

DIREITO TRIBUTÁRIO



ATUAIS QUESTIONAMENTOS SOBRE O PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Indio Brasil Leite¹

RESUMO: O presente artigo cuida do Parágrafo Único do art. 116 do Código Tributário Nacional, inserido no ordenamento jurídico pátrio, a título de norma antielisiva, por intermédio da Lei Complementar nº. 104, de 10.1.2001. Procura-se demonstrar que o referido dispositivo é controvertido, desde a sua gênese. Tanto que, até então vem sendo objeto de críticas por parte da doutrina, jurisprudência administrativa, contribuintes e do próprio Fisco. Na seara do planejamento tributário é motivo de estudo obrigatório e suscita inúmeros questionamentos. Segundo defendemos, o dispositivo ameaça a segurança jurídica e ofende ao primado da liberdade, a ponto de cogitar-se a conveniência de vir a ser revogado ou urgente e adequadamente regulamentado.

Palavras-chave: Planejamento, tributário, elisão, simulação.

SUMÁRIO

- 1 Introdução
- 2 Cenário atual de vigência do parágrafo único do art. 116 CTN
- 3 Referências

¹ Advogado. Professor da Universidade Católica de Brasília.

1 INTRODUÇÃO

O presente artigo é fruto de uma reflexão que, recorrente no dia-a-dia do advogado tributarista, em nosso caso remonta desde uma década.

Cuida-se da extensão, eficácia e limites do Parágrafo Único do art. 116 do Código Tributário Nacional (CTN).

A doutrina do renomado tributarista, Professor Marco Aurélio Greco², sobre Planejamento Tributário descreve **três fases** do tema. Importa-nos, aqui, a terceira fase citada, que seria **a da liberdade com capacidade contributiva**.

Isso porque, no cenário dessa fase é que se insere a proposição deste nosso estudo. Assim, buscamos respostas ao seguinte questionamento: até em que medida os negócios jurídicos válidos podem vir a ser descaracterizados pelo Fisco, com fundamento no parágrafo único do art. 116 do CTN?

2 O CENÁRIO ATUAL DE VIGÊNCIA DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CTN

Examinando a jurisprudência administrativa, especialmente a prolatada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), seria leviano dizer que venha instaurando insegurança jurídica aos contribuintes com o teor de suas decisões.

Todavia, é inegável constatar que decorre considerável insegurança quando o parágrafo único do art. 116 do CTN é utilizado como fundamento de muitas dessas decisões.

Recentes trabalhos de pesquisas extremamente sérios

² GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2011.

(adiante mencionados) já identificaram que não têm sido adotados critérios uniformes pelo CARF, para desconsideração de transações legítimas, objeto de planejamento tributário.

Note-se, ainda, que a norma alude a procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária que, a propósito, até então, não logrou sequer ter sido editada. Recorde-se, a propósito, que tal dispositivo foi inserido pela Lei Complementar nº 104, de 2001, ou seja, há mais de uma década.

Isso induz ao entendimento de que a norma seria de eficácia contida, ou limitada, porque as autoridades fiscais e contribuintes ainda dependem de conhecer quais serão esses procedimentos, uma vez que a aludida lei, como dito, ainda não foi publicada.

Inobstante essa ausência de lei ordinária que regule tais procedimentos, é certo que o CARF, há algum tempo, ao desconsiderar negócios, leva em conta a interpretação econômica das normas de Direito Tributário, muitas vezes, com fundamento no parágrafo único do art. 116, do CTN, que a pretexto de se tratar, apenas, de norma geral antielisiva, tem efeito interpretativo que suscita entendimentos flagrantemente ofensivos aos princípios jurídicos tributários, assim como às normas constitucionais basilares (estrita legalidade).

Não é de se deslembrar, também, que a busca da finalidade de um ato ou negócio é tarefa extremamente difícil, especialmente na atualidade, em que a modernidade e a globalização ensejam os mais diversos tipos de negócios jurídicos, alguns deles complexos e inovadores, a ponto, inclusive, de ainda não estarem disciplinados pelo ordenamento jurídico pátrio.

De tal maneira que a aplicação do parágrafo único do art. 116, do CTN, pelo Fisco, além de **não** contar, atualmente, com a regulamentação dos procedimentos necessários - eis que ainda **não** foram definidos em lei ordinária – em verdade, atribui o ônus

da prova às autoridades fiscais, no propósito de demonstrarem que a finalidade do ato foi, ou não, efetivamente dissimulatório tal como pode ser admitido com base no aludido dispositivo.

Segundo o vernáculo, dissimular pode ser sinônimo de simular. Seria o mesmo que disfarçar, calar, fingir, atenuar o efeito de algo, tornar pouco notável ou perceptível, agir com hipocrisia, não revelar os sentimentos reais, ocultar a verdade dos fatos.

Pode, ainda, ser assim definido:³

dissimular

v. tr. e intr.

1. Fingir que não vê, não ouve ou não sente.
2. Suprimir a aparência de (o que se quer ocultar).

v. tr.

3. Deixar passar; fazer vista grossa sobre.

Segundo a doutrina tributária, seria a dissimulação uma espécie de simulação relativa.

Prosseguindo, defende-se, por vezes, que o art. 108 do CTN - que veda o emprego da analogia para exigência de tributos não previstos em lei - não foi alterado pela Lei Complementar nº. 104, de 2001. Entretanto, o que sustentamos é que o efeito prático da aplicação do parágrafo único do art. 116 é justamente o contrário.⁴

Entendemos, também, que o dispositivo pareceria ser desnecessário à vista das disposições do inciso VII, do art. 149, do CTN, na medida em que, nos casos de simulação, a autoridade fiscal poderia rever o lançamento tributário.

³ Dicionário eletrônico Priberam da Língua Portuguesa, disponível em: <<http://www.priberam.pt/DLPO/Default.aspx>>.

⁴ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 413.

O dispositivo existente (Parágrafo Único do art. 116), tal como consta no ordenamento tributário atual, em verdade, presta-se para ameaçar a segurança jurídica das relações jurídico-tributárias.

Consoante a prudente e percuciente dicção do Professor Marco Aurélio Greco⁵, “o ponto central definidor da existência da norma é a existência do fato gerador mascarado”.

Pensamos, contudo, que sempre haverá um risco enorme de assim se entender, incorrendo-se, por exemplo, em interpretação econômica demasiadamente ampliativa e equivocadamente realizada, de forma a contrariar os princípios jurídicos constitucionais da tipicidade cerrada, corolário da legalidade e vedação ao confisco, corolário da garantia ao direito de propriedade.

De sorte que, todo o arcabouço jurídico e principiológico das normas de direito tributário, defronte aos efeitos promovidos pelo parágrafo único do art. 116, do CTN, sofre ameaça constante.

As normas tributárias não podem suscitar interpretações tão abertas. Qualquer tipo de negócio lícito, se resultar em economia tributária, pode ser visto pelo Fisco como dissimulação. O risco é grande e há uma patente limitação ao direito de liberdade e autonomia dos contribuintes. Os precedentes do CARF, a propósito, demonstram isso com nitidez.

O Professor Marco Aurélio Greco, em sua festejada obra, acaba, de alguma forma, autorizando a nossa impressão, quando afirmou o seguinte:

Em suma, para deflagrar as consequências pertinentes às patologias dos negócios jurídicos (simulação, abuso de direito e fraude à lei) não havia necessidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN. A eles o ordenamento

⁵ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 415.

reage por si só mediante um lançamento de ofício. A inclusão do parágrafo único ao artigo 116 do CTN tornou a figura da elisão uma categoria tributária não dependente das patologias; ainda que os negócios jurídicos não padeçam de qualquer vício, o dispositivo abre espaço para aferir a sua conformidade ao princípio da capacidade contributiva, daí a necessidade de procedimentos especiais para tanto.

Ora! Essas afirmações do eminente Prof. Greco representam o cerne de nossa insatisfação com o dispositivo objeto do presente estudo. Abrir espaço para aferir a conformidade dos atos ao princípio da capacidade contributiva é uma hipótese extremamente perigosa na seara da interpretação econômica das normas tributárias.

Ademais, na medida em que o contribuinte tem o direito à liberdade e goza de autonomia para a realização de atos ou negócios jurídicos lícitos e, mais: não está obrigado a pagar o maior valor de tributos previsto na lei, agrava-se o perigo de mácula à segurança e certeza jurídicas.

O trabalho coordenado pelo Prof. Luís Eduardo Schoueri⁶, anteriormente mencionado, a propósito, revelou:

No caso da pesquisa ora analisada, seus resultados permitem diagnosticar o comportamento da jurisprudência administrativa, diante de casos de planejamento tributário. Revela a pesquisa que o antigo Conselho de Contribuintes tenderá a recusar planejamentos

⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.); FREITAS, Rodrigo de (Org.). **Planejamento Tributário e o 'Propósito Negocial'- Mapeamento de Decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008**. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 20.

tributários, mesmo quando formalmente impecáveis, em virtude dos aspectos acima apontados. Mais ainda, apreende-se uma tendência à desconsideração de operações com datas próximas ou incomuns para a empresa.

Outro fruto que surge da pesquisa é a revelação da necessidade de que se compatibilizem lei e jurisprudência administrativa: as regras que se extraem poderão – ouvido o Poder Legislativo – servir de base para mudança na lei. Afinal, é ditame da segurança jurídica que a natural evolução da jurisprudência encontre na lei as suas balizas. Até que tal mudança legislativa ocorra, impõe-se ao contribuinte a tarefa de acompanhar a jurisprudência, a fim de assegurar seu direito de – legitimamente – buscar a economia tributária, bem como estruturar seus negócios do modo como melhor lhe convenha. Sirvam-lhe de alerta, entretanto, os resultados desta pesquisa, para compreender que este exercício de direito não é ilimitado.

Assim, a medida em que negócios jurídicos válidos podem vir a ser descaracterizados pelo Fisco, com fundamento no parágrafo único do art. 116 do CTN, é, em nosso sentir, a medida da segurança e certeza jurídica, com respeito aos princípios jurídicos tributários.

No entanto, a despeito de toda a técnica comum aos julgados do antigo Conselho de Contribuintes, atual CARF, a pesquisa coordenada pelo Prof. Luís Eduardo Schoueri demonstrou, de maneira nítida, a falta de padronização jurídica em alguns aspectos, o que potencializa a insegurança jurídica no âmbito dos planejamentos tributários.

Portanto, na terceira fase evolutiva do Planejamento Tributário no Brasil, é preciso que os contribuintes se acautelem, ainda mais. Todo planejamento elisivo tem de ser impecavelmen-

te elaborado, de modo a não permitir a mínima possibilidade de o fisco entender os atos compreendidos como dissimulados.

Por isso, enquanto vigore a legislação atual, dever-se-á préquestionar desde o procedimento fiscalizatório, se possível, e já na primeira impugnação administrativa, a ofensa aos princípios do direito tributário, acaso a interpretação adotada pelo Fisco vislumbre equivocada dissimulação em hipóteses tais em que o contribuinte agira estritamente nos limites da lei.

Não se pretende aqui, defender os sonegadores. Muito ao contrário. A eles que se aplique o inciso VII, do art. 149, do CTN. Mas àqueles que de forma lícita, se valem de técnicas apuradas de elisão fiscal, com procedimentos e formalizações absolutamente legítimas, que não aplique o Fisco os métodos perecíveis à saúde jurídica da relação entre fisco e contribuintes, com ofensa à legalidade e vedação ao confisco. Ademais, as multas nesses casos podem chegar a 150% do valor do tributo, ponto que mereceria trabalho de conclusão de curso específico, dado o injustificado desses percentuais.

Enfim, conquanto saibamos, enquanto contribuintes, que o Fisco pode e vem agindo dessa forma, em ofensa à segurança jurídica, à vista das decisões do antigo Conselho de Contribuintes, atual CARF, cumpre-nos alertar que essa medida deve ser defendida desde o início, para garantir que o assunto seja levado às instâncias judiciais.

Afinal, segurança é o produto sem preço da liberdade. Enquanto isso é conveniente argumentar, desde a primeira oportunidade, em prol da liberdade e autonomia, garantias constitucionais indissociáveis dos direitos fundamentais, o próprio ditame do parágrafo único do art. 116, que indica a necessidade de uma lei ordinária estabelecendo os critérios para desconsideração de atos ou negócios.

Sem olvidar que a liberdade e autonomia, no mundo jurí-

dico moderno não são ilimitadas, pois, ainda que garantidas, contam com limites. Por isso, há a necessidade de se limitar, também, o afã arrecadatório do Estado, como modo de preservar os mais elementares princípios e garantias individuais.

Se a segurança é um produto sem preço, por outro lado, a liberdade, conforme a lei é inestimável.

Pelas razões acima expostas, temos que o parágrafo único do art. 116 do CTN deveria ser revogado, pois para seus propósitos já existe o art. 149 do CTN. Pensamos ainda, em não sendo possível a sua revogação, deveria ser regulamentado, a ponto de se reinterpretar o conceito jurídico de simulação, estabelecendo regras claras e objetivas do que é permitido ou o que é vedado fazer em termos fiscais e de planejamento tributário.

Tudo isso, saliente-se, em prol da segurança jurídica das relações tributárias.

ABSTRACT: This paper deals with the Sole Paragraph of article 116 of National Tax Code, inserted if national laws, as an against tax avoidance rule through Complementary Law no. 104, of 10.1.2001. It searches to demonstrate that the said device is controversial, since its genesis. It has been criticized by some legal, administrative law, taxpayers and the IRS itself. In the area of tax planning, it is a reason of mandatory study and causes countless questions. As we support, the device threat the juridical security and insult liberty to the point of considering the convenience of being revoked or urgent and properly regulated.

Keywords: Planning, tributary, avoidance, simulation.

3 REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário brasileiro**. 11. ed. atual. Misabel Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: 2002.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 20. ed. São Paulo: PC Editorial Ltda., 2004.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Elisão fiscal e a Lei Complementar nº. 104/2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O Planejamento Fiscal e a Lei Complementar nº. 104**. São Paulo: Dialética, 2001.

DERZI, Misabel Abreu Machado. O Princípio da Preservação das Empresas e o Direito à Economia de Imposto. In: **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2006. v. 10.

FALCÃO, Amilcar de Araújo. Interpretação e Integração da Lei Tributária. In: **Revista de Direito Administrativo**, nº. 40, 1955.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo. Dialética, 2004.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 5. ed. São Paulo. Dialética, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Atlas, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Resenha Tributária, 1998.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O Planejamento Fiscal e a Lei Complementar nº. 104**. São Paulo: Dialética, 2001.

SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.); FREITAS, Rodrigo de (Org.). **Planejamento Tributário e o 'Propósito Negocial'- Mapeamento de Decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001.