

Capítulo 32 - DOI:10.55232/1084002032

**O ABUSO DE DIREITO COMO INSTITUTO TRIBUTÁRIO
DIANTE DA APLICAÇÃO DA NORMA GERAL
ANTIELISIVA NAS DECISÕES DO CONSELHO
ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS – CARF DO
ANO DE 2016 A 2021**

Victor de Goes Cavalcanti Pena

RESUMO: O planejamento tributário é um direito do contribuinte, que, dentro dos parâmetros legais, pode buscar formas mais econômicas de pagamento dos tributos, porém, o planejamento pode enveredar por um caminho ilícito ou abusivo, o que acaba tornando o ato ilegal. Devido a esta situação, foi inserida no ordenamento jurídico brasileiro a norma geral antielisiva, que busca evitar as situações de planejamentos abusivos por parte do contribuinte, dando a administração o poder de desconsiderar os atos praticados buscando a real tributação. Dentro desses atos, encontramos a presença do abuso de direito, instituto do direito civil que adentra da seara tributária e acaba por gerar confusões nas situações de elisão. Sendo assim, o presente trabalho busca entender como o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF vem julgando os casos de planejamento tributário com o abuso de direito, em conjunto com a forma de aplicação da norma geral antielisiva do parágrafo único do Art. 116 do Código tributário nacional. Para isso, foram analisados acórdãos proferidos pelo CARF do ano de 2016 a 2021 que abordam o tema. Trazendo, então, uma conclusão quanto a aplicação da norma geral antielisiva e do entendimento quanto ao instituto do abuso de direito dentro do âmbito tributário.

Palavras-chave: norma geral antielisiva, abuso de direito, planejamento tributário

INTRODUÇÃO

O planejamento tributário é uma atitude corriqueira do contribuinte, no entanto, apesar de ser permitido dentro do ordenamento, pode ser executado de forma que acaba por transformá-lo em uma manifestação de direito abusiva, sendo assim condenado pela legislação.

No Brasil, apesar das dificuldades da Administração para o controle dos planejamentos tributários, desenvolveu-se uma norma geral antielisiva, como é chamado o dispositivo previsto no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional (CTN)¹.

A disposição legal prevê a possibilidade de descon sideração, para fins do lançamento tributário, de atos do contribuinte considerados abusivos quando da busca por uma economia tributária. Portanto, é permitido ao Fisco reconsiderar atos praticados pelo contribuinte que tiverem um viés abusivo, evidenciando a real incidência do fato gerador.

Porém, por mais que a disposição do Código Tributário Nacional preveja uma ação de descon sideração e reclassificação por parte da Administração, não há no ordenamento nacional uma lei específica que estabeleça os parâmetros procedimentais para tanto. Assim, a norma geral antielisiva resta em um limbo legislativo que na maior parte das vezes impede sua aplicação.

O fato de não existir tal norma específica disciplinando o disposto no parágrafo único do art. 116 do CTN acaba por prejudicar a atuação do Fisco até mesmo em situações de reconhecida abusividade do contribuinte. Pois os conceitos de abuso, dissimulação, simulação, fraude, são do direito civil e sem a lei específica acabam sem aplicação imediata no direito tributário. Situação que demonstra a ineficácia da ação do Fisco perante os julgamentos das ações administrativas e judiciais.

Não sendo claro os conceitos adotados quanto a esses institutos do direito civil, o presente trabalho se presta a conceituar e analisar o abuso de direito previsto no direito

¹ Art. 116, parágrafo único. A autoridade administrativa poderá descon siderar 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.

civil e utilizado de forma abundante no direito tributário, porém sem nenhuma legislação específica que o regule no âmbito fiscal.

No entanto, para entender melhor a situação da falta de aplicabilidade da norma geral antielisiva citada nas situações de presença de abuso de direito, a presente pesquisa faz uma análise das decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) do ano de 2016 a 2021. Para tanto, utilizou-se dos critérios de busca no sítio digital do CARF, com a pesquisa da união de dois temas, o primeiro relativo a questão do abuso de direito em soma ao o planejamento tributário. Já o segundo foi o abuso de direito em conjunto com o art. 116 do CTN.

A pesquisa teve como base o total de 24 julgados no período de tempo indicado. Sendo a seguinte numeração de jurisprudências, 6 relativos ao ano de 2016, 2 relativos ao ano de 2017, 9 referentes ao ano de 2018, 3 do ano de 2019, 1 do ano de 2020 e por fim, 3 julgados no ano de 2021.

Com a análise desses julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) o presente artigo busca entender a aplicação do abuso de direito nos casos de planejamento tributário e nas situações em que há o ensejo a norma geral antielisiva do art. 116 do CTN, para que com os resultados possa tornar possível a discussão relativa a uma norma tão importante dentro do direito tributário e pouco utilizada.

A NORMA GERAL ANTELISIVA

Planejamento Tributário, Elisão e Evasão Fiscal

O estado possui o poder/dever de tributar dentro das medidas impostas pela lei, nesta esteira, observa-se que mesmo sendo devido o pagamento dos tributos por parte dos particulares estes também possuem o direito ao planejamento na maneira que vão realizar o pagamento do tributo cobrado. Tal situação é entendida como o planejamento tributário.

No entanto, não há uma liberdade irrestrita do contribuinte no planejamento tributário, porém é garantido formas lícitas de planejar como seria mais econômico a realização do pagamento dos tributos. Neste sentido, Alexandre Rossato leciona:

Na verdade, o contribuinte tem o direito de economizar no pagamento de tributos. Ele não é obrigado a adotar a forma jurídica mais onerosa para

conduzir seus negócios. O contribuinte pode estruturar os seus atos ou negócios de maneira a pagar menos, ou nenhum tributo. Se o ato pode ser praticado por duas formas, sendo uma tributada e outra não, é evidente que o contribuinte tem o direito de escolher a que melhor atenda seus interesses. Ninguém é obrigado a adotar a forma mais onerosa para os seus negócios. Não haverá fraude ou evasão quando o direito do Fisco ao crédito ainda não tiver sido concretizado. Enquanto não ocorrido o fato gerador, portanto, é legítima a economia do tributo, desde que os atos praticados pelo contribuinte encontrem amparo da ordem jurídica. (ÁVILA, 2007)²

A liberdade dada pelo Estado para o planejamento tributário é restrita aos dizeres legais, ou seja, o contribuinte não pode se aproveitar de meios ilícitos para o não pagamento de um tributo, ou sua redução. Tal ação realizada por meios ilícitos para benefício no pagamento de tributos é nomeada de evasão fiscal, nessa, o contribuinte dentro de sua liberdade de escolha para o pagamento do tributo, acaba por escolher um meio ilícito para a prática da economia tributária. Tal tema é tratado por Alexandre Rossato da seguinte forma:

A evasão fiscal seria uma forma ilícita de acobertar o fato gerador já ocorrido, mediante atos ou negócios simulados ou fraudados. É a prática da fraude fiscal com o desiderato de fugir do pagamento do tributo ou diminuí-lo. Através de atos contrários ao ordenamento jurídico, o contribuinte obtém uma vantagem fiscal. Ela seria posterior a ocorrência do fato gerador. E a evasão ilícita. (ÁVILA, 2007)³

A evasão fiscal é entendida como uma forma de escapar do pagamento de um tributo, que já teve ocorrido o seu fato gerador, de maneira ilícita. Diferente é o conceito de elisão fiscal. Esta é a ação dos contribuintes em procurar o planejamento tributário dentro dos limites legais, ou seja, o indivíduo planejará uma forma de economizar no pagamento de tributos dentre as formas permitidas pela legislação. Tal ação é alvo de debates quanto à sua licitude, porém, ao se utilizar de preceitos legais para o planejamento o contribuinte se encontra dentro da legalidade.

Portanto, a elisão é uma forma de evitar a ocorrência dos fatos geradores, o que gera uma economia de tributos. Tal ação é seguida por meios lícitos pelo contribuinte,

² ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. Curso de direito tributário. 3. ed. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2007.

³ ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. Curso de direito tributário. 3. ed. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2007.

que procura nos ditames da lei como agir para pagar o menor valor possível dentro do previsto legalmente, de forma bastante crua em dizeres, o sujeito encontra meandros legais para sua ação de planejamento.

Em conjunto as concepções de elisão fiscal, a doutrina apresenta a elusão fiscal, esta é trazida como uma elisão ineficaz. Nesta, o contribuinte utiliza-se de meios alternativos para o pagamento de tributos, porém, sem o propósito comercial aplicado, apenas com o objetivo de frustrar a aplicação da lei tributária que deveria incidir no caso concreto. Por conseguinte, vê-se o fenômeno da alusão como não permitido pela norma tributária vigente, já que em seu cerne pretende contornar os ditames legais utilizando uma forma diferente da prevista para a possibilidade do planejamento tributário. Tal ação acarreta no abuso de formas por parte do contribuinte. Quanto a essa ação, expõe Heleno Torres:

(...) o fenômeno pelo qual o contribuinte, mediante a organização planejada de atos lícitos, mas desprovidos de causa (simulados ou com fraude à lei), tenta evitar a subsunção de ato ou negócio jurídico ao conceito normativo do fato típico e da respectiva imputação da obrigação tributária. Em modo mais amplo, elusão tributária consiste em usar negócios jurídicos atípicos ou indiretos desprovidos de causa ou organizados como simulação ou fraude à lei, com a finalidade de evitar a incidência da norma tributária impositiva, enquadrar-se em regime fiscalmente mais favorável ou obter alguma vantagem fiscal específica. (TORRES, 2010)⁴

Com o intuito de combater tais ações, o legislador aprovou no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, a norma geral antielisiva, passando então a ser considerada a forma correta de combate a essas ações elisivas ineficazes do contribuinte, no entanto, sua eficácia nem sempre é perfeita.

Conceito Brasileiro da Norma Geral Antielisiva do Parágrafo Único do Art. 116 Do Código Tributário Nacional (CTN)

⁴ TÔRRES, Heleno, “Brazil: Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions” in Cahiers de Droit Fiscal International. International Fiscal Association, 2010, p. 149-170.

A norma geral antielisiva brasileira é prevista no parágrafo único do art. 116 do CTN. Tal parágrafo foi inserido pela Lei complementar nº 104 de 10 de Janeiro de 2001 e a partir de então os casos de elisão fiscal passaram a ser analisados com o viés da norma.

O artigo 116 prevê:

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 verificarem 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. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001) (CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, 1966)⁵

Para o melhor entendimento da norma faz-se necessário dividi-la em partes para comentários relativos a cada uma de suas particularidades, já que em apenas um parágrafo a norma se faz tão abrangente.

Ao trazer “a autoridade administrativa” a norma se refere a autoridade fazendária incumbida do lançamento, não cabendo a outro órgão ou ente, como por exemplo o Judiciário, ao qual compete o controle do ato de requalificação realizado pela administração.

Quanto ao “poderá desconsiderar”, prevê uma ação de requalificação, a administração dará uma qualificação diferente daquela praticada pelo contribuinte na elisão, sendo esta abusiva. Com isso, visa reaproximar a qualificação do verdadeiro conteúdo material do ato decorrente da hipótese de incidência. Tal desconsideração, refere-se aos atos ou negócios jurídicos praticados, sendo assim, há uma requalificação

⁵ Código Tributário Nacional Brasileiro - LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966.

nos fatos geradores concretos, já que na elisão ocorre um abuso no enquadramento da norma tributária ao fato, caracterizando uma subsunção fracassada.

Com a expressão “com a finalidade de dissimular” tem-se a dissimulação com dois sentidos, sendo a) como mecanismo da simulação e b) como parte da elisão.

Porém, é importante a consideração de Maria Helena Diniz quanto a caracterização da dissimulação, qual seja

(...) não há que confundir a simulação e a dissimulação. A simulação absoluta provoca falsa crença num estado não real, quer enganar sobre a existência de uma situação não verdadeira, tornando nulo o negócio (CC, art. 167, 1ª parte). Procura, portanto, aparentar o que não existe. A dissimulação (simulação relativa) oculta ao conhecimento de outrem uma situação existente, pretendendo, portanto, inculcar no espírito de alguém a inexistência de uma situação real e no negócio jurídico subsistirá o que se dissimulou se válido for na substância e na forma (CC, art. 167, 2ª parte) ” (DINIZ, 2019).⁶

Sendo assim, no primeiro sentido, a dissimulação seria uma forma de simulação relativa, considerada de forma teórica pelo Direito Civil, nessa, há uma desconformidade voluntária da declaração com a vontade, mas é acordada com a parte a qual a declaração dirige, a fim de ludibriar terceiros. Tendo sido a regra do parágrafo único do art. 116 do CTN, interpretada pela doutrina normativista e conceptualista desta forma.

Já na dissimulação como parte da elisão, que é o sentido tomado pela LC nº 104/2001, pois se refere apenas à hipótese de incidência ou ao fato gerador abstrato. O art. 116 ao se referir ao fato gerador, refere-se à dissimulação do fato gerador abstrato, já que o ato praticado, que caracteriza o fato gerador concreto, não é dissimulado, mas dissimulador. Devido ao abuso de forma jurídica, a dissimulação ocorre relativamente a descrição do tipo na norma.

A aplicação da norma geral antielisiva prevista no art. 116 fica à mercê de um regulamento procedimental por lei ordinária, como aferido ao final da leitura do dispositivo. No entanto, devido as lacunas e falta de regulamentação, a administração

⁶ DINIZ, Maria Helena, Curso Direito Civil Brasileiro - Teoria Geral do Direito Civil - Vol. 1 - 36ª Ed. 2019. São Paulo.

pode utilizar da norma antielisiva como se apresenta, ficando a critério do julgador como será requalificado o caso, uma vez que há possibilidade de aplicação do dispositivo legal.

As Dificuldades na Aplicação da Norma Geral Antielisiva Brasileira

Acaba que a norma se torna limitada, não só pela falta de previsão legal específica, como também por conta dos conceitos adotados. Tais conceitos são baseados no direito civil, ou seja, o conceito de simulação previsto na norma para desconsiderar o negócio jurídico praticado, advém da doutrina civilista, não sendo nada inovador por parte do legislador na edição do dispositivo legal. Sendo assim, observa-se que não há uma lei geral antielisiva, mas apenas a norma geral, já que o dispositivo é apenas uma complementação de disposições já existentes. Além de que não prevê nenhum critério de interpretação para autorizar o abandono da forma.

Com o estudo dos institutos da simulação e dissimulação, entende-se que a norma incide no momento em que o negócio dissimulado se concretiza no mundo fático ou em momento após a celebração dos negócios, quando se altera a figura jurídica. Antes de sua ocorrência concreta o fato está apenas no interior do agente e não pode ser considerado como conduta ilícita ou passível de desconsideração.

Neste viés, o momento exato para a incidência da norma é o momento da declaração falsa, pois é assim que tem concretizada a simulação do negócio jurídico que pretende esconder o dissimulado.

Certamente a norma geral antielisiva deixa o contribuinte em um meio inseguro de atuação, já que este possui a liberdade de planejamento tributário, no entanto fica limitado a atuação do Fisco que pode entender por elisão sua atitude negocial.

Entretanto, apesar dessa falha legislativa, não se pode adotar o pensamento de alguns estudiosos quanto à inexistência de uma norma geral antielisiva, pois tal insegurança trazida aos contribuintes não quer dizer que ela é dispensável, mas que prevê a regulamentação de uma atitude prejudicial ao Estado. Pois mesmo o planejamento tributário sendo permitido, não pode o contribuinte agir com abuso ao ponto de realizar uma ação que vá prejudicar a arrecadação de receita ao cofre público.

Por mais que a norma geral antielisiva seja deficitária quanto às suas especificidades, não pode ser negada em sua integralidade, ou seja, em sua eficácia negativa. Seu objetivo é evitar condutas abusivas por parte do contribuinte, de forma a manter a captação da receita tributária intacta, não pretendendo com isso prejudicar o indivíduo, que tem em seu cerne o dever de contribuir.

Estudos quanto à norma geral antielisiva geraram discussões acerca de sua indisposição para com o princípio da legalidade, previsto constitucionalmente. Já que, tal princípio não permite a criação de normas com conceitos indeterminados, por afetar a segurança jurídica dos indivíduos tutelados pela norma.

O pensamento da quebra do princípio da legalidade corrobora com a ideia de que não se permite a discricionariedade na redefinição da norma jurídica. Ou seja, não seria permitido ao Fisco “alterar” a norma prevista a seu bel prazer para enquadrar a atividade do contribuinte como evasiva.

No entanto, tais conclusões acabam por perder força quando combatidas por alguns argumentos. Enxerga-se na norma geral antielisiva uma oportunidade de a Administração analisar o comportamento do contribuinte, praticado com o intuito de receber alguma vantagem, para enquadrar na situação legal que acredita ter sido realizada, já que o objetivo do contribuinte seria driblar o recolhimento de um valor mais alto do que o pretendido ao pagamento do tributo.

Nesta atividade da Administração, mesmo com a falta da previsão legal que enquadre as possíveis situações, o que prejudica muito uma atividade segura do Fisco, tem-se a consciência de que o poder dado pela norma de desconsideração dos atos ou negócios jurídicos não se enquadra como um poder na esfera legislativa. A administração ao desconsiderar a atividade do contribuinte realizará um ato administrativo, já que enquadrará o fato na situação legal prevista de forma acertada, mediante a análise do abuso cometido pelo sujeito passivo.

Nas situações de reenquadramento da norma por situações ocorridas mediante a atuação da norma geral antielisiva não há a discricionariedade do fisco para qualquer atividade que seja de planejamento tributário, mas sim para aquelas cometidas de forma que vão além do permitido no planejamento. Nessas oportunidades, a Administração tem a discricionariedade de analisar todos os atos e fatos realizados pelo sujeito para

considerar sua legalidade dentro no planejamento tributário ou confirmar a situação de abuso e optar por desconsiderar os atos e fatos e enquadrá-los na previsão legal correta.

Algumas posições doutrinárias chegam a afirmar que a norma geral antielisiva seria inconstitucional, exatamente pela violação ao princípio da legalidade tratado. Firmado nas conclusões de que a autoridade administrativa poderia exigir tributo ou aumentá-lo, a luz do caso concreto, sem a lei específica que determinasse tais possibilidades, o que para alguns, acabaria por violar o princípio da segurança jurídica.

Contudo, independente das posições doutrinárias ao contrário, o Superior Tribunal Federal não reconheceu inconstitucionalidade na norma prevista no parágrafo único do art. 116 do CTN, assim como não houve por parte do poder legislativo uma regulamentação legal acurada quanto a norma.

Nestes passos, o contribuinte deve continuar agindo com cautela em seus planejamentos, sempre visando a economia dentro dos padrões legais, sem exercer seu direito mediante abuso. Tudo para evitar os problemas que o abuso de direito pode acarretar nas situações de planejamento tributário, como o tratado no presente trabalho.

O ABUSO DE DIREITO

O Abuso de Direito no Código Civil

No âmbito do direito civil, a abuso de direito se configura como um dano, surgindo a partir da transgressão de um direito. Como a legislação prevê o direito, o abuso significa o ultrapassar dos limites legais, assim quando é extrapolado gera-se um dano.

A doutrina divide-se em três teorias para conceituar o abuso de direito, a teoria objetiva, a subjetiva e a mista. Em princípio, a subjetiva, nesta o direito seria exercitado sem a necessidade, com a intenção de causar dano e sem interesse econômico. Na teoria objetiva, o abuso de direito nada mais é do que a consequência, pura e simples do exercício anormal do direito, sem indagações da intenção do agente, esta teoria sofre críticas, já que não se pode dissociar o ato abusivo do elemento subjetivo na integralidade.

Já na teoria mista, as posições antagônicas são unidas, pois entende-se que o abuso advém da intenção do agente de ir além do permitido legalmente. Tendo assim a união

das teorias objetiva e subjetiva, sendo a mista a adotada pela legislação brasileira, o Código Civil em seu art. 187 incorpora a teoria ao ordenamento.

Nos conceitos e entendimentos do abuso de direito, tanto pelo seu conceito legal, quanto pela parte do Código Civil em que se encontra pode ser confundido com o ato ilícito, porém são situações diferentes. O exercício regular do direito é reconhecido pela legislação, não podendo se enquadrar como ilícito. No entanto, se este for praticado de forma adequada, mas com finalidade ilegítima ou não aceita pela sociedade, será caracterizado como abuso no exercício do direito.

Neste entendimento, os institutos do abuso do direito e do ato ilícito não se confundem, apesar de se referirem a ilicitude e estarem localizados no mesmo capítulo do Código Civil. Então, vê-se que a situação abusiva incide devido a manifestação de um direito subjetivo, sendo inicialmente um ato lícito, que acaba por ultrapassar os limites impostos pela norma. Além de que, se distinguem também em relação ao dano, já que o ato ilícito basta ocorrer para gerar o dever de indenizar, não necessária a ocorrência do dano, e no abuso é necessário o dano para que o ato se caracterize e seja devida a indenização.

Portanto, mesmo sendo de incidências diferentes, ambas as situações, abuso de direito e ato ilícito, acabam incorrendo em ilicitude.

A ocorrência do abuso de direito, acarreta a responsabilidade civil, sendo exigido culpa em sentido amplo e o prejuízo, para ser tida como fato gerador. Não havendo o prejuízo, não há pelo que responsabilizar alguém, logo não há dano.

Assim, o abuso de direito só existe com o mínimo de culpa, pois tem a sua caracterização pelo “elemento intencional”, já que o agente é capaz de entender que extravasou no seu direito, sendo assim há o elemento subjetivo. Aplicando então a responsabilidade subjetiva como regra. Portanto, mesmo a aplicação da responsabilidade subjetiva como regra, nos casos que a lei prevê, haverá a responsabilização objetiva para a reparação do dano causado pelo abuso de direito.

O Abuso de Direito na Esfera Tributária

As jurisprudências quanto ao abuso de direito na norma tributária nos Tribunais Superiores brasileiros são escassas e muitas vezes instáveis. O Supremo Tribunal Federal (STF) já decidiu pela fraude fiscal como uma espécie da fraude à lei, que abrangeria todas as situações que mesmo lícitas possuem resultados contrários à lei. Assim como já entendeu que a fraude à lei seria uma questão de fato, não podendo ser presumida, mas devendo ser provada pela autoridade.

O STF afastou a concessão de muitos benefícios aplicando o conceito da fraude à lei, entretanto, o escopo da fraude fiscal ainda é indefinido em sua jurisprudência. Porém, os parâmetros de julgamento foram tomando formas mais definidas durante o passar do tempo, tanto pela evolução na interpretação das normas, como pela introdução do universo axiológico e principiológico introduzido pela Constituição Federal de 1988.

Mesmo com a dificuldade da norma geral antielisiva na tradução das referências aos abusos de direito e de forma, ambos os conceitos continuam a ser aplicados e estudados dentro dos casos enquadrados na norma, pois, por mais que não haja uma previsão legal, é necessária uma construção jurisprudencial que edifique a ação da autoridade fiscal perante as situações de elisão fiscal. Tais construções acabam acontecendo nas decisões do Conselho de Recursos Fiscais (CARF), órgão competente para julgar as causas em que recai a norma geral antielisiva.

O CARF acaba produzindo diferentes decisões quanto ao abuso de direito nos casos de incidência da norma geral antielisiva, pois cada caso concreto apresenta um negócio realizado de maneira singular. Sendo assim, há variações recorrentes no entendimento do Conselho de Recursos Fiscais quanto aos casos de abuso de direito.

ANÁLISE DAS DECISÕES/ACÓRDÃOS DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF)

Nesse momento do trabalho, em conjunto com os conceitos e discussões trabalhadas, busca-se observar de forma prática como a norma geral antielisiva e o conceito do direito civil do abuso do direito foram debatidos nas decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) no período de 2016 a 2021.

Análise das Decisões do Ano de 2016

Referentes ao ano de 2016, 6 decisões trouxeram a discussão do abuso de direito nas situações de planejamento tributário, referentes a aplicação da norma antielisiva do parágrafo único do art. 116 do CTN.

O acórdão de número 2202-003.135 julgado pela 2ª Câmara/2ª Turma Ordinária do CARF, tratou de questões referentes ao Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF), neste caso houve a criação de uma Sociedade em conta de participação, porém, as atividades não eram realizadas pelo sócio ostensivo e sim pelos médicos que eram os antigos empregados da pessoa jurídica transformada. A administração então tomou a seguinte providência:

A autoridade Fiscal concluiu pela inexistência concreta de uma Sociedade em Conta de Participação e a prestação de serviços não era pelo sócio ostensivo e, sim, pelos profissionais médicos que efetivamente atendiam os pacientes, sendo-lhes repassado o valor relativo ao seu atendimento e, não, distribuição de lucros equivalente e proporcional ao número de sócios; entendendo, pois, ter havido simulação no negócio jurídico, na qual fez parte o contribuinte com o intuito de, fraudulentamente, diminuir a carga tributária à qual estava sujeito.

Houve então o reconhecimento por parte da administração de um ato de simulação, o que ensejou a aplicação do parágrafo único do art. 116 no intuito de reclassificar a ação realizada pelo sujeito passivo.

No acórdão é trazido o seguinte conceito de simulação:

A simulação é a modalidade de ilícito tributário que, com maior frequência, costuma ser confundida com elisão. Na simulação, a declaração recíproca das partes não corresponde à vontade efetiva e a causa da ocultação está sempre voltada para a obtenção de algum benefício que não poderia ser atingido pelas vias normais, o que demonstra tratar-se de um ato antecipadamente deliberado pelas partes envolvidas, que se volta para um fim específico, no caso contornar a tributação. Na simulação tem-se pactuado algo distinto daquilo que realmente se almeja, com o fito de obter alguma vantagem.

Este conceito acaba sendo perpetrado por todos os outros acórdãos analisados, porém, nem todos os outros julgados possuem o mesmo entendimento da Turma que julgou o 2202-003.135.

Com a leitura do caso, não resta dúvidas que a associação de médicos ao alterar sua personalidade jurídica para uma Sociedade em Cota de Participação realizou um ato simulado com o fito de obter a vantagem tributária quanto ao IRPF, já que alguns dos valores recebidos pela sociedade seriam isentos de cobrança, o que diminui a carga tributária para os sujeitos passivos.

A doutrina dá forças ao pensamento adotado pelos julgadores, já que foi permitida a investida da Administração na situação para requalificar o ato tido como simulado por parte do sujeito passivo.

Neste caso, o abuso de direito é visto como uma patologia do planejamento tributário, pensamento perpetrado por Marco Aurélio Greco e adotado pelos julgadores, que mesmo sendo um instituto do direito civil, é visto como uma possibilidade na esfera tributária.

O acórdão de número 2202-003.134 da 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara, traz uma abordagem muito parecida com o julgado anterior. A situação foi referente a mudança de uma sociedade limitada para uma de contas de participação, devido a busca de isenções como vantagem tributária.

A Turma reconheceu que houve a simulação e o abuso de direito no caso, enquadrando a situação nos casos que deve ser aplicada a multa como forma de punição por tentar iludir a Administração.

Neste julgado, houve a adoção do abuso de forma, não tratando da questão de abuso de direito que poderia ter sido abordada, restando clara a dificuldade que os julgadores possuem em enquadrar as situações de casos tão semelhantes em um só instituto, devido à falta de regulamentação no âmbito tributário.

O terceiro acórdão analisado foi o de número 1402-002.295, da 2ª Turma Ordinária da 4ª câmara. Neste foi discutido o uso de debêntures como artifício para retirar da base de cálculo do IRPJ e da CSLL parte significativa do lucro, dando ensejo a uma distribuição de lucro disfarçada.

É reconhecida a liberdade de planejamento tributário, porém é de notar-se que os julgadores entendem que esta não é uma liberdade irrestrita, mas que possui fronteira nas formas jurídicas admissíveis para sua realização.

Mesmo reconhecendo o abuso por parte do contribuinte ao realizar o planejamento, a Câmara decidiu por não aplicar o abuso de direito ou o instituto da simulação, por serem institutos do direito civil e não de direito tributário. Tal atitude fortalece o discurso da necessidade de uma regulamentação para os institutos no direito tributário.

Tem-se que apesar de considerar o planejamento abusivo, pelo fato de não haver ocorrido nenhuma ocultação nas ações, o julgador entendeu por não penalizar o contribuinte quanto a esta abusividade.

A situação demonstra o déficit dos entendimentos das Câmaras e Turmas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, uma vez que mesmo com uma norma geral antielisiva presente do Código Tributário Nacional, essa não é aplicada, ou até mesmo citada em ocasiões de possível aplicação.

O acórdão de número 1402-002.325, quarto julgado analisado, publicado pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara do CARF, retrata uma situação de IRPJ e debêntures. No caso, houve empréstimos entre coligadas e emissão de debêntures, com utilização de empresa veículo, tudo visando a redução da carga tributária, o que implicou o planejamento tributário abusivo.

Neste julgado, aconteceu divergência, produzindo assim o voto vencido e o voto vencedor. No voto vencido, o julgador optou pela caracterização da elisão abusiva, porém não identificando dolo na ação do contribuinte, decidiu, inclusive, por diminuir o valor da multa aplicada pelo Fisco.

O voto acaba entrando em contradição, quando traz o entendimento de que houve o planejamento abusivo, porém prefere pela não penalização do contribuinte por não reconhecer o dolo que ensejaria a penalidade. Perde o sentido o julgador, pois o ato de planejamento abusivo não precisa ser oculto para ser penalizado da devida maneira.

Já o voto vencedor, trouxe uma visão mais lúcida sobre o caso, decidindo da seguinte maneira:

A meu sentir, a autoridade fiscal angariou elementos de prova suficientes e aptos a comprovar suas conclusões: a operação levada a efeito foi uma integralização de capital, e não uma operação de emissão de debêntures. E

frise-se que, para tanto, realizou-se uma ampla e profunda investigação, demandando praticamente três anos de procedimento fiscal, por meio do qual foi colhido um robusto conjunto probatório composto por mais de 9.000 (nove mil) folhas. Portanto, entendo absolutamente despropositados os argumentos da Recorrente de que “mesmo que a intenção e a realidade fossem de aumento de capital, este não estaria encoberto, porque transpareceria do conjunto de fatos documentados e contabilizados, através dos quais os fiscais entenderam haver aumento de capital”.

[...]

Ocorre que, conforme já abordado, não estamos diante de escolha de alternativas legais, mas sim de simulação, uma vez que a Recorrente adulterou a realidade dos fatos: diante de evidente integralização de capital, houve registro de mútuo entre coligadas e operação de debêntures.

[...]

c) no que diz respeito ao conluio (art. 73 da Lei no 4.502/64) além da necessidade de dolo nas ações abrangidas pelos art. 71 e 72 (sonegação ou fraude), também é necessário o pacto doloso. E, no caso concreto, não há dúvidas sobre sua ocorrência: os administradores/representantes das empresas Yamana, Maracá, Serra da Borda e PTAPAR, além do investidor oculto, participaram em conluio dos atos que configuraram sonegação e fraude. Em resumo, a intencionalidade da divergência entre a vontade interna e a declarada é a característica fundamental do negócio simulado, e, conforme já exposto, entendo que há prova suficiente a caracterizar a ocorrência de simulação no caso concreto.

Portanto, não há dúvidas quanto a simulação presente no caso, a ação do contribuinte alterou a realidade dos fatos indo além do direito que possui. Ao realizar o planejamento tributário, enveredou por um caminho que vai além do que é previsto na legislação, já que houve a utilização de uma empresa veículo na busca de uma economia tributária.

Diferentemente do voto vencido, o voto vencedor optou por identificar a simulação ocorrida e aplicar uma multa no caso. A decisão mostra que mesmo sem a legislação necessária, é possível a aplicação do instituto da simulação no direito tributário, já que houve o flagrante abuso de direito.

O acórdão 1302-001.977, da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, traz um caso de IRPJ e ágio. O ágio é tratado com a diferença entre o valor pago pelas ações e o valor patrimonial dessas ações. No caso, apesar da divergência dos

juízes, não se adotou a ideia de empresa veículo, pois a empresa criada cumpriu a atividade prevista.

No voto vencido o instituto da simulação é definido como uma utilização de formas abusivas, reconhecida pela mera aparência de suas ocorrências, quando na realidade sequer ocorreram, ou seja, é uma falsa aparência da realidade, algo que não existe. O que é diferenciado da dissimulação, que seria uma ocultação do que foi realmente constituído na realidade.

Porém, mesmo havendo a conceituação dos institutos, a palavra final recai na ideia de que o abuso de direito é civilista, portanto, só poderia ser aplicado ao direito tributário mediante a regulamentação do art. 116 do CTN, e que não houve a simulação pela presença do propósito negocial. Logo, os juízes mesmo trazendo a ideia do art. 116, decidem por não aplicar o dispositivo pela falta de regulamentação dos institutos nele previsto.

Quanto à falta de propósito negocial, já demonstramos que não houve simulação e o abuso de direito ainda depende de regulamentação do art. 116, parágrafo único, para que seja aplicável no campo tributário. Assim, esvaziase a acusação de falta de propósito negocial.

O último acórdão do ano de 2016 analisado foi o de número 1302-001.980, da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara. Nesse, o caso tratado é sobre a procura de vantagens no IRPJ quando da incorporação da pessoa jurídica.

Como houve a criação de empresa veículo, a Turma analisou a situação e optou por determinar como regular os objetivos da empresa, por sua licitude. Assim, quando da análise da situação, os juízes decidiram por não aplicar o parágrafo único do art. 116 do CTN, em vista da falta de regulamentação, prejudicando assim as situações de abuso de direito. Logo, por mais que tenha ocorrido o abuso de direito nas ações do contribuinte, não é aplicada a norma antielisiva pela falta de uma lei ordinária que a regule.

Após essa decisão, com a finalização da análise dos acórdãos do ano de 2016, demonstra que apesar de os juízes, na maior parte dos acórdãos, reconhecerem o abuso de direito e a simulação, inclusive os conceituando muito bem, não há um grande número de aplicações da norma geral antielisiva. As decisões acabam por priorizar a liberdade de planejamento do contribuinte e enveredar para a questão da falta de legislação específica seja para a questão da antielisão, seja para a questão da introdução do abuso de direito no ordenamento tributário.

Com isso, tem-se déficit na aplicação da norma do parágrafo único do art. 116, seja pela falta de regulamentação, seja pelos institutos do direito civil não introduzidos na norma fiscal, ou até pelo não reconhecimento de dolo nas ações do contribuinte. Os julgadores mostram que o problema da legislação específica acaba impossibilitando a ação antielisiva do Fisco.

Análise das Decisões do Ano de 2017

Apenas duas decisões do ano de 2017 trataram sobre o abuso de direito referente ao planejamento tributário e ao art. 116 do CTN. Tais acórdãos foram os de números 1402-002.520 e 1402-02.513, ambos da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

A primeira decisão traz um caso de fragmentação de empresa na busca de uma vantagem para o pagamento de IRPJ, por conta das atividades tributáveis sobre lucro real. A Fiscalização então decidiu por aplicar a multa referente ao planejamento tributário abusivo, já que houve a criação de outra pessoa jurídica apenas para uma divisão de lucros.

No entanto, os julgadores decidiram por não adotar o pensamento da Fiscalização, uma vez que não resta comprovado o dolo do contribuinte.

Já quanto ao fato da criação da empresa veículo, a Turma manteve a penalidade aplicada, tendo em vista ser uma atitude condenada pelo Conselho. Sendo assim, observa-se no acórdão que mesmo reconhecido o abuso de direito no caso concreto, inclusive condenando a atitude da empresa veículo, que foi o meio utilizado para concretizar o planejamento abusivo, a Turma decidiu por reduzir a multa prevista pela Fiscalização ao contribuinte para 75%.

Novamente, toda a falta de penalização recai na ideia de que não há uma regulamentação, o que deixa os julgadores livres para entenderem a questão do abuso no âmbito tributário de forma aleatória.

O segundo acórdão, já em sua ementa traz os seguintes dizeres:

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. OPONIBILIDADE AO FISCO. ABUSO DO DIREITO. PROPÓSITO NEGOCIAL. INDEDUTIBILIDADE

A emissão de debêntures, com o único propósito de reduzir a carga tributária, implica em planejamento tributário abusivo, mais especificamente, elisão abusiva. Para que um planejamento tributário seja oponível ao fisco, não basta que o contribuinte, no exercício do direito de auto-organização, pratique atos ou negócios jurídicos antes dos fatos geradores e de acordo com as formalidades previstas na legislação societária e comercial. É necessário que haja um propósito negocial, de modo que o exercício do direito seja regular.

[...]

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. FRAUDE À LEI. ABUSO DE DIREITO.

Os institutos do abuso de direito e da fraude à lei, embora previstos na lei civil, não foram eleitos pelo legislador tributário para qualificação da penalidade. Aspecto relevante que deve ser considerado na aplicação da multa qualificada aos planejamentos diz respeito aos atos que constituem a conduta evasiva. Se nenhum desses atos foi falso, se tudo estava às claras para a fiscalização e não exigiu qualquer esforço para a aplicação dos efeitos tributários, não há razão para se qualificar a multa.

Neste caso, é apresentada a situação de emissão de debêntures tendo em vista uma diminuição na sua carga tributária. No entanto, houve a autuação como planejamento tributário abusivo por parte do Fisco, já que ficou constatada uma redução considerável nos rendimentos tributáveis de IRPJ e CSLL.

No julgamento, a Turma optou por trazer a ideia do propósito negocial, já que os atos por ter um caráter abusivo fogem do que seria tido como o propósito. Sendo assim, apesar da legalidade dos atos praticados, houve um desvirtuamento do objetivo a que se destinavam, já que visavam apenas a economia de tributos. Por fim, a Turma decidiu por acatar a desconsideração dos atos realizados, feita pelo Fisco, para que pudesse cobrar devidamente os valores tributáveis. Permitindo então, o uso do parágrafo único do art. 116 do CTN.

Os julgados de 2017 apesar de reconhecerem o abuso praticado pelo contribuinte acabam por não aplicar a ideia do abuso de direito nos casos para majorar a multa aplicada. No primeiro julgado, pelo fato de não ser reconhecido o dolo do contribuinte no planejamento, já o segundo caso firma a tese na ideia de que tudo foi realizado as claras, então o contribuinte não teria feito nada condenável. Novamente o fato de não se ter uma

legislação específica torna os acórdãos precários quanto aos casos de planejamento abusivo, diminuindo a multa aplicada pelo Fisco, muitas vezes, por não reconhecer dolo ou obscuridade nas ações do contribuinte.

Análise das Decisões do Ano de 2018

Foram analisados 9 acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) referentes ao ano de 2018, sendo 4 resultados da busca quanto aos termos abuso de direito e planejamento tributário, e 5 resultantes da busca com os termos abuso de direito e art. 116.

O primeiro acórdão analisado foi o de número 1401-002.298, da 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária. Neste, o caso apresentado é quanto ao IRPJ e o ágio em operações de sociedade veículo, ocorrendo o investimento por capital estrangeiro.

O entendimento da Turma foi o de desconsiderar o planejamento, considerando-o sem propósito negocial, devido a inexistência de outro fator de realização do planejamento que não a economia tributária. No caso, não foi adotado o dispositivo do abuso de direito, restando o julgado apenas na ideia de que o planejamento tributário não pode se fundar apenas no intuito de economia tributária, já que assim faltaria o propósito negocial.

Em seguida, o acórdão de número 1401-002.650 da 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária apresentou um caso de dedução no IRPJ devido ao ganho de capital na aquisição de uma pessoa jurídica por outra. Neste caso, há um pensamento mais brando da Turma, já que foi entendido como ocorrido o propósito negocial na situação, não visto por parte dos julgadores nenhum tipo de abuso ou fraude no planejamento. Logo, no caso julgou-se que foi correto o enquadramento dos atos praticados à luz do ordenamento jurídico vigente, seguindo o propósito negocial devido à liberdade negocial das empresas.

A questão do abuso de direito não foi explorada nesse julgado, aparecendo apenas para informar que não aconteceram atos que poderiam ser considerados como fraude ou abuso dentro do planejamento discutido.

Em seguida, analisou-se o acórdão de número 1201-002.272 da 2ª Câmara/1ª Turma Ordinária, que tratou de planejamento sucessório visando a economia no

pagamento do IRPJ. Neste, foi levantada a questão do propósito negocial, porém, adotou-se uma postura diferente quanto ao conceito:

Desta forma, o conceito a ser adotado para definir o propósito negocial deve ser no sentido de considerar a busca pela redução das incidências tributárias, por si, como um propósito negocial válido. Já temos importantes precedentes do CARF nesta direção:

GANHO DE CAPITAL. VENDA DE QUOTAS. PLANEJAMENTO FISCAL ILÍCITO. DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS. INOCORRÊNCIA NAS REDUÇÕES DE CAPITAL MEDIANTE ENTREGA DE BENS OU DIREITOS, PELO VALOR CONTÁBIL A PARTIR DA VIGÊNCIA DA LEI 9.249/1995.

Constitui propósito negocial legítimo o encadeamento de operações societárias visando a redução das incidências tributárias, desde que efetivamente realizadas antes da ocorrência do fato gerador, bem como não visem gerar economia de tributos mediante criação de despesas ou custos artificiais ou fictícios. A partir da vigência do art. 22 da Lei 9.249/1995 a redução de capital mediante entrega de bens ou direitos, pelo valor contábil, não mais constituiu hipótese de distribuição disfarçada de lucros, por expressa determinação legal.

O conceito adotado considera como propósito negocial a busca de redução das incidências tributárias, ou seja, a busca pela economia tributária por si só, sendo considerada um propósito negocial válido. Os julgadores abordam o abuso de direito apenas como um fato que não ocorreu, já que foram utilizados os elementos legais para alcançar a desejada economia tributária pelo planejamento. Portanto, o conceito de abuso de direito não é explorado no caso, tendo em vista a não existência de atos considerados abusivos.

O quarto acórdão analisado do ano de 2018, sendo o último resultante da busca de abuso de direito com planejamento tributário, foi o de número 2301-005.754, proferido pela 3ª Câmara/1ª Turma Ordinária. Neste, é apresentado um caso de planejamento tributário visando a economia quanto ao pagamento de IRPF por meio de complexas reorganizações societárias que redundaram na criação da CFF Participações no plano negocial.

A Turma entendeu que é possível o planejamento, sendo legal a perspectiva do contribuinte, no entanto, focou na questão deste ato ser pautado pela legalidade. Para

conceituar atos ilícitos do contribuinte frente ao planejamento tributário, os julgadores trazem à tona o conceito de simulação.

No entanto, ao fim do voto após analisar todo o conjunto probatório trazido pelo contribuinte, a Turma decide por não reconhecer a simulação e acatar que o planejamento tributário foi lícito, diante disso, resta clara a compreensão do entendimento adotado. Além de não ter considerado os atos praticados pelo contribuinte como simulação, não aplicou a disposição quanto ao abuso de direito por ser instituto do direito privado, ou civil.

Tal situação é corriqueira nos julgados do Conselho, o que não traz surpresa. Porém, neste caso de 2018 observamos que há um pequeno debate quanto a norma do art. 116 do CTN, que é considerada uma norma *antidissimulação*, não uma norma antielisão. E mesmo com esse sentido, não poderia ser aplicada pela falta de legislação que a regulamente.

Os casos estudados a seguir foram referentes a pesquisa do abuso de direito junto com o art. 116, tendo como resultado 5 novos acórdãos no ano de 2018. O primeiro desses acórdãos, de número 2402-006.249 da 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária, traz um caso de obrigações acessórias descumpridas.

No caso, houve argumentação do contribuinte no sentido da impossibilidade de o Fisco desconsiderar a personalidade jurídica, porém foi trazida a ideia do art. 135, II do CTN quanto a responsabilidade dos sócios em casos excepcionais. No entanto, a decisão optou por não considerar a argumentação trazida pelo Contribuinte, mostrando que a situação não seria a do art. 135, II do CTN, mas um caso do parágrafo único do art. 116 do CTN.

Fica claro a opção dos julgadores pela possível aplicação da norma geral antielisiva para o caso, já que seria uma desconsideração de ato ou negócios jurídicos realizados com abuso de direito, e não um caso de desconsideração da personalidade jurídica. No entanto, não ocorreu a aplicação da norma, apenas foi citada para desconsiderar a preliminar alegada pelo recorrente, ou seja, não foi aplicada diretamente no caso o disposto no parágrafo único do art. 116 do CTN, já que houve apenas sua citação na argumentação.

A sexta decisão analisada de 2018, foi a de número 2402-006.250, da 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária, trazendo um caso de contribuição social previdenciária nos casos de compensação de funcionários cedidos. O processo tem as mesmas partes do acórdão anterior, já que são basicamente referentes a mesma situação fática, porém de diferente viés tributário, já que trata das contribuições sociais. Porém, a preliminar trazida pelo contribuinte (recorrente) foi a mesma quanto a desconsideração da personalidade jurídica, tendo similar decisão por parte dos julgadores.

Ou seja, ficou entendido que o caso seria de desconsideração dos atos ou negócios praticados com abuso de direito, logo, recairia na situação do parágrafo único do Art. 116. No entanto, não ficou claro se foi aplicado o dispositivo, já que foi citado apenas durante a argumentação do acórdão.

Em seguida foi analisado o acórdão de número 2402-006.276 da 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária, trazendo novamente um caso de contribuições sociais previdenciárias, não foi centrado na discussão de materialidade ou não daquilo que foi registrado no auto de infração, mas na ausência de competência do Agente fiscal para desconsiderar a formalidade dos negócios jurídicos em foco. Porém, o caso foi considerado como uma situação de desconsideração dos atos ou negócios praticados com abuso, ensejando a aplicação do parágrafo único do art. 116 do CTN.

A Turma opta por aplicar o dispositivo considerado como norma geral antielisiva para desconsiderar as operações abusivas por parte do contribuinte. Esclarecendo que a Administração tem competência para tal ação, não se confundindo com a desconsideração da personalidade jurídica do contribuinte, já que visa desconsiderar apenas os atos realizados no sentido de planejamento tributário, porém, feitos de forma abusiva.

O acórdão analisado em seguida foi o de número 2402-006.275, da 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária. Neste, foi tratada situação semelhante ao acórdão anterior e por ser da mesma Câmara e Turma teve decisão semelhante.

A situação fática foi referente a contribuições sociais previdenciárias pagas de maneira adversa ao devido. A contribuinte, que recorreu, trouxe a mesma argumentação apresentada na decisão anterior, quanto a incompetência da Administração para a desconsideração da personalidade jurídica. No entanto, o entendimento do Conselho foi para aplicação do parágrafo único do art. 116 do CTN, já que o caso seria de

desconsideração das operações realizadas com abuso, situação de competência da Administração.

Portanto, houve a aplicação da norma geral antielisiva no acórdão, prevendo a possibilidade de a administração desconsiderar os atos praticados de forma abusiva pelo contribuinte.

Por último, foi analisado o acórdão de número 1302-003.229, da 3ª Câmara/2ª Turma Ordinária, referente ao caso de planejamento tributário para economia de pagamento do IRPJ devido a despesa de amortização de ágio.

Os julgadores optaram por não acatar a argumentação da Fazenda no sentido de aplicação da norma geral antielisiva, já que consideraram o relatório da autuação impreciso devido a confusão de conceitos quanto aos institutos da teoria geral do direito tributário, que trazem o abuso de direito, elisão, elusão, evasão, simulação, dissimulação e planejamento tributário.

Debatendo sobre a questão do abuso de direito, a Turma confronta o instituto com a liberdade de planejamento do contribuinte, já que o Brasil é um Estado democrático de direito que preza pelas liberdades do indivíduo. Portanto, seguindo este pensamento, o Conselho decidiu por não aplicar a norma do parágrafo único do art. 116 do CTN, já que considera uma norma de eficácia limitada por não existir lei ordinária que regule o procedimento previsto para a desconsideração dos atos.

Assim, em mais um ano de decisões, o CARF acaba por deixar a aplicação do parágrafo único do art. 116 do CTN de lado. Por todo o estudo feito nos acórdãos, fica clara a categorização do tema como um problema referente apenas ao poder legislativo, nada se relacionando com as decisões do Conselho.

Decisões do CARF do ano de 2019

O ano de 2019 somou 3 julgamentos relativos ao tema da presente pesquisa. Sendo o primeiro julgado o acórdão de número 1302003.229 proferido pela 3ª Câmara, em sua 2ª Turma Ordinária. Neste tratou-se de uma redução de capital com devolução dos bens de acionistas, o que ocasionou o reconhecimento de uma simulação.

No entanto, a decisão apesar de reconhecer o abuso de direito, e ensejar a aplicação do parágrafo único do art. 116 do CTN, não condena a reconsideração do fato, considerando que não há lei ordinária editada quanto a aplicação da norma, o que impede a autoridade fiscal de desconsiderar os atos lícitos praticados pelo contribuinte sob a alegação de abuso de direito.

Em seguida, o acórdão 2301005.754 da 3ª Câmara, 1ª Turma, neste há a investigação de planejamento tributário em Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF). O Conselho reconhece o direito ao planejamento tributário, desde que realizado em conjunto com a legalidade do ordenamento, o que não ocorreu no caso julgado.

O contribuinte realizou diversos atos de dissimulação com a distribuição de ativos dentro de pessoa jurídica, o que mascarou a sua renda concreta. Dessa forma, os julgadores decidiram por aplicar a multa de ofício, mas não o disposto no art. 116 do CTN.

Por fim, tem-se o acórdão 1201-003.311, da 1ª Seção de Julgamento. 2ª Câmara da 1ª Turma Ordinária, que trata de IRPJ, considerando aproveitamento de pagamentos realizados na apuração de tributos. No entanto, apesar do reconhecimento de casos de simulação, os julgadores adotaram o entendimento que *“na ausência de eficácia da norma antielisiva, o planejamento tributário realizado dentro das condutas permitidas em lei somente poderá ser alvo de desconsideração para fins tributários quando a fiscalização evidenciar o dolo, a fraude ou a simulação por parte do contribuinte”*. Dessa forma, por ter sido aplicada apenas uma multa que foi paga pelo contribuinte, os julgadores decidiram por eximir o contribuinte autuado de qualquer responsabilidade fiscal, considerando um mero equívoco de comunicação.

Novamente, devido a inexistência de regulação ordinária, a norma antielisiva resta inoperante em situações como as de abuso, simulação e até mesmo fraude. O que corrobora com a sua inaplicabilidade por parte do Conselho Fiscal.

Decisão do ano de 2020

A busca de acórdãos do ano de 2020 resultou em apenas um julgado do Conselho, sendo este o de número 1201-003.561, proferido na 1ª Seção de Julgamento da 2ª Câmara da 1ª Turma Ordinária. Neste o contribuinte foi acusado de realização de planejamento

tributário abusivo quanto ao pagamento de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), no entanto, os julgadores decidiram da seguinte forma:

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. INOCORRÊNCIA. Na medida que as operações foram calcadas em atos lícitos e diante da inexistência de legislação apta a limitar a capacidade do contribuinte de se auto-organizar e de gerir suas atividades, não há que se falar em planejamento tributário abusivo. Em que pese as normas gerais de controle de planejamentos tributários relacionadas às figuras do abuso de direito, abuso de forma, negócio jurídico indireto e inexistência de propósito negocial não tenham amparo no Direito Tributário Brasileiro, o que por si só já deveria afastar as exigências do IRPJ e da CSLL, restou evidenciado no caso concreto a existência razões negociais, operacionais e regulatórias relevantes. Não se verifica atipicidade da forma jurídica adotada em relação ao fim, ao intenso prático visado, tampouco adoção de forma jurídica anormal, atípica e inadequada.

No caso não houve menção a norma prevista no parágrafo único do art. 116 do CTN, considerando que sequer foi reconhecida qualquer situação de abuso de direito. Dessa forma, optou-se por retirar a autuação do contribuinte, uma vez que não foi comprovada qualquer ação lesiva ao Estado.

O proferido no acórdão apenas corrobora com os ditames proferidos nos anos anteriores, ainda estabelecendo o comportamento do contribuinte como não condenável e a Fazenda deixada em um estado letárgico de inatividade.

Decisões do ano de 2021

O ano de 2021 trouxe 3 decisões referentes ao planejamento tributário abusivo e a possibilidade de aplicação da norma geral antielisiva. O primeiro acórdão foi o número 1001-002.412, 1ª Seção de Julgamento da 1ª Turma Extraordinária, que tratou de situação de exclusão do simples nacional por fracionamento das atividades do contribuinte.

No julgado foi reconhecida a simulação perpetrada pelo contribuinte, o que ensejou sua autuação e a requalificação dos atos ocorridos por parte do Fisco, nos seguintes termos:

O abuso de forma viola o direito e a fiscalização deve rejeitar o planejamento tributário que nela se funda, cabendo a requalificação dos atos e fatos

ocorridos, com base em sua substância, para a aplicação do dispositivo legal pertinente.

A simulação pode configurar-se quando as circunstâncias e evidências indicam a coexistência de empresas com regimes tributários favorecidos, perseguindo a mesma atividade econômica, a utilização dos mesmos empregados e meios de produção, implicando confusão patrimonial e gestão empresarial atípica.

É cabível a exclusão do regime simplificado quando ficar comprovada a utilização de interpostas pessoas na constituição e no funcionamento de pessoa jurídica, de modo a formarem empreendimento único, cuja soma dos faturamentos ultrapassa os limites fixados para enquadramento na modalidade simplificada de tributação do Simples Nacional.

No entanto, apesar da decisão proferida nos termos do reconhecimento de um abuso, o Conselho não adentrou ao mérito do recurso, devido a inexistência de nulidade da decisão administrativa proferida. Dessa forma, foi apenas mantida a decisão a que o contribuinte buscava combater.

Em sequência, o acórdão 9101-005.761 da 1ª Turma foi relativo a um recurso apresentado pela própria Fazenda, buscando o reconhecimento da multa aplicada de ofício, no entanto, o Conselho entendeu pela inexistência de abuso, uma vez que há impossibilidade de aplicação dos institutos do direito civil no âmbito tributário. Ainda, aplicou a falta de condenação de multa ao contribuinte ao fato de que todas as ações foram realizadas sem qualquer ocultação, por meio de simples planejamento tributário.

Por fim, há o acórdão 1402-005.878 da 1ª Seção de Julgamento, 4ª Câmara da 2ª Turma Ordinária, em que se discutiu o planejamento tributário por amortização de ágio, considerando que como a vantagem obtida seria efetivada de qualquer forma e por meios legais, não restou configurado qualquer abuso.

Pouco se falou da norma geral antielisiva nos anos mais recentes, considerando que apenas o instituto do abuso do direito foi discutido, mas ainda este pouco adotado nas situações julgadas.

É neste ponto que se observa como os casos de planejamento tributário são julgados de maneira displicente. Apesar de trazer conceituações pontuais e bem

fundamentadas, as Turmas acabam por não aplicar a norma geral antielisiva, ou desviam do uso dela, isso quando sequer se dão ao trabalho de citá-la.

O contribuinte brasileiro acaba por continuar em uma rede de incertezas quanto a suas ações frente a um planejamento tributário, já que suas ações podem ser consideradas abusivas e correm o risco de sofrer represálias do Fisco, oportunizado chegar ao grau recursal do CARF e não saber o que esperar da decisão. Ou podem, simplesmente, passar pelo pente fino da Administração e serem consideradas legais, já que não há a tão falada norma reguladora.

Ainda não há uma atitude do legislativo para com a regulamentação do dispositivo, e que o CARF continua a proferir decisões dissonantes. Hora não reconhecendo a norma prevista no art. 116 do CTN, hora aceitando a sua aplicação pelo Fisco nos casos de abuso escancarado e na maior parte das vezes deixando-a inaplicada devido ao limbo legislativo em que se encontra.

CONCLUSÃO

Não restam dúvidas quanto à legitimidade do planejamento tributário dentro do ordenamento brasileiro. Ao contribuinte é dada a oportunidade de economizar no pagamento de seus tributos, porém, tudo deve ser realizado dentro do que é considerado lícito pela norma.

Tais situações podem fugir do permitido pela legislação, apresentando certo abuso nos atos praticados. Muitas vezes os contribuintes acabam por incidir no abuso de direito, ou seja, vão além do permitido quando se utilizam de um direito que lhes é dado.

Adentrando na seara do abuso, os contribuintes ficam sob a iminência da incidência da norma geral antielisiva, criada com o intuito de difundir um comportamento menos abusivo por parte do contribuinte, já que é permitido a Administração desconsiderar atos que acreditem ser abusivos e acabem por prejudicar a arrecadação dos tributos de maneira correta.

Sendo assim, há uma norma que prevê a atividade do Fisco contra as ações abusivas ou fraudulentas do contribuinte. No entanto, apesar de ter um objetivo, a norma

geral antielisiva prevista no parágrafo único do art. 116 do CTN tem sua eficácia contida devido à falta de uma lei que a regule.

Como explicitado durante todo o trabalho, a própria norma dificulta a sua aplicabilidade, pois prevê que sua regulamentação será feita por lei, no entanto as tentativas de legislar sobre o tema foram falhas. O que acaba por gerar uma insegurança para o contribuinte que realiza o planejamento tributário, pois suas ações podem ser consideradas abusivas e a norma ser ou não aplicada.

Essa falta de legislação reverbera em todas as direções de aplicação da norma geral antielisiva brasileira. Pois não é só o contribuinte que vive com a incerteza quanto aos atos praticados a título de planejamento tributário, mas a Administração acaba por permanecer em uma zona cinzenta de aplicação ou não da norma do parágrafo único do art. 116 do CTN.

Por possuir institutos do direito civil, principalmente o abuso de direito, fraude a lei, simulação e dissimulação, em seu bojo, a norma geral antielisiva acaba por necessitar de um cuidado regulamentar diferenciado, o que não existe no ordenamento jurídico brasileiro. Apesar de ser uma necessidade clara, o Poder Legislativo quando tratou do tema acabou por não fazer de forma satisfatória e completa.

Essa situação aparece de forma recorrente nas decisões do CARF analisadas no presente trabalho. Muito da não aplicação da norma, ou sequer, a menção ao instituto jurídico da antielisão, é devido à falta de regulamentação das regras para utilização do dispositivo.

O argumento fica ainda mais maciço com a questão de os conceitos trabalhados na norma, principalmente o de abuso de direito, que é o foco da atual pesquisa, são do direito civil, não existindo formas de adaptação para o direito tributário. Logo, os julgadores adotam a argumentação da falta de regulamentação da norma antielisiva para trazer a inaplicabilidade de institutos do direito civil na seara tributária por não haver uma previsão legal que os adapte.

Assim, se chega ao grande cerne da questão analisada durante todos os acórdãos trazidos. Toda a problemática se dá pela falta de trabalho referente a adaptação dos conceitos de direito civil, que estão ligados diretamente a norma antielisiva, para a seara

do direito tributário, sendo a parte do ordenamento que trabalha com as situações de elisão fiscal.

Mediante a análise realizada dos acórdãos, é perceptível quanto a legislação sobre o tema da elisão fiscal necessita de evolução, já que, além de ser um tema abordado globalmente, é uma situação que acontece recorrentemente nos planejamentos tributários brasileiros. Porém, muitas vezes situações de clara elisão abusiva são tidos como algo irrelevante, pela falta da regulamentação específica que embasa a ação da Administração para atuar contra esses atos abusivos por parte dos sujeitos passivos da relação tributária.

Com isso, a Administração continua em um limbo quanto a sua atuação, esperando que o déficit legislativo seja suprido para que possa realizar a desconsideração dos atos praticados de forma abusiva pelo contribuinte e coletar o tributo como deveria ser pago desde o início.

Mediante todas as leituras realizadas e as análises dos acórdãos coletados, é notável como a atuação da Administração nos casos de elisão abusiva é tida como falha ou perde credibilidade por conta deste vácuo legislativo. O Fisco fica de mãos atadas nas suas atuações, pois muitos dos casos que vão até o CARF acabam tendo as atuações desconsideradas devido à falta de embasamento, ou até mesmo a justificativa de que não houve o abuso indicado pela Administração.

As argumentações contra a aplicação da norma geral antielisiva, ou as argumentações no sentido de não reconhecimento do abuso impressionam, pois, os casos abusivos são visíveis, porém os julgadores consideram até mesmo que não houve dolo do contribuinte em ir além de seu direito pois tudo foi feito com publicidade. O que nada confirma, tendo em vista a possibilidade desta publicidade ser utilizada como forma de se beneficiar.

O fato de não existir uma legislação específica é apenas o primeiro dos problemas que a norma antielisão enfrenta dentro do ordenamento. Já que mesmo com uma futura legislação, os conceitos trabalhados dentro da regulamentação terão que ser claros e precisos para basear a atuação mais correta do fisco.

Não sendo do CARF a culpa por julgados abordados de formas tão diferentes, é uma responsabilidade delicada o fato de poder julgar um caso que pode reverberar em um

entendimento de maior amplitude do que o esperado. Ou seja, é entendível essa falta de posicionamento do Conselho, já que o fato de começar a decidir apenas de uma forma causaria uma possível invasão nos poderes.

Portanto, não basta uma legislação que traga uma regulamentação quanto a norma antielisiva, mas uma lei que estabeleça a conceituação dos institutos como abuso de direito, simulação, dissimulação e fraude a lei dentro das situações de elisão fiscal. Tudo para que haja uma atuação cada vez mais precisa do Fisco e uma segurança maior para o contribuinte, que terá parâmetros estabelecidos de forma clara para seu planejamento tributário.

Evitando problemas nas autuações, ações do contribuinte e julgamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que deixariam a dúvida de lado para uma verdadeira ação contra atos abusivos que se encaixem na situação de elisão ineficaz.

O tema não se esgota no presente artigo, e toda a sua controvérsia se estende até o atual ano, considerando a continuidade da falta de legislação específica e dos planejamentos elisivos dos contribuintes.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Planejamento tributário. São Paulo: Saraiva, 2009.
- ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. Curso de direito tributário. 3. ed. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2007.
- BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. O planejamento fiscal e a interpretação no direito tributário. Belo horizonte: Mandamentos, 2002.
- BORGES, José Souto Maior. Ciência Feliz, 3a ed., São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Evasão e elisão fiscal: o parágrafo único d art. 116, CTN, e o direito comparado. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF), Acórdão 1302001.977 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, 2016, Relator: Ana de Barros Fernandes Wipprich.

_____. Acórdão: 1302001.980 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, 2016, Relator: ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR.

_____. Acórdão: 2202003.135 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, 2016, Relator: Marcio Henrique Sales Parada.

_____. Acórdão: 2202003.134 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, 2016, Relator: Marcio Henrique Sales Parada.

_____. Acórdão: 1402002.295 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, 2016, Relator: Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

_____. Acórdão: 1402002.325 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, 2016, Relator: Demetrius Nichele Macei.

_____. Acórdão: 1402002.520 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, 2017, Relator: Leonardo Luis Pagano Gonçalves.

_____. Acórdão: 1402002.513 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, 2017, Relator: Luiz Augusto de Souza Gonçalves.

_____. Acórdão: 2402006.249 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, 2018, Relator: Jamed Abdul Nasser Feitoza.

_____. Acórdão: 2402006.250 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, 2018, Relator: Jamed Abdul Nasser Feitoza.

_____. Acórdão: 2402006.276 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, 2018, Relator: Jamed Abdul Nasser Feitoza.

_____. Acórdão: 2402006.275 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, 2018, Relator: Jamed Abdul Nasser Feitoza.

_____. Acórdão: 1302003.229 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, 2018, Relator: Paulo Henrique Silva Figueiredo.

_____. Acórdão: 1401002.298 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, 2018, Relator: Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin.

_____. Acórdão: 1401002.650 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, 2018, Relator: Letícia Domingues Costa Braga.

_____. Acórdão: 1201002.278 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, 2018, Relator: Eva Maria Los.

_____. Acórdão: 2301005.754 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, 2018, Relator: Antonio Sávio Nastureles.

CONTINENTINO, Marcelo Casseb. O problema das excessivas citações doutrinárias no STF. In Observatório Constitucional. Disponível em: . Acesso em: 23/11/2013.

DUARTE DE MELO, Sharline Campos, Do abuso de direito como fato gerador da responsabilidade civil. São Paulo: Revista de Direito Privado da UEL – Volume 2 – Número 3. Disponível em: <www.uel.br/revistas/direitoprivado> Acessado em: outubro de 2018.

HUCK, Hermes Marcelo. Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário. São Paulo: Saraiva, 1997.

DINIZ, Maria Helena, Curso Direito Civil Brasileiro - Teoria Geral do Direito Civil - Vol. 1 - 36ª Ed. 2019. São Paulo.

RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André (coordenação). São Paulo: Quartier Latin, 2008.

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

_____. A possibilidade de aplicação imediata pelos Estados da norma geral antielisiva (Art. 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional). Recife: XXXIX Congresso Nacional dos procuradores de Estado.

_____. O abuso de Direito Tributário. Revista Dialética de direito tributário (RDDT), 227, Agosto – 2014: São Paulo, 2014.

_____. Competência Regulamentar no Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: MP Editora, 2009.

_____. O problema do (ou a ausência de) método no uso do Direito Tributário Comparado pelo STF. In *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 222, p. 80-92, 2014.

_____. General Anti-Avoidance Rules for Major Developing Countries. 1. ed. Rotterdam: Kluwer Law International, 2015. SCHAUER, Frederick. Authority and Authorities. In: *Virginia Law Review*, vol. 94, 2008. SLAUGHTER, Anne-Marie. A Global Community of Courts. In: *Harvard International Law Review*, vol. 44, n. 1, 2003.

_____. Judicial Globalization. In: *Virginia Journal of International Law*, vol. 40, 2000. 15

_____. The New World Order. In: *Foreign Affairs*, vol. 76, n. 5, 1997.

_____. A typology of transjudicial communication. In: *University of Richmond Law Review*, vol. 29, 1995.

SCHOUERI, Luís Eduardo, “Planejamento tributário e o “propósito Negocial” - Mapeamento de Decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008” in L. E. Schoueri e R. de Freitas (eds). São Paulo: Quartier Latin, 2010.

TORRES, Ricardo Lobo. Normas Gerais Antielisivas. *Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico*, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº 4, nov/dez 2005, jan 2006. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br>>. Acesso em: agosto de 2018.