ideia Ricardo Lobo Torres.⁶

No mesmo sentido, Celio Armando Janczeski afirma que a distinção entre elisão e evasão não pode ser buscada apenas em elementos volitivos eis que em ambas figuras são idênticas as intenções e aos fins. Salienta que, se afastado o caráter subjetivo, o critério objetivo afirma a distinção pelo momento que em se utiliza os meios de evitar, reduzir ou postergar o pagamento do tributo, isto é, se os atos praticados pelos contribuintes foram praticados antes ou depois da ocorrência do fato gerador, restaria caracterizada a elisão ou evasão, respectivamente. Neste comentário, o autor cita como posição conforme a doutrina de Rubens Gomes de Souza, o grande teórico do CTN.⁷

⁶ ESTRELLA, A. L. C. A norma antielisão revisitada. In: PEIXOTO, M. M. (Coord.). **Planejamento tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 106.

⁷ JANCZESKI, C. A. Clausula antielisiva à luz da interpretação da lei tributária. In: PEIXOTO, M. M. (Coord.). **Planejamento tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p.183.

⁵ MACHADO, H. B. **Introdução ao planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 78.

Outro autor que emprestou sua contribuição à definição de conceitos relativos aos institutos elisão e evasão foi Pedro Anan Jr., para o qual a diferença entre elisão e evasão está no fato de que na elisão se procura caminho lícito, a redução da carga tributária através de operações admitidas ou não coibidas pela lei, tendo como característica principal, segundo ele, a ocorrência da conduta antes do fato gerador. Prossegue o mesmo autor ao conceituar evasão como conduta ilícita ou fraudulenta, na qual o contribuinte realiza operações contrárias à lei, que ocorrem após o fato gerador, procurando esconder a real intenção das partes contratantes.⁸

O grande marco temporal, a ocorrência do fato gerador, o primitivo divisor de águas da licitude, é conceito ultrapassado. São várias as possibilidades legais de redução dos ônus tributários (em sentido lato) após a ocorrência do fato gerador, tais como o chamado planejamento tributário judicial, por meio do contencioso tributário, a utilização de benefícios fiscais, o aproveitamento do instituto da denúncia espontânea e tantos outros exemplos. Assim como, também, procede a afirmação de que existem algumas condutas, anteriores ao fato gerador da obrigação tributária, que ensejam condutas ilícitas, como por exemplo, a emissão de nota fiscal fraudulenta, antes da saída de mercadorias do estabelecimento comercial.

Na verdade, o mecanismo da elisão funciona da seguinte forma: o contribuinte busca uma outra forma de exteriorização do resultado econômico desejado, aproveitando-se da possibilidade legal de utilização de alternativas válidas. Os meios são lícitos e adequados aos atos realizados, ou seja, existe uma correlação entre a forma do ato e o seu conteúdo, não ocorrendo uma distorção grosseira ou velada da realidade jurídica.

A evasão, do ponto de vista jurídico, é expressão usada, muitas vezes, com o mesmo sentido de fraude, pois, em ambos os casos, o

objetivo final é o de pagar menos tributo que o devido, onde há má-fé deliberada e existem ações ou uma série de atos marcados por simulação, ocultamento e desonestidade.

E o que seria Elusão? Alguns doutrinadores de renome nem sequer chegam a tratar do tema, tendo em vista ser um fenômeno pouco difundido e cuja terminologia adotada ainda não encontra voz uníssona sobre o que albergaria essa novel figura.

A Elusão, como fenômeno afeto à economia de tributos, estaria entre o lícito e o ilícito. Estaria a meio caminho entre a legítima economia tributária e a simulação. Os atos praticados não estariam encobertos, no entanto, haveria um “contorno” à legislação aplicável, com usos incomuns, atípicos, no desiderato de pagar menos, não pagar ou postergar o tributo. Haveria, por assim dizer, uma violação indireta da norma tributária.

Também chamada de elisão artificiosa, a elusão, como o conjunto de condutas pelas quais o contribuinte procura evitar a incidência da norma tributária mediante formações jurídicas artificiosas e distorcidas, aparece como um terceiro campo de atuação, além da elisão e evasão fiscais. Realmente, eludir conceitua-se como evitar ou esquivar com destreza; furtar-se com habilidade ou astúcia.⁹

Poderiam se enquadrar como fenômenos elusivos o abuso de formas, o abuso de direito, a ausência de finalidade negocial e o negócio jurídico indireto. Cumpre-nos apenas esclarecer, sem nenhum intuito de aprofundarmos em demasia, sobre como operam essas figuras elusivas, a título de ilustração.

4 O ILÍCITO TRIBUTÁRIO

O ilícito ou infração tributária tem seu conceito, por vezes, associado ao de ilegalidade, pois ambas expressões trazem, em certas ocasiões, uma carga de identidade. No entanto, o campo do ilícito é mais abrangente e quer dizer algo contrário ao ordenamento jurídico vigente. A ilegalidade significa contrário à lei.

⁸ ANAN JUNIOR, P. Remuneração dos sócios e acionistas e o planejamento fiscal. In: _____. (Coord.). **Planejamento Fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 304.

⁹ FERREIRA, A. B. H. *op.cit.*, p. 730.

O conceito de ilícito abarca o de ilegal, mas a recíproca não é verdadeira. Na lição de Paulo de B. Carvalho, quando a conduta é tida como antijurídica por transgredir o mandamento prescrito, recebe o nome de ilícito ou infração tributária.¹⁰

No que tange à amplitude do conceito de ilícito, este abrangeria a fraude, a qual envolveria a ocultação ou alteração do elemento factual, e o erro de direito, que abrangeria as situações nas quais a lei não foi obedecida pelo contribuinte, pois fora interpretada de modo equivocado.¹¹

O planejamento tributário abusivo, a propósito, deve ser coibido porque ultrapassa a fronteira do lícito, invadindo o campo da ilicitude, o que faz surgir a concretização da hipótese de incidência da penalidade, ensejando não somente a descaracterização do ato ou negócio, mas também de sanções por parte do Estado-fisco.

4.1 Figuras que giram em torno do ilícito tributário

Em termos de ilícito tributário, o jurista Hugo de Brito Machado já por bem esclareceu seu significado ao afirmar seu conceito amplo, no qual se incluem a fraude, ou seja, a ocultação ou alteração do elemento factual e o erro de direito, assim entendido como as situações nas quais a lei não foi obedecida pelo contribuinte porque por ele foi interpretada de modo equivocado.¹²

O conceito legal de simulação foi estabelecido pelo Código Civil em seu art. 167. Pelo que se pode perceber, a teor do retrocitado artigo, há simulação quando se pretende fazer crer em algo que não existe ou não existiu. Fingir o que não é. A dissimulação ou simulação relativa é o contrário. Nesta procura-se esconder algo, disfarçar. No entender de Andrea N. Neves e Priscila F. Rocha Leite, a simulação e a dissimulação seriam conceitos interconexos,

vinculados e coexistentes. Enquanto a simulação seria o ato, a dissimulação seria o efeito encoberto com a simulação, consequência desta. Isto é, quem simula encobre a vontade real, dissimulando-a. A fraude tem o seu conceito positivo estampado na Lei nº 4.502/64, art. 72.

O conceito legal tem merecido críticas por parte de doutrinadores de renome por conta de uso de terminologia inadequada¹³ ou porque sua aplicação assume caráter de ampla subjetividade¹⁴. Diferente na técnica de elaboração legislativa, o conceito de sonegação fiscal, apenas a título de ilustração, nos traz algo mais preciso, objetivo, conceito esse que traz evidentes exemplos de evasão fiscal (art. 1º da Lei 4729/65). Ricardo Lobo Torres, por seu turno, explica a diferença entre fraude à lei e fraude contra lei, “o que não se pode é confundir a fraude penal ou fraude *contra legem*, que é forma de evasão e constitui crime, com a fraude à lei (*fraus legis*), que é forma de elisão abusiva (art. 116, parágrafo único, do CTN, e art. 166, VI, do CC).¹⁵”

A teoria do abuso de direito fundamenta-se no mau uso do direito. Explica-se. O abuso do direito não significa conduta ilícita propriamente, mas lícitas formalmente. São condutas que não se adequam ao direito por razões de justiça ou equidade. O abuso de direito encontra fundamento no art. 187 do Código Civil. Por essa teoria, pela forma como foi exercido o direito, o que era lícito passou a ser ilícito. A ilicitude fora acarretada quando o direito (lícito) foi exercido.

O abuso do direito contrapõe-se ao direito do contribuinte organizar seus negócios da forma que melhor lhe aprouver na medida que esse direito, diga-se de passagem, não é absoluto. A teoria do abuso de forma surgiu como um desenvolvimento da teoria da interpretação econômica do fato gerador. Fazendo-se

¹⁰ CARVALHO, P. B. **Curso de direito tributário**. 26 ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 466.

¹¹ MACHADO, H. B., 2014, *op. cit.*, p. 119.

¹² *Ibid.*, p. 119.

¹³ MACHADO, H. B., 2014, *op. cit.*, p. 77.

¹⁴ TORRES, H. T. Direito tributário sancionador e o garantismo constitucional. In: ROCHA, V. O. (Coord.). **Grandes questões atuais de direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2015. 19 v. p. 123.

¹⁵ TORRES, R. L. **Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013, p. 128.

um breve comentário sobre a teoria da interpretação econômica, essa propõe que os negócios praticados pelo sujeito passivo da obrigação tributária sejam interpretados e tributados de acordo com sua finalidade econômica e não pela forma legal de que estão revestidos.

As teorias do abuso de formas e interpretação econômica do fato gerador lidam com a requalificação dos atos praticados pelo contribuinte.

O negócio jurídico indireto ou planejamento fiscal indireto significa interpor uma relação jurídica entre o negócio objetivado, isto é, o contribuinte busca obter um resultado econômico sem incorrer no campo de incidência de uma norma fiscal mais gravosa, embora esta preveja uma forma mais simples de se alcançar a mesma finalidade.

É importante salientar que o negócio jurídico indireto não guarda similaridade com a simulação, pois não há desencontro naquele entre a vontade real e a declarada. No entender de Julio M. de Oliveira e Renata C. Antonio, citando o posicionamento da Juíza Federal Diva Malerbi, no negócio jurídico indireto existe somente uma inadequação entre os meios de que se servem as partes para atingir determinado resultado econômico e os escopos perseguidos com tal negócio. Salienta a magistrada que meios e escopos afiguram-se sempre compatíveis entre si.¹⁶

A ausência de finalidade negocial é teoria nascida nos países anglo-saxônicos e possui correspondência direta com a interpretação econômica do fato gerador. Pela teoria da ausência de finalidade negocial, os negócios jurídicos que tivessem por fim somente a economia tributária, isto é, fossem desprovidos de qualquer fundamento outro como, por exemplo, reorganização societária ou algum objetivo comercial, poderiam ser desconsiderados pelo Fisco, pois a substância dos fatos deveria se sobrepor à forma jurídica adotada.

¹⁶ OLIVEIRA, J.; ANTONIO, R. O planejamento tributário em face da norma antielisiva. In: PEIXOTO, M. M. (Coord.). **Planejamento tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 350.

5 NORMAS ANTELISIVAS: BREVES COMENTÁRIOS

O conceito de normas antielisivas está umbilicalmente ligado aos conceitos de Elisão ou Evasão Fiscais, isso porque há autores que reconhecem as sobreditas normas como normas antievasivas, como, por exemplo, André Gustavo B. Leite (cláusula geral antievasão atípica)¹⁷ ou mesmo uma norma geral antielusão, segundo Marciano S. de Godoi¹⁸. Não há uniformidade terminológica, embora posamos nos guiar pelo que nos diz a doutrina dominante em relação ao assunto.

Normas Antielisivas são comandos autorizadores dirigidos à Administração Fiscal para a reconstituição dos elementos componentes da obrigação tributária a partir da constatação da prática de atos caracterizadores de dissimulação da ocorrência do fato gerador ou da natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. As normas antielisivas específicas surgiram antes mesmo da promulgação da norma geral e, a depender das circunstâncias, continuarão a surgir outras tantas, no próprio CTN ou na legislação esparsa.

Corroborando o entendimento já exposto aqui do jurista Hugo de B. Machado, mesmo sem a referida norma geral, o Fisco já vem desconsiderando práticas supostamente elisivas, inclusive com o beneplácito do Poder Judiciário, conforme podemos perceber por meio do entendimento no qual o CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, ao referendar procedimento do Fisco de ter-se utilizado da norma antielisão (art.116, parágrafo único), entendeu que, mesmo sem lei ordinária regulamentadora, entendeu que o Decreto 70.235/72 cumpriria o papel de regulamentador da norma antielisão, e que dessa forma estava hígida a autuação.

¹⁷ LEITE, A. G. B. Constitucionalidade da cláusula geral antievasão atípica. In: ELALI, A.; MACHADO SEGUNDO, H. B.; TRENNEPOHL, T. (Coord.). **Direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

¹⁸ GODOI, M. S. Dois conceitos de simulação e suas consequências para os limites da elisão fiscal. In: ROCHA, V. O. (Coord.) **Grandes questões atuais de direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2007.

A Lei Complementar nº 104/2001, a mesma que inseriu o parágrafo único no art. 116 do CTN, acrescentou também ao art. 43 do mesmo código o parágrafo primeiro, conhecido como norma antielisiva do imposto de renda.

A inserção de uma norma geral antielisiva no ordenamento jurídico brasileiro se deu, conforme vimos, com a publicação da lei complementar nº 104/2001 que editou o Código Tributário Nacional, inserindo o parágrafo único no seu art. 116. O objetivo de tal norma é requalificar o ato que vise dissimular o fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

Até aí o conteúdo do parágrafo único do art. 116 do CTN parece não estar eivado de vício quanto a sua inconstitucionalidade haja vista que, ressalvados casos previstos em lei (instituição de benefícios fiscais, denúncia espontânea, etc), se ocorrido o fato gerador, ter-se-ia configurada a evasão.

Acontece que, como o dispositivo da norma prevê sua regulamentação por via de lei ordinária, o governo federal editou a medida provisória 66/2002 na qual, em seus arts. 13 a 19, ampliou as possibilidades de desconsideração ao incluir em seu texto os mecanismos da falta de propósito comercial e do abuso de formas.

Esses mecanismos, na visão de muitos tributaristas, não subsistem em nosso ordenamento jurídico. Foram justamente esses dispositivos que ampliavam as hipóteses de desconsideração que não foram convertidos em lei.

Um dos cânones da Constituição da República é o princípio pelo qual ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei (art. 5º I da CF/88). Esse comando tem o seu correspondente vetor no Sistema Tributário Nacional, no art. 150, I, no qual está estampado que sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem que lei o estabeleça.

O princípio acima, conhecido por Legalidade Tributária, é dirigido ao aplicador da norma e constitui uma das maiores garantias de que se valem os contribuintes contra o arbítrio estatal. Os defensores da teoria da inter-

pretação econômica do fato gerador, porém, relativizam esse princípio ao fazer um contraponto com os princípios da capacidade contributiva e isonomia em matéria tributária.

Na visão do doutrinador Hugo de Brito Machado, o princípio da legalidade não poderia ser relativizado, pois trata-se também de uma regra. Regra porque possui uma estrutura fechada, inadmitindo relativização e princípio pela sua fundamentalidade, tendo em vista sua enorme importância em todo o sistema jurídico.¹⁹

Conforme já tivemos a oportunidade de expor nesse trabalho, colocada do jeito que está, sem que haja regulamentação, a Lei Complementar - LC 104/2001 trouxe um mecanismo de controle da evasão fiscal. Contudo, se atribuída a natureza de norma antielisiva à LC 104/2001, possibilitando a edição de regulamentação nesses termos, estar-se-ia implementando a denominada interpretação econômica do fato gerador para fins de caracterização do fato gerador de tributos no direito tributário, teoria essa ainda não acolhida no nosso ordenamento jurídico.

Ricardo Lobo Torres, a seu turno, defende posição contrária ao entendimento exposto acima. O autor usa as expressões elisão lícita e abusiva, separa o termo evasão em pura em economia do imposto e evasão ilícita e defende o uso da norma geral antielisiva pela Administração Fiscal quando ocorrer um abuso na subsunção do fato à norma tributária, cabendo à Administração corrigir essa subsunção, requalificando o ato de acordo com a interpretação correta da regra de incidência²⁰. O autor, porém, só não indicou que interpretação correta seria essa.

A meu ver, a glosa fazendária tem cabimento nos casos de evasão, já definida aqui como planejamento tributário ilícito, o qual engloba a simulação, dissimulação, sonegação e fraude, esta entendida como a alteração do elemento factual. A interpretação econômica, ao requalificar o ato ou negócio jurídico, es-

¹⁹ *Id. Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2015, p.75.

²⁰ TORRES, R. L., *op. cit.*, p.25.

barra nos princípios da legalidade (art. 150, I, CF/88), autonomia da vontade e da liberdade contratual (art. 170, CF/88) e na regra que proíbe a tributação por analogia (art. 108, CTN).

6 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO

Como já tivemos oportunidade de comentar, o planejamento tributário, em sua acepção mais ampla, pode resultar de atos lícitos ou ilícitos. O limite, portanto, do planejamento tributário aceito é a licitude, além da qual o planejamento realizado tornar-se-á abusivo.

A ilicitude estará configurada no cometimento de atos ou negócios tipicamente evasivos, como a fraude, a sonegação tributária, abuso de direito, simulação e a dissimulação, figuras essas já vistas em nosso estudo. Decidimos pela não colocação no rol acima as figuras do abuso de formas e da falta de propósito negocial por entendermos não aplicáveis ao nosso ordenamento jurídico.

6.1 Exemplo de planejamento tributário abusivo

O que se propõe mostrar neste item do trabalho é um exemplo de um planejamento tributário já julgado no âmbito administrativo e judicial. Não faremos aqui uma análise pormenorizada do caso ou mesmo um estudo dele. O intuito é mostrar um caso real, as alegações envolvidas e o resultado do mesmo.

6.1.1 Caso Grendene

O caso Grendene talvez seja o mais emblemático caso envolvendo segmentação de receita (renda), caso esse em que foram discutidos temas como evasão, propósito negocial, abuso de direito, simulação e fraude, tendo tido desfecho nas áreas administrativa e judicial. Trata-se, a bem da verdade, de um *leading case*, pois, a partir deste julgado, começaram a se traçar limites ao planejamento tributário lícito e o que se pode e o que não pode ser feito quando se busca economia tributária, nas suas mais diversas formas.

A Grendene foi autuada pela fiscalização federal em 1985, relativa a irregularidades detectadas no ano-calendário de 1981. A fim de que se entenda melhor o caso, a empresa vendia seus produtos diretamente a 08 (oito) empresas coligadas, de propriedade dos diretores da própria Grendene.

A autuação baseou-se no art. 157, § 1º do RIR/80 – Regulamento do Imposto de Renda²¹, no qual se alegou subfaturamento de parcela das vendas da Grendene, a qual realocava tal parcela da renda tributável a uma ou mais das oito empresas, de modo a transferir o seu lucro tributável.

A Grendene S/A Calçados e Componentes era tributada pelo lucro real enquanto suas oito coligadas (Alpene, Comerfar, Money, Trio, APN, Nepealex, Silver, Comercial) eram pelo lucro presumido. A empresa autuada impugnou o lançamento efetuado por meio do recurso nº 89.806 interposto contra a Delegacia da Receita Federal em Caxias do Sul – RS. O recurso foi julgado então pela então Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, a qual proferiu acórdão nº 103-07.260, assim ementado:

IRPJ – TRANSFERÊNCIA DE RECEITAS – EVASÃO FISCAL. Há evasão ilegal de tributos quando se criam oito sociedades de uma só vez, com os mesmos sócios que, sob a aparência de servirem à revenda dos produtos da recorrente, têm, na realidade, o objetivo admitido de evadir tributo, ao abrigo de regime de tributação mitigada (lucro presumido).

Importante se faz mencionar os principais pontos levantados pelo relator do processo ao negar provimento ao recurso do contribuinte: a) a existência das oito empresas tinha por única e exclusiva finalidade a de diminuir o lucro tributável da Grendene S/A; b) as empresas comerciais não possuem estrutura, instalações e tudo o mais que uma empresa necessita para exercer suas atividades; quatro empresas não possuíam sequer um funcionário, e as res-

²¹ Art. 157 – A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais. §1º - A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, bem como os resultados apurados anualmente em suas atividades no território nacional [...].

tantes tinham um funcionário cada uma; c) há substancial diferença de preço entre as notas fiscais de vendas emitidas pela Grendene para as empresas comerciais recém-criadas e destas oito para os revendedores; d) a Grendene reduzia suas receitas de faturamento com a venda de seus produtos por meio de repasse dessas mercadorias a preços muito inferiores às oito empresas recém-criadas, sendo que essas últimas venderiam as mercadorias pelo preço supostamente de mercado.

Com o desfecho na esfera administrativa desfavorável ao contribuinte, a disputa foi levada ao Poder Judiciário - Juízo Federal da 5ª Vara do Rio Grande do Sul, por meio de Ação Anulatória de Débito Fiscal contra a União em que a empresa contestou, em apertada síntese, que os atos praticados por ela e pelas oito empresas não configurariam omissão de receitas por não se enquadrarem em nenhuma das hipóteses do RIR/80 (arts. 158, 180 e 181) e também quanto à base de cálculo da autuação pois o valor autuado desconsidera o ICM incidente sobre a diferença de preços (entrada e saída de mercadorias), além de não computar os custos próprios de cada empresa (aluguel, luz, salários, etc), o que reduziria o lucro tributável de forma considerável.

A sentença de 1ª instância deu provimento parcialmente favorável ao pedido, reduzindo o valor do débito tributário. Inconformada, apelou ao antigo TFR – Tribunal Federal de Recursos. O acórdão concluiu pela anormalidade na constituição das oito pessoas jurídicas por entender que foram constituídas de uma só vez e no mesmo dia, pelas mesmas pessoas físicas, que por sua vez são sócias da autora. As oito empresas também possuem o mesmo endereço da própria autora, sendo que o frete contratado para levar as mercadorias da Grendene para as oito empresas não pode ser aceito como despesa dedutível.

Também fora considerado no acórdão que, sob a ótica formal, não houve qualquer irregularidade jurídica. Porém, as oito empresas foram criadas apenas para dar lucro à autora, não possuindo finalidade própria. No voto do relator do acórdão, foi chamada atenção para a quebra do princípio da igualdade no trata-

mento tributário e que houve desvirtuamento do propósito (finalidade).

Quanto ao débito fiscal, o valor exigido pelo Fisco tratava-se de lucro não tributável, tendo em vista a quantificação da mera diferença entre entradas e saídas nos livros fiscais de ICM, base esta ainda não computada pelas deduções permitidas. Concluindo: por unanimidade, deu-se provimento parcial ao recurso apenas para diminuir o valor do crédito tributário, porém restando consideradas a omissão de receitas caracterizada pela criação de empresas fingidas, que, na realidade, só existiam no papel, havendo, portanto, a caracterização de simulação.

7 CONCLUSÃO

Diante do que foi explicado ao longo deste texto, pode-se concluir, em síntese, que:

- a) o conceito de planejamento tributário, a despeito da opinião abalizada de vários doutrinadores, em seu sentido amplo, diz respeito à atividade de examinar as diversas formas pelas quais uma atividade econômica pode ser desenvolvida e, como tal, verificar qual destas é a mais vantajosa do ponto de vista tributário. O resultado desse exame pode acarretar em atos lícitos ou ilícitos;
- b) não há uniformidade terminológica quando se trata dos conceitos de elisão, evasão e elusão fiscais;
- c) o planejamento tributário, assim entendido como todo um estudo prévio de alternativas, lícitas ou ilícitas, visando à economia do ponto de vista tributário, compreende os conceitos de elisão, evasão e elusão fiscais;
- d) a diferença entre os conceitos de elisão e evasão fiscais não devem mais ser buscados por meio do momento da ocorrência do fato gerador, mas sim da observância do emprego de procedimentos lícitos ou ilícitos na busca do menor ônus fiscal;
- e) o ilícito tributário é conceito mais amplo que o de ilegalidade, pois, enquanto esta significa algo contrário à lei, o ilícito diz

respeito à contrariedade ao ordenamento jurídico vigente;

- f) o conceito de fraude trazido pela Lei nº 4.502/64, art. 72 não se mostra o mais adequado para caracterização de ilícito no planejamento tributário por se tratar de conceito impreciso e carregado de subjetividade. A fraude, no planejamento tributário, como caracterizadora do ilícito, deve ser entendida como a ocultação ou alteração do elemento factual;
- g) colocada do jeito que está, a norma antielisiva do parágrafo único do art. 116 do CTN, traz em seu bojo, como elemento essencial à prática da desconsideração dos atos, a presença da dissimulação, instituto caracterizador da evasão fiscal, e não da elisão. O que tornou a tentativa de regulamentação mal sucedida foi a inserção de novéis institutos que não guardam relação com práticas elisivas e não aceitos pelo ordenamento jurídico brasileiro como o abuso de formas e o motivo de propósito negocial;
- h) as normas antielisivas específicas caracterizam-se por visarem tributos e situações específicas, e utilizam-se, em boa parte das vezes, de presunções legais, mecanismos que objetivam caracterizar ou positivar atos, fatos ou situações que se encaixam às molduras jurídicas;
- i) no caso concreto, fica menos difícil caracterizar o planejamento tributário ou fiscal abusivo.

REFERÊNCIAS

- ANAN JUNIOR, P. Remuneração dos sócios e acionistas e o planejamento fiscal. *In*: _____. (Coord.). **Planejamento fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- CARVALHO, P. B. **Curso de direito tributário**. 26 ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- CHAVES, F. C. **Planejamento tributário na prática**. São Paulo: Atlas, 2014.
- CREPALDI, S. A. **Planejamento tributário: teoria e prática**. São Paulo: Saraiva, 2012.
- ESTRELLA, A. L. C. A norma antielisão revisitada. *In*: PEIXOTO, M. M. (Coord.). **Planejamento tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- FABRETTI, L. C. **Contabilidade tributária**. São Paulo: Atlas, 2009.
- GODOI, M. S. Dois conceitos de simulação e suas consequências para os limites da elisão fiscal. *In*: ROCHA, V. O. (Coord.). **Grandes questões atuais de direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2007.
- _____. Uma proposta de compreensão e controle dos limites da elisão fiscal no direito brasileiro. Estudo de casos. *In*: YAMASHITA, D. (Coord.) **Planejamento tributário à luz da jurisprudência**. São Paulo: Lex, 2007.
- JANCZESKI, C. A. Cláusula antielisiva à luz da interpretação da lei tributária. *In*: PEIXOTO, M. M. (Coord.). **Planejamento tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- LEITE, A. G. B. Constitucionalidade da cláusula geral antievasão atípica. *In*: ELALI, A.; MACHADO SEGUNDO, H. B.; TRENNEPOHL, T. (Coord.). **Direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.
- _____. **Introdução ao planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros, 2014.
- _____. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2015.
- NEVES, A. N.; LEITE, P. F. R. A validade da Lei Complementar nº 104/01 no ordenamento jurídico tributário brasileiro – efeito correlato no âmbito do planejamento fiscal. *In*: ANAN JUNIOR, P. (Coord.). **Planejamento fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- OLIVEIRA, J.; ANTONIO, R. O planejamento tributário em face da norma antielisiva. *In*: PEIXOTO, M. M. **Planejamento tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- TORRES, H. T. Direito tributário sancionador e o garantismo constitucional. *In*: ROCHA, V. O. **Grandes questões atuais de direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2015. 19 v.
- TORRES, R. L. **Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. 2 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.