Antes de fiscalizar, fisco deveria definir o que é planejamento ilícito

Recentemente, os jornais noticiaram que a Receita Federal criou duas delegacias especializadas na fiscalização de operações envolvendo planejamento tributário, a fim de identificar transações suspeitas de serem irregulares. Um dos focos de investigação seriam os prejuízos fiscais experimentados por grandes empresas, em período de bom desempenho econômico. Suspeita-se que boa parte desses prejuízos fiscais – utilizados para a dedução do Imposto de Renda (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) – tenha sido gerada em decorrência de planejamentos "abusivos", no bojo de reorganizações societárias, com fusões, aquisições e incorporações.

O programa de fiscalização recém-criado se baseia na noção, hoje comum, de que o planejamento tributário envolve uma conduta senão ilícita, ilegítima. O raciocínio encerra grave equívoco. A questão merece maior reflexão.

Quando se faz uma reorganização societária relevante, uma das principais preocupações é o impacto tributário. O tributo, em alguns casos, pode até inviabilizar a operação, por torná-la excessivamente onerosa. Seria irresponsável, portanto, o administrador que não considerasse o custo fiscal da transação, ao planejá-la. O planejamento envolve justamente a previsão do que será feito e da comparação dos custos e benefícios decorrentes dos atos praticados.

Assim, diante de um planejamento que possa ser feito de maneira a preservar um direito da companhia e de outro que implique a sua perda, por certo a opção lógica será a primeira. Ninguém é obrigado a dispor sua vida e organizar seus negócios de forma a pagar mais tributos.

No caso dos prejuízos fiscais acumulados, por exemplo, é evidente que, entre duas alternativas lícitas para realizar uma operação societária, se preferirá aquela que permita o aproveitamento dos respectivos montantes. Trata-se de ativo da empresa, na medida em que os valores podem ser deduzidos de lucros futuros. Simplesmente perdê-los não faz sentido. Por isso, é razoável a sucessora encontrar uma forma de aproveitar esses prejuízos, oponíveis ao Fisco. Nada há de ilegítimo nisso.

Dizer que, ao proceder de modo a pagar menos tributos, o contribuinte estaria sendo egoísta perante a sociedade ou faltando com a ética é argumento retórico que não justifica a imposição de ônus fiscal a situação não prevista em lei. Da mesma forma, poderia ser alegado que o Fisco falta com a ética ao criar limites e condições para a utilização dos prejuízos acumulados, quando a legislação privada determina sejam eles integralmente considerados na elaboração das demonstrações financeiras, por refletirem as mutações patrimoniais da pessoa jurídica, não apenas apenas em um ano de bom desempenho econômico, mas ao longo de sua existência, incluindo os anos mais difíceis. Se a renda ou lucro supõe acréscimo patrimonial, até que ponto é moral e ético desconsiderar os prejuízos efetivamente suportados em períodos pretéritos, ou impedir a empresa sucessora de outra que detinha prejuízos fiscais acumulados de utilizá-los na apuração dos tributos devidos, exatamente como faria a sucedida?

Isso demonstra que, no embate diário entre Fisco e contribuintes, é muito subjetivo afirmar o que é ético ou não; o que é normal e o que é abusivo. Procedimentos de ambas as partes podem ser questionados. Se, no passado, havia certa permissividade em matéria tributária, o fato é que, atualmente, está havendo

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

um evidente exagero. A tendência é assumir que qualquer questão societária ou familiar cuja solução leve em conta o menor ônus fiscal possível implicaria planejamento fiscal abusivo. Os contribuintes estão sendo cada vez mais acuados, como se fossem inimigos do Estado. Essa postura é perigosa, podendo evoluir para uma verdadeira ditadura fiscal.

Portanto, a questão não pode ser tratada de forma simplista, como uma batalha do bem contra o mal, até porque, muitas vezes, os personagens se confundem. O planejamento tributário deve ser discutido à luz dos princípios fundamentais do Estado Democrático de Direito, que "reflete, em nosso sistema jurídico, uma realidade constitucional densa de significação e plena de potencialidade concretizadora dos direitos e das liberdades públicas". [1]

Tais direitos e liberdades são garantidos, sobretudo, por normas jurídicas. Estas servem não apenas para regular as condutas humanas, mas para proteger os cidadãos do próprio Estado, na medida em que ele próprio fica submetido ao império da lei e não à vontade episódica dos governantes.

Quer isso significar que o tema do planejamento fiscal deve ser disciplinado por lei formal, e não por interpretações tendenciosas de quem quer que seja. O contribuinte, assim como as autoridades fiscais, deve ter condição de saber, de antemão, quais as consequências fiscais de seus atos. A norma tributária deve incidir sobre o que foi efetivamente feito e não sobre o que poderia ter sido feito, mas não foi. É o que se extrai de princípios tributários como legalidade, irretroatividade e anterioridade, expressos na Constituição.

Evidentemente, não se discute a possibilidade de serem desconsiderados os efeitos tributários de atos e negócios "de mentira", realizados unicamente com o objetivo de iludir terceiros, incluindo o Fisco, e, por isso, enquadráveis no conceito de simulação, importado do Direito Civil, onde é perfeitamente definido.[2] Nesses casos, basta que a fiscalização comprove que os atos ou negócios declarados jamais ocorreram (ou se deram de outra forma) para que seja aplicada a norma tributária correspondente ao fato mascarado pelo ato simulado.

Todavia, quando os atos e negócios praticados são verdadeiros e formalmente lícitos, é preciso definir até que ponto a fiscalização pode interferir na esfera da autonomia da vontade privada, para negar seus respectivos efeitos tributários, alegando terem sido efetuados de forma "abusiva" ou "ilegítima". Nessa análise, entra em jogo a pesquisa da "substância econômica" da operação, isto é, a existência de motivação extratributária que a justifique, independentemente de eventual economia fiscal. É nesse ponto que reside toda a dificuldade em definir quando se está diante de planejamento abusivo.

Na medida em que uma determinada norma tributária passa a ser aplicada a situações que não se compreendem no seu campo de incidência, com base em conceitos indefinidos normalmente invocados pelas autoridades fiscais para rotular o ato como ilegítimo, como, por exemplo, abuso de formas, abuso de direito, fraude à lei, entre outros, abre-se campo fértil para interpretações as mais variadas, tornando a atividade administrativa de revisão do lançamento discricionária – por vezes até arbitrária – e não vinculada aos exatos termos da lei, como determina o art. 142, parágrafo único, do CTN.[3]

A questão, portanto, é de falta de critérios normativos seguros que devam ser observados pelo contribuinte e pelas autoridades fiscais. Hoje em dia não se sabe o que é elisão fiscal legítima e

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

planejamento tributário abusivo. Tem sido cada vez mais comum vermos empresas que praticam operações seguindo fielmente as normas de Direito Privado serem surpreendidas, tempos depois, com autos de infração onde os fiscais imaginam os motivos que permearam a opção por uma determinada estrutura e dizem que houve planejamento tributário abusivo porque não foi observada a carga tributária que ele, fiscal, entende correta. Alguns autos de infração são de tal monta que superam o patrimônio líquido da pessoa jurídica, podendo inviabilizar suas atividades, se mantidos. Além disso, muitas vezes, os dirigentes das pessoas jurídicas são chamados a responder na esfera criminal. Por outro lado, a análise da jurisprudência administrativa, especialmente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, não revela a presença de elementos teóricos sólidos que permitam a todos saber o que podem ou não fazer. As autuações sobre a matéria são julgadas de forma pontual, de acordo com as peculiaridades de cada caso.

Com isso, gera-se sensação de insuportável incerteza nos contribuintes quanto ao adequado tratamento fiscal de atos e negócios engendrados com o objetivo de alcançar uma determinada finalidade, que poderia ser igualmente obtida por outra via, porém, mais onerosa do ponto de vista fiscal. Nesses casos, não se sabe qual será o entendimento da autoridade fiscalizadora. O que para alguns fiscais pode significar legítimo exercício do direito de opção, para outros pode revelar abuso de formas jurídicas, com o propósito de prejudicar os interesses fazendários.

Essa situação abala o ambiente de negócios e, sobretudo, a confiança do investidor estrangeiro na estabilidade das relações com o Poder Público. Afinal, as decisões sobre como, quando e onde investir normalmente passam pela análise do nível de segurança do país, especialmente no que respeita à proteção dos efeitos jurídicos dos atos praticados. Se, a qualquer momento, pode o Fisco rever os efeitos tributários dos atos praticados no passado, cria-se um componente de risco com a potencialidade de inibir a realização de certos investimentos, diante da possibilidade de significativa alteração da equação econômica. A incerteza deve, pois, ser evitada, ainda que à custa de alguns autos de infração.

Por isso, em vez de criar novas delegacias para sofisticar os autos de infração, colocando as autoridades fiscais no inusitado papel de “gestores virtuais” de negócios privados, com a tarefa de adivinhar e aprovar ou não as razões que levam o particular à prática de um tipo de operação em detrimento de outro, deveria o Fisco Federal propor ao Executivo a elaboração de projeto de lei que venha a estabelecer critérios claros e uniformes para a identificação de planejamentos fiscais abusivos e a definição dos seus efeitos tributários. Mas não qualquer lei. O tema deve ser disciplinado em lei complementar, cuja função é fazer com que o Direito Tributário seja aplicado de forma isonômica no território nacional, por todos os entes tributantes. O planejamento tributário exige essa disciplina, por se tratar de tema fundamental para o adequado exercício, de um lado, do poder impositivo estatal e, de outro, da autonomia da vontade privada.[4]

Tanto é assim que a Lei Complementar 104/2001 introduziu parágrafo único ao art. 116 do Código Tributário Nacional, aparentemente com o objetivo de coibir o planejamento abusivo.[5] Isso prova que se trata de tema afeto à lei complementar de normas gerais, até porque interfere com obrigação e lançamento tributários (CF, art. 146, III, “b”).[6] Contudo, a redação do referido dispositivo é por demais vaga, não permitindo a exata compreensão do seu sentido e alcance. Daí porque, passados quase dez anos desde a sua edição, ele ainda não foi regulado por lei ordinária e não chegou a doutrina ou a jurisprudência a uma conclusão sobre o seu significado. O que implica dizer que a norma não possui

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

densidade suficiente para fundamentar o controle de planejamentos tributários ditos abusivos.

Assim, enquanto não for editada nova lei complementar que regule a matéria em âmbito nacional, categorizando de forma clara e objetiva os planejamentos tributários ilegítimos, fica excluída a competência do legislador ordinário para dispor a respeito e, com maior razão, a possibilidade de a Administração fazer, sem amparo em lei, o que somente com autorização de lei complementar válida e eficaz poderia ser feito.

Editada nova lei complementar, poderão então os entes tributantes editar leis ordinárias aplicando os conceitos gerais nela estabelecidos aos tributos de sua competência, permitindo à fiscalização um controle efetivo e adequado dos efeitos tributários dos atos e negócios praticados pelos contribuintes.

Em conclusão, o que se fala em termos de planejamento fiscal na atualidade deve ser repensado. A questão não deve ser enfrentada do ponto de vista ideológico, a partir de uma visão maniqueísta da relação entre o Fisco e os contribuintes. Antes de "apertar" a fiscalização contra as empresas visando autuá-las por planejamentos tributários supostamente abusivos, o governo deve se preocupar em editar nova lei complementar que permita distinguir, com razoável grau de certeza, os planejamentos regulares dos ilegítimos; o uso do abuso. Dessa forma, será reduzida a margem de subjetividade – ou arbítrio – das autoridades fiscais, ao mesmo tempo em que terão os contribuintes melhores condições de planejar sua vida e seus negócios de forma segura. Pois nada impede que isso seja feito da forma menos onerosa possível, desde que nos limites da lei.

[1] STF – Pleno – MS 24.849/DF – Rel. Min. Celso de Mello – J: 22/06/2005.

[2] Nos termos do art. 167 do Código Civil:

"*Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.*

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I – aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II – contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III – os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado."

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

[3] *“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

[4] Como observado no voto condutor proferido pela Ministra Cármen Lúcia, nos autos do RE 559.943/SP, *“(…) a Constituição de 1988 rompeu com o sistema tributário anterior no que respeita ao âmbito normativo da lei complementar de normas gerais. No binômio certeza-igualdade, mencionado por Tércio Sampaio, o constituinte de 1988 deu ênfase à certeza, tornando a segurança jurídica ´tributária de um poder centralizador que garante a uniformidade dos conteúdos do vértice para a base do sistema´. (…) Apesar dos argumentos contrários, patenteia-se uma conclusão constitucional no sentido da concentração da competência da União para dispor sobre normas gerais tributárias, nas quais se incluíram matérias que antes não eram inseridas no rol de tais atribuições. É um equívoco reduzir as autonomias estaduais e municipais, e até mesmo a federal (pois a União também tem a sua liberdade legislativa ordinária reduzida), à possibilidade de dispor de modo contrário à lei complementar relativamente aos temas elencados no art. 146 da Constituição da República.”* (J: 12/06/2008).

[5] *“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 o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II – tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

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

[6] “*Art. 146. Cabe à lei complementar:*

…….

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

…….

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;”

Date Created
09/04/2010

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.