

O AREsp nº 2.848.456/SP: uma nova esperança para os contribuintes

“Cada dia me traz com que esperar
O que dia nenhum poderá dar.
Cada dia me cansa da esperança...
Mas viver é esperar e se cansar.”
(Fernando Pessoa, A esperança como um fósforo inda aceso)

Spacca



Roberto Duque Estrada
tributarista

Tornou-se lugar comum a invocação do § único do artigo 116 do Código Tributário Nacional como autorizador do uso das figuras do abuso de direito e da teoria da falta de propósito negocial como fundamentos diretos de pretensões tributárias, especialmente quando o resultado arrecadatório não se pode obter — como manda o *princípio da legalidade* — pela pura e simples aplicação da lei aos atos ou negócios jurídicos efetivamente praticados.

Como se sabe, é da aplicação da lei aos fatos que nasce a obrigação tributária. Essa obrigação existirá ou não independente de os atos praticados serem abusivos ou carecerem de propósito negocial aos olhos dos agentes fiscais, mas só existirá se o fato praticado for aquele tipificado em lei.

Trata-se de temática da maior relevância para os contribuintes e sua adequada solução é questão primordial para a segurança jurídica e a estabilidade das relações no ambiente de negócios em nosso país, permanentemente conturbado pelas incertezas fiscais.

Com efeito, como dizia Pedro Malan, no Brasil, até o passado é incerto e, com tristeza, se vê que, nos dias de hoje, contribuintes ainda precisam contender contra o Fisco para poder fazer valer direitos que lhes foram garantidos incondicionalmente por leis tributárias editadas há mais de 30 anos.

Exemplo paradigmático é o do ágio nas privatizações ocorridas no final dos anos 1990.

Com o intuito único e exclusivo de arrecadar a qualquer custo, criaram-se argumentos solertes, visando impedir a dedução do ágio pago pelos particulares à União nas privatizações das telecomunicações e do setor elétrico, dedução essa que pressupunha uma incorporação de sociedades investidora pela investida ou vice-versa.

Invocou-se um suposto uso abusivo e indevido de estruturas societárias intermediárias, acimadas de “empresas veículo”, quando sua constituição e interposição entre investidora e investida para subsequente incorporação foi única e exclusivamente exigência (1) da lei societária, que impedia a incorporação direta pela estatal privatizada da empresa adquirente, pois os passivos contraídos para adquirir a investida não poderiam passar a ser também de responsabilidade dos sócios minoritários e (2) das normas editadas pelas agências reguladoras, que exigiam a manutenção das estruturas societárias adquiridas, por alguns anos, mesmo após a desestatização.

Por isso, é de extrema importância o recentíssimo acórdão proferido pela 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça no Agravo em Recurso Especial (AREsp) nº 2.848.456/SP, de relatoria do ministro Teodoro Silva Santos, valioso precedente para guiar os tribunais na solução dos litígios dessa natureza, trazendo uma nova esperança de dias melhores para os contribuintes.

Como se verá, o acórdão em questão assenta em duas premissas extraídas diretamente do texto do § único do artigo 116 do CTN (a) a desconsideração só pode alcançar atos ou negócios dissimulados (*primeira parte*); e (b) a desconsideração depende de lei ordinária regulamentadora (*segunda parte*).

Primeira premissa

O parágrafo único do artigo 116 do CTN estabelece que:

“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 (primeira parte), observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária (segunda parte).”

A literalidade do dispositivo é inequívoca. A norma confere à administração o poder desconsiderar os atos ou negócios formalmente praticados quando tenham sido realizados com objetivo de dissimular (*simulação relativa*) os verdadeiros atos ou negócios encobertos que configurem a fatos geradores previstos em lei.

Mas, como bem ressaltado pelo ministro Teodoro em seu voto doutrinário:

“O dispositivo não amplia a hipótese de incidência nem autoriza interpretação econômica autônoma, mas exige a ocorrência do fato gerador positivado em lei. Em síntese, trata-se de instrumento de concretização da legalidade, destinado a garantir sua eficácia e a combater a evasão por ocultação do fato tributável, sem permitir tributação por analogia nem restringir a economia fiscal lícita.”

Segunda premissa

A segunda premissa encontra-se contida na parte final do dispositivo, que é inequívoca em fazer sua eficácia depender da existência de uma norma procedimental para garantir aos contribuintes direito de defesa prévio, no âmbito de um procedimento administrativo especial e específico de desconsideração.

Esse iter procedimental constou dos artigos 13 a 19 da MP 66/2002, que não foram convertidos em lei, razão pela qual não existe até os dias de hoje em nosso ordenamento jurídico a regulamentação reclamada. Logo, a norma vige em abstrato, sem plena operacionalização prática.

O ministro Teodoro foi didático em selecionar passagens de votos proferidos pelo STF no julgamento da ADI 2.446, especificamente os votos da relatora ministra Carmen Lúcia e dos ministros Ricardo Lewandowski e Dias Toffoli, todos unânimes no sentido de que “a plena eficácia da norma depende de lei ordinária para estabelecer procedimentos a serem seguidos, de modo que enquanto esta não for editada as autoridades fazendárias estarão impedidas de efetuar a desconsideração do ato ou do negócio que entenderam inquinados de simulação”.

O voto do ministro Teodoro também reproduz as lições do colega colunista Hugo de Brito Machado Segundo e de seu pai, nosso saudoso mestre Hugo de Brito Machado, para quem:

“Primeiro ficou claro que a lei disciplinadora dos procedimentos é a ordinária. (...) Segundo, ficou claro também que não se trata de nenhum procedimento já previsto em lei, mas de procedimentos especificamente destinados a viabilizar a prática da atividade administrativa de desconsideração dos referidos atos ou negócios jurídicos”.

A relevância da existência de um procedimento legal específico é explicada pela ministra Regina Helena Costa, cujas lições são citadas no voto do ministro Teodoro, *in verbis*:

“Em síntese, nos termos em que hoje está posta, sustentamos seja a norma geral antielisiva representativa de inadequada aplicação de praticabilidade fiscal, porquanto, embora de firma invidiosa torne mais facilmente exequível o controle de atos ou negócios jurídicos pelo Fisco, revela-se ofensiva à segurança jurídica, em razão de suas acentuadas generalidade e latitude, demandando, a nosso ver, que outra lei venha a estatuir as hipóteses de sua aplicação, sob pena de conceder-se demasiada liberdade ao administrador fiscal na desconsideração de atos e negócios jurídicos”.

A preocupação da ministra Regina Helena Costa não se mostra em vão.

Há inúmeras autuações fiscais que invocam genericamente a pretensa autorização do § único do artigo 116 do CTN para, despudoradamente, requalificar atos ou negócios jurídicos com vistas, ora a torná-los fatos geradores de obrigações tributárias por analogia, sem qualquer base legal, como sucedeu no caso analisado no AResp nº 2.848.456/SP (requalificação de operação societária como doação); ora a recusar o direito à redução de obrigações tributárias, como sucedeu no REsp nº 2.026.473/SC, citado no voto do ministro Teodoro, em que se pretendeu glosar a dedução de ágio incorrido na aquisição de investimentos, após efetivada a incorporação de sociedades exigida pela Lei nº 9.532/97, sob alegação do uso de “empresa-veículo”.

O voto do ministro Teodoro destaca, ainda, que “a desconsideração prevista no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional é técnica estritamente fiscal”, que “não interfere na validade civil do negócio, nem declara sua nulidade”, e que a aplicação direta de normas de Direito Civil para fundamentar requalificação tributária “supera a função estritamente tributária do dispositivo e desconsidera sua eficácia limitada”.

Ora, não se pode admitir que se invoquem normas de como é a do abuso de direito do artigo 187 do Código Civil como fundamento direto para a desconsideração das operações societárias, sem lei ordinária regulamentadora do § único do artigo 116 do CTN e, ainda, sem sequer invocar o artigo 149, VII, do CTN como base para o lançamento de ofício, o que seria possível para alguns doutrinadores, como Leandro Paulsen, também citado no voto do ministro Teodoro.

Conclusão

O voto do ministro Teodoro concluiu pelo cancelamento da autuação fiscal por considerar que “o acórdão recorrido estruturou sua conclusão exclusivamente sobre a aplicação direta do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional e sobre a teoria do propósito negocial, sem cogitar, em nenhum momento, da via do lançamento de ofício por dolo, fraude ou simulação”.

Resulta claro, pois, que a preservação da segurança jurídica exige lançamentos de ofício limitados às hipóteses taxativamente enumeradas no artigo 149, VII do CTN, sendo incompatíveis com a legalidade e os limites de prévia lei ordinária procedimental, autoimpostos pelo CTN, a invocação direta, seja pela administração, seja pelas instâncias judiciais inferiores, de teorias de Direito Civil, como a falta de propósito negocial ou abuso de direito, para invalidar os efeitos fiscais dos atos ou negócios jurídicos regularmente praticados pelas partes, ainda que com o intuito elisivo de redução da carga tributária.

Fonte: <https://conjur.jumps.com.br/2026-jun-03/o-aresp-no-2-848-456-sp-uma-nova-esperanca-para-os-contribuintes/>