

O planejamento tributário na visão da Receita Federal (PN Cosit 4/18)



Helenilson Pontes
advogado parecerista

O tema dos limites ao direito dos contribuintes ao planejamento tributário

de suas atividades ganhou novos e importantes contornos com a edição pela Receita Federal, no final de 2018, do Parecer Normativo Cosit 4, de 10 de dezembro de 2018.

Referido PN nasceu a partir da Consulta Interna 2, de 29 de junho de 2018, apresentada pela Coordenação-Geral de Fiscalização (Cofis), fruto das discussões travadas no âmbito do Grupo de Estudos Temáticos (GET) a que se refere a Portaria RFB 3.157, de 13 de novembro de 2017, sobre o tema "responsabilidade tributária". A consulta interna objetiva a definição oficial do entendimento da Receita Federal sobre as seguintes questões práticas:

O art. 124 do CTN admite a responsabilização solidária por débitos tributários entre componentes do mesmo grupo econômico quando restar comprovada a existência de liame inequívoco entre as atividades desempenhadas por seus integrantes mediante comprovação de confusão patrimonial ou de outro ato ilícito contrário às regras societárias?

O art. 124, I, é hipótese de responsabilidade capaz de atrair a sujeição passiva de terceiros que tenham praticado atos ilícitos tributários em conjunto com o contribuinte ou com o substituto tributário?

Em caso afirmativo, tem interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal a pessoa que por seus atos ou omissões concorre para a prática de infração à legislação tributária?

Como se observa, desde logo, a consulta formulada tem por objetivo central obter a interpretação oficial acerca da possibilidade de aplicação da responsabilidade solidária prevista no artigo 124, I do Código Tributário Nacional às hipóteses de ilícitos tributários, aí incluídos os casos de abuso da personalidade jurídica pelo contribuinte com finalidade tributária.

O artigo 124, I do CTN estabelece que “são solidariamente obrigadas: I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”.

Qual o “interesse comum” que justifica a extensão, por solidariedade, da responsabilidade tributária a terceiro que não realizou o fato jurídico tributário?

A nosso ver, o “interesse comum” obviamente há de ser jurídico, e não meramente econômico, haja vista o vínculo jurídico obrigacional revelado pela relação jurídica tributária. Necessário lembrar que o fato jurídico tributário nada mais é do que “um fato econômico lícito com relevância jurídica”[1], isto é, uma manifestação de capacidade contributiva eleita pelo legislador como apta a dar nascimento ao dever tributário. Realizado esse fato econômico lícito com relevância jurídica (fato gerador), surge o dever tributário para aquele o praticou.

No entanto, o sistema jurídico contempla hipóteses de extensão ou substituição dessa responsabilidade subjetiva original, como é o caso da solidariedade tributária, referida no artigo 124, I do CTN. É dizer, o próprio direito positivo admite que a responsabilidade tributária decorrente da prática daquela manifestação de capacidade contributiva possa recair (em conjunto ou exclusivamente) sobre terceiro que não a revelou, evidentemente que sempre em caráter excepcional e atendidos os parâmetros da razoabilidade e da praticabilidade da opção realizada pelo legislador.

Nesta trilha, a Receita Federal, no citado PN, entende que “a responsabilidade tributária solidária a que se refere o inciso I do art. 124 do CTN decorre de interesse comum da pessoa responsabilizada na situação vinculada ao fato jurídico tributário, que pode ser tanto o ato lícito que gerou a obrigação tributária como o ilícito que a desfigurou. A responsabilidade solidária por interesse comum decorrente de ato ilícito demanda que a pessoa a ser responsabilizada tenha vínculo com o ato e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição. Deve-se comprovar o nexo causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo”.

A própria Receita Federal reconhece no PN que a autoridade fiscal tem limites na exegese do artigo 124, I do CTN, no que toca à imputação do vínculo de responsabilidade tributária solidária, ao afastar a responsabilização de assessores e consultores por eventuais operações ilícitas praticadas pelo contribuinte, salvo evidentemente a hipótese de dolo, o que ocorre, a nosso ver, quando configurado o conluio entre o contribuinte e seus assessores e consultores[2].

A interpretação constante do PN traz para o campo de aplicação do artigo 124, I do CTN o tema da responsabilidade tributária por atos ilícitos, o qual está regulado no artigo 135, I do mesmo CTN. O objetivo do PN é claro no sentido de estender a responsabilidade por infrações não apenas às pessoas naturais referidas nos artigos 134 e 135, I do CTN (mandatários, administradores etc.), mas também a terceiras pessoas jurídicas vinculadas à realização do fato jurídico tributário.

Aqui reside a primeira indagação jurídica séria. A norma do artigo 124, I do CTN, ao admitir a extensão da responsabilidade a terceiros, em caráter solidário, contempla também a extensão em razão de atos (com interesse comum) realizados em infração à lei (atos ilícitos) ou esta responsabilidade por ilicitude está limitada às pessoas naturais referidas nos artigos 134 e 135 do CTN?

Parece-nos que a resposta a essa indagação está no conceito de “interesse comum”, suporte fático que detona a imputação normativa da responsabilidade solidária. Se as pessoas que têm interesse comum na realização do fato jurídico tributário o praticam sob o véu da ilicitude, devem se submeter à hipótese de responsabilidade solidária prevista no artigo 124, I, o qual não distingue entre interesse comum lícito ou ilícito.

Assim, não vemos, em princípio, como limitar o interesse comum apenas às hipóteses de interesse comum lícito. Melhor dizendo, não há razão jurídica para excluir do campo de aplicação da regra do artigo 124, I do CTN as hipóteses onde o interesse comum das partes é justamente conferir ilicitude à realização do fato jurídico tributário.

Se o pano de fundo do interesse comum ilícito tem natureza tributária, configurada está a hipótese de conluio, definido pela Lei 4.502/64 (artigo 73) como o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando os efeitos da sonegação[3] ou da fraude[4]. A rigor, o PN sequer necessitaria apelar à aplicação do artigo 124, I do CTN para sustentar a responsabilidade solidária de todas as pessoas (naturais ou jurídicas) que têm interesse comum ilícito na realização do fato jurídico tributário na medida em que o conluio representa, do ponto de vista fiscal, um ilícito a justificar a responsabilização solidária de todos que o praticam.

Vale dizer, o ajuste doloso de duas ou mais pessoas com finalidade de sonegar ou fraudar a lei tributária (interesse comum ilícito) nada mais é do que a figura do “conluio” existente há muito tempo no Direito Tributário brasileiro a exigir a responsabilização solidária em todos os que o realizam, sem que para isso se tenha que recorrer à regra prevista no artigo 124, I do CTN.

Vai além o PN ao enumerar os atos ilícitos que, na visão do Fisco federal, ensejam a responsabilidade solidária, a saber: abuso da personalidade jurídica em que se desrespeita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única (“grupo econômico irregular”); evasão e simulação e demais atos deles decorrentes; abuso de personalidade jurídica pela sua utilização para operações realizadas com o intuito de acarretar a supressão ou a redução de tributos mediante manipulação artificial do fato gerador (planejamento tributário abusivo).

Nenhum intérprete prudente do Direito há de sustentar o respeito aos efeitos tributários de atos jurídicos praticados na seara do abuso da personalidade jurídica (empresas de papel sem existência real, individual e concreta) ou evitados dos vícios do conluio e da simulação. O abuso da personalidade jurídica praticado por um contribuinte ou por vários em coordenação subjetiva (conluio), utilizando a forma jurídica que o PN denomina de “grupo econômico irregular”[5], configura juridicamente um conluio, ilícito que não merece a proteção da norma tributária.

O ponto crucial reside na configuração do que a Receita Federal denomina “planejamento tributário abusivo”.

Registre-se, desde logo, a inadequação do termo por revelar uma *contradictio in terminis*. O que a Receita Federal denomina de “planejamento tributário abusivo” não é planejamento tributário, mas mero ato ilícito. Planejamento tributário alcança os atos e negócios jurídicos lícitos praticados pelo contribuinte no exercício do seu direito constitucional de organizar suas atividades na busca da menor carga tributária possível, utilizando as formas jurídicas de forma lícita e as opções fiscais que o direito positivo lhe disponibiliza[6].

Para a Receita Federal, “atrai a responsabilidade solidária a configuração do planejamento tributário abusivo na medida em que os atos jurídicos complexos não possuem essência condizente com a forma para supressão ou redução do tributo que seria devido na operação real, mediante abuso da personalidade jurídica. Restando comprovado o interesse comum em determinado fato jurídico tributário, incluído o ilícito, a não oposição ao Fisco da personalidade jurídica existente apenas formalmente pode se dar nas modalidades direta, inversa e expansiva”.

Conforme já assentado, “atos jurídicos complexos que não possuem essência condizente com a forma” (atos simulados), praticados “mediante abuso da personalidade jurídica”, através das chamadas empresas de papel, sem qualquer existência concreta, não podem ser designados como atos de “planejamento tributário” (*a fortiori* “abusivo”) porque juridicamente representam simples atos ilícitos, logo fora do espaço de liberdade que o contribuinte tem para planejar economicamente suas atividades buscando a menor carga tributária possível.

O PN cita hipóteses que revelariam no entendimento da Receita Federal “planejamento tributário abusivo”, a saber: a realização de operações estruturadas em sequência, a criação de sociedades-veículo e as operações têm por objetivo o deslocamento da base tributável.

Ora, a simples ocorrência destas operações não autoriza desde logo a conclusão de que se está diante de uma ilicitude (a atrair a responsabilização tributária solidária), até porque são atos jurídicos formalmente autorizados pelo direito positivo. O que transformará tais operações em ilícitas perante o Direito Tributário será a presença de vícios como o abuso da personalidade jurídica, a simulação ou o conluio. Daí porque somente a investigação concreta dos atos negociais e das suas motivações é que permitirá definir seus efeitos jurídicos tributários. Por simples interpretação, é absolutamente inconstitucional (por ferir o valor constitucional da livre iniciativa) e ilegal (por carência de base legal) o Fisco pretender transformar a mera criação de uma sociedade-veículo em ato ilícito. Se é isso que o Fisco federal deseja, que encaminhe um projeto de lei ao Congresso Nacional e transforme em lei a sua aspiração.

A ilicitude do chamado “planejamento tributário abusivo” é algo que se resolve no plano concreto dos fatos, da prova jurídica, isto é, da análise da compatibilidade dos atos jurídicos praticados com os objetivos visados pelos agentes econômicos e sobretudo pela sua adequação aos fins próprios a que visam no contexto no direito positivo, a afastar os vícios do conluio, da falsidade, da simulação e do abuso de personalidade jurídica.

O direito de o contribuinte brasileiro organizar os seus negócios na busca da menor carga tributária possível está garantido constitucionalmente pela livre iniciativa, como fundamento da República Federativa do Brasil (artigo 1º, IV, CF) e da ordem econômica constitucional (artigo 170, *caput*, CF). Obviamente que este direito não protege situações evadidas de vícios como o conluio, a falsidade, a simulação e o abuso na formalização de pessoas jurídicas.

É absolutamente legítimo, e até necessário, que a Receita Federal construa uma política administrativa de combate aos abusos consubstanciados em práticas ilícitas de utilização de formas jurídicas, em princípio lícitas, mas que se revelam vazias de conteúdo concreto, a ensejar a desconsideração dos seus efeitos jurídicos tributários. Nesta medida, o PN contribui para conferir maior segurança jurídica (previsibilidade) a todos os intérpretes-operadores do Direito.

O tema do planejamento tributário e seus limites alude a conceitos abertos como abuso, artificialidade, anormalidade, motivo negocial e outros, a exigir sempre a averiguação concreta dos fatos praticados em todas as suas nuances porque a realidade é, e será sempre, mais rica do que qualquer texto normativo.

[1] Cf. Amilcar de Araújo Falcão. *Fato gerador da obrigação tributária*, RT, 1971, cap. III.

[2] Segundo o PN: “o mero interesse econômico não pode ensejar a responsabilização solidária. Do mesmo modo, há que estar presente vínculo não só com o fato, mas também com o contribuinte ou com o responsável por substituição. *Mera assessoria ou consultoria técnica, assim, não tem o condão de imputar a responsabilidade solidária, salvo na hipótese de cometimento doloso, comissivo ou omissivo, mas consciente, do ato ilícito.*

[3] Lei 4.502/64: Art. 71. Sonegação 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;

II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

[4] Lei 4.502/64. Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

[5] Segundo o PN: “O grupo econômico irregular decorre da unidade de direção e de operação das atividades empresariais de mais de uma pessoa jurídica, o que demonstra a artificialidade da separação jurídica de personalidade; esse grupo irregular realiza indiretamente o fato gerador dos respectivos tributos e, portanto, seus integrantes possuem interesse comum para serem responsabilizados. Contudo, não é a caracterização em si do grupo econômico que enseja a responsabilização solidária, mas sim o abuso da personalidade jurídica”.

[6] O melhor exemplo de opção fiscal lícita na busca da menor carga tributária é a escolha que o contribuinte tem quanto à sistemática de recolhimento de imposto de renda, entre lucro real ou presumido.

Date Created

01/05/2019
