

UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA
FACULDADE DE DIREITO PROFESSOR JACY DE ASSIS

ROGÉRIO LEMOS ROSSI

O DIREITO AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: ELISÃO E ELUSÃO FISCAIS
NA VISÃO DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS EM
RELAÇÃO À CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

UBERLÂNDIA

Julho de 2017

ROGÉRIO LEMOS ROSSI

O DIREITO AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: ELISÃO E ELUSÃO FISCAIS
NA VISÃO DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS EM
RELAÇÃO À CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

Trabalho de Conclusão de Curso da
Faculdade de Direito Professor Jacy de
Assis, visando à colação de grau em
bacharelado em Direito, sob a orientação do
Professor Ricardo Rocha Viola.

UBERLÂNDIA

Julho de 2017

ROGÉRIO LEMOS ROSSI

O DIREITO AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: ELISÃO E ELUSÃO FISCAIS
NA VISÃO DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS EM
RELAÇÃO À CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Universidade Federal de
Uberlândia como requisito parcial para obtenção do título de bacharel em Direito.

Trabalho apresentado em 10/07/2017

Banca Examinadora:

Ricardo Rocha Viola¹ - Orientador

Wendel Ferreira Lopes²

¹ Mestre em Direito Público pela Faculdade de Direito da Universidade Federal de Uberlândia/MG. Especialista em Direito Tributário pelo IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. Professor de Direito Tributário da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Uberlândia/MG. Coordenador da Escola Superior de Advocacia da 13ª subseção da OAB/MG. Advogado.

² Mestre em Direito Público pela Faculdade de Direito da Universidade Federal de Uberlândia. Pós-graduado em Direito Tributário e em Planejamento Tributário pelo IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. Professor de Direito Tributário, Teoria Geral do Processo e Processo Civil da ESAMC Uberlândia. Professor do MBA Executivo da ESAMC Uberlândia. Professor da Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Uberlândia e da PUC Minas em Uberlândia. Coordenador da ESA – Escola Superior de Advocacia núcleo Uberlândia. Advogado.

AGRADECIMENTO

Agradeço a meus familiares e amigos, que suportaram essa jornada ao meu lado. Agradeço, igualmente, meu orientador que, além das valiosas instruções que me foram passadas, suportou minhas procrastinações.

RESUMO

O Brasil é um dos países com a maior carga tributária do mundo e, lamentavelmente, possui um dos piores retornos à população. Não pelo mau retorno à população, mas o planejamento tributário – técnica de “elisão fiscal” – é uma importante ferramenta que os contribuintes, em especial as empresas, têm para diminuir a sobrecarga dos tributos e, com isso, preservar seus postos de empregos. Ocorre, porém, que existe uma fina diferença entre “elisão” e “elusão” fiscais, pautada na licitude de ambos os institutos. Assim, esse trabalho visa a trabalhar essa diferença, em relação à Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), sob o ponto de vista teórico e prático, neste último caso, analisando dois importantes julgamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), a instância administrativa máxima de julgamento de questões envolvendo tributos federais no Brasil.

Palavras-chave: Planejamento fiscal; Elisão; Elusão; Evasão; CARF; CSLL.

ABSTRACT

Brazil is one of the countries with the highest tax burden in the world and, unfortunately, has one of the worst returns to the population. Not because of the bad return to the tax to population, but tax planning – a technique of "fiscal elision" – is an important tool that taxpayers, especially companies, have to reduce the tax burden and thus preserve their worksation. But there is a tenuous difference between "tax elision" and "tax elusion", based on the lawfulness of both institutes. Because of that, this paper ain to show the difference between both, in relation to the Social Contribution on Net Income (SCNT) from a theoretical and practical point of view, in the latter case, analyzing two important judgments of the Administrative Council of Tax Appeals (ACTA), the highest administrative instance for the adjudication of issues involving federal taxes in Brazil.

Keywords: Fiscal planning; Elision; Elusion; Evation; ACTA; SCNT.

ABREVIATÖES

Art. – Artigo.

CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

CF/88 – Constituição Federal de 1988

CSC – Comitê de Seleção de Conselheiros

CSLL – Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido

CSRF – Câmara Superior de Recursos Fiscais

CTN – Código Tributário Nacional

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

IRPF – Imposto de Renda de Pessoa Física

IRPJ – Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

MF – Ministério da Fazenda

RE – Recurso Extraordinário

Resp – Recurso Especial

RIR – Regulamento do Imposto de Renda

STF – Supremo Tribunal de Justiça

STJ – Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	8
2. O PORQUÊ DO TRIBUTO	10
2.1. DO ESTADO PATRIMONIAL AO ESTADO FISCAL.....	10
2.2. O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS	11
2.3. O DIREITO FUNDAMENTAL AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	12
3. ELISÃO, EVASÃO E ELUSÃO FISCAIS.....	16
3.1. A ELISÃO FISCAL: O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO PROPRIAMENTE DITO	16
3.2. A EVASÃO FISCAL	17
3.3. A ELUSÃO FISCAL	18
3.4. CRITÉRIOS DIFERENCIADORES	20
3.5. NORMA “ANTI-ELISIVA”?	20
4. O CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS – CARF.....	25
4.1. INTRODUÇÃO	25
4.2. ESTRUTURA JUDICANTE DO CARF	26
4.2.1. MUDANÇA NA ESTRUTURA DO CARF PELA PORTARIA 39/16 DO MINISTÉRIO DA FAZENDA	27
4.3. COMPETÊNCIA JUDICANTE	28
4.4. QUADRO SINÓTICO DA DIVISÃO JUDICANTE DO CARF.....	30
5. REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO	31
5.1. HIPÓTESE	31
5.1.1. CRITÉRIO MATERIAL	32
5.1.2. CRITÉRIO ESPACIAL	34
5.1.3. CRITÉRIO TEMPORAL E O RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 587.008.....	34
5.2. CONSEQUÊNCIA	38
5.2.1. CRITÉRIO PESSOAL	38
5.2.2. CRITÉRIO QUANTITATIVO	39

6. ESTUDO DE CASOS	41
6.1. ALTENBURG INDÚSTRIA TÊXTIL LTDA E A DEDUTIBILIDADE DO ÁGIO INTERNO	42
6.1.1. INTRODUÇÃO	42
6.1.2. A ESTRATÉGIA DO “ÁGIO INTERNO”	42
6.1.3. A DECISÃO DO CARF	44
6.2. MARTINS-MARBO E A INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS.....	46
6.2.1. INTRODUÇÃO	46
6.2.2. A ESTRATÉGIA DA “INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS”	47
6.2.3. A DECISÃO DO CARF	49
7. CONCLUSÃO	52
REFERÊNCIAS.....	55

1. Introdução

Desde o ano de 2013, estudos comprovam que a carga tributária brasileira equivale a aproximadamente 35% do PIB, o que coloca o Brasil entre os 30 países com a maior carga tributária do planeta³.

Além disso, não podemos deixar de lado o fato de que o Brasil está passando por um período de forte recessão econômica, o que vem fazendo com que diversas empresas fechem ou, que elas, a fim de reduzir custos, dispensem funcionários, agravando ainda mais a frágil questão social do país.

Tanto é que o Brasil terminou o ano de 2016 com uma taxa de desocupação de 12,5%, sendo que, no ano de 2017, segundo a Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílio Contínua, realizada pelo IBGE, essa taxa já atingiu o patamar de 13,7%⁴.

Ou seja, o Brasil possui uma elevada carga tributária, uma legislação tributária complexa e, como se não bastasse, está passando por um acentuado período de recessão econômica. Esses fatores ressaltam a importância de um planejamento tributário eficiente, que permitirá otimizar e compatibilizar a relação entre a obrigação de pagar tributos com a manutenção das empresas e, consequentemente, dos postos de emprego.

Ocorre, porém, que o planejamento tributário, técnica de elisão fiscal, pode ser feito de forma artificiosa, resultando em dissimulação da ocorrência do fato gerador do tributo, para o não pagamento de tributos. Se feito dessa forma, o planejamento fiscal não configurará “elisão fiscal”, mas, sim, a chamada “elusão fiscal”, a qual é proibida pelo ordenamento brasileiro, e que, por isso, poderá ser desconsiderada pela autoridade tributária⁵.

Vislumbra-se, portanto, que o estudo do planejamento tributário é de suma importância para a identificação da linha tênue que existe entre a elisão fiscal, técnica

³ AMARAL, Gilberto Luiz do; OLENIKE, João Eloi; AMARAL, Letícia Mary Fernandes do. Estudo da Relação da Carga Tributária Versus Retorno dos Recursos à População em Termos de Qualidade de Vida. Acessível em <http://ibpt.impostometro.s3.amazonaws.com/Arquivos/06%2BIRBES%2B2015.pdf>. Acesso realizado em 08.06.2017.

⁴ BRASIL. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílio Contínua – PNAD. Acessível em http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/indicadores/trabalhoerendimento/pnad_continua/default.shtm. Acesso realizado em 02.06.2017.

⁵ Entendimento que se extrai da interpretação do disposto no art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional (Lei n.º 5.172/66).

de diminuição dos custos tributários dentro dos limites da lei, e a alusão fiscal, a qual configura em dissimulação de fato gerador, combatida pela lei.

Essa diferenciação é feita vastamente no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF: a instância máxima para julgamento de recursos administrativos referentes a tributos federais.

Dessa forma, esse trabalho buscou identificar e analisar a diferença entre os institutos da “evasão fiscal”, “elisão fiscal” e “elusão fiscal” e, por fim, tratar sobre dois planejamentos tributários feitos em relação à CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, que passaram por julgamento perante o CARF, em que o Conselho tratou a diferença entre “elisão” e “elusão” fiscais.

2. O Porquê do Tributo

2.1. *Do Estado Patrimonial ao Estado Fiscal*

O Estado é constituído para satisfazer as necessidades públicas, entendidas como aquelas legalmente instituídas pelo ordenamento jurídico, em especial, pela Constituição Federal. Para tanto, os Estados precisam lançar mão de um eficiente instrumento para a realização desse mister: a atividade financeira, a qual é composta por quatro elementos: receita pública, despesa pública, orçamento público e crédito público⁶.

É através dessa atividade que os entes políticos gerem seus orçamentos, obtêm receitas, especificam despesas, bem como regulamentam créditos e dívidas públicos, tendo em vista a finitude dos recursos financeiros⁷.

Dentre os elementos que compõem a atividade financeira, insta destacar a receita pública, que, nas lições de Aliomar Baleeiro, citado por Harrison Leite, é “*a entrada, integrando-se ao patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo*”⁸. Ou seja, é por meio da “entrada” que o Estado angaria os fundos que devem ser utilizados para satisfazer as necessidades públicas.

A forma de obtenção das receitas estatais, todavia, varia segundo o modelo de Estado. Leonardo Varela Giannetti, em sua dissertação de mestrado, seguindo a doutrina de José Casalta Nabais, preconiza a existência de três modelos: o Estado patrimonial, o Estado tributário e o Estado fiscal.

O primeiro modelo, Estado patrimonial, tem como característica o fato de auferir a maior parte de sua receita de forma direta, ou seja, através da exploração do seu próprio patrimônio, seja através de alienações, seja como agente na ordem econômica.

⁶ LEITE, Harrison. Manual de Direito Financeiro. 5ª ed. Salvador: *JusPodivm*. 2016, p. 25

⁷ Ibidem, p. 26-27.

⁸ BALEEIRO, Aliomar. Uma Introdução à ciência das finanças. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 130, *apud* LEITE, Harrison (2016, p. 184).

Atualmente, o modelo de Estado patrimonial é uma característica bastante típica de Estados socialistas, os quais detêm e monopolizam todos os sistemas de produção⁹.

Os demais modelos, ao contrário do anterior, caracterizam-se pelo fato de auferirem a maior parte de sua receita de forma indireta, ou seja, através da cobrança de tributos. Nesse sentido, destaca-se a figura do segundo modelo, o de Estado tributário, “*entendido como aquele cujo suporte financeiro advém de tributos bilaterais (taxas e contribuições de melhoria)*”¹⁰.

O último modelo apresentado por Giannetti é o de Estado fiscal, atualmente adotado pelo Brasil e a maioria dos países ocidentais. Esse modelo de Estado é sustentado “*financeiramente pelos impostos pagos pelas pessoas físicas e jurídicas*”¹¹.

Assim, percebe-se que a diferença entre o Estado tributário e o Estado fiscal está no sinalagma do tributo. Enquanto no Estado tributário os tributos cobrados são, em sua maioria, sinalagmáticos (taxas e contribuições de melhoria), no Estado fiscal, a receita advém majoritariamente de tributos não-sinalagmáticos (impostos).

Harrison Leite frisa que os dois últimos modelos de Estado, cujas receitas são auferidas de forma indireta, seguem uma tendência mais garantista, representando uma “*clara evolução de civilidade, pois*”¹².

2.2. O Dever Fundamental de Pagar Tributos

Pelo exposto no tópico anterior, percebe-se que não há dúvidas de que a tributação exerce um papel essencial dentro do contexto de Estado Democrático de Direito, máxime no que concerne aos direitos fundamentais de Segunda Geração, os quais pressupõe uma atuação positiva por parte do Estado para serem realizados e, com isso, atender aos interesses públicos constitucionalmente previstos¹³.

⁹ GIANNETTI, Leonardo Varella. O dever fundamental de pagar tributos e suas possíveis consequências práticas. 2011. 295 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade Mineira de Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte. 21 de março de 2011. p. 170.

¹⁰ Ibidem. p. 90.

¹¹ Ibidem. p. 53.

¹² LEITE, Harrison. Manual de Direito Financeiro. 5ª ed. Salvador: *JusPodivm*. 2016, cit. p. 183.

¹³ GIANNETTI, Leonardo Varella. O dever fundamental de pagar tributos e suas possíveis consequências práticas. 2011. 295 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade Mineira de Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte. 21 de março de 2011. p. 83.

Vislumbra-se, portanto, que a tributação guarda íntima relação com a solidariedade social, que, nas lições de Hugo de Brito Machado¹⁴:

[...] não é apenas uma ideia. É um princípio de nosso direito positivo, pelo menos a partir da Constituição Federal de 1988, que o alberga expressamente em dispositivo segundo o qual constituem objetivos fundamentais de nossa República “construir uma sociedade livre, justa e solidária” (art. 3º, I).

Porém, devemos destacar que a “solidariedade social”, assim como qualquer direito ou dever fundamental, não tem caráter absoluto.

Em sua obra, Hugo de Brito Machado alerta sobre os riscos em exacerbar o princípio da solidariedade, sustentando que a tese a qual coloca o princípio da solidariedade no epicentro do ordenamento tributário é sedutora – porquanto a apresenta como algo moderno e indissociável do indivíduo –, mas, por outro lado, é perigosa – por ser tendente a destruir certas conquistas que a sociedade conseguiu para controlar o autoritarismo do Estado.

Nessa esteira, o autor arremata asseverando que¹⁵:

[...] a solidariedade como algo capaz de justificar a cobrança de tributos sem apoio da lei, amparada na capacidade contributiva, é tese típica do Nazismo. Não obstante apresentada como tese moderna, ela, na verdade, apenas ressuscita o autoritarismo.

Por essa razão, deve-se levar em consideração a limitação imposta ao poder tributante do Estado através do Princípio da Legalidade, pelo qual o ente público pode apenas criar ou aumentar tributos mediante lei formal.

Isso, porque a instituição do tributo por lei formal faz presumir o consentimento popular, ou seja, que a população, mediante seus representantes, aceita que o Estado invada seu patrimônio com o fito de obter renda, tendo como premissa a célebre e quixotesca visão de que “a lei é a vontade do povo”¹⁶.

2.3. O Direito Fundamental ao Planejamento Tributário

Conforme mencionado no tópico anterior, vislumbra-se que o contribuinte tem o dever fundamental de pagar tributos, nos moldes elencados pela lei, como forma de

¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 35 ed. São Paulo: Malheiros. 2014, cit. p. 45.

¹⁵ Ibidem. p. 46.

¹⁶ Ibidem. p. 32-33.

garantir efetividade ao princípio da solidariedade, desde que isso não importe em supressão de certos princípios, especialmente o princípio da legalidade.

Todavia, diante da complexidade da legislação tributária brasileiro, insurge a necessidade de se lançar mão do planejamento tributário, que consiste em *“um estudo prévio de estratégias negociais, feitas com habilidade, utilizando-se das previsões legais e da falta dessas, com o intuito de adotar a conduta que traga menor onerosidade no pagamento dos tributos”*¹⁷.

O planejamento tributário, ademais, tem o fim de garantir sobrevida ao contribuinte, ainda mais diante do atual momento de crise. Isso faz com que as empresas passam a necessitar ainda mais de ferramentas que racionalizem os seus custos tributários, e que o uso dessas ferramentas não acarrete em nenhuma ilegalidade ou ilicitude¹⁸.

Outrossim, o planejamento tributário possui fundamento jurídico no direito positivo brasileiro, em especial, na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional. Com efeito, há alicerce no ordenamento jurídico brasileiro vigente para a sua prática. Em outras palavras, existe um direito ao planejamento fiscal.

Essa possibilidade oferecida ao contribuinte encontra respaldo na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional, mais precisamente nas garantias dos contribuintes.

Belisa Nayara Soares de Melo Pereira, defende que essas garantias estão ligadas especialmente ao respeito à livre iniciativa econômica e à livre concorrência, ao princípio da legalidade em geral, ao princípio da legalidade tributária, à inadmissibilidade de tributação por analogia, ao princípio da vedação ao confisco, ao princípio de da capacidade contributiva e ao direito de propriedade¹⁹.

Nessa mesma esteira, devemos ressaltar que vários dos direitos supramencionados têm *status* de direitos fundamentais.

¹⁷ FABRIS, Patrícia Vargas. Da Aplicabilidade do Planejamento Tributário. 2013. 35f. Dissertação (Especialização em Direito Tributário) – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), São Paulo. 2013. cit. p. 15.

¹⁸ Ver OLIVEIRA, Rodrigo S. Faria de; GONÇALVES, Marina. A Importância do Planejamento Tributário para as Empresas. E-Locução, Revista Científica da Universidade Extrema – FAEX. Extrema/MG. Edição 03. Ano 2, 2013.

¹⁹ PEREIRA, Belisa Nayara Soares de Melo. O Direito do Contribuinte ao Planejamento Tributário: Limites e Possibilidades. Julho de 2016. I Encontro de Pesquisas Judiciárias da Escola Superior da Magistratura do Estado do Alagoas – ENPEJUD, p. 169.

O direito à propriedade é expressamente elencado como direito fundamental, no art. 5º, XXII, da Constituição.

Os demais direitos mencionados, em que pese não constarem expressamente no rol de direitos fundamentais – Título II, da Constituição –, muitos deles já foram reconhecidos pelo Supremo Tribunal Federal como verdadeiros direitos e garantias individuais dos contribuintes, o que os ampara como cláusula pétrea, conforme art. 60, §4º, IV, da Constituição Federal.

Isso ocorre pelo fato de que, para a Corte, a Constituição possui direitos fundamentais enumerados no Título II da Constituição, bem como outros direitos fundamentais, não-enumerados, os quais estão esparsos no texto constitucional, ou até mesmo fora deles.

Na ocasião, o Supremo Tribunal asseverou também que o Princípio da Anterioridade (art. 150, III, CF/88) é “*garantia individual do contribuinte*”²⁰.

Trazendo essa linha de raciocínio para o Direito Tributário, Clélio Chiesa, conclui que²¹:

[...] ao nosso ver, são intocáveis, os princípios da estrita legalidade, o da isonomia em matéria tributária, o da capacidade contributiva, o da segurança jurídica, o que assegura o direito de propriedade, o da anterioridade em matéria tributária, o que veda a tributação com caráter confiscatório e o que veda a sobreposição de bases tributáveis.

Nesse mesmo sentido, Sacha Calmon Navarro Coelho também considera como verdadeiras garantias individuais dos contribuintes o princípio da legalidade formal e material da tributação (art. 150, I, CF/88); o princípio da capacidade contributiva e pessoalidade dos impostos (art. 145, §1º, CF/88); o princípio à vedação ao confisco (art. 150, IV, CF/88), entre outros²².

²⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 939. Ministro Relator: Sydney Sanches. Julgamento realizado em 15 de dezembro de 1993. Acessível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266590>. Acesso realizado em 15/06/2017.

²¹ CHIESA Clélio. O ICMS e a EC33. São Paulo: Dialética, 2003. p. 16.

²² COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 6ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 179.

Ou seja, segundo a doutrina tributarista, em especial a da Sacha Calmon, percebe-se que vários dos direitos que respaldam o planejamento tributário são verdadeiras garantias individuais dos contribuintes.

Isso, portanto, nos leva a concluir que o planejamento tributário, por ser pautado em garantias individuais, também é cláusula pétrea.

Em que pese, porém, Administração Tributária não ser a favor do planejamento tributário, devemos ter em mente que, se o planejamento é feito de forma lícita, sem fraude ou simulação, não há motivos para que o Fisco o desconsidere, o que nos leva à conclusão de que *“todos os planejamentos que não são ilícitos devem ser respeitados pelo Fisco”*²³.

²³ PEREIRA, Belisa Nayara Soares de Melo. O Direito do Contribuinte ao Planejamento Tributário: Limites e Possibilidades. Julho de 2016. I Encontro de Pesquisas Judiciárias da Escola Superior da Magistratura do Estado do Alagoas – ENPEJUD, cit. p. 181.

3. Elisão, Evasão e Elusão Fiscais

3.1. A Elisão Fiscal: O Planejamento Tributário Propriamente Dito

A “elisão” é o ato de “elidir”, o qual tem o sentido de “*eliminar, afastar, suprimir*”²⁴.

Nas lições de Eduardo Sabbag, a “elisão fiscal” tem a finalidade de impedir a ocorrência do fato gerador do tributo, seja por meio da exclusão do contribuinte, seja apenas através da redução do montante tributário a ser pago, sendo imperioso que isso se dê através de condutas lícitas do planejamento do tributo ou economia deste²⁵.

Dessa forma, podemos concluir que a “elisão fiscal” tem duas características importantes. Primeiro, ela deve ocorrer antes do fato gerador do tributo, afinal, seu objetivo precípua é o de impedir o nascimento da obrigação tributária. Segundo, ela deve ser lícita, ou seja, os fatos concretos devem guardar correlação com algum dispositivo normativo.

Por essa razão, Paulo Józimo Cunha, citando Mary Elbe Queiroz, preconiza que²⁶:

[...] elisão, economia ou planejamento fiscal, o agente busca um determinado resultado econômico, mas para reduzir o impacto da obrigação fiscal dele decorrente, ou mesmo para eliminá-lo, procura por instrumentos legais, ou não proibidos, outra forma de exteriorização dos atos que levem àquele mesmo resultado, dentro do leque de alternativas das formas que a lei civil oferece.

A “elisão fiscal” também pode ser feita através do aproveitamento de “lacunas na lei”. Nesse sentido, Laudio Camargo Fabretti assinala que²⁷:

Embora parte significativa da doutrina não admita que possam existir lacunas na lei, não se pode esquecer que a legislação tributária brasileira é casuística, haja vista a torrencial edição e reedição de medidas provisórias, a boa técnica legislativa recomenda que a lei seja genérica, cabendo a interpretação aplicá-las aos casos concretos. Por mais que a norma procure discriminar e abranger todos os casos possíveis, sempre surgirão novos casos além dos previstos.

²⁴ COSTA, José Maria da. Manual de Redação Jurídica. 5ª Ed. Ribeirão Preto: Migalhas, 2013, p. 293.

²⁵ SABBAG, Eduardo. Manual De Direito Tributário, 5ª Ed. São Paulo: Saraiva. 2013, p. 2020.

²⁶ QUEIROZ, Mary Elbe, *apud* CUNHA, Paulo Józimo. Planejamento Tributário e a Norma Geral de Antielisão Fiscal: A Inexistência no Ordenamento Jurídico Pátrio. 2013. 53f. Dissertação (Especialização em Direito Tributário) – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), São Paulo. 2012, p. 8.

²⁷ FABRETTI, Láudio Carmargo. Contabilidade Tributária. 9ª Ed. São Paulo: Atlas, 2005, p. 153.

Isso só é possível por força do “princípio da legalidade”, previsto no art. 150, I, da Constituição Federal de 1988, o qual veda que os entes federativos exijam ou aumentem tributos sem lei que o estabeleça.

Ademais, os critérios de solução de “lacunas normativas” previstos no art. 108, do Código Tributário Nacional – CTN²⁸, em especial a analogia, não podem ensejar a aplicação de tributos não previstos em lei (art. 108, §1º, CTN). Em outras palavras, se o fato concreto não subsumir a alguma hipótese normativa tributária, estará elidida a cobrança do tributo.

Portanto, vislumbra-se que a “elisão fiscal” consiste no ato de alterar o plano fático de forma que ele não apresente correspondente normativo para subsumir (lacuna normativa), ou para que o fato passe a subsumir a um dispositivo que ensejará menor, ou nenhuma, onerosidade tributária para o contribuinte.

3.2. A Evasão Fiscal

Eduardo Sabbag conceitua a “evasão fiscal” como a prática que ocorre durante ou após o fato gerador, pela qual, através de atos ilícitos como fraude, sonegação e simulação, o contribuinte se esquia do cumprimento da obrigação tributária principal²⁹.

Ives Gandra Martins preconiza que³⁰:

[...] a distinção entre a elisão e a evasão reside, fundamentalmente, em naquela se utilizar de todos os elementos legais para se pagar menor tributos, enquanto na evasão esse mesmo objetivo é perseguido, porém, mediante a utilização de meios ilegais.

Em que pese o fato de que tanto a “elisão fiscal” como a “evasão fiscal” serem métodos que evitem ou diminuam o pagamento do tributo, ambos os institutos não se confundem.

²⁸ Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

²⁹ SABBAG, Eduardo. Manual De Direito Tributário, 5ª Ed. São Paulo: Saraiva. 2013, p. 2022.

³⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva, et al. Crimes Contra a Ordem Tributária. São Paulo: IOB. 2002, p. 10.

Ao se cotejar os conceitos supramencionados, percebe-se que os institutos apresentam duas relevantes diferenças.

A primeira diferença está relacionada ao momento. A “elisão fiscal” se dá antes da ocorrência do fato gerador. Afinal, ela tem o intuito de evitar o nascimento da obrigação tributária, alterando os fatos para que eles subsumam à hipótese normativa menos onerosa.

A “evasão fiscal”, por sua vez, se dá após, ou durante, a ocorrência do fato gerador. Diferentemente da elisão, a evasão fiscal consiste no uso de artifícios para esconder a existência do fato gerador e, com isso, evitar o pagamento do tributo.

A segunda diferença essencial está na ilicitude. No que concerne à “elisão fiscal”, não há ilicitude perpetrada por parte do contribuinte. Dessa forma, por não haver qualquer violação às normas jurídicas, não há que se falar em responsabilidade tributária, tampouco penal.

Por outro lado, a “evasão fiscal” constitui um ilícito que pode ser singular, quando ocasionar apenas responsabilidade na seara tributária, ou ilícito duplo, quando além da responsabilidade tributária, ensejar responsabilidade também na seara penal.

Com efeito, a partir do momento em que a “evasão fiscal” é descoberta pelas autoridades fazendárias, ela culminará em responsabilidade do contribuinte pelo valor integral do tributo, sem prejuízo das multas, podendo também resultar em condenação criminal, caso, por opção legislativa, os atos que levaram ao não pagamento do tributo estejam descritos taxativamente em tipos penais previstos em lei, os quais, em sua maioria, estão presentes na Lei 8.137/90.

3.3. A Elusão Fiscal

Em sua obra, Ricardo Alexandre preleciona que ocorre “elusão fiscal” quando³¹:

[...] o contribuinte simula determinado negócio jurídico com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador. Trata-se de um ardil caracterizado primordialmente pelo que a doutrina denomina de abuso das formas, pois o sujeito passivo adota uma forma jurídica atípica, a rigor lícita, com escopo de escapar artificialmente da tributação.

³¹ ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquematizado. 4ª Ed. Forense: Rio de Janeiro. 2010, p. 290.

Pelo conceito mencionado, percebe-se que a “elusão fiscal” ocorre quando o contribuinte simula um negócio jurídico. Nesse sentido, os civilistas Cristiano Chaves de Farias e Nelson Rosenvald, citando Clóvis Beviláqua nos emprestam o conceito de “simulação”, qual seja: “*a declaração enganosa de vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado*”³².

Dessa forma, os mencionados juristas continuam assinalando que³³:

[...] a simulação revela-se como o intencional e propositado desacordo entre vontade declarada (tornada exterior) e a vontade interna (pretendida concretamente pelo declarante), fazendo com que seja almejado um fim diverso daquele firmado.

Por fim, concluem³⁴:

Na simulação, aparenta-se um negócio jurídico que, na realidade, não existe ou oculta-se, sob uma determinada aparência, o negócio verdadeiramente desejado [...] (grifei)

Dessa forma, podemos concluir que a “elusão fiscal” ocorre quando o contribuinte simula um negócio jurídico, com o fim de ocultar a hipótese fática real. Sua finalidade é fazer com que negócio jurídico simulado subsuma a uma hipótese normativa com menor, ou nenhuma, onerosidade, por meio da ocultação do fato concreto o qual se enquadraria em uma hipótese normativa mais onerosa.

Existe uma tênue diferença entre “el~~i~~usão fiscal” e “eluusão fiscal”, tanto é que, por vezes, a própria “elusão” também é tratada pela doutrina como “*elisão ineficaz*”³⁵. A diferença entre ambos os institutos está na correlação do negócio jurídico apresentado ao Fisco com a realidade fática.

Na “elusão fiscal”, conforme já mencionado, o negócio jurídico é simulado, ou seja, não apresenta correlação com os fatos. Por isso mesmo, podemos dizer que se trata de um negócio jurídico sem propósito negocial. Em outras palavras, trata-se de um o negócio jurídico que foi celebrado a fim de resguardar uma pretensão não amparada pela legalidade.

³² BEVILÁQUA, Clóvis, *apud* FARIAS, Cristiano Chaves de, ROSENVALD, Nelson. Curso de Direito Civil. Vol. 1 – Parte Geral e LINDB. 11 Ed. Salvador: *JusPodivm*. 2011, p. 641.

³³ *Ibidem*.

³⁴ *Ibidem*.

³⁵ ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquematizado. 4ª Ed. Forense: Rio de Janeiro. 2010, p. 290.

De forma contrária, na “elisão fiscal”, o negócio jurídico tem propósito negocial, razão pela qual guarda perfeita consonância com os fatos concretos, respaldando uma pretensão legítima.

Vale dizer, portanto, que quando o negócio jurídico for meramente formal, estaremos diante de uma “elusão fiscal”. Já nos casos em que o negócio jurídico, além de formal, for também material, será hipótese de “elisão fiscal”.

Com efeito, ambos os institutos, em que pese ocorrerem antes do fato gerador, se diferem apenas quanto à licitude. Enquanto a “elusão fiscal” é proibida, a “elisão fiscal”, conforme tratado no tópico 2.3, é um direito fundamental do contribuinte, sendo, portanto, um ato lícito.

Ademais, é importante frisar que, na “elisão fiscal”, o negócio jurídico celebrado pelo contribuinte tem correspondência com o fato concreto, ao passo que, na “elusão fiscal”, o negócio jurídico, por ser uma simulação, não condiz com aquilo que de fato ocorre no plano concreto.

3.4. Critérios Diferenciadores

Pelo exposto acima, podemos concluir que existem dois critérios relevantes para diferenciar “elisão fiscal”, “evasão fiscal” e “elusão fiscal”: i) quanto ao momento; ii) quanto à licitude.

Quanto ao momento, vislumbra-se que tanto a “elisão” e quanto a “elusão” ocorrem em momento anterior ao nascimento da obrigação tributária, ao passo que a “evasão” se dá após ou durante a ocorrência do fato gerador.

Já no que concerne à licitude, percebe-se que apenas a “elisão” representa ato lícito, ao passo que os demais institutos são ilícitos combatidos pelo ordenamento. Além disso, é importante frisar que a ilicitude da “elusão” está no fato de que seu negócio jurídico é meramente formal, sem materialidade, ou seja, não guardando correspondência com a realidade, o que não ocorre no caso de “elisão”.

3.5. Norma “Antielisiva”?

O art. 116, do Código Tributário Nacional, tem a seguinte redação:

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 verifiquem 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.

O parágrafo único do dispositivo, cuja redação foi dada pela Lei Complementar nº 104/01, foi alcunhado pela doutrina como “norma antielisiva”³⁶.

Isso, porque o dispositivo confere à Administração Tributária poderes para desconsiderar os negócios jurídicos celebrados pelos contribuintes que possuem a finalidade de i) dissimular a ocorrência do fato gerador; ou ii) dissimular outro elemento da obrigação tributária, cuja consequência leva ao afastamento da tributação, completa ou parcialmente.

Com isso, o Fisco ganhou o poder de flagrar e identificar o fato gerador segundo o fato concreto, independentemente dos fatos jurídico do negócio celebrado pelo contribuinte. Assim, de acordo com descrição estabelecida em lei, o Fisco deve cobrar o crédito devido, ignorando por completo o negócio jurídico simulado, resultado da má-fé do contribuinte.

Esse dispositivo, porém, é alvo de severas críticas por parte da doutrina.

Ricardo Alexandre preconiza que parte da doutrina trata o art. 116, parágrafo único, do CTN, como um dispositivo inconstitucional, haja vista o fato de que o CTN, foi elaborado dentro de um conjunto de normas rígidas e princípios, máxime no que se refere à legalidade e à tipicidade³⁷.

Além disso, há quem sustente que a norma geral antielisão, além de ferir o princípio da legalidade, ofende também a Separação dos Poderes, ao permitir que a Administração Tributária usurpe função legislativa, no que se refere ao poder de desconsiderar os atos e negócios jurídicos praticados pelos contribuintes. Nessa linha

³⁶ ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquematizado. 4ª Ed. Forense: Rio de Janeiro. 2010, p. 290.

³⁷ Ibidem.

de raciocínio, Leandro Paulsen, seguindo as lições de Ives Gandra Martins, assinala que a “norma antielisão”³⁸:

[...] despoja o Congresso Nacional do poder de produzir e transforma o agente fiscal em verdadeiro legislador, para cada caso, aplicando não a lei parlamentar, mas aquela que escolher. Afeta, o artigo 116, uma outra clausula pétrea (artigo 60, §4º, inciso II), que é a separação dos poderes, pois autoriza o representante do Fisco a deixar de aplicar a lei ao fato a que se destina, e a escolher, no arsenal de dispositivos legais, aquele que resulte mais oneroso, a partir de presunção de que o contribuinte pretendeu utilizar-se da ‘lei’ para pagar menos tributos.

A doutrina contrária a norma antielisiva é minoritária e seus posicionamentos não são adotados pelos tribunais brasileiros.

Inclusive, o STJ justifica a aplicação da norma antielisiva com base na prevalência da realidade econômica sobre a simples forma jurídica, asseverando a necessidade de uma interpretação econômica³⁹.

Por essa razão, a norma antielisiva somente será compatível com a Constituição Federal se resultar na cobrança de tributos quando os fatos da vida se enquadrarem na hipótese legal precisa relativa ao fato gerador, ou seja, na hipótese de incidência tributária⁴⁰.

Em outras palavras, permite-se que seja feita a desconsideração apenas dos negócios jurídicos meramente formais. Com efeito, por uma interpretação em sentido contrário, não pode o art. 116, parágrafo único, do CTN, ser aplicado nos casos em que o negócio jurídico, além da sua formalidade, possuir também correspondência com a realidade fática.

Dessa forma, neste Trabalho de Conclusão de Curso não estamos negando a validade da “norma antielisiva”. O que criticamos aqui é a terminologia “antielisiva”. Isso, porque, conforme já tratado nos tópicos 3.1. 3.3 e 3.4, a diferença entre “elisão fiscal” e “elusão fiscal” está na correspondência do negócio jurídico com a realidade fática. Na elisão, o negócio jurídico está em perfeita consonância com o plano

³⁸ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 8ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 985.

³⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 696.745/CE. Tributário. Imposto De Renda. Abono Concedido Em Acordo Coletivo. Caráter Substitutivo De Reajuste Salarial. Natureza Salarial. Incidência. Indenização De Auxílio-Alimentação. Caracterização Supressão De Direito Trabalhista. Caráter Indenizatório. Não-Incidência. – Relator Min. Luiz Fux, publicado em 29/08/2005.

⁴⁰ ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquematizado. 4ª Ed. Forense: Rio de Janeiro. 2010, p. 291.

concreto, ao passo que, na elusão, o negócio jurídico é mera simulação, cujos efeitos são meramente formais, ou seja, o negócio jurídico não condiz com a realidade.

Dessa forma, no caso de “elusão fiscal”, a desconsideração do negócio jurídico não produziria efeito em relação à tributação, na medida em que a tributação com base no negócio jurídico equivaleria à tributação com base no plano fático.

Ademais, a utilização da alcunha “antielisivo” à norma faz inferir certa arbitrariedade por parte da Administração Tributária. Nas lições de Ives Gandra Martins⁴¹:

[...] se o Constituinte declara que apenas a lei pode obrigar, que o Estado só pode exigir tributo, em havendo lei, que nenhuma autoridade pode pretender cobrar tributo que não esteja especificado em lei, como admitir que, embora reconhecendo que a lei foi cumprida, que a operação foi realizada às claras, sem subterfúgios, sem esconder nenhum elemento e pelos institutos permitidos pela lei fiscal e comercial, a autoridade fiscal a desconsidere sob a alegação de que a operação deveria ter sido realizada de outra forma, com o único intuito de levar o contribuinte a pagar mais tributos?

Nessa mesma esteira, o jurista sustenta que⁴²:

Tal pretensão, à evidência, fere o princípio da estrita legalidade, por anular operação legal e substituí-la por outra que não foi realizada, mas que o Fisco gostaria que tivesse sido para efeitos de arrecadar mais, impondo, por decorrência, tributo não incidente na *operação legal ou incidente em menor expressão!!!*

Por fim, Ives Gandra arremata dizendo que a redação dada pela Lei Complementar nº 104/01⁴³:

[...] padece da fragilidade apontada, pois objetiva agredir o princípio da estrita legalidade, da tipicidade fechada e da reserva absoluta de lei, sob a alegação de que o verdadeiro legislador não é o Congresso, mas o agente fiscal, que poderá dar *o perfil que desejar a qualquer operação*, desconsiderando a efetivamente realizada no plano jurídico.

De mais a mais, segundo Ricardo Alexandre, isso seria um ato lícito praticado pela Administração Tributária, que estaria violando a norma tributária, ao enquadrar

⁴¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva et al. Crimes Contra a Ordem Tributária. São Paulo: IOB. 2002, p. 13.

⁴² Ibidem, p 13.

⁴³ Ibidem, p 13-14.

no seu âmbito de incidência negócios cuja concepção formal não se subordina ao tipo legal⁴⁴.

Assim, percebe-se claramente que o objetivo da Lei Complementar 104/2001 é o de oferecer ao Fisco instrumentos de combate à “elusão fiscal” e não à “elisão fiscal” propriamente dita.

Isso, porque não nos parece que o parágrafo único do artigo 116 não tornou ilícita a prática do planejamento tributário, uma vez que ele visa a desconsiderar os negócios jurídicos que “dissimulam” a ocorrência do fato gerador.

Dessa forma, entendemos que a alcunha mais precisa deve ser “norma antielusiva” e não “antielisiva”, na medida em que, frisa-se, o dispositivo apenas tornou possível a desconsideração de negócios jurídicos realizado pelo contribuinte de má-fé e, conseqüentemente, simulados e ilegais.

Por essa razão, já há algum tempo, diversos estudos já estão se adequando à nova nomenclatura⁴⁵.

⁴⁴ ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquematizado. 4ª Ed. Forense: Rio de Janeiro. 2010, p. 291.

⁴⁵ CALHEIROS JÚNIOR, João De Deus Moreira. Normas de Controle da Elusão Fiscal. 2003. 295 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Núcleo de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Pernambuco - UFPE, Recife.

4. O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF

4.1. *Introdução*

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) é um órgão colegiado, vinculado ao Ministério da Fazenda, sendo formado por representantes da Administração Pública como da sociedade, tendo atribuição para julgar em segunda instância administrativa, os litígios em matéria tributária e aduaneira.

Além disso, ao CARF incumbe também a tarefa de uniformização de sua jurisprudência, o que se dá mediante recurso especial das partes, cabível sempre que houver divergência de entendimento entre os seus órgãos colegiados de julgamento.

Conforme mencionado, o CARF é formado por representantes da Fazenda e dos contribuintes, de forma paritária. Os representantes dos Contribuintes são indicados pelas Confederações Econômicas de nível nacional. Nesse caso, a indicação deverá ser feita por meio de lista tríplice. Outrossim, exige-se que o conselheiro tenha a devida formação, ou seja, conhecimento e experiência em direito tributário, em especial, tributos federais e aduaneiros.

A escolha dos candidatos é realizada pelo Comitê de Seleção de Conselheiros (CSC) e a indicação referendada por designação do Ministro da Fazenda para o mandato.

O CARF aprecia e julga a inconformidade dos contribuintes contra exigências tributárias e aduaneiras lançadas pela Administração Tributária. Nesse sentido, é necessário que os Conselheiros atuem com neutralidade e imparcialidade no julgamento dos recursos, de maneira a contribuir para a segurança jurídica.

A jurisprudência do órgão, fruto de decisões reiteradas sobre mesma matéria, tem peso relevante na redução dos litígios. Para isso, o CARF disponibiliza serviços relevantes aos contribuintes, como o Sistema PUSH de acompanhamento processual, a disponibilização da jurisprudência do órgão, com acesso amplo ao inteiro teor de suas decisões (acórdãos ou resoluções), bem como em relação às súmulas editadas pelo órgão.

O regimento interno do CARF é regulado pela Portaria MF Nº 343, de 09 de junho de 2015, cujo seu art. 1º delimita as atribuições do órgão:

Art. 1º O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, tem por finalidade julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de 1ª (primeira) instância, bem como os recursos de natureza especial, que versem sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

4.2. Estrutura Judicante do CARF

O Regimento Interno do CARF, assim como a sua estrutura, foi substancialmente alterado pela Portaria nº 39, de 15 de fevereiro de 2016. A estrutura, porém, não se alterou muito.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é estruturado em três Seções de Julgamento, as quais são especializadas por matéria e compostas por quatro Câmaras. Por sua vez, cada uma das Câmaras é integrada por Turmas ordinárias e especiais.

Às Turmas especiais das Câmaras cabe o julgamento de processos que envolvam valores reduzidos. Em que pesa elas terem sido pensadas para serem temporárias, na prática elas vão se consolidando como permanentes.

Além das três Seções de Julgamento, o CARF também possui a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), composta por três Turmas, também especializadas por matéria, e pelo Pleno.

As Turmas são competentes para o julgamento de recursos especiais, cuja função é a uniformização da interpretação da lei tributária pelo órgão.

Por sua vez, o Pleno se encarrega da uniformização de decisões divergentes das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Ademais, por proposta do Presidente, cabe ao Pleno dirimir controvérsias sobre interpretação e alcance das normas processuais aplicáveis no âmbito do CARF. Outrossim, ao Pleno incumbe a função de editar enunciado de súmulas, sempre que se tratar de matéria que, pela sua natureza, foi submetida a duas ou mais turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF).

É importante frisar que uma das características que inegavelmente demonstram a importância do CARF que o órgão tem de exarar certos enunciados, cujos efeitos vincularão toda Administração Tributária Federal, e não apenas os

órgãos internos do CARF, o que valerá a partir da publicação da súmula pelo Ministro da Fazenda.

Nesse sentido, o art. 75, do Anexo II do Regimento Interno do CARF, Portaria 343/15 do Ministério da Fazenda, dispõe que:

Art. 75. Por proposta do Presidente do CARF, do Secretário da Receita Federal do Brasil ou do Procurador-Geral da Fazenda Nacional ou de Presidente de Confederação representativa de categoria econômica de nível nacional, habilitadas à indicação de conselheiros, o Ministro de Estado da Fazenda poderá atribuir à súmula do CARF efeito vinculante em relação à administração tributária federal.

§ 1º A proposta de que trata o caput será encaminhada por intermédio do Presidente do CARF.

§ 2º A vinculação da administração tributária federal na forma do caput dar-se-á a partir da publicação do ato do Ministro de Estado da Fazenda no Diário Oficial da União (grifei).

4.2.1. Mudança na Estrutura do CARF pela Portaria 39/16 do Ministério da Fazenda

Conforme já mencionado, essa Portaria não alterou substancialmente a estrutura geral do CARF. O órgão continua dividido em três Seções de Julgamento e na Câmara Superior de Recursos Fiscais⁴⁶.

A nova estrutura apenas criou outros órgãos que passaram a compor as Seções de Julgamento. Em cada uma das Seções, foi criado um Serviço De Assessoria Técnica Das Seções De Julgamento (SESEJ). Além disso, no âmbito das Câmaras das Seções foram criados nove Serviços de Assessoria Técnica das Câmaras (ASTEC), e doze Equipes de Câmara de Julgamentos (SECAM)⁴⁷.

⁴⁶ Art.2º O CARF tem a seguinte estrutura: (Redação antiga)

(...)

II - JUDICANTE:

1. 3 (três) Seções, compostas por 4 (quatro) Câmaras cada.
2. Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), formada por 3 (três) turmas.
3. Pleno da CSRF.

⁴⁷ Art.2º O CARF tem a seguinte estrutura: (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

(...)

II - JUDICANTE:

1. Três Seções de Julgamento – Sejul
 - 1.1. Três Serviços de Assessoria Técnica das Seções de Julgamento – Sesej
 - 1.2. Doze Câmaras de Julgamento – Prcam
 - 1.2.1 Nove Serviços de Assessoria Técnica das Câmaras – Astec
 - 1.2.2 Doze Equipes de Câmara de Julgamento – Secam
2. Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), formada por três turmas
 - 2.1 Pleno da CSRF

Quanto à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), sua estrutura permaneceu com a três Turmas e o Pleno.

Dessa forma, percebe-se que a criação de novos órgãos apenas visou a dar celeridade à tramitação dos processos no âmbito do Conselho. Porém, a divisão principal em Seções de Julgamento e CSRF manteve-se a mesma.

4.3. Competência Judicante

As competências judicantes das Seções de Julgamento estão previstas no art. 2º a 4º do Anexo II, do Regimento Interno do CARF.

Caberá à 1ª Seção o julgamento precipuamente de questões atinentes a Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e reflexos; Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), SIMPLES, SIMPLES-Nacional, bem como competência residual⁴⁸.

À 2ª Seção caberá o julgamento quando a matéria envolver basicamente questões relativas a Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF), Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), Imposto Territorial Rural (ITR), Contribuições Previdenciárias e afins⁴⁹.

Por fim, incumbe à 3ª Seção julgar questões envolvendo tributos relativos a Comércio Exterior, bem como Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Programa de Integração Social (PIS), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Contribuições de Intervenção sobre o Domínio Econômico (CIDE) e Imposto sobre Operações Financeiras (IOF)⁵⁰.

Pode ocorrer, porém, de casos em que mais de uma Seção terá competência para julgar. Se isso ocorrer, estaremos diante de um conflito positivo de competência, caberá ao Presidente da Turma que ensejou o conflito provocar o Presidente do CARF para que decida a questão⁵¹.

⁴⁸ BRASIL. Portaria Ministério da Fazenda nº 343, de 09 de junho de 2015. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e dá outras providências. Art. 2º, Anexo II. Acessível em <http://idg.carf.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/regimento-interno/reg-outros/regimento-interno-do-carf-portaria-mf-343-09062015.pdf>. Acesso realizado em 15/06/2017.

⁴⁹ Ibidem, art. 3º, Anexo II, Portaria 343/15.

⁵⁰ Ibidem, art. 4º, Anexo II, Portaria 343/15.

⁵¹ Ibidem, art. 5º, §7º, Anexo II, Portaria 343/15.

À Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), através de uma de suas três Turmas, caberá o julgamento de Recurso Especial em face de decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF⁵².

Como é cediço, o recurso especial deverá ser julgado por uma das Turmas da CSRF, sendo que a competência de cada Turma está atrelada à competência da Seção da Julgamento que apreciou a matéria.

Com efeito, caberá à 1ª Turma da CSRF julgar os recursos especiais contra as decisões da 1ª Seção de Julgamento e assim respectivamente em relação às demais Turmas e Seções de Julgamento⁵³.

Por derradeiro, ao Pleno da CSRF caberá a uniformização das decisões divergentes das Turmas da CSRF, o que deve ser feito mediante resolução⁵⁴, após a provocação de algum legitimado⁵⁵.

⁵² BRASIL. Portaria Ministério da Fazenda nº 343, de 09 de junho de 2015. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e dá outras providências. Art. 64, Anexo II. Acessível em <http://idg.carf.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/regimento-interno/reg-outros/regimento-interno-do-carf-portaria-mf-343-09062015.pdf>. Acesso realizado em 15/06/2017.

⁵³ Ibidem, art. 9º, Anexo II.

⁵⁴ Ibidem, art. 10, Anexo II.

⁵⁵ Nos termos do art. 76, Anexo II, da Portaria 343/15, são legitimados para provocar a uniformização de decisões divergentes da CSRF:

I - Presidente e pelo Vice-Presidente do CARF;

II - Procurador-Geral da Fazenda Nacional;

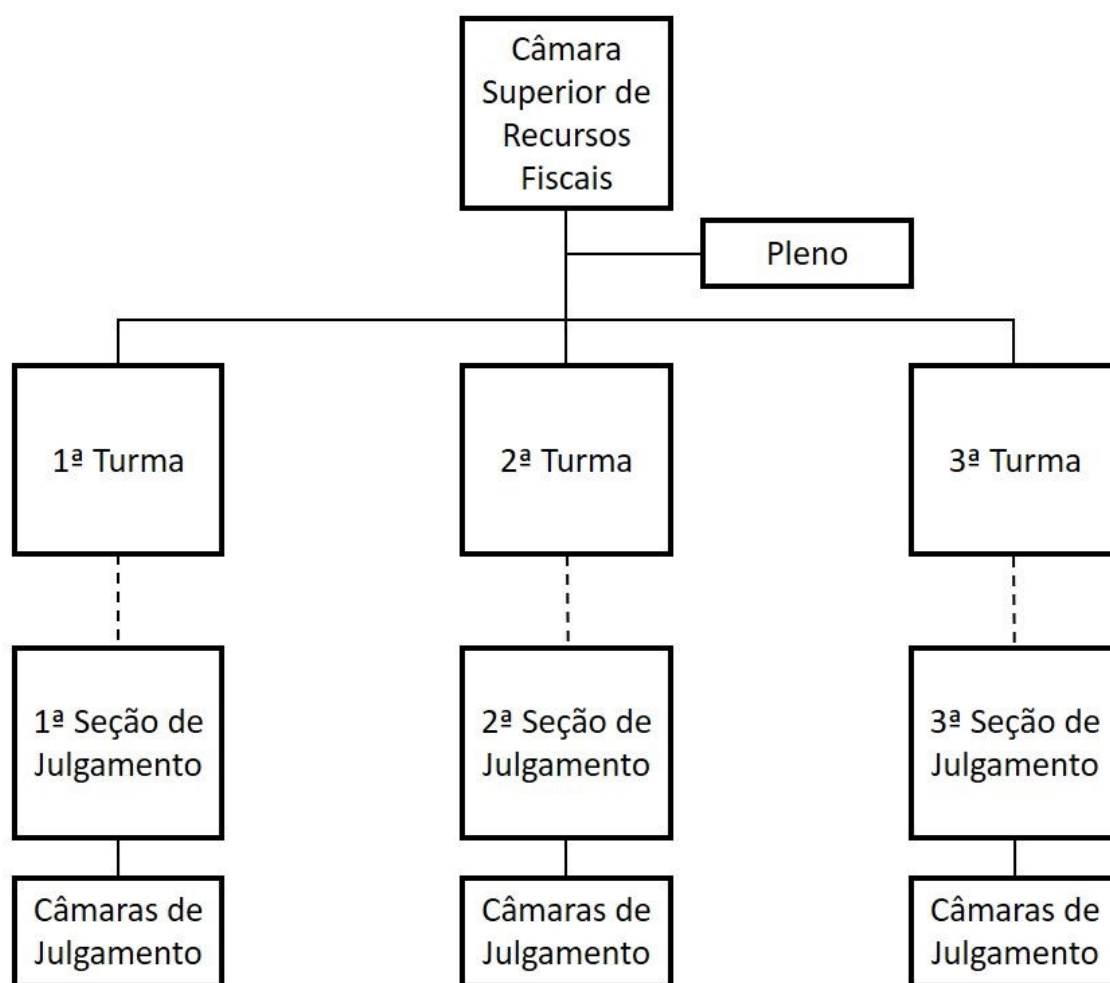
III - Secretário da Receita Federal do Brasil; e

IV - Presidente de confederação representativa de categorias econômicas ou profissional, habilitadas à indicação de conselheiros.

4.4. Quadro Sinótico da Divisão Judicante do CARF

Pelo que foi visto até então, vislumbra-se que a organização do CARF segundo a competência judicante segue o diagrama abaixo, em que as linhas pontilhadas representam a atribuição para apreciação de Recurso Especial:

Figura 1 - Organograma do CARF segundo divisão judicante



5. Regra-Matriz de Incidência da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido

Segundo Paulo de Barros Carvalho, a regra-matriz de incidência tributária está prevista na “*norma tributária em sentido estrito*”, ou seja, aquela que marca o núcleo do tributo, definindo a incidência fiscal⁵⁶.

O citado autor preconiza que a regra-matriz de incidência tributária se divide em “hipótese”, ou “descriptor”, e “consequência”, ou “prescritor”. Ainda nessa linha de raciocínio, o autor ajunta que⁵⁷:

Na hipótese (*descriptor*), haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência (*prescritor*), depararemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exhibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária.

Com efeito, a “hipótese” trará a previsão legislativa de um fato, cuja correspondência no plano fático fará surgir a “consequência”, que é a obrigação tributária propriamente dita.

Portanto, o estudo da regra-matriz de incidência tributária de qualquer que seja o tributo é importante para entendermos “qual” tributo será cobrado, “de quem” o Fisco cobrará o tributo e “quanto” do tributo será devido. Conhecer a regra-matriz de incidência tributária é o primeiro passo para a realização de um planejamento tributário bem-sucedido.

5.1. Hipótese

A hipótese de incidência tributária é uma construção do Legislador, que recolhe da realidade fatos concretos, almejando transformá-los em “fatos jurídicos”. Para Paulo de Barros Carvalho, os valores veiculados na hipótese não estão sujeitos a valores verdadeiros ou falsos, como proposições descritivas. O autor sustenta que “as hipóteses normativas valem ou não valem”⁵⁸.

⁵⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 19 Ed. São Paulo: Saraiva. 2007, p. 261.

⁵⁷ Ibidem, p. 262.

⁵⁸ Ibidem, cit. p. 284.

Com efeito, a hipótese da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), ou seja, seu critério material, critério temporal e critério espacial devem estar de fácil apresentação na Legislação de que trata o assunto – a Lei 7.689/88, que instituiu o mencionado tributo.

5.1.1. Critério Material

O critério material, previsto na lei abstrata, faz referência a um comportamento de pessoas, seja física ou jurídica, em regra, condicionado a uma circunstância e tempo.

Paulo de Barros Carvalho assevera no sentido de que o núcleo do comportamento é formado, invariavelmente, por um verbo. O autor assinala, ademais, que esse verbo não pode ser impessoal, tampouco ser sem sujeito, porque isso comprometeria a operabilidade da norma, impossibilitando ou dificultando o seu alcance. Dessa forma, o autor sustenta que os verbos presentes na lei tributária devem, além de ter sentido completo, ser autoexplicativos⁵⁹.

Outrossim, o autor ressalta que, imperiosamente, o critério material deve se tratar de um *“verbo pessoal e de predicação incompleta, o que importa a obrigatoriedade de um complemento”*⁶⁰.

A Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido é prevista no art. 195, I, “c”, da Constituição Federal de 1988, cujo art. 149, ademais, conferiu à União a competência para criá-la e cobrá-la sobre o lucro do empregador, da empresa e da entidade equiparada a empresa na forma da lei.

Em consonância com o mandamento constitucional, o art. 1º, da Lei 7.689/88 – que criou a CSLL – instituiu como critério material da Contribuição o *“lucro auferido por pessoas jurídicas”*⁶¹.

Ocorre, porém, que a palavra “lucro” precisa ser interpretada. Para a professora de Direito Tributário, Mary Elbe Gomes Queiroz⁶², o “lucro” é o resultado positivo, o qual foi apurado pela pessoa jurídica quando da exploração de sua atividade

⁵⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 19 Ed. São Paulo: Saraiva. 2007, p. 286.

⁶⁰ Ibidem, p. 287.

⁶¹ BRASIL. Lei 7.689, de 15 de setembro de 1988. Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. **Art. 1º**. Acessível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm. Acesso realizado em 15/06/2017.

⁶² Currículo em: http://buscavc.cnpq.br/buscavc/#/espelho?nro_id_cnpq_cp_s=7348820352183116. Acesso realizado em 15/06/2017.

econômica, após se deduzir das receitas percebidas pelas empresas os custos e as despesas por ela realizadas no exercício da atividade econômica, abrangendo a pluralidade dos rendimentos da unidade econômica explorada⁶³.

Nessa mesma linha, a autora ainda ressalta que a palavra “lucro” pode ter várias acepções, como, por exemplo, “ganho”, “aquisição”, “proveito”, “vantagem”, “crédito”, “ganhança”, “pechincha”, “ágio”, “benefício” – que pode ser material, intelectual ou moral –, “ganho auferido comercialmente”. Além disso, a autora ainda frisa que⁶⁴:

[...] A significação do que seja lucro terá de ser visualizada de forma sistemática, pois, a própria Constituição Federal, no bojo do seu texto, faz inúmeras alusões a esse vocábulo no indicativo de qual o sentido a lhe ser dado, por exemplo, artigo 7º, XI (participação dos empregados nos lucros); artigo 172 (a remessa de lucros para o exterior); artigo 173, § 4º (repressão ao abuso econômico) e 195, I, c (lucro como a base de cálculo das contribuições sociais).

Em respeito à unidade do sistema, o vocábulo lucro deverá ser visualizado, sempre, de modo uniforme, independentemente da situação ou circunstância em que esteja sendo utilizado, sob pena de desvirtuamento dos desígnios constitucionais.

O significado que melhor se enquadra à espécie é o de lucro considerado como o resultado positivo da pessoa jurídica, obtido após a dedução das receitas, de todos os custos, gastos e despesas necessários à manutenção da fonte produtora e à produção dos rendimentos, depois de compensados os prejuízos havidos na exploração da atividade. Do contrário, seria admitir que em um momento o lucro assumisse um sentido, quando, por exemplo, destinar-se à quantificação da participação dos empregados ou à distribuição de dividendos, em que obrigatoriamente devem ser computados os prejuízos, e para fins tributários assumisse outro sentido, no qual a compensação poderia ser limitada.

Apesar de toda a crítica doutrinária à expressão “fato gerador”, Luciano Amaro define o fato gerador como a “*situação material descrita pelo legislador*”⁶⁵. Nesse sentido, sustenta também que “*o fato gerador sói ser definido pela referência a uma ação ou situação (...), que se identifica como núcleo ou materialidade*”⁶⁶.

Dessa forma, pelas lições de Luciano Amaro, podemos entender que o “critério material”, para fins didáticos, pode ser entendido como sinônimo de “fato gerador”.

⁶³ QUEIROZ, Mary Elbe Gomes. Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. 2ª Ed. São Paulo: Manole, 2004. p. 78.

⁶⁴ Ibidem, p. 79.

⁶⁵ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 20 Ed. São Paulo: Saraiva. 2014, p. 289.

⁶⁶ Ibidem, p. 289.

Portanto, para que seja possível o nascimento da obrigação tributária de pagar CSLL, é necessário que a pessoa jurídica aufera “lucro”. Com efeito, por uma interpretação em sentido contrário, no caso de a pessoa jurídica apresentar prejuízos, não surgirá a obrigação tributária.

5.1.2. Critério Espacial

Nas lições de Paulo de Barros Carvalho, “*são pobres as pesquisas científicas atinentes ao critério espacial das hipóteses tributárias*”⁶⁷.

Conforme assevera o autor, nem todas as leis tributárias trazem, de forma expressa, o local em que o fato deve acontecer para que possa surgir a obrigação tributária. Todavia, é importante frisar que toda regra-matriz possui seu “critério espacial”, ainda que a lei não o prelezione expressamente. Assim, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, podemos concluir que o critério espacial⁶⁸:

[...]. É uma opção do legislador. Aquilo que de real encontramos, no plano do direito positivo brasileiro, é uma dose maior ou menor de esmero na composição dos critérios espaciais, de tal modo que alguns são elaborados com mais cuidado que outros.

A Lei 7.689/88 é silente quanto ao critério espacial da CSLL. Porém, conforme salientado acima, isso não quer dizer que a regra-matriz do tributo não possui tal elemento. A despeito da omissão do legislador, o critério espacial pode ser perfeitamente deduzido.

Com efeito, devemos tirar como conclusão que o critério espacial da CSLL, por ser um tributo de competência da União, é todo o território nacional. Dessa forma, abstratamente falando, qualquer pessoa jurídica que auferir lucro dentro do território nacional se vinculará ao Fisco federal em uma obrigação tributária.

5.1.3. Critério Temporal e o Recurso Extraordinário nº 587.008

Paulo de Barros Carvalho compreende o “critério temporal” da hipótese tributária como⁶⁹:

[...] o grupo e indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descritivo, passando a existir o liame jurídico

⁶⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 19 Ed. São Paulo: Saraiva. 2007, p. 292.

⁶⁸ Ibidem, p. 289.

⁶⁹ Ibidem, p. 293.

que amara o devedor ao credor, em função de um objeto – o pagamento de certa prestação pecuniária.

Nessa mesma linha, o autor assevera que, metodologicamente, o método mais eficaz para se vislumbrar o critério temporal é a análise da norma.

No caso da CSLL, o critério temporal está previsto no art. 2º, §1º, da Lei 7.689/88, o qual também traduz a “base de cálculo” do tributo, *in verbis*⁷⁰:

Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do **resultado do exercício**, antes da provisão para o imposto de renda.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

a) **será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;**

b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela:

1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;

2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base;

3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda;

4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;

5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de participações societárias em pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil que tenham sido computados como receita;

6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base. (grifei)

Especialmente em relação às alíneas “a” e “b”, vislumbra-se que o “critério temporal” do tributo está intimamente ligado a um “período”, o qual, em circunstâncias normais (alínea “a”), termina no dia 31 de dezembro de cada ano.

⁷⁰ BRASIL. Lei 7.689, de 15 de setembro de 1988. Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. **Art. 2º, §1º.** Acessível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm. Acesso realizado em 15/06/2017.

Com efeito, podemos concluir que o “fato gerador” da CSLL é classificado como “fato gerador periódico” (ou de “formação sucessiva”, ou “complexivo”, ou “continuado” ou “completivo”), ou seja, aquele cuja realização “*se põe ao longo de um espaço de tempo*”⁷¹.

Nessa linha, Luciano Amaro verbera que são fatos geradores periódicos⁷²:

[...]. Não ocorrem hoje ou amanhã, mas sim ao longo de um período de tempo, ao término do qual se valorizam “n” fatos isolados que, somados, aperfeiçoam o fato gerador do tributo. [...] é um acontecimento que se desenrola ao longo de um lapso temporal, tal qual uma peça de teatro, em relação à qual não se pode afirmar que ocorra no fim do último ato; ela se completa nesse instante, as ocorre ao longo do tempo, sendo inegável o relevo das várias situações desenvolvidas durante o espetáculo para a textura da peça.

A despeito disso, a doutrina admitia a aplicação da lei em vigor ao final do período de apuração, afirmando que haveria apenas uma falsa retroatividade⁷³. Isso permitia que a nova lei que aumentasse a CSLL poderia produzir efeito já no exercício atual, desde que fosse publicada até 90 dias antes do dia 31 de dezembro, tendo em vista que, nos termos do art. 195, §6º, da Constituição Federal de 1988, as contribuições sociais – como a CSLL – só se sujeitam ao princípio da anterioridade nonagesimal.

Em outras palavras, caso a nova lei fosse publicada até o dia 02 de outubro (90 dias antes do dia 31 de dezembro), ela poderia aumentar o valor da CSLL, mesmo que o contribuinte tivesse começado a faturar antes da existência da nova lei. Essa possibilidade é o que se denomina de “retroatividade imprópria⁷⁴” da norma tributária mais gravosa.

Esse entendimento perdurou na doutrina e na jurisprudência por muito tempo. Até mesmo o STF já chegou a proferir decisão no sentido de que a lei surgida no curso do ano poderia majorar a alíquota para todo o período, desde que fosse publicada até 90 dias antes do dia final (31 de dezembro)⁷⁵.

⁷¹ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 20 Ed. São Paulo: Saraiva. 2014, p. 294.

⁷² Ibidem, cit. p. 294.

⁷³ Ibidem, p. 296.

⁷⁴ Expressão utilizada pela Ministra Ellen Gracie em seu voto, quando do julgamento do RE 587.008.

⁷⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário (RE) nº 197.790. Contribuição Social. Lei 7.856, de 25 de outubro de 1989, que, no art. 2º, elevou a respectiva alíquota de 8 para 10%. Legitimidade da aplicação da nova alíquota sobre o lucro apurado no balanço do contribuinte encerrado no dia 31 de dezembro do mesmo ano. Ministro Relator Ilmar Galvão. Julgamento realizado em 19/02/1997.

Isso ocorria, porque o antigo posicionamento da Corte era no sentido de que, para fins de anterioridade, deveria ter em consideração o “critério temporal” da norma tributária impositiva.

Esse é um posicionamento que já vinha sendo revisto pela Corte desde o Recurso Extraordinário nº 183.130, porém, em relação ao Imposto de Renda. Em relação à CSLL, esse entendimento que perdurou até fevereiro de 2011, quando o Supremo julgou o Recurso Extraordinário nº 587.008.

A partir desse julgamento, para fins de irretroatividade, o Supremo começou a entender que se deveria ter como critério o “aspecto material” do tributo e não o “aspecto temporal”. Em seu voto, acompanhado pelos demais colegas, a Ministra Ellen Gracie assinalou que as garantias de irretroatividade e da anterioridade têm caráter substancial e não meramente formais, razão pela qual⁷⁶:

[...]. É o aspecto material – e não o aspecto temporal da norma – que deve ser considerado para fins de resguardo da irretroatividade e anterioridade da lei tributária, seja esta de exercício (art. 150, III, a), a nonagesimal mínima (art. 150, III, b) ou a nonagesimal das contribuições de seguridade (art. 195, §6º) (grifei).

Nesse sentido, a Ministra arrematou afirmando que, com base no princípio da segurança jurídica, *“não tem lugar, no direito tributário brasileiro, a chamada retroatividade imprópria”*⁷⁷.

Seguindo essa mesma linha de raciocínio, a Ministra ainda sustentou que o aspecto temporal da norma tributária, quando não corresponder ao aspecto temporal, deve ser considerada mera ficção jurídica, cujo intuito é o de tão-somente facilitar a aplicação da lei tributária e não determinar o momento da ocorrência do fato gerador.

Com feito⁷⁸:

Ainda que se considere ocorrido o fato gerador da contribuição social sobre o lucro anual em 31 de dezembro de cada ano, é certo que o fato gerador se forma ao logo do período, desde 1º de janeiro até 31

⁷⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário (RE) nº 597.008. Emenda Constitucional nº 10/96 – art. 72, inciso III, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) – Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) – Alíquota de 30% (trinta por cento) – Pessoas jurídica referidas no §1º do art. 22, da Lei nº 8.212/91 – Alegada violação ao art. 195, §6º, da Constituição Federal. Ministro Relator: Dias Tóffoli. Julgamento realizado em 02/02/2011. Acórdão publicado em 06/05/2011. Citação de excerto do voto da Ministra Ellen Gracie, p. 457.

⁷⁷ Ibidem, cit. p. 457.

⁷⁸ Ibidem, cit. p. 457-458.

de dezembro. Aliás, a contribuição é paga, ainda que por estimativa e a título de antecipação, desde janeiro.

Só se estará assegurando efetivamente o conhecimento antecipado da lei tributária ao contribuinte, preservando-o do imprevisto e do inesperado e facultando-lhe tempo hábil para a organização de suas atividades em face da carga tributária real, se a garantia constitucional for aplicada com atenção à própria ocorrência do fato gerador.

Assim, a fim de garantir ao contribuinte a garantia da “não surpresa”, a lei mais gravosa, caso publicada no período cujo fato gerador periódico já se iniciou, só poderá produzir efeitos no período subsequente, ainda que tenha sido publicada até 02 de outubro do ano corrente, sob pena de esvaziamento substancial da garantia da anterioridade e irretroatividade.

5.2. Consequência

O conseqüente normativo, ou consequência, nas lições de Paulo de Barros Carvalho, “*desenha a previsão de uma relação jurídica, que se instala, automática e infalivelmente, assim que se concretize o fato*” (grifei)⁷⁹.

Os elementos do “conseqüente” são os elementos de uma obrigação tributária, quais sejam: sujeito ativo (credor); sujeito passivo (devedor) e o objeto (obrigação de pagar tributo).

No caso da regra-matriz de incidência, insta ressaltar que o objeto se consubstancia em “base de cálculo” e “alíquota”.

Assim, nas lições de Paulo de Barros Carvalho, o conseqüente se bifurca em “critério pessoal” e “critério quantitativo”, os quais, portanto, são critério para se identificar o aparecimento de uma relação jurídica⁸⁰.

5.2.1. Critério Pessoal

O critério pessoal diz respeito aos sujeitos da obrigação tributária, os quais são o sujeito ativo (pessoa jurídica de direito público que possui competência para instituir o tributo) e sujeito passivo (particular que incidiu na “hipótese tributária”)⁸¹.

⁷⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 19 Ed. São Paulo: Saraiva. 2007, p. 314.

⁸⁰ Ibidem, p. 261.

⁸¹ Ibidem, p. 314.

Assim como ocorre em relação ao “critério espacial”, a Lei 7.689/88 é silente em relação ao sujeito ativo da obrigação tributária. Isso quer dizer que o sujeito ativo deve ser inferido.

Com efeito, o sujeito ativo da CSLL só pode ser a União. Isso, porque, conforme já mencionado, o art. 149, da Constituição Federal de 1988, atribuiu a este ente político a competência para instituir as contribuições sociais, as quais estão elencadas no art. 195, I, da Carta Magna. Ademais, não seria possível que o sujeito ativo fosse outro ente político, tendo em vista que a competência tributária é indelegável⁸².

O sujeito passivo do tributo – ou seja, o contribuinte – serão *as pessoas jurídicas domiciliadas no País e as que lhes são equiparadas pela legislação tributária* (art. 4º, Lei 7.689/88)⁸³.

5.2.2. Critério Quantitativo

É no critério quantitativo que o legislador alinhavou as grandezas que dimensionam o fato jurídico tributário, para efeito de definir a quantia a ser paga pelo sujeito passivo, a título de tributo⁸⁴.

Como já mencionado, o critério quantitativo se biparte em “base de cálculo” e “alíquota”, sendo que o valor do tributo é o produto entre ambos elementos. Ocorre, porém, que esses elementos podem variar entre pessoas jurídicas tributadas pelo critério de lucro presumido e aquelas que optaram pela tributação com base no lucro real⁸⁵.

A base de cálculo é o próprio lucro auferido pela pessoa jurídica. Ocorre, porém, que a lei faculta que a pessoa jurídica escolha ser tributada com base no lucro presumido, caso em que a base de cálculo deve seguir o disposto no art. 20, da Lei 9.249/95.

⁸² BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Art. 7º**. Acessível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm. Acesso realizado em 15/06/2017.

⁸³ BRASIL. Lei 7.689, de 15 de setembro de 1988. Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. **Art. 4º**. Acessível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm. Acesso realizado em 16/06/2017.

⁸⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 19 Ed. São Paulo: Saraiva. 2007, p. 314.

⁸⁵ PINTO, João Roberto Domingues. Imposto de Renda. 20. Ed. Porto Alegre: Conselho Federal de Contabilidade. 2012.

Com efeito, a base de cálculo devida pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, e pelas empresas que optarem pelo critério de recolhimento por estimativa, corresponderá à soma dos valores correspondentes a⁸⁶:

- i) 32% da Receita Bruta, para as pessoas jurídicas relacionadas abaixo, as quais exercem as atividades enumeradas no art. 15, §1º, III, da mesma lei:
 - a. Prestação de serviços, pelas sociedades civis, relativo ao exercício de profissão legalmente regulamentada;
 - b. Intermediação de negócios (inclusive representação comercial);
 - c. Administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direito de qualquer natureza;
 - d. Construção por administração ou por empreitada, unicamente de mão de obra;
 - e. Prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*Factoring*);
 - f. Outros serviços não especificados acima, exceto serviços de transporte de cargas, de passageiros e serviços hospitalares.
- ii) 12% da Receita Bruta, para as demais empresas.

Isso, tendo em vista que, segundo o art. 12, do Decreto-Lei nº 1.598/77⁸⁷, a expressão “receita bruta” corresponde a:

Art. 12. (...)

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;

II - o preço da prestação de serviços em geral;

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e

⁸⁶ Ibidem, p. 219-220.

⁸⁷ BRASIL. Decreto-Lei 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Altera a legislação do imposto sobre a renda. **Art. 12**. Acessível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del1598.htm#art12. Acesso realizado em 16/06/2017.

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

Em relação à alíquota, nos termos do art. 3º, da Lei 7.689/88, ela deverá ser de 20%, até 31 de dezembro de 2018, ocasião em que passará para 15%, a partir de 1º de janeiro de 2019, quando se tratar de pessoas jurídicas que trabalham com seguros privados, bem como as que exercem atividades de capitalização e que estejam elencadas no rol do art. 1º, §1º, incisos I a VII e inciso X, da Lei Complementar nº 105 de 2001⁸⁸.

Para as pessoas jurídicas que atuarem como cooperativas de crédito, a alíquota é de 17%.

Já para as demais pessoas jurídicas, a alíquota é de 9%.

6. Estudo de Casos

Superadas as questões atinentes ao conceito de elisão fiscal e em que ela se diferencia da elusão fiscal, abordadas as questões referentes ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em especial, seu organograma segundo sua atribuição judicante, e alinhavada a regra-matriz de incidência da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), estudaremos agora quatro julgamentos do CARF referente a planejamentos tributários efetuados em relação à exação de CSLL.

Primeiramente estudaremos o caso da Altenburg Indústria Textil Ltda e a dedutibilidade da amortização do “ágio interno”. Em seguida, será estudado o caso da Martins-Marbo e a técnica da incorporação às avessas.

⁸⁸ As empresas são

I – os bancos de qualquer espécie;
 II – distribuidoras de valores mobiliários;
 III – corretoras de câmbio e de valores mobiliários;
 IV – sociedades de crédito, financiamento e investimentos;
 V – sociedades de crédito imobiliário;
 VI – administradoras de cartões de crédito;
 VII – sociedades de arrendamento mercantil;
 (...)
 X – associações de poupança e empréstimo

6.1. Altenburg Indústria Têxtil Ltda e a Dedutibilidade do Ágio Interno

6.1.1. Introdução

O caso foi aforado no processo administrativo nº 13971.003788/2009-17, e chegou à 1ª Seção de Julgamento por intermédio de recurso voluntário interposto pela empresa Altenburg em face da Fazenda Nacional.

Na 1ª Seção de Julgamento, o recurso foi distribuído para a 2ª Turma ordinária e julgado pela 2ª Câmara, em sessão de julgamento havida em 6 de novembro de 2012, que proferiu o acórdão nº 1202.000.890.

6.1.2. A Estratégia do “Ágio Interno”

Em agosto de 2004, antes de lançar mão da estratégia, a empresa fiscalizada, ALTENBURG INDÚSTRIA, possuía capital social de R\$ 8 milhões, o qual era distribuído entre três sócios: i) a holding ALTENBURG PARTICIPAÇÕES LTDA. (99% - 7.920.000 cotas), e o casal, Rui Altenburg (0,98% - 78.400 cotas) e sua esposa, Irene Altenburg (0,02% - 1.600 cotas).

Nesse contexto, ademais, a fiscalização tributária constatou que havia um grupo empresarial familiar, sob o comando exclusivo de Rui Altenburg, porquanto exercia, de forma plena e privativa, o cargo de Diretor Presidente da *holding* ALTENBURG PARTICIPAÇÕES, detendo 99,96% do capital social da *holding*.

Em 31/08/2004, entrou em jogo a sociedade BOM SONO LTDA, dando início à primeira fase da estratégia de planejamento. É importante ressaltar que, antes de participar da estratégia, a empresa BOM SONO tinha um capital social de R\$ 10.000,00, distribuído entre dois filhos de Rui Altenburg.

Com o início da estratégia, houve uma alteração contratual na empresa BOM SONO que aumentou seu capital social em mais de 6.600 vezes, chegando ao valor de R\$ 66.015.180,00. A integralização desse capital foi feita através da transferência de quotas que a ALTENBURG PARTICIPAÇÕES tinha na ALTENBURG INDÚSTRIA.

O valor patrimonial das cotas vertidas foi avaliado em R\$ 16.892.407,59, segundo laudo apresentado pela TARGET CONSULTORES ASSOCIADOS LTDA. Assim, a alienação dessas cotas propiciou um expressivo ganho para a ALTENBURG

PARTICIPAÇÕES, ganhos estes que, nos termos do art. 36, da Lei 10.637/02⁸⁹, não eram tributáveis.

Nesse ponto, é importante fazer uma pequena observação: o mencionado dispositivo legal vigeu de 22 de agosto de 2002, quando foi editada a Medida Provisória nº 66 – convertida na Lei 10.637/02 –, até 22 de novembro de 2005, com a sua revogação pela Lei 11.196/05. Após esse período, esse rearranjo empresarial, visando à economia de tributos deixou de ser possível.

Com as alienações, portanto, a BOM SONO passou a ser a controladora da empresa ALTENBURG INDÚSTRIA e obteve um ágio de R\$ 49.122.772,41, uma vez que o valor patrimonial das cotas vertidas foi de R\$ 16.898.407,59⁹⁰. Isso, pois *“forma-se ágio quando da aquisição de uma participação societária por valor superior ao valor do patrimônio líquido, quando esse investimento for efetuado em uma sociedade coligada ou controlada”*⁹¹.

Em que pese as alterações feitas, a ALTENBURG PARTICIPAÇÕES continuou sendo controladora da ALTENBURG INDÚSTRIA, porém, de forma indireta. Isso, porque as ações desta empresa agora pertenciam à BOM SONO, que, por sua vez, tinha como sócio majoritário a empresa ALTENBURG PARTICIPAÇÕES.

Por fim, foi feita uma cisão parcial da BOM SONO na empresa PLUMI CONFECÇÕES LTDA, a qual foi incorporada pela ALTENBURG INDÚSTRIA. Diante disso, o capital social da BOM SONO caiu de R\$ 66.036.180,00 para R\$ 21.000,00.

⁸⁹ Art. 36. Não será computada, na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido da pessoa jurídica, a parcela correspondente à diferença entre o valor de integralização de capital, resultante da incorporação ao patrimônio de outra pessoa jurídica que efetuar a subscrição e integralização, e o valor dessa participação societária registrado na escrituração contábil desta mesma pessoa jurídica.

§ 1º O valor da diferença apurada será controlado na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) e somente deverá ser computado na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido:

I - na alienação, liquidação ou baixa, a qualquer título, da participação subscrita, proporcionalmente ao montante realizado;

II - proporcionalmente ao valor realizado, no período de apuração em que a pessoa jurídica para a qual a participação societária tenha sido transferida realizar o valor dessa participação, por alienação, liquidação, conferência de capital em outra pessoa jurídica, ou baixa a qualquer título.

§ 2º Não será considerada realização a eventual transferência da participação societária incorporada ao patrimônio de outra pessoa jurídica, em decorrência de fusão, cisão ou incorporação, observadas as condições do § 1º.

⁹⁰ Ágio = R\$ 66.015.180,00 (novo capital) – 16.898.407,59 (valor patrimonial da cota) = 49.122.772,41.

⁹¹ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão no Recurso Voluntário nº 1202-000.890 – 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento. Despesa de Amortização de Ágio. Amortização Gerada Internamente. Artificialidade. Julgado na Sessão de 6 de novembro de 2012, p. 17.

Com isso, o valor de R\$ 66.015.180,00 – que representa as 7.920.000 cotas, foi vertido em favor da ALTENBURG INDÚSTRIA.

Com isso, a cessão anulou os efeitos da cessão de cotas feita pela ALTENBURG PARTICIPAÇÕES para a BOM SONO. Dessa forma, o arranjo das empresas voltou a ser o inicialmente previsto: ALTENBURG PARTICIPAÇÕES como sócia majoritária da ALTENBURG INDÚSTRIA.

Em que pese o arranjo voltar a ser o mesmo, isso implicou em consequências contábeis em favor da ALTENBURG INDÚSTRIA, na medida em que o valor das 7.920.000 cotas, que antes representavam R\$ 16.892.407,59, foi vertido no montante de R\$ 66.015.180,00, cuja diferença implicou em um “ágio interno” de R\$ 49.122.722,41⁹².

Isso permitiu que a ALTENBURG INDÚSTRIA glosasse a despesa de amortização desse “ágio interno”, no montante de R\$ 584.794,91, a partir de dezembro de 2004 até o final de 2007, sendo que, a partir de janeiro de 2008, seria possível a glosa no montante de R\$ 818.712,87, representando, com isso, uma excelente economia tributária em relação ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), bem como em relação à Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Porém, em que pese a complexidade das alterações, esse planejamento foi desconsiderado pela Receita Federal, que aplicou o art. 116, parágrafo único, do CTN, anulando a glosa das despesas com amortização do “ágio interno”, o que culminou com a tributação integral.

6.1.3. A Decisão do CARF

Assim, o caso chegou à 1ª Seção de Julgamento do CARF mediante o recurso voluntário no Processo Administrativo Fiscal (PAF) nº 13971.003788/2009-17.

Inicialmente, é interessante frisarmos que a crítica feita no tópico 3.5, de que a “norma antielisão” viola o Princípio da Separação dos Poderes foi arguida pela ALTENBURG INDÚSTRIA. Na ocasião, a empresa, em sede de preliminar, alegou a nulidade do lançamento tributário, sustentando que a Administração Tributária, ao

⁹² BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão no Recurso Voluntário nº 1202-000.890 – 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento. Conselheira Relatora: Viviane Vidal Wagner. Despesa de Amortização de Ágio. Amortização Gerada Internamente. Artificialidade. Julgado na Sessão de 6 de novembro de 2012, p, 5.

“anular” todos os negócios jurídicos celebrados pela recorrente, usurpou competência própria do Poder Judiciário.

Instado a se manifestar, o CARF não entendeu dessa forma. No julgamento, seguindo o voto da Relatora, Viviane Vidal Wagner, a 2ª Turma, por unanimidade, entendeu que não se trata de usurpação da função jurisdicional, visto que a Administração Tributária não estava “anulando” os negócios jurídicos, mas apenas os “desconsiderando”. Isso significa dizer que o rearranjo empresarial, em verdade, é inexistente para a Administração Tributária Federal, por força do art. 116, parágrafo único, do CTN.

No mérito, a 2ª Turma entendeu que a manobra efetuada pela ALTENBURG INDÚSTRIA, em verdade, representa uma “elusão fiscal” e não um planejamento tributário.

Nesse sentido, a Conselheira Relatora, Viviane Vidal Wagner, em excerto de seu voto, declarou que⁹³:

Na época das privatizações das empresas públicas brasileiras, o legislador criou norma para beneficiar as adquirentes as quais, na maioria das vezes, adquiriram as participações societárias nas empresas privatizadas por valor superior ao do patrimônio líquido, gerando um ágio, seguido de uma operação de incorporação, fusão ou cisão.

Outrossim, a Relatora considerou que⁹⁴:

[...] para ser considerada despesa dedutível, o ágio suportado pela empresa com a aquisição de uma participação societária deve ter como origem, concomitantemente, um propósito negocial, compreendido este como a razão negocial para adquirir um investimento por valor superior ao custo original, bem como um efetivo substrato econômico, decorrente da aquisição de negócio comutativo entre partes independentes, com dispêndio de recursos e previsão de ganho.

No caso em questão, o ágio deduzido pela ALTENBURG INDÚSTRIA não foi proveniente de um negócio entre terceiros, na medida em que a BOM SONO era empresa que pertencia aos filhos de Rui Altenburg, sócio majoritário da ALTENBURG

⁹³ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão no Recurso Voluntário nº 1202-000.890 – 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento. Conselheira Relatora: Viviane Vidal Wagner. Despesa de Amortização de Ágio. Amortização Gerada Internamente. Artificialidade. Julgado na Sessão de 6 de novembro de 2012, p. 17.

⁹⁴ Ibidem, p. 19.

PARTICIPAÇÕES, que, por sua vez, era empresa controladora da ALTENBURG INDÚSTRIA.

Ou seja, as operações societárias foram feitas no âmbito de um grupo familiar. Dessa forma, o Conselho, seguindo o voto da Relatora, não vislumbrou “propósito negocial”, visto que as operações não foram feitas com terceiros.

Com efeito, o Conselho considerou que a empresa BOM SONO serviu apenas para funcionar como veículo na passagem das cotas representativas ALTENBURG INDÚSTRIA, tendo recebido tais cotas da ALTENBURG PARTICIPAÇÕES e, posteriormente, as devolvido através da cisão e incorporação encenadas pelo grupo familiar.

Por fim, a 2ª Turma Ordinária, por unanimidade, rejeitou a preliminar de nulidade de lançamento. No mérito, por cinco votos contra um, julgou improcedente o recurso voluntário proposto pela ALTENBURG INDÚSTRIA, decidindo pela cobrança do IRPJ e da CSLL devidos. Em relação às sanções tributárias, houve empate entre os conselheiros, mas pelo voto de qualidade, a Turma condenou a recorrente ao pagamento de multa de ofício em 150%, juros sobre o Capital Próprio, além de multa isolada, esta por falta de recolhimento.

6.2. Martins-Marbo e a Incorporação às Aversas

6.2.1. Introdução

O caso teve início no processo administrativo nº 10675.003870/2002-21, e, inicialmente, foi apreciado pelo CARF por intermédio do Recurso Voluntário nº 137.256, interposto pela empresa MARTINS COMÉRCIO E SERVIÇOS DE DISTRIBUIÇÃO LTDA, em face da Fazenda Nacional e julgado pela 7ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes⁹⁵.

Ao Recurso Voluntário, por maioria dos votos, foi dado provimento, na sessão de julgamento realizada em 14 de abril de 2004, cuja decisão foi proferida no acórdão nº 107-07-596⁹⁶.

⁹⁵ Esse órgão não mais existe no CARF.

⁹⁶ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Acórdão no Recurso Voluntário nº 107-07596 – 7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes. Conselheiro Relator: Luiz Martins Valero. IRPJ – Incorporação As Aversas – Glosa De Prejuízos – Improcedência. Julgado na Sessão de 14 de abril de 2004.

Em face dessa decisão, foi proposto o Recurso Especial nº 107-137256, objeto de análise desse trabalho, aforado pela Fazenda Nacional e julgado pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), na sessão realizada em 20 de março de 2006, cuja decisão foi proferida no acórdão nº CSRF/01-05.413.

6.2.2. A Estratégia da “Incorporação às Aversas”

Inicialmente, insta destacar que, em que pese ser uma estratégia voltada para economia de Imposto de Renda, ela também enseja economia de CSLL, visto que, assim como este tributo, o Imposto de Renda de Pessoa Jurídica, também tem como fato gerador o lucro, quando se tratar de empresa tributada pelo critério do lucro real⁹⁷.

A incorporação às avessas é uma estratégia consistente na incorporação de uma empresa lucrativa pela empresa deficitária, com o intuito de, contabilmente, reduzir o lucro e, conseqüentemente, o valor dos tributos supramencionados.

É uma estratégia que visa à compensação dos prejuízos havidos pela incorporadora com os lucros obtidos pela incorporada. Dessa forma, haverá diminuição do lucro contábil, o qual é base de cálculo dos tributos.

A estratégia tem efeito principalmente quando as empresas compõem o mesmo grupo econômico, visto que o prejuízo do grupo permanece o mesmo, mas a carga tributária é reduzida.

O nome incorporação “às avessas” se dá por ser uma manobra feita de forma contrária à incorporação “comum”. Isso pode causar certa estranheza, visto que o “normal” é que a empresa superavitária incorpore a empresa deficitária e, na incorporação às avessas, é a empresa deficitária que incorpora a empresa superavitária.

A incorporação de ambas as empresas foi feita dessa forma, pois, o art. 509⁹⁸, do Regulamento do Imposto de Renda vigente à época, preconizava que, ao incorporar uma empresa deficitária, a incorporadora não poderia compensar o prejuízo da sucedida como manobra visando à redução da base de cálculo do IRPJ. Porém, a

⁹⁷ PINTO, João Roberto Domingues. Imposto de Renda. 20. Ed. Porto Alegre: Conselho Federal de Contabilidade. 2012, p. 73.

⁹⁸ Art. 509. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida.

Lei era silente quanto à incorporação da empresa superavitária pela empresa deficitária.

Dessa forma, os planejadores lançaram mão do princípio da legalidade, previsto no art. 5º, II, da Constituição Federal de 1988, pelo qual “*ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei*”. Ou seja, como o RIR não vedava expressamente que a empresa deficitária, ao incorporar a superavitária, compensasse os lucros desta com seus próprios prejuízos, então, isso seria permitido.

A ideia era se ater à literalidade do art. 509, RIR, que expressamente dizia que não se poderia compensar os “prejuízos” da sucedida. Ora, quando uma empresa deficitária incorpora uma empresa superavitária, ela não está compensando os prejuízos da empresa sucedida. E nem poderia, tendo em vista que a sucedida não tem prejuízos.

O que ocorre na incorporação às avessas é a absorção do lucro fiscal da sucedida, o que diminui, ou mesmo anula, os prejuízos da incorporadora.

Para entender o caso concreto, é importante ressaltar que a empresa MARTINS e a MARBO pertenciam a um mesmo grupo econômico: o GRUPO Martins, cujas *holdings* eram a ALMAR Administração e Participações, que detinha 99,99% do capital social tanto da MARTINS como da MARBO, e CASABELA Administração e Participações S/A.

A estratégia teve início em 31 de dezembro de 1996, quando a MARTINS declarou ter sofrido cisão total, sendo que a parte operacional de seu patrimônio (R\$ 150.325.016,00) foi incorporada à empresa MARBO e a parte não-operacional foi incorporada às *holdings*, sendo R\$ 36.684.326,54 ao GRUPO Martins e R\$ 5.992.474,00 à CASABELA.

À época, a fim de garantir “propósito negocial”, a MARTINS justificou a cisão total em fatores econômicos e de logística, visto que as atividades ao passarem a ser exercidas pela MARBO teriam menor custo.

Em um segundo momento, a MARBO altera sua razão social para “Martins Comércio e Serviços de Distribuição Ltda”, além de mudar sua sede para a antiga sede da sucedida e criou uma filial com o nome fantasia de “Marbo Transportes”, com sede na antiga MARBO.

Isso possibilitou que a Martins Comércio e Serviços de Distribuição Ltda (novo nome da MARBO) adquirisse os lucros da cindida MARTINS para abater com os prejuízos da MARBO, que estava acumulado em R\$ 7.842.621,20.

6.2.3. A Decisão do CARF

Nas razões recursais, a Fazenda Nacional sustentou que apenas a incorporação feita pelo GRUPO e por CASABELA da parte não-operacional da MARTINS teve propósito negocial e, com isso, guardou correspondência com a realidade.

Quanto à incorporação da parte operacional da MARTINS pela MARBO, a Fazenda alinhavou que, em verdade, houve simulação, sustentando que a MARTINS jamais deixou de existir, máxime pelo fato de que a MARBO, após a incorporação, alterou sua razão social para “Martins Comércio e Serviços de Distribuição Ltda”.

Porém, esse não foi o entendimento da 1ª Turma do Conselho Superior de Recursos Fiscais. A votação foi bastante apertada, tendo a Turma se dividido, na medida em que 4 conselheiros votaram pelo provimento do Recurso Especial e 4 conselheiros negaram provimento ao recurso proposto pela Fazenda Nacional.

Todavia, como um dos votos contrário ao recurso foi o voto de qualidade do presidente da Turma, Conselheiro Manoel Antônio Gadelha Dias, a Fazenda Nacional perdeu o recurso e a estratégia lançada pela MARTINS e pela MARBO foi reconhecida pelo CARF como lícita, ou seja, planejamento fiscal.

Em seu voto favorável ao planejamento, o Relator, Dorival Padovan, alinhavou que⁹⁹:

Não há como negar que dentro do chamado planejamento tributário, aceito tanto na doutrina como na jurisprudência, permeia, em se tratando de grupo de empresas, a possibilidade de reorganização societária mediante os processos de fusão, cisão, incorporação e transformação, conforme expressamente previsto na legislação societária.

⁹⁹ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Acórdão no Recurso Especial nº CSRF/01-05.413 – 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Conselheiro Relator: Dorival Padovan. IRPJ – Incorporação As Avestas – Glosa De Prejuízos – Improcedência. Julgado na Sessão de 20 de março de 2006, p. 5.

Assim, para o relator, o arranjo feito pela MARTINS e pela MARBO é perfeitamente enquadrado como planejamento tributário, uma vez que ambas as empresas pertencem ao mesmo grupo econômico, o GRUPO Martins.

O Relator ainda frisou que o caso de “incorporação às avessas” não é novo na jurisprudência do CARF, que o aceita, visto que, na legislação, não há vedação expressa da prática.

Nesse sentido, o relator ressaltou que¹⁰⁰:

[...]. Não há, na lei, qualquer restrição, quer a que sociedade controlada incorpore controladora, quer a que sociedade deficitária incorpore uma superavitária, quer a que uma sociedade incorpore outra com patrimônio líquido negativo. Sendo o evento motivado por legítimos desígnios de reorganização societária, e desde que respeitados os direitos da minoria, não há obstáculos à incorporação. E isso tanto é mais verdadeiro quando o evento envolve sociedades de um mesmo grupo empresarial, quando essas modalidades de incorporação, talvez insólitas, trazem vantagens para o grupo.

De mais a mais, o relator asseverou que o “propósito comercial” da prática é a justo interesse de se aproveitar os prejuízos fiscais pelo grupo empresarial¹⁰¹. Reiterou que a incorporação, apesar de incomum, não é ilícita.

De forma bastante didática, o Relator aduziu que, para se aferir a legalidade desse tipo de planejamento, a compensação de prejuízos fiscais, em caso de incorporação, precisa atender a dois requisitos cumulativos: i) manutenção do controle societário; e ii) manutenção do ramo de atividade¹⁰².

O controle societário não se alterou, visto que, mesmo após a incorporação, o GRUPO Martins manteve-se na condição de controlador da empresa, mesmo após a incorporação. Da mesma forma, o ramo societário permaneceu o mesmo, qual seja, comércio e distribuição.

Ora, antes mesmo da incorporação, tanto a MARTINS como a MARBO eram controladas pelo GRUPO Martins. Ou seja, o lucro auferido por uma empresa, o

¹⁰⁰ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Acórdão no Recurso Especial nº CSRF/01-05.413 – 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Conselheiro Relator: Dorival Padovan. IRPJ – Incorporação As Avessas – Glosa De Prejuízos – Improcedência. Julgado na Sessão de 20 de março de 2006, p. 6.

¹⁰¹ Ibidem, p.7

¹⁰² Ibidem, p. 9.

prejuízo obtido pela outra, bem como o tributo devido, tudo seria arcado, na prática, pela controladora – o GRUPO Martins.

Assim, não há incoerência em a *holding* se rearranjar a fim de compensar seus lucros com seus prejuízos para, com isso, pagar tributo no montante devido. Por essa razão que, acompanhado o voto do Relator, o Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior assinalou ser “*todo lícito ao administrador comum buscar uma reorganização societária lógica, que lhe permita aproveitar os prejuízos efetivamente gerados em seus negócios*”¹⁰³.

É imperioso frisar que justamente o “aproveitamento dos prejuízos” é que representou o “propósito negocial” da estratégia, o que culminou, além disso, com a diminuição lícita da carga tributária relativa ao IRPJ e CSLL.

Isso, porém, não quer dizer que, no caso em estudo, o formalismo se sobrepôs sobre a realidade fática e econômica. Ocorreu apenas que os conselheiros identificaram o propósito negocial da estratégia, razão pela qual a reputaram lícita.

¹⁰³ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Acórdão no Recurso Especial nº CSRF/01-05.413 – 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Conselheiro Relator: Dorival Padovan. IRPJ – Incorporação As Avenues – Glosa De Prejuízos – Improcedência. Julgado na Sessão de 20 de março de 2006, cit. p. 11.

7. Conclusão

Em sua evolução, o Estado alterou, por diversas vezes, os meios que dispunha para a consecução das receitas públicas, até desenvolver o modelo de Estado Fiscal, cuja forma precípua de angariar fundos é através dos tributos não sinalagmáticos, como impostos e algumas contribuições sociais – como o caso da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, como forma de garantir efetividade ao Princípio da Solidariedade.

Isso fez com que o Brasil se colocasse como o 30º país com a maior carga tributária do mundo. Juntamente com isso, surgiu o direito fundamental ao “planejamento tributário”. Essa conclusão é bastante plausível, uma vez que o planejamento tributário se pauta, precipuamente, no princípio da legalidade tributária, previsto no art. 150, I, CF/88, o qual o STF já reconheceu como verdadeira garantia individual dos contribuintes e, portando, uma cláusula pétrea, amparado pelo art. 60, §4º, IV, da CF/88.

Por essa forma, também, o “planejamento tributário” se tornou um dos temas mais complexos e debatidos no Direito Tributário, apresentando uma infinidade de estratégias que os contribuintes dispõem para economia de tributos, razão pela qual, às vezes, podem resultar em “elusão fiscal” ou, até mesmo, “evasão fiscal”.

Não raro, os institutos da “elisão”, “evasão” e “elusão” fiscais são confundidos entre si. Por essa razão, esse trabalho buscou trabalhar a diferença entre os três institutos, mais precisamente segundo o momento e segundo a licitude. Dessa forma, concluiu-se que a “elisão” e a “elusão” ocorrem antes do fato gerador (nascimento da obrigação tributária), ao passo que a “evasão” ocorre após o nascimento da obrigação tributária, tendo o intuito de escondê-la ou retirar o contribuinte, agora sujeito passivo, dessa obrigação.

Em relação à “elisão” e à “elusão”, verificou-se que ambas se diferenciam quanto à licitude, sendo apenas aquela permitida pelo ordenamento. Essa licitude, ademais, conforme ficou evidenciado nos estudos dos dois casos apresentados no trabalho, está intimamente ligada ao “propósito negocial”, o qual deve ser outro além da economia tributária. Assim, podemos concluir que o “propósito negocial” está presente quando o negócio jurídico celebrado pelo contribuinte guardar correlação com a realidade fática e econômica.

Juntamente com a importância do tema “planejamento tributário”, elevou-se também a importância da alcunhada “norma antielisiva”, prevista no art. 116, parágrafo único, do CTN, bem como diversas polêmicas que giram sobre ela.

Essas polêmicas se estendem desde a sua nomenclatura até a sua aplicabilidade. Conforme ficou demonstrado, alguns doutrinadores rechaçam sua validade ou sua eficácia, seja entendendo que a norma viola o Princípio da Separação dos Poderes – portanto, inválida –, seja sustentando que a norma carece de regulamentação – portanto, ineficaz até sua complementação.

Além disso, foram tecidas críticas acerca da nomenclatura “antielisiva”. Afinal, partindo-se da premissa de que, na elisão fiscal, o negócio jurídico corresponde à realidade, ainda que a Administração Tributária desconsidere o negócio jurídico, ao se tributar segundo o fato concreto obter-se-á a mesma obrigação jurídica. Dessa forma, a alcunha correta que se deve atribuir a essa norma é “antielusiva”, porquanto é somente na “elusão” que, ao se desconsiderar o negócio jurídico, o qual foi simulado pelo contribuinte, o Fisco obterá a tributação devida.

Apesar da diferenciação teórica, “elisão” e “elusão” são dificilmente verificáveis no caso concreto, conforme pôde-se ver nos casos apresentados, envolvendo planejamentos relativos à Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, que foram apreciados na seara administrativa pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

No caso da Altenburg Indústria Têxtil Ltda, o CARF concluiu que o rearranjo levado a efeito pelo contribuinte não passou de mera elusão fiscal. Na ocasião, o Conselho verificou que não havia propósito comercial nas operações realizadas pelo grupo econômico, razão pela qual a criação do “ágio interno” se deu de forma artificiosa, através de um mau uso do art. 36, da Lei 10.637/02.

Já no caso Martins-Marbo e a incorporação às avessas, o Conselho, ainda que em votação apertada, reputou lícita a estratégia, tratando-a como um complexo caso de “planejamento tributário”, ou seja, “elisão fiscal”. Na ocasião, conforme demonstrado, o Conselho vislumbrou que o “propósito comercial” estaria na compensação dos prejuízos obtidos pela Marbo, pelos lucros da Martins, e que isso seria possível, tendo em vista que ambas as empresas pertencem ao mesmo grupo econômico, que de fato auferia os lucros e suportava os prejuízos.

Portanto, esse trabalho procurou contribuir, mesmo que com uma pequena gota, no estudo do oceano negro que são as questões atinentes ao “planejamento tributário”, tão amado pelos contribuintes e odiados pelo Fisco.

Referências

ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquematizado. 4ª Ed. Forense: Rio de Janeiro. 2010.

AMARAL, Gilberto Luiz do; OLENIKE, João Eloi; AMARAL, Letícia Mary Fernandes do. Estudo da Relação da Carga Tributária Versus Retorno dos Recursos à População em Termos de Qualidade de Vida. Maio de 2015. Acessível em <http://ibpt.impostometro.s3.amazonaws.com/Arquivos/06%2BIRBES%2B2015.pdf>

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 20 Ed. São Paulo: Saraiva. 2014.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Acórdão no Recurso Voluntário nº 1202-000.890 – 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento. Conselheira Relatora: Viviane Vidal Wagner. Despesa de Amortização de Ágio. Amortização Gerada Internamente. Artificialidade. Julgado na Sessão de 6 de novembro de 2012.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Acórdão no Recurso Voluntário nº 107-07596 – 7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes. Conselheiro Relator: Luiz Martins Valero. IRPJ – Incorporação As Aversas – Glosa De Prejuízos – Improcedência. Julgado na Sessão de 14 de abril de 2004.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Acórdão no Recurso Especial nº CSRF/01-05.413 – 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Conselheiro Relator: Dorival Padovan. IRPJ – Incorporação As Aversas – Glosa De Prejuízos – Improcedência. Julgado na Sessão de 20 de março de 2006.

BRASIL. Decreto-Lei 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Acessível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del1598.htm#art12. Acesso realizado em 16/06/2017.

BRASIL. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílio Contínua – PNAD. Acessível em http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/indicadores/trabalhoerendimento/pnad_continua/default.shtm. Acesso realizado em 02.06.2017.

BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Acessível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm. Acesso realizado em 15/06/2017.

BRASIL. Lei 7.689, de 15 de setembro de 1988. Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. Acessível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm. Acesso realizado em 15/06/2017.

BRASIL. Portaria Ministério da Fazenda nº 343, de 09 de junho de 2015. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e dá outras providências. Acessível em <http://idg.carf.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/regimento-interno/reg-outros/regimento-interno-do-carf-portaria-mf-343-09062015.pdf>. Acesso realizado em 15/06/2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 696.745/CE. Tributário. Imposto De Renda. Abono Concedido Em Acordo Coletivo. Caráter Substitutivo De Reajuste Salarial. Natureza Salarial. Incidência. Indenização De Auxílio-Alimentação. Caracterização Supressão De Direito Trabalhista. Caráter Indenizatório. Não-Incidência. Relator Min. Luiz Fux. Publicado em 29/08/2005.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 939. Ministro Relator: Sydney Sanches. Julgamento realizado em 15 de dezembro de 1993. Acessível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266590>. Acesso realizado em 15/06/2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário (RE) nº 197.790. Contribuição Social. Lei 7.856, de 25 de outubro de 1989, que, no art. 2º, elevou a respectiva alíquota de 8 para 10%. Legitimidade da aplicação da nova alíquota sobre o lucro apurado no balanço do contribuinte encerrado no dia 31 de dezembro do mesmo ano. Ministro Relator Ilmar Galvão. Julgamento realizado em 19/02/1997.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário (RE) nº 597.008. Emenda Constitucional nº 10/96 – art. 72, inciso III, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) – Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) – Alíquota de 30% (trinta por cento) – Pessoas jurídicas referidas no §1º do art. 22, da Lei nº 8.212/91 – Alegada violação ao art. 195, §6º, da Constituição Federal. Ministro Relator: Dias Toffoli. Julgamento realizado em 02/02/2011. Acórdão publicado em 06/05/2011.

CALHEIROS JÚNIOR, João De Deus Moreira. Normas de Controle da Elusão Fiscal. 2003. 295 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Núcleo de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Pernambuco - UFPE, Recife.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 19 Ed. São Paulo: Saraiva. 2007.

CHIESA Clélio. O ICMS e a EC33. São Paulo: Dialética, 2003.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 6ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

COSTA, José Maria da. Manual de Redação Jurídica. 5ª Ed. Ribeirão Preto: Migalhas, 2013.

CUNHA, Paulo Józimo. Planejamento Tributário e a Norma Geral de Antielisão Fiscal: A Inexistência no Ordenamento Jurídico Pátrio. 2013. 53f. Dissertação (Especialização em Direito Tributário) – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), São Paulo. 2012.

FABRETTI, Láudio Carmargo. Contabilidade Tributária. 9ª Ed. São Paulo: Atlas, 2005.

FABRIS, Patrícia Vargas. Da Aplicabilidade do Planejamento Tributário. 2013. 35f. Dissertação (Especialização em Direito Tributário) – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), São Paulo. 2013.

FARIAS, Cristiano Chaves de, ROSENVALD, Nelson. Curso de Direito Civil. Vol. 1 – Parte Geral e LINDB. 11 Ed. Salvador: *JusPodivm*. 2011.

GIANNETTI, Leonardo Varella. O dever fundamental de pagar tributos e suas possíveis consequências práticas. 2011. 295 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade Mineira de Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte. 21 de março de 2011.

LEITE, Harrison. Manual de Direito Financeiro. 5ª ed. Salvador: *JusPodivm*. 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 35 ed. São Paulo: Malheiros. 2014.

MARTINS, Ives Gandra da Silva et al. Crimes Contra a Ordem Tributária. São Paulo: IOB. 2002.

OLIVEIRA, Rodrigo S. Faria de; GONÇALVES, Marina. A Importância do Planejamento Tributário para as Empresas. E-Locução, Revista Científica da Universidade Extrema – FAEX. Extrema/MG. Edição 03. Ano 2, 2013.

PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 8ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

PEREIRA, Belisa Nayara Soares de Melo. O Direito do Contribuinte ao Planejamento Tributário: Limites e Possibilidades. Julho de 2016. I Encontro de Pesquisas Judiciárias da Escola Superior da Magistratura do Estado do Alagoas – ENPEJUD, p. 167-182.

PINTO, João Roberto Domingues. Imposto de Renda. 20. Ed. Porto Alegre: Conselho Federal de Contabilidade. 2012.

QUEIROZ, Mary Elbe Gomes. Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. 2ª Ed. São Paulo: Manole, 2004.

SABBAG, Eduardo. Manual De Direito Tributário, 5ª Ed. São Paulo: Saraiva. 2013.