



MP 685 criminaliza qualquer forma de planejamento tributário lícito

Este início de século testemunha uma revolução tributária bem diferente daquela ocorrida há 800 anos com a Carta Magna e seu princípio de tributação consentida (1215). Esforços multilaterais têm resultado na relativização de paradigmas de soberania tributária^[i], na emergência de valores como transparência e cooperação internacional e na pressão pelo nivelamento de regras de competição tributária entre países (*Level Playing Field*).

A MP 685/2015 inspira-se declaradamente nessa ordem global em ascensão, especialmente no programa *Base Erosion and Profit Shifting-BEPS* (OCDE)^[ii]. Todavia, entre intenções confessáveis, inconfessáveis e a experiência doméstica e internacional, há uma enorme distância.

As posições mais conservadoras, que combatem *a priori* normas antielisão no Brasil, sob a defesa de princípios ditos absolutos, perderam protagonismo^[iii]. A realidade confirma uma das conclusões da Conferência de 2002 da *International Fiscal Association*^{iv}: em países sem norma geral antielisiva, o Fisco enfrenta planejamentos tributários agressivos com base em conceitos do *Civil Law* ou em construções doutrinárias do *Common Law*. Lentamente, a comunidade jurídica brasileira tem se adaptado a um mundo que não mais admite a liberdade de planejamento como valor absoluto.

Entre nós, a introdução da norma geral antielisiva deu-se com a LC 104/2001 (parágrafo único, artigo 116, do CTN). Porém, a sua regulamentação pela MP 66/2002 foi rejeitada pelo Congresso Nacional. Por mais de uma década, sem tal regulamentação, o Fisco tem enfrentado planejamentos sem consistência, prevalecendo a insegurança jurídica e a construção de precedentes em bases casuísticas.

A MP 685 abre um novo capítulo nessa tropicalização de tendências tributárias. Lamentavelmente, aqui, com o debate conduzido pelo argumento da autoridade internacional, como se a norma antielisiva imposta por MP fosse uma crença vinda “de fora”, para converter o contribuinte na aceitação de uma nova obrigação tributária, desta vez para prestar informações sobre atos/negócios elisivos e sob a ameaça de sanção draconiana pelo seu descumprimento. É censurável que questão de tamanha repercussão seja veiculada por MP, em plena crise, ao lado de outros temas, em claro diversionismo redutor do debate.

Se a MP 685 aponta inspiração na adoção de norma antielisão no exterior, seria natural esperar algum detalhamento dessas experiências e o aprendizado com os seus acertos e erros. Seria observado, por exemplo, que a Receita Sulfricana (SARS) elaborou um elogiado estudo comparativo, aberto a contribuições públicas até formular a norma vigente (2006)^[v]. E que, no Reino Unido, após décadas de debates, um grupo de estudos comissionado pelo Parlamento, encabeçado pelo advogado Graham Aaronson, produziu o estudo comparado “Aaronson Report” (2010)^[vi], seguido de longa rodada de consulta pública até a edição da norma atual (2013).

Ao insistir na condução do assunto por MP, o Brasil afasta-se desse caminho democrático^[vii]. É inevitável aqui referência à má-sucedida experiência da Índia (2012), cujo ajuntamento de elementos antielisivos estrangeiros foi comparado a uma misturada comida típica à base de “curry”^[viii]. A “feijoada antielisiva” brasileira segue nessa direção exótica: enquanto a LC 104 se inspirou na França^[ix], a MP 685 mistura conceitos do *Common Law* e do *Civil Law*.



Além da forma de sua introdução, o conteúdo da norma antielisão brasileira é problemático: a mistura de elementos díspares não parece atender ao propósito explícito de “aumentar a segurança jurídica no ambiente de negócios do país e gerar economia de recursos públicos em litígios desnecessários e demorados”. A julgar pela sua má recepção[x], haverá menos segurança jurídica.

Em princípio, parece infundada a crítica à obrigação acessória de informação de atos/negócios jurídicos que acarretam supressão, redução ou diferimento de tributo. Trata-se de previsão similar a de países que seguiram a recomendação “*Action 12 – Mandatory Disclosure Rules*” (BEPS). Ocorre que a MP banaliza mais um dever instrumental em um país recordista em horas gastas no cumprimento de obrigações acessórias. Na Inglaterra, foram criadas comissões paritárias do Fisco e de representantes dos contribuintes para analisar as consultas formuladas quanto à aplicação da norma antielisiva.

Por definição, são amplas as condutas alvo da norma geral antielisão. A referência aberta a atos e negócios jurídicos replica a definição da LC 104. Se acerta ao evitar adjetivos indeterminados como atos/negócios “inaceitáveis” ou “inadmissíveis”, encontrados em outros países, erra na ausência de detalhamento e ressalvas: nem todo ato/negócio que atrai vantagens fiscais se presume ilícito.

Ao se referir à supressão, redução ou diferimento de tributo, a MP adotou nomenclatura de vantagens fiscais usada em algumas normas gerais antielisão recentes, de modo mais claro do que o CTN, mas ainda criticável por sua abertura normativa. Um modelo híbrido combinaria uma fórmula legal genérica com a publicação obrigatória e periódica, pelo Fisco, de lista não-vinculante de vantagens fiscais indevidas. O art. 7º, III, que trata de “atos ou negócios jurídicos específicos previstos em ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil” poderia, em tese, diminuir a insegurança jurídica, não costumasse esse tipo de abertura infralegal produzir efeito contrário no país.

A MP utiliza também o critério de propósito ou razão dos atos/negócios. Felizmente, evitou-se o elemento subjetivo baseado em julgamentos sobre a intenção do agente. O emprego do propósito/razão coaduna-se com técnicas legislativas que procuram uma abordagem objetiva dos efeitos, resultados e consequências dos atos/negócios elisivos, apesar de não abandonarem as inferências sobre a intenção do contribuinte. Sendo impossível ler a mente do sujeito passivo, o propósito/razão se baseia em presunções.

A MP utilizou uma combinação de três delas: (1) atos ou negócios jurídicos sem razões extratributárias relevantes; (2) forma adotada não usual; (3) utilização de negócio jurídico indireto ou com cláusula que desnature, mesmo parcialmente, os efeitos de um contrato típico. Tais “ingredientes da feijoada” antielisiva, de fontes estrangeiras, foram misturados, sem cuidados, no “panelão” da MP n. 685.

O problema é balancear razões tributárias e extratributárias, que não são excludentes[xi]. Originária da Suprema Corte dos EUA[xii], a doutrina do propósito negocial (*Business Purpose test*) é criticada por suas limitações. Por isso, a tendência de emprego do amplo critério da “razão extratributária”, que abarca razões empresariais e privatistas (até negócios familiares).

A MP 685 optou por relacionar forma e motivação das razões extratributárias, em detrimento do propósito negocial da rejeitada MP 66. Equivocou-se ao usar a palavra relevante[xiii], por aumentar a indeterminação na avaliação da vantagem fiscal obtida. Melhor seria reduzir ao principal ou um dos principais propósitos extratributários, como fazem Austrália, Canadá, Reino Unido e África do Sul, para



melhor balancear razões conflitantes.

Outra importação acrítica do *Common law*, pela MP, são os critérios baseados em forma e substância ou realidade econômica, com o uso de expressões do tipo atípico, artificial, complexo e anormal. Esses testes se fundam na ideia de que os atos/negócios ocultam uma natureza a ser revelada. O CTN refere-se à “natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária”, e a MP em “não usual”. São noções relativas: as operações podem ser simplesmente inovadoras, e o sistema tributário é complexo e cria artificialidades.

Melhor seria o emprego da figura do abuso de direito^[xiv], com um rol de indícios de anormalidade abusiva. Trata-se de um teste de coerência, no sentido de desconsideração de atos/negócios sem correspondência lógico-racional com demais atos/negócios relacionados.

A MP traz ainda o conceito civilista de negócio jurídico indireto. Nele, alguns atos/negócios são desconsiderados para fins fiscais, de modo que a operação seja observada em sua totalidade/finalidade, especialmente se um negócio típico chegaria ao mesmo resultado sem o benefício fiscal alcançado com o ato atípico. O negócio indireto, assim como a fraude à lei, o abuso de formas e abuso do direito, são institutos do direito civil, que deveriam ter disciplinamento específico na seara tributária.

A MP comete grave equívoco ao confundir evasão, elisão e descumprimento de obrigação acessória, estabelecendo multas de sonegação e fraude fiscal (150%) e criminalizando qualquer forma de planejamento tributário lícito. Canadá, Reino Unido, Espanha e África do Sul não aplicam multas nessas hipóteses; França, Nova Zelândia e Estados Unidos têm multas de 80%, 50% e 20%, respectivamente. O Brasil, com a multa mais punitiva e desproporcional, assusta investimentos e eleva a litigiosidade.

Outra falha da MP é ignorar a parte final do parágrafo único, do artigo 116 do CTN, que exige regras procedimentais específicas. Todas as normas gerais antielisivas modernas preveem procedimentos especiais para sua aplicação uniforme pelas autoridades fiscais e de direito à ampla defesa do contribuinte^[xv]. Na sua ausência, devem ser aplicadas as regras atuais de revisão de lançamento, em um momento de claro desprestígio do principal órgão administrativo de controle tributário.

Há 800 anos, a Carta Magna equilibrou a balança de interesses, limitando o poder soberano, inclusive o tributário. No Século XXI, mira-se na direção contrária e os países cruzam fronteiras para ampliar seus horizontes tributários. Paradoxalmente, a proteção dos contribuintes continua limitada em bases domésticas. O Programa BEPS e a profusão de normas antielisivas surgem nesse contexto.

Quando da edição da LC 104, o mestre Souto Maior Borges advertiu que estávamos “pisando em terreno pouco explorado, quer sob a perspectiva jurisprudencial, quer sob o ponto de vista doutrinário”^[xvi]. A advertência continua fazendo todo sentido em relação à MP 685: em plena celebração do aniversário da Carta Magna, o contribuinte brasileiro não poderia ter recebido presente mais inapropriado.

ⁱCom a multiplicação de tratados de assistência mútua e de troca de informações fiscais entre os Estados, houve uma erosão do princípio da *Revenue Rule*, o princípio da limitação territorial na fiscalização, coleta e cobrança tributária (*tax enforcement*).



ii TORRES, Heleno. O planejamento Tributário Abusivo. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2015-jul-26/heleno-torres-planejamento-tributarioabusivo-alvo-fisco-global>. Acesso em: 19/08/2015.

iii RIBEIRO, Ricardo Lodi, "A Elisão Fiscal e a LC n. 104/2001", RDDT n. 83, 2002.

iv ZIMMER, Frederik, "IFA General Report: Form and Substance in Tax Law", IFA, v. 87A, 2002.

v SARS, Discussion Paper on Tax Avoidance and Section 103 of the Income Tax Act, 1962 (Act No. 58 of 1962), 2005. SARS, *Discussion Paper on Tax Avoidance and Section 103 of the Income Tax Act, 1962 (Act No. 58 of 1962)* (2005). SARS, *Tax Avoidance and Section 103 of the Income Tax Act, 1962 – Revised Proposals* (2006).

vi Graham Aaronson, *GAAR study: A study to consider whether a general anti-avoidance rule should be introduced into the UK tax system*. Londres: H. Treasury, 2011.

vii ROSENBLATT, Paulo. *General Anti-Avoidance Rules for Major Developing Countries*. Rotterdam: Kluwer Law International, 2015.

viii Philip Baker, "The UK GAAR and the Indian GAAR" *Journal of International Taxation*, n. 5, v. 6., 2012, p. 590-2.

ix TORRES, Ricardo Lobo, "Normas gerais antielisivas", REDAE, 2005, disponível em: www.direitodoestado.com.br, acesso em: 31/03/2011, p. 1-5.

x Em 19/08/2015, o Partido Socialista Brasileiro ajuizou a ADIN n. 5366 no STF para questionar a constitucionalidade da MP.

xi OROW, Nabil. *General anti-avoidance rules*. Bristol: Jordans, 2000, p. 94.

xii *Gregory v Helvering* 293 US [1935] 465 (SC).

xiii ROSENBLATT, Paulo. *General Anti-Avoidance Rules for Major Developing Countries*. Rotterdam: Kluwer, 2015.

xiv ROLIM, João Dácio e ROSENBLATT, Paulo, "Dez Anos da Norma Geral Antielisiva no Brasil",



RDDT n. 197, 2012.

[xv](#) ALMENDRAL, Violeta Ruiz, "Tax Avoidance and the European Court of Justice: What is at Stake for European General Anti-Avoidance Rules?". *Intertax* n. 12, v. 33, 2005.

[xvi](#) BORGES, José Souto Maior. Elisão fiscal. *Revista Fórum de Direito Tributário*, 2003. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=12813>>, acesso em: 12/05/2015.

Date Created

02/09/2015