

INSPER – INSTITUTO DE ENSINO E PESQUISA
LLC EM DIREITO EMPRESARIAL

CAMILA SCHON

ANÁLISE DA LEGALIDADE DA ELISÃO FISCAL NAS INCORPORAÇÕES
REVERSAS

SÃO PAULO

2016

INSPER – INSTITUTO DE ENSINO E PESQUISA

LLC EM DIREITO EMPRESARIAL

CAMILA SCHON

**ANÁLISE DA LEGALIDADE DA ELISÃO FISCAL NAS INCORPORAÇÕES
REVERSAS**

Monografia apresentada ao Programa de LLC em Direito Empresarial do Insper - Instituto de Ensino e Pesquisa, como parte dos requisitos para a obtenção do título de pós-graduação em Direito.

Orientadora: Prof.Esp. Pamela Gabrielle Romeu Gomes Roque.

SÃO PAULO

2016

SCHON, CAMILA.

Análise da legalidade da elisão fiscal nas incorporações reversas. Camila Schon – São Paulo, 2016

Monografia (LLC em Direito Empresarial) - Insper - Instituto de Ensino e Pesquisa, 2016. Orientadora: Pamela Gabrielle Romeu Gomes Roque

1. Elisão Fiscal. 2. Incorporações Reversas. 3. Planejamento Tributário. I. Camila Schon. II. Análise da legalidade da elisão fiscal nas incorporações reversas

CAMILA SCHON

**ANÁLISE DA LEGALIDADE DA ELISÃO FISCAL NAS INCORPORAÇÕES
REVERSAS**

Monografia apresentada ao Programa de LLC em
Direito Empresarial do Insper - Instituto de Ensino e
Pesquisa, como parte dos requisitos para a obtenção
do título de pós-graduação em Direito.

Orientadora: Prof. Pamela Gabrielle Romeu Gomes
Roque.

Aprovado em:

Banca Examinadora

Professor

Instituição:

Assinatura: _____

Professor

Instituição:

Assinatura: _____

Professor

Instituição:

Assinatura: _____

RESUMO

No atual cenário brasileiro, muito embora as empresas possuam relevante papel socioeconômico, estas tem sofrido com o aumento da carga tributária. Desta forma, visando uma alternativa para mitigar tais despesas e, conseqüentemente, aumentar a competitividade no mercado, as metamorfoses societárias podem ser criticadas como uma forma de planejamento tributário tendo em vista a viabilidade de redução dos encargos tributários das empresas.

O presente estudo tem como seu principal objetivo a análise das metamorfoses societárias no Brasil, bem como, a legalidade da elisão fiscal e seus entraves no Direito Brasileiro.

Para tanto, serão realizadas breves considerações às possibilidades de movimentações societárias em consonância ao ordenamento jurídico, com principal enfoque nas incorporações reversas. Em ato contínuo, será contextualizado o conceito de elisão e evasão fiscal, com a conseqüente análise das normas antielisivas. Por fim, será abordada a legalidade do planejamento tributário e suas vertentes sobre sua constitucionalidade. Ao final, os resultados das pesquisas serão sintetizados nas considerações finais do trabalho.

Palavras-chave: Direito Empresarial; Incorporações Reversas; Elisão Fiscal; Planejamento Tributário.

ABSTRACT

In the current Brazilian scenario, although the companies have a relevant socioeconomic role, they have suffered with the increase of the tax burden. Thus, aiming at an alternative to mitigate such expenses and, consequently, increase market competitiveness, corporate metamorphoses can be criticized as a form of tax planning, in view of the feasibility of reducing the tax burden.

The main objective of this study is the analysis of corporate metamorphoses in Brazil, as well as the legality of tax avoidance and its obstacles imposed by the Brazilian Law.

For this, a brief consideration will be given to the possibilities of corporate transactions according to the legal system, with a main focus on reverse mergers. In continuous, the concept of avoidance and evasion tax will be contextualized, with the consequent analysis of anti-elusive rules. Finally, it will be discussed the legality of tax planning and its aspects about its constitutionality. In the end, the results of the research will be synthesized in the final considerations of the study.

Keywords: Business Law; Reverse Mergers; Tax Avoidance; Tax Planning.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	8
1 METAMORFOSES SOCIETÁRIAS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO.....	9
1.1 Incorporação	9
1.1.1 Incorporação reversa.....	10
2 ELISÃO E EVASÃO FISCAL	12
2.1 Elisão fiscal.....	12
2.2 Evasão fiscal	13
3 NORMAS GERAIS ANTIELISIVAS: ANÁLISE DA LC 104/2001, ABUSO DE FORMA E O ENTENDIMENTO ATUAL DO FISCO.....	15
4 A LEGALIDADE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	18
CONCLUSÃO.....	20
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	21

INTRODUÇÃO

Em consonância ao processo de globalização e, inobstante a relevância das empresas para a movimentação econômica do país, os empresários têm sofrido diuturnamente com o aumento da carga tributária. Assim, a atividade empresarial necessita planejar-se de maneira a suportar a concorrência e a demanda do mercado.

A priori, o administrador de Companhias tem a liberdade e a obrigação legal¹ de contratar e gerir seus recursos com cuidado, diligência e da forma que melhor lhe aprouver. Para tanto, são necessárias movimentações lícitas, e não vedadas pela lei.

As metamorfoses societárias são instrumentos que visam melhorar, ampliar e diversificar os negócios de uma empresa, sendo desta forma instrumentos de gestão. Uma variação de tais metamorfoses é a incorporação reversa. De forma genérica, tal movimentação consiste na controladora ser incorporada pela controlada.

É possível constatar movimentações tributárias e fiscais que serão analisadas ao longo do trabalho concomitantemente à incorporação reversa. Destarte, serão realizadas considerações para que o leitor reflita sobre a possibilidade e legalidade de tal ocorrência, bem como, o entendimento atual do Fisco sobre a temática abordada.

¹ Art. 153, da Lei 6.404/76

1 METAMORFOSES SOCIETÁRIAS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

Ponderando o atual cenário brasileiro, as metamorfoses societárias podem ser criticadas como uma forma de elisão fiscal tendo em vista a viabilidade de redução dos encargos tributários das empresas.

Tais operações seriam justificadas pelo peso excessivo que os tributos exercem sobre as receitas das Companhias. Elas são eleitas pelo administrador com o objetivo de fornecer aos empresários meios, condições para se manter no mercado e adaptar-se a novas condições que surgem em virtude de alterações no cenário econômico, ou ainda, adaptar-se ao sistema capitalista. O legislador, por intermédio do direito societário, dispôs de 04 (quatro) institutos voltados para a modificação do tipo ou da própria sociedade.

São eles: transformação, cisão, fusão e incorporação². Contudo, é necessário observar que tais metamorfoses deverão respeitar obrigatoriamente aos preceitos reguladores de constituição e inscrição do tipo em que a sociedade irá se converter (vide art. 1.113, caput, CC/2002).

Frise-se ainda, a necessidade de existência de permissão contratual para a operação. Esta ocorrerá conforme previsto em momento prévio. Para alguns casos, explica Verçosa³, que basta a decisão do Conselho de Administração, ou ainda, da Diretoria (em forma colegiada), porém, caso não haja tal previsão, a sociedade deverá deliberar em assembleia, ou reunião, sendo obrigatório o voto majoritário, não cabendo o direito de recesso.

Para melhor contextualização da temática aqui abordada, adentraremos apenas à incorporação e incorporação reversa.

1.1 Incorporação

Imperioso lembrar que a incorporação de ações também é discutida para fins de elisão fiscal, como gênero, ou ainda planejamento tributário como espécie, porém não será escopo de nossa análise.

² As demais espécies de metamorfoses societárias estão previstas nos artigos e leis a seguir mencionados. Consulte-se Haroldo Malheiros Dulerc sobre as demais espécies de metamorfoses.

a) Transformação: art. 1.113, CC e art. 220, Lei 6.404/76

b) Cisão: art. 229, Lei 6.404/76

c) Fusão: art. 1.119, CC e art. 228, da Lei 6.404/76

³ VERÇOSA, Haroldo Malheiros Dulerc. Direito Comercial – Sociedades. Vol. 02 – 3ª ed. São Paulo: RT, 2014. Pg. 132.

A incorporação de empresas é uma operação plurilateral, por intermédio da qual uma ou mais sociedades (incorporadas) de tipos iguais ou não são absorvidas por outra sociedade (incorporadora). Relembra o professor Sérgio Campinho⁴, que da incorporação não surgirá uma nova sociedade, vez que, a incorporadora sucederá suas incorporadas, permanecendo assim com a personalidade jurídica intacta.

Para a operacionalização da metamorfose, preceituam os artigos 1.116, CC/2002 e 227, LSA, que todas as sociedades envolvidas deverão aprovar as incorporações conforme seu regramento (reunião ou assembleia de sócios/acionistas), logo, é necessário que se delibere para a aprovação da operação pela incorporada e pela incorporadora.

No protocolo de justificação e incorporação deverão estar indicados os motivos ou fins da metamorfose; o interesse de cada uma das empresas envolvidas para a realização do ato; as quotas ou ações que serão modificadas na realização da operação; a forma da composição final do capital social da sociedade incorporadora e o valor do reembolso que farão jus aos eventuais sócios/acionistas dissidentes.

Para a análise financeira e contábil, se faz necessária a nomeação de peritos pela incorporada, com o intuito de elaborar os laudos de avaliação. Em ato contínuo, os sócios/acionistas aprovarão dos laudos de avaliação pela incorporadora, efetuando por fim o arquivamento e a publicação dos atos de incorporação após os sócios/acionistas da incorporada também aprovarem os laudos de avaliação e declararem extinta a pessoa jurídica incorporada.

A sociedade incorporadora seguirá sua atividade econômica, bem como, sucederá a(s) incorporada(s) em direitos e obrigações. Merece atenção a hipótese de emissão de debêntures pelas empresas incorporadas, vez que, caso estejam em circulação, para que operação societária seja concretizada, será necessária a realização de uma Assembleia Geral de Debenturistas para a prévia autorização.

A aprovação em assembleia poderá ser dispensada desde que seja assegurada aos debenturistas a opção de resgate das debentures no prazo de 6 meses da conclusão incorporação.

1.1.1 Incorporação reversa

As incorporações podem ser divididas de diferentes formas e, para análise da legalidade da elisão fiscal, é necessário adentrarmos as incorporações reversas.

⁴ CAMPINHO, Sérgio. O Direito de Empresa à luz do Novo Código Civil – 6ª ed. Rio de Janeiro: Renovar. 2005. Pg. 283

Em síntese, é um tipo de desdobramento de operações de aquisição de controle acionário, em que a sociedade controlada incorpora sua controladora intermediária. Entende-se ainda que tal metamorfose societária tem motivação estritamente tributária.

Para compreendermos um pouco mais as incorporações reversas, se faz necessário conceituar as empresas veículo. Em apertada síntese, entende-se por empresa veículo as sociedades criadas com a finalidade exclusiva de auxiliar nas movimentações societárias.

Leciona Costa Júnior, que a utilização de empresas veículo se deu unicamente para tornar a ressalva da legislação tributária quanto ao direito de compensação de prejuízos fiscais e de bases negativas de contribuição social da sociedade incorporadora o que, por sua vez, inviabilizaria a operação pela via direta.⁵

Esta espécie de operação societária (utilizando-se de empresa veículo) permite que, o ágio registrado originalmente na companhia que realizou o investimento, possa ter sua dedutibilidade antecipada, produzindo benefícios fiscais em um prazo reduzido.

Ao compreender a incorporação reversa como uma movimentação com fins unicamente tributários, os sócios/acionistas objetivam um aproveitamento econômico, em especial, do ágio decorrente do processo de aquisição da sociedade controlada, razão pela qual, discute-se a legalidade desta metamorfose sob o prisma da elisão fiscal.

Ainda sobre o ágio, este adveio em virtude do incentivo da privatização das companhias estatais por meio de reorganizações societárias e o legislador criou a Lei 9.532/97 assim.

Em consonância aos artigos 7º e 8º é possível o aproveitamento do ágio originário na incorporação reversa permitindo a amortização do mesmo ágio na apuração do lucro tributável. O intuito do legislador nestes dispositivos era de criar um incentivo fiscal para a recuperação parcial do custo de aquisição, por meio de renúncia fiscal proporcionada pela amortização, ou seja, o ágio gerado destas operações poderia ser aproveitado nas empresas privatizadas.

Diante de tal benesse, a iniciativa privada desenvolveu um planejamento tributário através de amortização indireta.

⁵ COSTA JUNIOR, J. V . Incorporações Reversas: Algumas Considerações. Boletim IOB - Temática Contábil e Balanços n. 29/2002 e 30/2002, 2002.

2 ELISÃO E EVASÃO FISCAL

Inobstante os dois primeiros institutos analisados neste capítulo possuam elementos em comum, tais como a intenção, a ação, a finalidade e o resultado, podem ainda ser diferenciados por dois aspectos: natureza dos meios e o aspecto temporal.

O primeiro aspecto refere-se à natureza dos meios, posto que, na evasão, como veremos a diante, o contribuinte se vale de meios ilícitos, e, por sua vez, na elisão, a licitude é condição essencial para a concretização do ato.

O segundo aspecto, denominado aqui como temporal refere-se ao momento da utilização dos institutos.

A evasão ocorre em momento posterior à ocorrência do fato gerador, ou seja, trata-se de uma forma ilícita do contribuinte evitar a satisfação da obrigação tributária. Por sua vez, a elisão ocorre em momento anterior à ocorrência do fato gerador do tributo, visando assim, minorar, ou ainda, evitar a obrigação tributária, portanto, verifica-se uma forma e atitude lícita do contribuinte.

2.1 Elisão fiscal

Entende-se por elisão fiscal a conduta lícita que visa afastar a ocorrência do fato gerador, inexistindo, portanto, a obrigação tributária.

A elisão é considerada como uma prática pela qual o contribuinte, antes mesmo da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, se vale de atos lícitos que resultam na redução da onerosidade fiscal.

Como a obrigação tributária é de natureza pública, ou seja, o dever do sujeito passivo surge independente da sua vontade, e, embora a obrigação tributária tenha por fonte a lei, ela só se concretiza quando ocorre uma situação (fato gerador, fato imponível, pressuposto de fato) que corresponda ou que na norma legal (hipótese de incidência), considere-se como necessário e suficiente para o surgimento do vínculo obrigacional.

Para Sacha Calmon⁶, existem três formas de elisão, vejamos:

- a) induzida pela lei (investimento na SUDAN e na Sudene ou Repetro, v.g);
- b) garantida pela lei (opção pelo leasing ao invés da compra-e-venda);

⁶ CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. Tributação e Antielisão. Coleção Tributação e Debate - v.03. Curitiba. Juruá Editora, 2002, p.16.

c) não proibida pela lei, quando negócios jurídicos alternativos alcançam o mesmo resultado, e somente um deles é tipificado como fato gerador de dado imposto, inexistindo proibição à liberdade contratual dos particulares.

Para análise de legalidade da elisão fiscal ou ainda, com fins de planejamento tributário, iremos nos ater à hipótese “c”, posto que, não existe qualquer vedação legal para tanto. Destaque-se ainda, que o contribuinte possui o direito de reorganizar suas atividades como lhe aprouver, desde que, obviamente, observe as liberdades legais.

2.2 Evasão fiscal

De forma oposta à elisão, a evasão fiscal é considerada um crime contra a ordem tributária, vez que, o contribuinte realiza atos ilegais ou fraudulentos após a concretização do fato gerador, visando suprimir, reduzir ou retardar o cumprimento da obrigação tributária.

Assim sendo, a evasão é consubstanciada na dissimulação do pagamento do tributo após o fato gerador. O sujeito passivo da obrigação tributária, mesmo ciente da necessidade do pagamento do tributo encontra uma forma de dissimular, com o intuito exclusivo de não pagar ou minimizar o pagamento.

Difícilmente, encontra-se na doutrina uma abordagem exclusiva da evasão fiscal, já que a elisão se mostra como o contraponto da ilegalidade, razão pela qual é o objeto central deste estudo.

Conforme mencionado acima, a evasão fiscal é considerada crime, razão pela qual está tipificada na lei dos Crimes Contra a Ordem Tributária, Econômica e Contra as Relações de Consumo⁷, nos arts. 1º e 2º. Desta forma, necessária especial atenção às condutas listadas a seguir:

a) Omitir informação ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; fraudar a fiscalização tributária inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

b) Falsificar ou alterar nota fiscal, duplicata, fatura, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

c) Elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

⁷ Vide Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990.

d) Utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública;

e) Fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributo.

Importante ressaltar ainda que a Lei n° 9249/95, impôs no art. 34 a hipótese de extinção da punibilidade mediante o pagamento do débito antes do recebimento da denúncia criminal.

Ressalte-se ainda, que o Superior Tribunal de Justiça em sede de julgamento de agravo de instrumento entendeu que o pagamento do débito, ou ainda, a realização de parcelamento antes do recebimento da denúncia extingue a punibilidade do crime de ordem fiscal. Este entendimento foi pacificado pela Egrégia Terceira Seção deste Tribunal.⁸

⁸ Agravo de Instrumento n°. 588.169 - RS (2004/0022392-0) Relatora: Ministra Laurita Vaz. Agravante: Ministério Público Federal Agravado: Aldo Valdir Veríssimo De Melo. Advogado: Aldo Veríssimo de Melo (Em Causa Própria).

3 NORMAS GERAIS ANTIELISIVAS: ANÁLISE DA LC 104/2001, ABUSO DE FORMA E O ENTENDIMENTO ATUAL DO FISCO

A norma antielisiva foi introduzida no ordenamento jurídico brasileiro através da Lei Complementar 104/2001, que alterou o art. 116 do Código Tributário Nacional⁹. Nesta alteração, é possível verificar uma referência expressa aos procedimentos para a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos que seriam regulados através de Lei Ordinária.

Verifica-se assim, que a autoridade administrativa foi investida de poderes para atuar em casos de dissimulação da ocorrência do fato gerador pelo contribuinte, fazendo com que tais atos e/ou negócios jurídicos sejam considerados inexistentes.

Desde a introdução da mencionada alteração até os dias atuais, não há consenso doutrinário sobre a constitucionalidade do dispositivo¹⁰. O consagrado Professor Marco Aurélio Greco¹¹ defende a alteração em tela, contudo, desde que respeitados os limites constitucionais ao poder de tributar, com vistas à consagração de uma norma de combate ao planejamento tributário ardiloso e sem escrúpulos, instituído para pagar menos tributos, que diminui a arrecadação estatal e onera ainda mais os demais contribuintes que se encontram em situação similar.

Em análise do dispositivo em comento, é possível verificar a necessidade de uma regulamentação procedimental através de Lei Ordinária. Porém, o legislador, através da MP 66/2002, pretendeu regulamentar a aplicação da Norma Geral Antielisiva no país.

Inobstante tal engajamento do legislador, a regulamentação não foi finalmente solucionada.

Por tratar-se de Medida Provisória, em 30/12/2002, a referida MP foi convertida na lei: nº 10.637, com diversas alterações, sendo que em seu teor rejeitou as disposições sobre os procedimentos relativos à norma geral antielisão (arts. 13 a 19).

⁹ Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido os fatos geradores 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)**

¹⁰ Ilustres Mestres do Direito, como Ives Gandra da Silva Martins e Luciano Amaro, entendem pela inconstitucionalidade do dispositivo, enquanto que, Misabel Abreu Machado Derzi e Ricardo Lodi Ribeiro, argumentam sobre a constitucionalidade do parágrafo único do art. 116, CTN.

¹¹ GRECO, Marco Aurélio. A constitucionalidade do parágrafo único do art. 116 do CTN. Em obra coletiva ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.), Planejamento tributário e a Lei Complementar 104. São Paulo: Dialética, 2000. p. 194.

Desta forma, a norma antielisiva do Código Tributário Nacional, encontra-se sem regulamentação e, diante da ausência de Lei Ordinária que deve parametrizar o disposto legal, é possível verificar grandes conflitos entre o Fisco e os contribuintes, posto que, estes últimos se encontram em situação desconfortável com a possibilidade de verem a realização de suas atividades econômicas desconstituídas pela autoridade administrativa e aqueles tomados pela ânsia da máxima arrecadação.

Atualmente, o Fisco vem se valendo de premissas do Código Civil para análise do propósito negocial, do abuso de forma e a consequente validade procedimental do planejamento tributário¹².

Como é possível verificar, o CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais) possui julgados no sentido da ausência do propósito negocial em alguns casos de incorporação reversa e planejamento tributário:

“Não existe realidade negocial quando uma empresa com registro de prejuízo fiscal, mas sem atividade efetiva e sem operação, incorpora outra empresa operacional, ainda que do mesmo grupo. Hipótese em que todo o ativo operacional da empresa foi transferido por meio de cisão seguida de incorporação, ficando na empresa original apenas o registro de prejuízo. Assim, não restou justificado ou comprovado qual o sentido e realidade negocial em se esvaziar o ativo operacional de uma empresa, deixando-a apenas e tão somente com seu prejuízo fiscal. Na verdade, ao fazê-lo, criou-se uma empresa fictícia, de fachada, cujo único objetivo era carregar o prejuízo fiscal acumulado.” (Processo nº 16327.001331/2009-61 – Acórdão nº 1401-001.059 – j. 09/10/2013).

“(…) AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. USO DE EMPRESA VEÍCULO. APROVEITAMENTO POR OUTRA EMPRESA

¹² a) Art. 50: Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica;

b) Art. 166,VI: É nulo o negócio jurídico quando tiver por objetivo fraudar lei imperativa;

c) Art. 167: É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma;

d) Art. 187: Também comete ato ilícito o 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.

DO GRUPO. PROPÓSITO NEGOCIAL. POSSIBILIDADE. Em regra, é legítima a dedutibilidade de despesas decorrentes de amortização de ágio efetivamente pago, decorrente de transação entre partes independentes Caso exista um propósito negocial válido e se demonstre ser possível à dedução do ágio por incorporação direta, não há óbices para que o grupo econômico transfira o ágio efetivamente pago para uma de suas controladas com o uso de empresa veículo, aproveitando-se do benefício fiscal em outra parte da estrutura societária. Do mesmo modo que é necessário frear os planejamentos que criem benefícios fiscais aos quais o contribuinte não faça jus, não se deve permitir que um formalismo exacerbado impeça o uso de direito legitimamente adquirido.” (Processo nº 16327.720667/2012-21 – Acórdão nº 1102-001.018 – j. 13/03/2014).

Depreende-se, portanto, que o CARF tem recepcionado a teoria do propósito negocial e do abuso de forma, desde que, obviamente, estejam pautados na realidade dos fatos e não em meras formalidades que, de fato, possuam substância jurídica e econômica.

Na hipótese de comprovada simulação relativa¹³ à operação tributária, estão sendo aplicadas penalidades.

¹³ Diz o art. 167 do Código Civil: É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

4 A LEGALIDADE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

A elisão fiscal, e conseqüentemente, o planejamento tributário surge como uma alternativa para o empresário contribuinte com o intuito de estacionar a carga tributária em valores aceitáveis e racionalizando os procedimentos fiscais sem, contudo, incorrer em práticas criminosas. Configura-se assim uma maneira desesperada do contribuinte de buscar a sobrevivência em um mercado cada vez mais competitivo.

Desta forma, utiliza-se da elisão fiscal, conforme já explicado acima, com objetivo final de conferir às empresas a menor incidência tributária possível. A elisão com fins de planejamento tem sua licitude no uso de formas alternativas ou indiretas que representem realmente o fenômeno econômico praticado.

Com o objetivo de evitar tais manobras, o legislador criou normas antielisivas, porém, sem a devida regulamentação até o momento, que deveria ocorrer por intermédio de Lei Ordinária.

Neste diapasão, define Marco Aurélio Greco o fenômeno da norma antielisiva¹⁴: “Para que ocorra a hipótese de incidência da norma autorizadora da desconsideração é indispensável: 1) que exista a definição legal desse fato gerador, tipicamente descrito; e 2) que, materialmente, ele ocorra, embora dissimuladamente”.

Como leciona o Professor Ricardo Lobo Torres, o Brasil já vinha adotando nos últimos anos algumas normas antielisivas, como as relativas ao imposto de renda (art. 51 da Lei 7.450/85 e art. 3º, § 4º, da Lei 7.713/88 e a Lei 9.430/96), inclusive o art. 23 do Código do Consumidor (Lei 8078/90), que consagra a Teoria da Desconsideração da Personalidade Jurídica (*Disregard of legal entity*), possibilitando a desconsideração da personalidade jurídica da empresa para que se possa verificar o substrato do negócio jurídico e a respectiva responsabilidade dos sócios.

Ainda, neste mesmo diapasão, Ives Gandra Martins¹⁵ diz que o planejamento tributário é consequência da voracidade do Estado na arrecadação dos tributos, que torna a carga tributária cada vez mais elevada.

Frise-se ainda que os princípios constitucionais, em especial da tipicidade (ou reserva absoluta) e da estrita legalidade¹⁶ autorizam o contribuinte a planejar e a realizar práticas que

¹⁴ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2004.p .412.

¹⁵ MARTINS. Ives Gandra, coordenador. *Curso de Direito Tributário*. 10ª ed., São Paulo: Saraiva, 2008, p. 431.

¹⁶ Vide art. 5º, II, da Constituição Federal de 1988, onde está explícito que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei”, e o art. 150, I do mesmo diploma legal onde se institui que “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e Municípios: I- exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. ”

não gerem ou que reduzam o pagamento de tributos, assim como a abster-se de ações que importem no adimplemento tributário.

Logo, depreende-se que o fato gerador consiste na ocorrência da hipótese de incidência, ou seja, o indivíduo realiza um fato que se adapta ao comando legal e, a partir deste momento, o cidadão passa a condição de contribuinte “obrigado” ao pagamento do tributo.

No mais, frise-se ainda que o planejamento tributário não é uma escolha do administrador de empresas, mas sim uma obrigação legal, posto que, a Lei 6.404/1976 (Lei das Sociedades Anônimas) prevê a obrigatoriedade do planejamento tributário por parte dos administradores, como se verifica pela leitura do artigo 153¹⁷.

¹⁷ Art. 153: O administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e a diligência que todo o homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios.

CONCLUSÃO

O levantamento realizado no presente estudo, *ab initio*, trata o aproveitamento do ágio e demais benesses da incorporação reversa hipóteses de elisão fiscal e, portanto, não vedadas pelo ordenamento jurídico brasileiro.

Frise-se ainda, que a elisão com fins de planejamento tem sua licitude no uso de formas alternativas ou indiretas que representem realmente o fenômeno econômico praticado.

Assim, a operacionalização do planejamento tributário está condicionada a, após a análise da legislação, evitar a ocorrência do fato gerador. Então, a partir do nascimento do fato gerador, via de regra, está o diferencial entre a elisão, a evasão fiscal e o consequente planejamento lícito e ilícito.

O CARF (Conselho de Administração de Recursos Fiscais), em decisões recentes, passou a desconsiderar essas reorganizações para efeitos de incidência tributária quando efetuadas entre empresas do mesmo grupo econômico, sob a alegação de abuso de forma, tendo em vista terem sido montadas com um único intuito de reduzir a tributação sem nenhuma fundamentação econômica. Desta feita, é possível constatar que o Fisco tem recepcionado a teoria do propósito negocial e do abuso de forma.

Contudo, uma vez que não é vedada a prática de atos na gerência dos negócios que vise à finalidade precípua de economizar tributos, não há que se falar em ilicitude, fraude ou ainda, abuso de direito ou abuso de forma.

De toda sorte, diante da divergência doutrinária, conclui-se, portanto, pela necessidade de um aprofundamento nas críticas dos instrumentos utilizados para o planejamento tributário e, na medida em que forem compreendidos pelo legislador, bem como, pelo Fisco, será possível criar meios de controle para coibir as práticas ilícitas (evasão).

Ressalta-se por fim que, é imperioso o respeito do legislador à Carta Magna e os princípios constitucionais tributários da estrita legalidade e da tipicidade.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARAL, Gilberto Luiz do. Planejamento Tributário & A Norma Geral Antielisão. Curitiba: Juruá, 2002

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 1990.

CAMPINHO, Sérgio. O Direito de Empresa à luz do Novo Código Civil. 6ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

BRASIL. Lei Complementar 104 de 10 de janeiro de 2001. Altera dispositivos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional. Brasília, DF, 11 de janeiro de 2001. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp104.htm. Acesso em 20 de outubro de 2016

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. Brasília, DF, 31 de outubro de 1966. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm. Acesso em 20 de outubro de 2016

COELHO, Fábio Ulhoa. *Manual de Direito Comercial*. 28ª ed. São Paulo: RT, 2016.

CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. Tributação e Antielisão. Coleção Tributação e Debate - v.03. Curitiba. Juruá Editora, 2002

COSTA JUNIOR, J. V. Incorporações Reversas: Algumas Considerações. Boletim IOB - Temática Contábil e Balanços n. 29/2002 e 30/2002, 2002

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. Elisão e evasão fiscal. São Paulo: Lael, 1971

ESNOLDE, Adilson Leandro, GALLO, Mauro Fernando, PARISI, Claudio, PEREIRA, Carlos Alberto. Percepção dos Controllers em Relação à Gestão Tributária. Anais do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. São Paulo, 2009. Disponível em: <http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos92009/414.pdf>. Acessado em 22 de outubro de 2016

GRECO, Marco Aurélio. A constitucionalidade do parágrafo único do art. 116 do CTN. Em obra coletiva ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.), Planejamento tributário e a Lei Complementar 104. São Paulo: Dialética, 2000

GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2004

MARTINS, Ives Gandra. Planejamento Tributário - Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2003

MARTINS, Ives Gandra, coordenador. *Curso de Direito Tributário*. 10ª ed., São Paulo: Saraiva, 2008

NOBRE JÚNIOR, Edílson Pereira. *Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2001

NOBRE, Daniel Augusto da Silva. Reorganizações Societárias por Incorporação Reversa nas Empresas do Setor Elétrico Brasileiro: O Aproveitamento do Ágio Gerado nos Leilões de Privatização. Rio de Janeiro: UFRJ / FACC, Dissertação de Mestrado, 2006

PASSOS, Gustavo Rique Pinto e VILAR, Euler Nobre. Ágio em Operações de Incorporação Reversa Indireta: um estudo sob o ponto de vista contábil e fiscal. Anais do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, São Paulo, 2010. Disponível em: <http://www.congressousp.fipecafi.org/web/artigos102010/238.pdf>. Acessado em 22 de novembro de 2016

PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). Planejamento Tributário. 1ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2004

ROLIM, João Dácio. Normas Antielisivas Tributárias. São Paulo: Dialética, 2001

SAKAMOTO, Priscila Yumiko e BASSOLI, Marlene Kempfer. Limites Constitucionais ao Planejamento Tributário. Revista Scientia Iuris 2005, volume 09. Londrina, 2005.

VERÇOSA, Haroldo Malheiros Dulerc. Direito Comercial – Sociedades. Vol. 02. 3ª ed. São Paulo: RT, 2014