



maDRona
A D V O G A D O S

maDRona
A D V O G A D O S

Planejamento Tributário

A visão do STF e do CARF sobre simulação e multa qualificada de 150%

O Planejamento Tributário e a Aplicação Automática da Multa de Ofício de 150%

Introdução

As autoridades fiscais brasileiras vêm questionando, de forma recorrente, a validade de atos e negócios jurídicos implementados pelos contribuintes quando deles decorrem eficiências fiscais.

Em grande parte dos casos, o fisco federal conclui que o planejamento tributário somente é admissível quando observada a licitude dos negócios jurídicos e requisitos essenciais, tais como a racionalidade econômica e o **propósito negocial** e, por via de consequência, acaba por proceder com o lançamento de ofício dos tributos tidos como devidos pelo contribuinte.

De fato, as operações livremente organizadas pelos contribuintes somente poderiam ser contestadas com base em sua legalidade estrita, estando sujeitas à desconstituição apenas nos casos em que fosse constatada a ocorrência de atos ilícitos, realizados depois da ocorrência do fato gerador.

Isto porque, o ordenamento jurídico pátrio não veda a livre organização, inclusive, a Constituição Federal de 1988 é clara ao estabelecer, em seu art. 170, o princípio da livre iniciativa como um dos fundamentos da ordem econômica nacional.

O Planejamento Tributário e a Aplicação Automática da Multa de Ofício de 150%

Introdução

Como mencionado, o ordenamento jurídico pátrio possibilita a livre organização dos negócios pelos contribuintes, quando feita de forma lícita, obedecendo aos comandos legais, de modo a não caracterizar a chamada evasão fiscal, que pode ser entendida como o descumprimento das normas tributárias por meio da adoção de artifícios que visem mascarar a ocorrência da obrigação tributária. Dentre tais mecanismos, podemos citar as figuradas da (a) simulação, (b) fraude à lei e (c) abuso de direito, todas elencadas pela legislação vigente e individualizadas abaixo:

- a) **Simulação:** o partindo-se da interpretação do art. 167, do Código Civil, a doutrina define como a *“declaração de um conteúdo de vontade não real, emitida conscientemente e por acordo entre as partes, para produzir, com o fim de enganar, a aparência de um negócio jurídico que não existe ou é diferente daquele que realizou.”* (FERRAR, 1999)
- b) **Fraude à lei:** a figura da fraude também é tratada no Código Civil, mais precisamente no inciso VI, do art. 166, que determina *“ser nulo o negócio jurídico quando: (...) VI – tiver por objeto fraudar lei imperativa”*. A fraude também possui definição na legislação tributária, conforme se infere do art. 72 da Lei nº 4.504/64, que estabelece ser *“toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, a evitar ou diferir o seu pagamento.”* Da interpretação conjunta, conclui-se que fraude à lei tributária abrange a prática de atos para impedir que ocorra a obrigação tributária.
- c) **Abuso de direito:** nos termos do art. 187, do Código Civil, o abuso de direito é um vício do negócio jurídico cometido pelo *“titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.”*

Como mencionado, nos últimos anos as autoridades fiscais e o CARF passaram a exigir motivações extrafiscais ou fundamentadas em substâncias econômicas como forma de validar as operações. Em diversas decisões, os atos e negócios jurídicos particulares foram desconsiderados sob a alegação de que as transações teriam sido implementadas sem um “propósito negocial”, visando apenas uma economia fiscal.

A Visão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF

Posição da Jurisprudência Administrativa

Diversas autuações foram lavradas tendo em vista a suposta configuração de planejamento tributário abusivo e diante da suposta ausência de propósito negocial, ocasião em que foram lavradas multas qualificadas de 150%.

Nessa espécie de multa verifica-se uma infração grave. No âmbito da Receita Federal do Brasil ela é aplicada nomeadamente quando há sonegação, fraude e conluio. Como exemplo de multas qualificadas, temos na referida Lei nº 9.430/96, o art. 44, parágrafo 1º: 150%, que representa a duplicação da multa de 75% prevista no art. 44, inc. I da mesma lei. Além daquela aplicada nas hipóteses dos art. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/69, independentemente de outras:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

A Visão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF

Posição da Jurisprudência Administrativa

A jurisprudência mais recente no âmbito do CARF tem sido no sentido de reduzir as multas de 150% ao patamar de 75%. Ou seja, tem prevalecido o entendimento de que, ainda que o planejamento não seja reputado válido, a aplicação da multa qualificada demanda a presença de fraude e dolo. Assim, mesmo nos casos em que o fisco considera ter havido simulação, o CARF tem entendido que a aplicação da multa majorada de 150% não é automática, sobretudo quando a operação foi feita às claras.

Exemplo disso é a manifestação da 1ª Turma da CSRF (sessão de julgamento em 08/09/2021) que, por meio do Acórdão nº 9101-005.761, julgou improcedente o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional nos autos do Processo Administrativo nº 19515.721820/2013-90, para afastar a cobrança da multa qualificada quando não há comprovação da ocorrência de sonegação, fraude ou conluio:

“Não havendo comprovação da ocorrência de sonegação, fraude ou conluio, não se sustenta a qualificação da penalidade. Tanto o abuso de direito quanto a fraude à lei são institutos previstos na lei civil, com características próprias, mas não foram eleitos pelo legislador tributário como razão para qualificação da penalidade. Tratando-se de planejamento tributário, ainda que abusivo, não resta caracterizado o dolo apto a ensejar a qualificação da penalidade, mormente quando não há ocultação da prática e da intenção final dos negócios levados a efeito.” (g.n.)

No caso, a fiscalização fundamentou a autuação fiscal com base na ausência de propósito comercial quando da utilização de empresa-veículo para viabilizar a amortização de ágio. No entanto, conforme explica o Relator, a evasão fiscal (ou simulação) só acontece após a ocorrência do fato gerador, diferentemente do que se objetiva com planejamento fiscal, o qual precede a ocorrência do fato gerador e, se considerado abusivo, resulta apenas em multa comum, o que de fato restou demonstrado no caso.

A Visão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF

Jurisprudência Administrativa – Casos Relevantes

De maneira análoga, em outras 2 (duas) decisões da 1ª Turma da CSRF, ambas de 11/11/2021, a ausência de propósito negocial também não foi reconhecida como causa legal para a aplicação da multa de ofício de 150%:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2007 ÁGIO. MULTA QUALIFICADA. ADOÇÃO DE EMPRESA-VEÍCULO NA ESTRUTURA DE AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTO. ACUSAÇÃO DE FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. GRUPO ECONÔMICO. CONTROLADORA COMO REAL ADQUIRENTE. IMPROCEDÊNCIA DO FUNDAMENTO DA PENA. INOCORRÊNCIA DE SIMULAÇÃO FRAUDE SONEGAÇÃO OU CONLUIO. REDUÇÃO DA SANÇÃO DUPLICADA. A figura de origem estrangeira da ausência de propósito negocial, dentro da narrativa de que o contribuinte praticou determinado ato ou negócio jurídico visando exclusivamente obter vantagem tributária, não configura nenhuma das hipóteses legais de simulação e de fraude, conforme a devida conceituação de Direito Civil, e nem pode se amoldar às previsões dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.” (g.n.)

(Processo Administrativo nº 16561.720192/2012-09, Acórdão nº 9101-005.876)

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2007, 2008, 2009 ÁGIO. MULTA QUALIFICADA. ADOÇÃO DE EMPRESA-VEÍCULO NA ESTRUTURA DE AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTO. ACUSAÇÃO DE FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. REAIS ADQUIRENTES ESTRANGEIROS. IMPROCEDÊNCIA DO FUNDAMENTO DA PENA. INOCORRÊNCIA DE FRAUDE SONEGAÇÃO OU CONLUIO. REDUÇÃO DA SANÇÃO DUPLICADA. A figura de origem estrangeira da ausência de propósito negocial, dentro da narrativa de que o contribuinte praticou determinado ato ou negócio jurídico visando exclusivamente obter vantagem tributária, não configura hipótese legal de fraude, conforme a devida conceituação de Direito Civil, e nem pode se amoldar à previsão do art. 72 da Lei nº 4.502/64.” (g.n.)

(Processo Administrativo nº 10855.724094/2011-70, Acórdão nº 9101-005.872)

Os votos dos casos são de autoria do Conselheiro Relator Caio Cesar Nader Quintella, que, de forma simplificada, expõe o seguinte:

“E mesmo que se entenda que praticar um negócio ou ato sem propósito negocial seja, atualmente, um ilícito, tal manobra, não evidencia a fraude ou seu intuito, carecendo nesse apontamento – pelo menos – dos elementos da má-fé e do artifício ardiloso, propositalmente enganoso.”

A Visão do Supremo Tribunal Federal – STF

Posição da Jurisprudência Judicial

Por sua vez, no âmbito do STF tem-se o julgamento da ADI nº 2.446, proposta pela Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo - CNC, com a finalidade de se questionar a constitucionalidade do § único do art. 116 do CTN:

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. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Na mencionada ADI 2446 discute-se a constitucionalidade da mencionada “norma geral antielisão”, voltada a combater planejamentos tributários tidos como abusivos pelo fisco.

A relatora, Min. Cármen Lúcia, apesar de ter votado pela improcedência da ação ressalta que “A norma não proíbe o contribuinte de buscar, pelas vias legítimas e comportamentos coerentes com a ordem jurídica, economia fiscal, realizando suas atividades de forma menos onerosa, e, assim, deixando de pagar tributos quando não configurado fato gerador cuja ocorrência tenha sido lícitamente evitada”. Ela foi acompanhada pelos ministros Marco Aurélio Mello, Edson Fachin, Gilmar Mendes e Luiz Fux.

A Visão do Supremo Tribunal Federal – STF

Posição da Jurisprudência Judicial

O Min. Lewandowski apresentou voto vista divergente para considerar a ação procedente e, portanto, que o fisco não pode desconsiderar atos ou negócios jurídicos, em sua visão, há a inconstitucionalidade do art. 1º da LC 104/2001, na parte em que acrescentou o parágrafo único do art. 116 do CTN, pois a providência de desconsiderar atos ou negócios jurídicos simulados não caberia a qualquer autoridade administrativa, mas apenas ao Judiciário, consoante disciplina o art. 168 do CC:

“A decisão aludida no parágrafo único do artigo 116 do CTN [de desconsiderar os atos ou negócios jurídicos] caberá sempre a um magistrado togado, considerado o princípio da reserva de jurisdição, o qual, ao fim e ao cabo, se destina a resguardar os direitos e garantias fundamentais dos cidadãos”

Isso porque, por ser uma medida extrema e de graves consequências, a nulidade ou mesmo a desconsideração de atos e negócios jurídicos precisa sempre amoldar-se aos parâmetros indicados em lei, cabendo ao Judiciário – e tão somente a esse Poder – a competência de limitar ou obstar a sua fruição, especialmente em caráter definitivo. Em outras palavras, o principal argumento para considerar a ação procedente é que atos e negócios jurídicos só podem ser anulados por um juiz, e não pelo fisco.

O Min. Alexandre de Moraes mudou seu voto e passou a acompanhar a divergência, Dias Toffoli pediu vista. Ainda, restam votar os ministros Rosa Weber, Luís Roberto Barroso e Nunes Marques. O placar está em cinco votos a dois pela regularidade da norma.

A Visão do Supremo Tribunal Federal – STF

Posição da Jurisprudência Judicial

Ainda, por meio do Recurso Extraordinário nº 736.090/SC, o Min. Relator Luiz Fux reconheceu a repercussão geral da matéria relativa às limitações da multa fiscal qualificada, exigida quando verificada sonegação, fraude ou simulação, considerado o princípio constitucional do não confisco em matéria tributária.

O tema foi tombado sob o nº 863 da Repercussão Geral, em 30/10/2015 e aguarda julgamento.

O Min. Relator Luiz Fux destaca que a Repercussão Geral foi reconhecida tendo em vista que a discussão que transcende os interesses das partes envolvidas, pois alcança potencialmente todos os entes federativos e contribuintes.

A discussão acerca da razoabilidade na aplicação da multa de ofício de 150%, fundamentada pelo § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, decorre da vedação constitucional ao efeito confiscatório na seara tributária e visa encerrar a controvérsia atualmente verificada na jurisprudência nacional.

São Paulo

Av. Brigadeiro Faria Lima, 3064 - 11º Andar
Jardim Paulistano, 01451-000

11 4883-8750

Brasília

SHIS QL 24, Conjunto 01, Casa 01
Lago Sul, 71665-015

61 3222-2295

www.madronalaw.com.br

OBRIGADO!

IGOR NASCIMENTO DE SOUZA
igor.souza@madronalaw.com.br

FRANCISCO LEOCÁDIO R. C. NETO
francisco.leocadio@madronalaw.com.br

madrona
advogados