



## Jorge Roque: Planejamento tributário deve ser feito com propósito comercial

Um assunto muito delicado na seara tributária diz respeito ao planejamento tributário. Seu objetivo consiste em procurar medidas para evitar, reduzir ou postergar o pagamento de tributos, sem que se infrinja a legislação. Não obstante isto ser possível, existem limites que demandam sólida atenção, sob pena de o planejamento ser invalidado pela Administração Tributária com a infeliz consequência da cobrança dos tributos não recolhidos, acrescidos de juros, correção monetária e multas elevadas.

O planejamento tributário é comumente chamado na doutrina de elisão fiscal e, embora possua o mesmo objetivo (evitar, reduzir ou postergar o pagamento de tributos) da evasão fiscal, não se confunde com esta.

Na evasão fiscal, o fato gerador já ocorreu, tendo nascido, portanto, a obrigação tributária, sendo que o contribuinte lança meios de esconder do Fisco seu dever de pagar o tributo — por exemplo, quando o sujeito vende mercadoria e não emite nota fiscal, prejudicando o Fisco de ter o conhecimento sobre a operação da venda tributada de ICMS.

Já na elisão fiscal, o contribuinte evita a ocorrência do fato gerador, impedindo que nasça a obrigação de pagar a exação fiscal. Assim como no Direito Penal — onde só há crime se o agente pratica o fato tipificado em lei —, só há tributo se o sujeito pratica a hipótese de incidência tributária legal<sup>1</sup>.

Qualquer operação societária (fusão, cisão, incorporação), negócio jurídico (contratos societários), escolha de regime tributário (i.e. tributação sobre o lucro presumido ou o lucro real, adesão ao Simples), escolha do local da sede da empresa (local onde possua incentivos ou benefícios fiscais), ou outros meios que possam reduzir a carga tributária de uma empresa, são considerados planejamentos tributários.

### **Planejamento tributário.**

Deve-se enfatizar, em primeiro momento, que embora existam diversas normas proibindo a evasão fiscal, por exemplo, as tipificadoras dos crimes de sonegação<sup>3</sup>, não existe dispositivo em nosso ordenamento jurídico que proíba expressamente a busca pela redução de tributos. Pelo contrário: encontram-se presentes em nosso ordenamento diversos fundamentos legais que revestem o planejamento de completa legalidade.

O princípio da legalidade tributária é um destes alicerces<sup>4</sup>. É de sabença que a obrigação tributária surge com a ocorrência do fato gerador (artigo 113, parágrafo 1º, do Código Tributário Nacional), ou seja, aquele fato previsto em lei no qual incide tributação.



Tomando como exemplo o Imposto sobre a Exportação (IE), seu fato gerador é saída de produtos nacionais ou nacionalizados do território nacional. Configurando-se no mundo fático a exportação do produto (fato gerador), nasce a obrigação de pagar o referido imposto. Porém, se o contribuinte não pratica a hipótese de incidência prevista em lei (a exportação de mercadorias), não há que se falar em obrigação tributária.

Outro princípio é o da livre iniciativa (artigo 1º, IV e artigo 170 da Constituição), que é sustentáculo do sistema econômico brasileiro. O indivíduo é, em regra, livre da intervenção Estatal para gerir suas atividades da forma que melhor lhe convém. As suas operações societárias, negócios jurídicos, entre outros não podem ser desconsiderados pelo Fisco só porque possibilitaram uma redução da carga tributária. Decerto, não há no Brasil uma completa ausência da intervenção e regulamentação do Estado na economia (John Maynard Keynes, economista britânico, já dizia no começo do século XX que a economia não se regula por si só). Não obstante, deve haver uma mínima interferência governamental nos assuntos econômicos privados, para não se retirar o poder de gerência do empresário.

Por fim, deve-se salientar o direito inviolável da propriedade assegurado pelo caput do artigo 5º da Constituição. A Constituição relativizou o direito de propriedade ao criar o sistema tributário, mas, também, impôs limites ao poder de tributar, entre os quais, o princípio da legalidade já mencionado.

### **Limites ao planejamento tributário**

Embora o planejamento tributário esteja atrelado a um elevado grau de subjetividade, tendo em vista as inúmeras hipóteses possíveis de atos e negócios jurídicos, sendo impossível o legislador normatizar cada caso hipotético, é certo que alguns critérios podem e são utilizados para verificar (ou pelo menos presumir) a licitude do planejamento.

Outrora, bastava que o negócio jurídico feito pelo contribuinte obedecesse aos requisitos de validade dos artigos 104 a 114, 166 e 167 do Código Civil. Contudo, atualmente três critérios são considerados chaves para se validar o planejamento tributário: (i) existência de propósito negocial, (ii) a substância sobre a forma e (iii) a não existência de simulação no negócio praticado.

### **Propósito negocial**

O primeiro dos critérios, o propósito negocial, preconiza que: “qualquer negócio jurídico deve perseguir uma finalidade econômica (função social do contrato), tendo como objetivo principal otimizar os negócios da empresa. Se a única finalidade for a redução da carga tributária, o planejamento é considerado ilegal.”

O propósito negocial é um critério importado da jurisprudência norte-americana<sup>5</sup>. Muitos juristas, assim como eu, defendem que o propósito negocial não pode ser critério para avaliação de um planejamento tributário, pelo simples fato de não haver tal previsão em nossa legislação. A desnecessidade de um propósito negocial fica mais evidente da análise da Medida Provisória 66 de 2002. Nela, havia a expressa previsão do propósito como validador do planejamento. Ocorre que quando a MP foi convertida na Lei 10.637/2002, tal disciplina não foi mantida, pelo que se conclui que o legislador não desejou implementá-lo em nosso ordenamento.

No entanto diversos são os julgadores administrativos (vide Acórdãos 103-23.290 e 101-95.552) que



abomina a ideia de que o planejamento tributário pode ser utilizado sem propósito comercial. Há, por outro lado, julgados favoráveis ao contribuinte, entendendo que a única finalidade de economia de tributos é por si só propósito comercial (vide Acórdão 1402-001.252), mas ainda não é forte este entendimento.

Ademais, o órgão julgador pode também entender que a ausência de propósito comercial está ligada a um tipo de ilícito: o abuso de direito. No caso, por exemplo, de se criar uma empresa veículo apenas com o fim de reduzir tributos, é possível entender que há abuso de direito. Toda atividade econômica possui um objetivo social. Abrir e fechar uma empresa, sem que a mesma tenha realizado sua atividade fim, e sequer tenha tido esta intenção, leva a crer que seu contrato social não restou cumprido, o que caracteriza abuso de direito nos moldes do artigo 187 do Código Civil. Contudo, o abuso de direito é instituto típico do

Direito Privado, e sua aplicação na seara tributária é controversa.

Para que se aumentem as chances de se validar um planejamento tributário, entendo que o contribuinte não deve visar apenas a redução tributária, devendo perseguir, em primeiro plano, um objetivo comercial, qual seja, otimizar os negócios da empresa, em observância de seu contrato social, afastando eventual abuso de direito.

### **Substância sobre a forma**

Por trás do negócio jurídico consubstanciado fisicamente por um documento (um contrato de venda de mercadorias, por exemplo), existe uma realidade econômica subjacente. A tributação não é baseada no que está escrito, mas no fato econômico praticado pelo sujeito passivo da obrigação tributária. O que prevalece é a substância sobre a forma.

A realidade econômica que não reflete o negócio jurídico está intrinsecamente ligada ao instituto da simulação.

O instituto da simulação é figura do Direito Privado, e está previsto no Código Civil, em seu artigo 167. Em síntese, ocorre simulação quando o fato praticado no mundo fenomênico difere daquele fato descrito documentalmente, enganando terceiros acerca da realidade.

Tomando como exemplo uma cisão de empresa (este tipo de planejamento tem o condão de dividir o faturamento total, possibilitando a adesão ao Simples). A organização societária não deve se dar somente no papel (forma), mas também no mundo fático (substância). As duas empresas que surgiram após a cisão devem manter patrimônios distintos, quadro de funcionários distintos, contabilidades distintas, registros fiscais distintos, enfim, direitos e obrigações próprias. Haveria simulação se a empresa levasse a registro os documentos societários, mas, na prática, mantivesse a empresa funcionando como se apenas uma fosse. Percebendo isto, o Fisco poderia desconsiderar o negócio jurídico, ignorando-lhe existência, e invalidando o planejamento tributário.

A previsão legal para que o Fisco desconsidere atos simulados e passe a tributar a realidade econômica subjacente encontra-se no artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional. Não há controvérsias acerca da aplicação do mencionado dispositivo legal, sendo certo que o contribuinte perderá a razão caso se aventure em um planejamento tributário simulado, com o intuito de enganar a Administração Tributária acerca da realidade posta.



---

Sendo assim, o planejamento tributário fundado em ato simulado não é oponível ao Fisco, e facilmente poderá ser invalidado pelo órgão julgador.

### **Fisco em desfavor do contribuinte**

Devido sua sede de arrecadação, o Fisco lança mão de inúmeros outros argumentos para desconsiderar a operação realizada pelo contribuinte que acarretou na diminuição de tributos, mas sem qualquer razão.

Deveras, o argumento de que o contribuinte, possuindo capacidade contributiva, deve pagar o máximo de tributos possível, deve ser rechaçado de plano. Só existe tributo exigido por lei, dessarte, o simples fato de o contribuinte possuir riqueza, por si só, não é motivo suficiente para ela ser tributada. A riqueza é direito de propriedade do indivíduo (artigo 5, caput da Constituição). O tributo é relativização desse direito, pois assim foi permitido por nós, por meio da Assembleia Constituinte quando da redação da Carta Magna. Porém, criamos limitações ao poder de tributar, apenas permitindo a tributação de nossa propriedade por meio da lei. Não é porque a propriedade existe, e, por existir, deve ser “tributada”. Isso não é tributação, é confisco, indubitavelmente vedado pela Constituição (artigo 150, IV).

Outro argumento um tanto polêmico concerne ao princípio da solidariedade social. A função do tributo é, em primeiro plano, custear os serviços prestados pelo Estado, essenciais para coletividade. É inegável que, apesar de a empresa possuir a livre iniciativa de optar pela forma menos onerosa do ponto de vista tributário, esta escolha produz efeitos negativos para a coletividade, vez que o Estado possuirá menos recursos para assegurar o bem-estar social.

Note-se, portanto, que há um latente conflito entre princípios. Põe-se em balanço o princípio da legalidade, livre iniciativa e o direito inviolável da propriedade, de um lado, e o princípio da solidariedade e da capacidade contributiva, de outro.

Entretanto, impende destacar que o próprio governo renuncia constantemente suas receitas, através de incentivos e benefícios fiscais, reduzindo e outorgando isenção de tributos. Sendo assim, em obediência à solidariedade e dignidade da pessoa humana, o Estado nunca poderia, propositalmente, reduzir suas receitas, pois diminuiria a prestação de serviços públicos.

Nessa esteira, o princípio da solidariedade social deve orientar as despesas públicas, e não a arrecadação tributária. A carga tributária brasileira é deveras pesada, e o contribuinte já disponibiliza ao Estado enorme parcela de sua riqueza. Um bom controle dos gastos públicos, isso sim, tornaria o Estado mais eficiente, devendo ser este o foco da solidariedade social.

Nesse prisma, merece os comentários do renomado tributarista Hugo de Brito Machado<sup>6</sup>:

“É inegável a importância da solidariedade, mas ela deve ser praticada especialmente no gasto público. Embora o tributo também possa ser um instrumento útil para uma política de redistribuição de renda, na verdade esta deve ocorrer essencialmente através do gasto público. Por outro lado, não podemos admitir que se considere o princípio da legalidade algo do passado, que possa ser de algum modo substituído pelo princípio da solidariedade.”

Deve-se concluir, por todo o exposto, que existem diversos riscos que podem ser evitados ao se elaborar um planejamento tributário. Deve-se ter em mente que a operação há de ser feita tendo por base um



---

propósito negocial (que afasta ilícitos como o abuso de direito).

Outrossim, a substância do negócio deve prevalecer sobre a forma, devendo também inexistir ato simulado. Entrementes, o contribuinte não pode também se render ao desejo arbitrário do Poder Público, cuja sede de arrecadação é insaciável. É preciso lutar, na medida do possível, pelos direitos individuais assegurados por nossa Constituição. Não obstante, há de prevalecer um certo grau de pragmatismo, pelo menos no atual cenário político-fiscal de arrecadações exageradas e de insegurança jurídica, devendo o contribuinte levar em consideração este quadro como fator de risco em seu negócio.

Notas:

[1] No que concerne ao conceito de “hipótese de incidência”, vale estudar os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho sobre a “Regra-Matriz de incidência tributária”.

[2] Vide Acórdão n. 103-23357, acessível no site [carf.fazenda.gov.br](http://carf.fazenda.gov.br).

[3] Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, artigos 1º e 2º.

[4] O princípio da legalidade (art. 150, I, da Constituição Federal) protege os cidadãos das arbitrariedades do Poder Executivo, na medida em que é necessária a aprovação de uma lei pelo Poder Legislativo, com amplo debate democrático de nossos representantes, para a criação ou majoração de tributo. Este é um exemplo prático da separação de poderes (Executivo, Legislativo, e Judiciário), que é uma das grandes heranças deixada e propagada pelo ilustre filósofo Montesquieu e que tanto contribuiu para a construção do Estado Democrático de Direito.

[5] A propagação do propósito negocial teve início no leading case norte-americano, Gregory v. Helvering, 293 U.S. 465 (1935).

[6] MACHADO, Hugo de Brito. “Tributação e solidariedade social”. Artigo disponível em [http://qiscombr.winconnection.net/hugomachado/conteudo.asp?home=1&secao=2&situacao=2&doc\\_id=1](http://qiscombr.winconnection.net/hugomachado/conteudo.asp?home=1&secao=2&situacao=2&doc_id=1). Acessado em 13 de janeiro de 2014 às 21:57hs.

## Meta Fields