

EXCELENTÍSSIMO SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI, D.D.
PRESIDENTE DO EXCELSO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

PARTIDO SOCIALISTA BRASILEIRO – PSB, partido político devidamente registrado perante o Tribunal Superior Eleitoral e com representação no Congresso Nacional, inscrito no CNPJ nº. 01.421.697/0001-37, com sede nacional na SCLN 304, Bloco A, Sobreloja 01, Entrada 63, Asa Norte, Brasília/DF, CEP nº. 70.736-510, vem, por intermédio de seus procuradores devidamente constituídos, respeitosamente à presença de Vossa Excelência, com fulcro no art. 102, inciso I, alínea *a*, da Constituição Federal, e na Lei nº 9.868/1999, ajuizar a presente

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE

(com pedido de medida liminar)

em face dos arts. 7º, 8º, 9º, 10, 11, 12 e 13 da Medida Provisória nº 685/2015, pelas razões de fato e de direito a seguir expostas.

I. INTRODUÇÃO – *Medida Provisória nº 685/2015: o autoritarismo disfarçado na busca por maior transparência*

Cuida-se de ação direta, com pedido liminar, para declarar a inconstitucionalidade dos arts. 7º, 8º, 9º, 10, 11, 12 e 13 da Medida Provisória nº 685/2015, tendo em vista os seguintes vícios de inconstitucionalidade: ausência do pressuposto de urgência para edição de MP; afronta à restrição material quanto à edição de MP sobre direito penal/processual penal; violação dos direitos fundamentais à segurança jurídica, à livre iniciativa, à presunção de inocência, à ampla defesa, ao contraditório e ao devido processo legal; e a ofensa aos princípios da estrita legalidade em matéria tributária e da vedação ao confisco.

A Medida Provisória em questão foi editada em 21 de julho de 2015 pela Exma. Sra. Presidenta da República. Dentre outros pontos, a MP institui, em seus arts. 7º a 13, a obrigação de o contribuinte informar à Administração Tributária federal suas operações realizadas a título de planejamento tributário.

De início, é de se notar o viés autoritário do modelo de fiscalização dos planejamentos tributários que se pretendeu inaugurar no Brasil, por meio da MP nº 685/2015.

Confira-se o teor dos dispositivos:

Art. 7º O conjunto de operações realizadas no ano-calendário anterior que envolva atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo **deverá ser declarado pelo sujeito passivo à Secretaria da Receita Federal do Brasil, até 30 de setembro de cada ano**, quando:

I - os atos ou negócios jurídicos praticados **não possuírem razões extratributárias relevantes**;

II - **a forma adotada não for usual**, utilizar-se de negócio jurídico indireto ou contiver cláusula que desnature, ainda que parcialmente, os efeitos de um contrato típico; ou

III - tratar de atos ou negócios jurídicos **específicos previstos em ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil**.

Parágrafo único. O sujeito passivo apresentará uma declaração para cada conjunto de operações executadas de forma interligada, nos termos da regulamentação.

Art. 8º A declaração do sujeito passivo que relatar **atos ou negócios jurídicos ainda não ocorridos será tratada como consulta** à legislação tributária, nos termos dos art. 46 a art. 58 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Art. 9º Na **hipótese de a Secretaria da Receita Federal do Brasil não reconhecer**, para fins tributários, as operações declaradas nos termos do art. 7º, o sujeito passivo será **intimado a recolher ou a parcelar, no prazo de trinta dias, os tributos devidos acrescidos apenas de juros de mora**.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica às operações que estejam sob procedimento de fiscalização quando da apresentação da declaração.

Art. 10. A forma, o prazo e as condições de apresentação da declaração de que trata o art. 7º, **inclusive hipóteses de dispensa da obrigação, serão disciplinadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil**.

Art. 11. A declaração de que trata o art. 7º, inclusive a retificadora ou a complementar, será **ineficaz quando**:

I - apresentada por quem não for o sujeito passivo das obrigações tributárias eventualmente resultantes das operações referentes aos atos ou negócios jurídicos declarados;

II - **omissa em relação a dados essenciais para a compreensão** do ato ou negócio jurídico;

III - conter hipótese de falsidade material ou ideológica; e

IV - envolver interposição fraudulenta de pessoas.

Art. 12. O **descumprimento do disposto no art. 7º** ou a ocorrência de alguma das **situações previstas no art. 11 caracteriza omissão dolosa do sujeito passivo com intuito de sonegação ou fraude** e os tributos devidos serão cobrados acrescidos de **juros de mora e da multa prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**.

Art. 13. A Secretaria da Receita Federal do Brasil e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, no âmbito de suas competências, **editarão os atos necessários** à execução dos procedimentos de que trata esta Medida Provisória.

A exposição de motivos da MP nº 685/2015 (EM nº 00080/2015 MF), assinada pelo Exmo. Sr. Ministro da Fazenda, sustenta que o objetivo central do Governo Federal seria instruir a Administração Tributária com informações tempestivas acerca das estratégias de planejamento fiscal dos contribuintes.

Com isso, pretender-se-ia combater a dificuldade que hoje se tem com a falta de dados relevantes acerca das estratégias nocivas de planejamento tributário e também seria assegurada, supostamente, uma maior segurança jurídica no ambiente de negócios do Brasil.

Todavia, o que se verifica é que, sob a roupagem de pretender implementar um modelo de diálogo entre o Fisco e os contribuintes, a **MP nº 685/2015 é uma medida extremamente autoritária que fere uma série de garantias previstas na Constituição Federal brasileira de 1988.**

De fato, sob o pano de fundo de uma suposta busca por maior transparência no vínculo entre Fisco e contribuinte, o Governo Federal impôs obrigação unilateral, altamente subjetiva e discricionária, e com sanções muito severas aos contribuintes.

Em primeiro lugar, salta aos olhos que a MP nº 685/2015 incide em grave vício de inconstitucionalidade formal, na medida em que lhe falta o pressuposto da urgência. Como será explicitado adiante, a inserção de norma jurídica que visa inaugurar o diálogo entre contribuintes e Fisco não pode ser autoritária e impositiva por uma das partes, prescindindo de amplo debate com os setores interessados por meio dos seus representantes eleitos.

Da mesma forma, a MP incorre em vício formal por tratar de matéria que envolve direito penal/processual penal que institui a **presunção absoluta de dolo com intuito de sonegação ou fraude** nos casos de descumprimento do dever de declaração do planejamento fiscal.

Em sua dimensão material, a MP nº 685/2015 cria um ambiente de profunda incerteza nos negócios do país e prejudica gravemente as

atividades empresárias ao obrigar o contribuinte a indicar seu planejamento tributário em situações amplamente **subjettivas e genéricas**, tais como *razões extratributárias relevantes, forma não usual, dados essenciais para a compreensão do ato ou negócio jurídico*.

Ademais, a presunção de omissão dolosa do contribuinte, “com intuito de sonegação ou fraude”, juntamente com a determinação do pagamento do tributo, acrescido de juros e multa de 150%, ofendem a presunção de inocência, a ampla defesa e o contraditório, o devido processo legal, a estrita legalidade em matéria tributária e a vedação ao confisco.

Tão problemático é o contexto criado pela Medida Provisória nº 685/2015, causando tamanha perplexidade na comunidade jurídica, que em poucas semanas após a sua edição surgiram inúmeros artigos de juristas *experts*, nos mais diversos veículos de comunicação, todos criticando as disposições da referida MP¹.

Nesse contexto, o Partido Socialista Brasileiro – PSB serve-se da presente Ação Direta de Inconstitucionalidade, **com pedido de liminar**, para requerer sejam declarados inconstitucionais os arts. 7º, 8º, 9º 10, 11, 12 e 13, da MP nº 685/2015.

¹ Vejam-se a título de exemplo: LEITE, Guilherme Cardoso. *MP 685 deve respeitar limites da atividade empresarial e ordenamento normativo*. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2015-ago-04/guilherme-leite-mp-685-respeitar-limites-atividade-empresarial>. SANTIAGO, Igor Mauler. *Governo criminaliza planejamento tributário*. Disponível em <http://www1.folha.uol.com.br/opiniaio/2015/08/1666101-governo-criminaliza-planejamento-tributario.shtml>; SCAFF, Fernando Facury. *Querer pagar menos imposto virou crime no Brasil*. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2015-ago-11/contas-vista-querer-pagar-imposto-virou-crime-brasil>; LODI, Ricardo. *Planejamento tributário, mesmo mal feito, não é o mesmo que sonegar imposto*. <http://www.conjur.com.br/2015-jul-23/ricardo-lodi-planejamento-tributario-mal-feito-nao-sonegar>; BASTOS, Frederico Silva, SATO, Katherine Borges. *MP 685 prevê transparência de mão única, sem diálogo com o Fisco*. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2015-jul-31/frederico-bastos-katherine-sato-mp-685-preve-transparencia-mao-unica-dialogo-fisco>; ANDRADE, Leonardo. *Transparência fiscal à força*. Disponível em: <http://jota.info/transparencia-fiscal-a-forca>; Acesso em: 18/08/2015.

II. DA LEGITIMIDADE ATIVA

Como dispõem os arts. 103, VIII, da Constituição Federal, e 2º, inciso VIII, da Lei nº 9.868/99, os partidos políticos que possuem representação no Congresso Nacional podem propor ação direta de inconstitucionalidade.

Segundo a jurisprudência deste excelso STF, a legitimidade ativa de agremiação partidária com representação no Congresso Nacional “não sofre as restrições decorrentes da exigência jurisprudencial relativa ao vínculo de pertinência temática nas ações diretas” (ADI nº 1.407-MC, Rel. Min. Celso de Mello, Plenário, DJ 24.11.2000).

É o que a jurisprudência convencionou chamar de legitimidade ativa universal para o exercício da iniciativa de instauração do controle abstrato de constitucionalidade. Resta clara, portanto, a legitimidade do Partido Socialista Brasileiro para o ajuizamento da presente ação.

III. DO CABIMENTO DA ADI

A ação direta de inconstitucionalidade, prevista no art. 102, inciso I, alínea *a*, da Constituição Federal, tem como objeto a declaração de inconstitucionalidade, em caráter concentrado e abstrato, de lei ou ato normativo federal ou estadual.

Sabe-se que as medidas provisórias editadas pelo Presidente da República são atos normativos primários, com força equivalente à lei ordinária, e que produzem efeitos vinculantes desde o momento de sua entrada em vigor. Logo, sendo dotadas de normatividade de lei, as MP's enquadram-se perfeitamente na hipótese de cabimento da ADI.

Nesse sentido já se pronunciou esta excelsa Corte Suprema, *in verbis*:

“... a medida provisória, enquanto tal, é dotada de normatividade, e como tal está sujeita ao controle de constitucionalidade das leis, como todas as normas legais, mesmo aquelas que tenham passado

pelo crivo parlamentar completo e pela sanção do Presidente da República.” (ADI 295, Rel. Min. Marco Aurélio. Voto do min. Paulo Brossard, *DJ* de 22-8-1997)

Portanto, a presente Ação Direta de Inconstitucionalidade, cujo objeto é declarar inconstitucionalidade de dispositivos da Medida Provisória nº 685/2015, é plenamente cabível.

IV. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: CONCEITO E RELEVÂNCIA

No contexto brasileiro, que reconhecidamente possui uma das mais altas cargas tributárias do mundo, a preocupação fiscal representa verdadeira questão de sobrevivência das pessoas jurídicas, notadamente das **pequenas e das médias empresas**. Como é cediço, ainda é grande a taxa de encerramento das atividades das empresas em virtude da alta incidência de tributos e da complexidade do sistema fiscal brasileiro.

Nesse cenário, surge a importância das atividades de planejamento tributário e a necessidade de grande atenção para os aspectos fiscais de suas operações.

O planejamento tributário, também denominado elisão fiscal, consiste na adoção de práticas lícitas, por parte do contribuinte, com o objetivo de economizar tributos. Trata-se de colocar em prática sua liberdade de auto-organização, por meio de condutas legítimas, a fim de atingir situação fiscal menos onerosa.

Por muito tempo, os limites do planejamento tributário foram objeto de grande debate no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, sobretudo após a aprovação da Lei Complementar nº 104/2001, que incluiu o parágrafo único no art. 116 do Código Tributário Nacional, *verbis*:

“Art. 116. 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”.

Inicialmente a jurisprudência do CARF inclinou-se no sentido de compreender o novo dispositivo legal como uma cláusula geral antielisiva e passou a desconsiderar todas as operações de planejamento tributário que não possuísem aquilo que se chamou de propósito negocial². Segundo esse ultrapassado entendimento, somente eram tidos como legítimos os negócios jurídicos que, embora gerassem economia, fossem motivados por alguma razão extrafiscal, sendo considerados abusivos, *contrario sensu*, aqueles que visassem única e exclusivamente à redução no pagamento de tributos.

Atualmente, contudo, entende-se o art. 116, Parágrafo único, do CTN como uma cláusula *antissimulação*, com escopo de evitar a fraude, vale dizer, a evasão fiscal³. Logo, não se pode confundir planejamento tributário (elisão fiscal) com a sonegação fiscal ou a fraude (evasão fiscal).

Assim, toda vez que o contribuinte realiza um ato ou um negócio jurídico a título de planejamento tributário, ele o faz com um motivo negocial relevante, qual seja: adotar o caminho fiscal menos oneroso, na busca pela alocação mais eficiente de recursos.

Veja-se o elucidativo exemplo: um profissional liberal estaria sujeito a uma carga tributária de até 27,5% de seus rendimentos caso atuasse como pessoa física. A fim de reduzir sua carga tributária, esse profissional pode decidir abrir uma empresa optante pela tributação no regime do lucro presumido, o que conduz à redução da carga tributária para um percentual aproximado de 11,33%. Ou ainda, dependendo de suas despesas com mão de obra e custos administrativos, ele pode optar pela tributação no regime do lucro real, alcançando tributação em percentual até

² TEIXEIRA, Tiago Conde. *Planejamento Tributário e Amortização do Ágio*. Pp. 21-22. (Artigo ainda pendente de publicação).

³ Idem. Pp.13 e 24.

menor do que os mencionados 11,33%. Assim, diante dos benefícios tributários que a abertura de uma empresa lhe traz, é plenamente legítimo que o profissional opte por adotar um desses caminhos⁴.

Disso se extrai que a possibilidade de escolha da alternativa menos onerosa do ponto de vista fiscal insere-se no âmbito de liberdade de exercício da atividade econômica do contribuinte, cujo objetivo é manter o funcionamento da empresa, empregando pessoas e gerando rentabilidade. Atualmente, a legalidade do planejamento tributário é pacificamente reconhecida tanto pela doutrina quanto pela jurisprudência⁵.

Logo, o que se deve combater não é a elisão fiscal, ou seja, o planejamento tributário legítimo, mas sim a realização de atos formais que representem negócios meramente aparentes, sem substância ou existência real, e que visem à redução indevida da carga tributária⁶.

A necessária fiscalização das práticas elisivas não pode servir de busca ilimitada de arrecadação pela Administração Tributária, tolhendo o direito do contribuinte à opção pelo caminho fiscal menos oneroso ou desrespeitando garantias constitucionais fundamentais.

É essencial ter em mente que a conservação da existência das empresas significa **manter o cumprimento de sua função social, geradoras que são de empregos e riquezas para a comunidade**. Na lição da Professora Doutora Ana Frazão:

“A função social ainda tem a importante consequência de assegurar a preservação e a manutenção da atividade empresarial como **geradora de empregos, tributos e riquezas para a comunidade**. Aliás, para muitos autores, o efeito principal da função social da empresa seria precisamente o atendimento deste objetivo.

[...]

⁴ GUTIERREZ, Miguel Delgado. *O Planejamento Tributário e o Business Purpose*. In Revista Dialética de Direito Tributário. N° 231. P. 77.

⁵ Veja-se, a título de exemplo: CARF – Acórdão 1301-000.711, Conselheiro Valmir Sandri, Caso Telemar; CARF - 1101-00.708 — 1ª Câmara/ 1ª Turma Ordinária, redator para acórdão Conselheiro Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro; CARF: Processo nº 16327.001331/200961, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária.

⁶ Idem. P. 79.

Não se questiona que o aspecto da manutenção estável e duradoura da atividade e da rentabilidade empresariais é fator imprescindível a ser considerado no **interesse social**, até por ser pressuposto do atendimento de todos os demais interesses que se projetam sobre a empresa”⁷ (**grifos nossos**).

Partindo dessas premissas, analisam-se a seguir as afrontas à Constituição Federal cometidas pela Medida Provisória nº 685/2015.

V. DAS OFENSAS À CONSTITUIÇÃO FEDERAL

a. Inconstitucionalidade formal – Ausência do requisito da urgência para edição de MP: *a precipitação e o atropelo de suas próprias finalidades*

De acordo com o art. 62, da CF/88, para que uma Medida Provisória seja constitucional, além de conformidade do procedimento e do seu conteúdo aos ditames da Constituição Federal, é necessário que estejam configurados dois pressupostos: *relevância* e *urgência* da questão tratada.

Nas esclarecedoras palavras do Ministro Celso de Mello, quando do julgamento da medida cautelar na ADI 293/DF:

“O que justifica a edição de medidas provisórias, com força de lei, em nosso direito constitucional, é a existência de um estado de necessidade que impõe ao Poder Público **a adoção imediata** de providências, de caráter legislativo, inalcançáveis segundo as regras ordinárias de legiferação, **em face do próprio *periculum in mora* que fatalmente decorreria do atraso na concentração da prestação legislativa**”⁸ (grifo nosso).

No caso, falta à MP nº 685/2015 o requisito da **urgência**. Não há, no tema, algo que demande edição inadiável da norma diretamente pelo Chefe do Executivo, sem que antes haja apreciação pelo Parlamento.

⁷ FRAZÃO, Ana. *Função Social da empresa: Repercussões sobre a responsabilidade civil de controladores e administradores de S/As*. Renovar, 2011. p. 215.

⁸ ADI-MC 293/DF, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 16.04.1993.

A própria exposição de motivos da MP demonstra que não houve qualquer preocupação em se demonstrar a urgência da matéria, justificando-a, única e exclusivamente, com a repetição dos argumentos utilizados para defender seu mérito, senão vejamos:

“A urgência e relevância do PRORELIT justificam-se em razão da necessidade de minorar as externalidades negativas produzidas pelo contencioso tributário, com ganho tanto do sujeito passivo nessa situação quanto da Fazenda Nacional. Além disso, **quanto à medida de revelação das estratégias de planejamento tributário, espera-se o aumento de previsibilidade para a realização de negócios no país e a garantia de maior segurança jurídica para operações com conteúdo indeterminado e com possibilidade de gerar divergência entre os sujeitos passivos e a Administração Tributária, reduzindo gastos de ambas as partes e incrementando a eficácia da fiscalização.** Por fim, a última medida busca corrigir a elevada defasagem monetária do valor das taxas, que coloca em risco o financiamento das finalidades para as quais foram instituídos os referidos tributos” (grifo nosso).

Note-se que os requisitos de *urgência* e *relevância*, apesar de indubitavelmente distintos e autônomos, sequer foram trabalhados de forma independente – o que corrobora a tese de sua inexistência.

Uma norma que visa instaurar novo modelo de diálogo entre contribuintes e Fisco quanto aos planejamentos tributários deveria ser adequadamente objeto de lei ordinária, com espaço para todas as garantias inerentes ao regular trâmite legislativo e amplo debate público sobre o tema.

Os fins da MP ° 685/2015 são, *per se*, incompatíveis com uma medida de urgência.

Não se instaura novo tratamento, com maior proximidade e transparência entre o Fisco e os contribuintes (que é o que leva a crer a exposição de motivos da MP, ao mencionar o modelo dos países estrangeiros) **de modo abrupto, imperativo, com disposições vagas e genéricas e, principalmente, sem prévio diálogo ou possibilidade de manifestação.**

O atropelo, além de contraditório, frustra as próprias finalidades da MP nº 685/2015.

Desta forma, inevitável a conclusão de que a MP nº 685/2015 não só não contém o pressuposto constitucional da urgência, como este é, inclusive, incompatível com seu conteúdo – evidenciando ainda mais sua inconstitucionalidade formal.

Essencial destacar ainda que, com o advento da Constituição de 1988 – e, mais especificamente, após o julgamento da ADI-MC 162/DF⁹ –, não é mais objeto de controvérsia a possibilidade de o Poder Judiciário proferir juízo de existência sobre os pressupostos da medida provisória. É o que explicam o Exmo. Ministro Gilmar Ferreira Mendes, em sede doutrinária, e o professor Paulo Gustavo Gonet Branco:

“O problema relativo à sindicabilidade desses pressupostos formais surge ao se indagar se há espaço para que também o Judiciário exerça crítica sobre a avaliação do Presidente da República e do Congresso Nacional.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, no regime constitucional passado, rejeitava competência ao Judiciário para exercer crítica sobre o juízo de existência dos mesmos pressupostos do decreto-lei. Sob a Carta atual, porém, e desde o julgamento da liminar na ADI 162, esse entendimento mudou”.¹⁰

A propósito, leia-se o seguinte precedente:

“Atualmente, não mais existe oscilação na jurisprudência do Tribunal a respeito da possibilidade de controle de constitucionalidade das medidas provisórias sob o ângulo do atendimento aos requisitos do artigo 62”¹¹.

Dessa maneira, merece procedência a presente Ação Direta para declarar a inconstitucionalidade formal dos arts. 7º a 13 da MP nº 685/2015, em razão da falta do requisito constitucional da urgência.

⁹ ADI-MC 162/DF, Rel. Min. Moreira Alves, j. 14/12/1989, DJ 19/09/1997.

¹⁰ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 9ª edição. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 1266.

¹¹ RE 592.377/RS, Relator Ministro Marco Aurélio, Redator para acórdão Ministro Teori Zavascki.

b. Inconstitucionalidade formal – restrição material: impossibilidade de medida provisória relativa a direito penal/processual penal

Estabelecem os arts. 7º e 11 da Medida Provisória 685/2015:

Art. 7º O conjunto de operações realizadas no ano-calendário anterior que **envolva atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo deverá ser declarado** pelo sujeito passivo à Secretaria da Receita Federal do Brasil, até 30 de setembro de cada ano, quando:

I - os atos ou negócios jurídicos praticados **não possuírem razões extratributárias relevantes;**

II - **a forma adotada não for usual**, utilizar-se de negócio jurídico indireto ou contiver cláusula que desnature, ainda que parcialmente, os efeitos de um contrato típico; ou

III - tratar de atos ou negócios jurídicos **específicos previstos em ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil.**

Parágrafo único. O sujeito passivo apresentará uma declaração para cada conjunto de operações executadas de forma interligada, nos termos da regulamentação. (grifo nosso).

Art. 11. A declaração de que trata o art. 7º, inclusive a retificadora ou a complementar, será **ineficaz quando:**

I - **apresentada por quem não for o sujeito passivo** das obrigações tributárias eventualmente resultantes das operações referentes aos atos ou negócios jurídicos declarados;

II - **omissa em relação a dados essenciais para a compreensão** do ato ou negócio jurídico;

III - contiver hipótese de **falsidade material ou ideológica;** e

IV - envolver **interposição fraudulenta de pessoas** (grifo nosso).

Como consequência do não cumprimento do disposto no art. 7º, ou da identificação de alguma das hipóteses de ineficácia previstas no art. 11, prevê o art. 12:

Art. 12. O descumprimento do disposto no art. 7º ou a ocorrência de alguma das situações previstas no art. 11 **caracteriza omissão dolosa** do sujeito passivo **com intuito de sonegação ou fraude** e os tributos devidos serão cobrados acrescidos de juros de mora e da multa prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Sabe-se que a Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, no capítulo que trata dos crimes contra a Ordem Tributária, prevê em seus arts. 1º e 2º:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária **suprimir ou reduzir tributo**, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - **omitir informação**, ou **prestar declaração falsa** às autoridades fazendárias;

II - **fraudar a fiscalização tributária**, inserindo **elementos inexatos**, ou **omitindo operação de qualquer natureza**, em documento ou livro **exigido pela lei fiscal**;

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer **declaração falsa ou omitir declaração** sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra **fraude**, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

Assim, é plenamente perceptível a similitude e a complementariedade das hipóteses descritas na MP nº 685/2015 e na **Lei nº 8.137/90**. Não há como individualizar ou dissociar o conteúdo do art. 12 da MP daquilo que dispõe a Lei dos crimes contra a Ordem Tributária.

Acontece que, ao **presumir o dolo** de sonegação ou fraude, a MP está atribuindo aos tipos penais devidamente previstos na legislação penal específica (Lei 8.137/90) a **responsabilidade objetiva** do sujeito passivo quando da análise de sua culpabilidade – o que, além de possuir evidente regulação de direito penal/processual penal, é expressamente vedado.

Vale dizer: por meio de Medida Provisória está-se afastando de tais tipos penais a presunção de inocência e invertendo a regra de julgamento em desfavor do acusado, que deverá demonstrar não ter agido com qualquer intuito de sonegação ou fraude.

Sobre o tema, o doutrinador Aury Lopes Jr. ensina:

“É importante recordar que, no processo penal, **não há distribuição de cargas probatórias: a carga da prova está inteiramente nas mãos do acusador**, não só porque a primeira afirmação é feita por

ele na peça acusatória (denúncia ou queixa), mas também porque o réu está protegido pela presunção de inocência. (...)

Interessante ainda é a afirmação de ILLUMINATI de que não há que se falar em *carga da prova*, mas sim em **regra de julgamento** (*regla de juicio*) O processo penal define uma situação jurídica em que o problema da carga probatória é, na realidade, **uma regra para o juiz, proibindo-o de condenar alguém cuja culpabilidade não tenha sido completamente comprovada.**¹²

Sucede que o art. 62 da CF/88, em seu § 1º, veda expressamente a edição de medidas provisórias sobre matéria relativa a direito penal/processual penal. Se não, vejamos:

Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.

§ 1º É **vedada a edição de medidas provisórias** sobre matéria:

I - relativa a:

b) **direito penal, processual penal** e processual civil (grifo nosso).

Assim, tendo em vista a flagrante violação à restrição material imposta à sua edição, imperiosa a procedência da presente Ação para declarar a inconstitucionalidade formal do art. 12 da MP nº 685/2015.

c. Violação do direito fundamental à segurança jurídica: o descaso com a proteção das expectativas do cidadão contribuinte

O art. 7º da MP nº 685/2015 instituiu a obrigação tributária acessória de declaração dos atos de planejamento tributário ao Fisco, quando **não possuam “razão extratributária relevante”**, quando **utilizem forma não usual** ou, ainda, quando se tratar de qualquer **outra hipótese prevista em ato normativo da Receita Federal**.

Sob o argumento de obter maior transparência e previsibilidade na relação entre o Fisco e os contribuintes, o Governo Federal criou a

¹² LOPES JR., Aury. *Direito processual penal*. 10ª ed. Saraiva, 2013, p.549.

obrigatoriedade de o contribuinte declarar o seu planejamento tributário, nas hipóteses em que se entenda haver indícios de abuso.

O problema é que, ao instituir esse dever, foram utilizadas expressões legais dotadas de alto grau de **subjetivismo**. Isto é, uma empresa é obrigada a declarar seu planejamento fiscal quando, por exemplo, os negócios jurídicos firmados não possuírem razões extratributárias relevantes. **Mas o que seriam razões extratributárias relevantes?** E quem seria competente para avaliar a relevância de uma operação para determinada pessoa jurídica?

Nesse contexto, o sujeito passivo é colocado em situação de grande insegurança jurídica, na medida em que, desconhecendo o alcance conceitual das expressões utilizadas pela MP, terá sérias dúvidas se deverá ou não indicar seu planejamento.

Não obstante a atmosfera de incerteza gerada pela norma ora em exame, suas disposições conferem ao contribuinte de boa-fé duas possibilidades: não declarar ou declarar o planejamento.

Caso o contribuinte, entendendo não se aplicar a ele nenhuma das subjetivas hipóteses de declaração obrigatória, decida não indicar ao Fisco suas operações, correrá o risco de, em fiscalização posterior, a Receita Federal utilizar-se da MP nº 685/2015 (notadamente do art. 12) para presumir a existência de omissão dolosa do sujeito, com intuito de sonegação ou fraude fiscal, exigindo o pagamento do tributo, acrescido de juros e de multa de 150%.

Vale dizer, trata-se de **sanção extremamente gravosa para uma conduta prevista de maneira tão subjetiva.**

Ainda na hipótese de o contribuinte optar por indicar ao Fisco suas operações de planejamento tributário, sobretudo por precaução em virtude de falta de clareza da norma, é possível que ele recaia nas hipóteses do art. 9º ou do art. 11 da MP.

O art. 9º dispõe que “na hipótese de a Secretaria da Receita Federal do Brasil **não reconhecer, para fins tributários, as operações declaradas nos termos do art. 7º**, o sujeito passivo será intimado a **recolher ou a parcelar, no prazo de trinta dias, os tributos devidos acrescidos apenas de juros de mora**”.

Ou seja, o dispositivo autoriza o Fisco a “não reconhecer” os atos de planejamento declarados pelo contribuinte, cobrando os tributos supostamente devidos, mas não oferece quaisquer parâmetros para além daqueles extremamente subjetivos previstos no art. 7º. Assim, o sujeito que declarar suas operações ficará sujeito à discricionariedade ilegítima da Receita Federal, que poderá posteriormente desconsiderar os atos praticados, **sem qualquer critério objetivo prévio**.

Dessa maneira, em uma provável tentativa de regulamentar o art. 116, Parágrafo único, do CTN, a MP nº 685/2015 ofendeu claramente a segurança jurídica dos contribuintes.

O art. 11 da MP, por sua vez, estabelece o seguinte:

Art. 11. A declaração de que trata o art. 7º, inclusive a retificadora ou a complementar, será **ineficaz quando**:

I - apresentada por quem não for o sujeito passivo das obrigações tributárias eventualmente resultantes das operações referentes aos atos ou negócios jurídicos declarados;

II - **omissa em relação a dados essenciais para a compreensão** do ato ou negócio jurídico;

III - conter hipótese de falsidade material ou ideológica; e

IV - envolver interposição fraudulenta de pessoas.

Também nesse artigo, a MP nº 685/2015 utiliza termos excessivamente genéricos, determinando a ineficácia das operações do planejamento quando lhes faltar *dados essenciais para sua compreensão*, gerando novamente a sensação de insegurança jurídica nos agentes.

Neste caso o quadro é ainda mais grave, uma vez que, segundo a MP, a incidência do negócio jurídico em hipótese prevista no art. 11 gera as arbitrárias consequências dispostas no art. 12 (presunção de dolo equiparado à sonegação ou fraude, além do pagamento do tributo, acrescido de juros de mora e multa de 150%), conforme será detalhado adiante.

Portanto, conclui-se que, mesmo que o sujeito passivo de boa-fé opte por declarar suas operações, **correrá o risco** de a Receita Federal entender, utilizando-se da ampla margem de discricionariedade que a Medida Provisória nº 685/2015 lhe conferiu, ter-se praticado conduta considerada ilegítima.

Por fim, verifica-se que os arts. 10 e 13 da MP conferem à Secretaria da Receita Federal o poder de editar atos normativos referentes à forma, ao prazo, às condições de apresentação e a demais procedimentos para cumprimento da obrigação prevista no art. 7º.

Confira-se a redação dos mencionados dispositivos:

Art. 10. A forma, o prazo e as condições de apresentação da declaração de que trata o art. 7º, **inclusive hipóteses de dispensa da obrigação, serão disciplinadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.**

Art. 13. A Secretaria da Receita Federal do Brasil e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, no âmbito de suas competências, **editarão os atos necessários à execução dos procedimentos de que trata esta Medida Provisória.**

É certo que a Administração Pública pode exercer seu poder regulamentar, para edição de atos normativos que visem à fiel execução das regras dispostas em lei. Contudo, também é cediço que as obrigações dispostas na norma legal devem conferir **parâmetros objetivos e claros**, para que assim não se dê margem discricionária e ilegítima à criação de deveres originários e autônomos por meio dos instrumentos infralegais.

Ora, as obrigações legais precisam ser suficientemente claras e delimitadas, para que eventuais decretos regulamentadores possam cumprir sua verdadeira missão constitucional.

No presente caso, todavia, criou-se, por meio da MP nº 685/2015, obrigação tributária acessória e transferiu-se à Secretaria de Receita Federal o dever (verdadeiro poder) de **preencher o vazio impreenchível deixado pela ausência de clareza na moldura normativa.**

Assim, por todas as razões acima expostas, a MP nº 685/2015 colocou o contribuinte em situação de grave insegurança jurídica, afrontando diretamente, portanto, a Constituição Federal.

O excelso Supremo Tribunal Federal já reconheceu, em inúmeras oportunidades, que a segurança jurídica, além de ser estruturante da própria ordem constitucional, representa um dos mais caros direitos fundamentais consagrados na Carta Maior. Veja-se o trecho que se segue:

“Em nosso texto constitucional, esse valor [segurança] encontra abrigo em locus privilegiado. De fato, dentre as cláusulas pétreas listadas no art. 60, § 4º, da Carta Magna sobressai a especial proteção que o constituinte originário conferiu aos direitos e garantias individuais, em cujo cerne encontram-se **o direito à vida e à segurança, expressamente mencionados no caput do art. 5º, sem os quais se quer se pode cogitar dos demais.**

E por segurança, à evidência, deve-se compreender não apenas a segurança física do cidadão, mas também a segurança jurídica”.¹³

O princípio da segurança jurídica é direito fundamental e na sua perspectiva subjetiva, traduz-se na proteção da confiança legitimamente construída a partir de atuação estatal anterior. A esse respeito, são clarívidas as considerações do Exmo. Min. Teori Zavaski em seu voto no julgamento do RE 608.482/RN:

“O princípio da segurança jurídica, em um enfoque objetivo, veda a retroação da lei, tutelando direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada. Em sua perspectiva subjetiva, a segurança jurídica protege a

¹³ RE 637.485/RJ, Rel. Min. Gilmar Mendes, Plenário, julgamento em 01-08-2012, DJE de 21/05/2013.

confiança legítima, procurando preservar fatos pretéritos de eventuais modificações na interpretação jurídica, bem como resguardando efeitos jurídicos de atos considerados inválidos por qualquer razão. Em última análise, **o princípio da confiança legítima se destina precipuamente a proteger expectativas legitimamente criadas em indivíduos por atos estatais**”.

A MP nº 685/2015 não constrói relação de confiança legítima entre o Estado arrecadador e os contribuintes. Torna, pelo contrário, os particulares cada vez mais desconfiados acerca da atuação perante o Fisco.

Desse modo, e levando em conta a argumentação acima expendida, fica evidente que a falta de clareza das hipóteses de declaração obrigatória dos planejamentos tributários, bem como das hipóteses de ineficácia dos atos e negócios jurídicos, contidas na MP nº 685/2015, mostram-se contrárias à ordem constitucional.

Portanto, em virtude de patente violação do direito fundamental à segurança jurídica, devem ser declarados inconstitucionais os arts. 7º, 9º, 10, 11, 12 e 13, da MP nº 685/2015.

d. Violação do direito fundamental à livre iniciativa: a ilegitimidade do dirigismo estatal arbitrário na atividade econômica

O planejamento tributário, entendido como o conjunto de práticas lícitas com vistas à economia legítima de tributos, insere-se no âmbito mais amplo daquilo que se entende por planejamento empresarial. Nesse sentido, a atenção para os aspectos fiscais é algo decisivo para a própria existência da empresa, gerando economia legítima.

A prática do planejamento tributário é expressão manifesta do direito fundamental à livre iniciativa, previsto nos arts. 1º, IV, e 170, da Constituição Federal.

Sabe-se que o princípio da livre iniciativa ocupa papel preponderante na conformação constitucional da Ordem Econômica

brasileira, figurando não apenas como um de seus princípios estruturantes, mas também como fundamento da própria República Federativa do Brasil. Por meio dele, garante-se que os sujeitos tenham liberdade para exercer suas atividades privadas no espaço concorrencial, sem se submeter ao dirigismo estatal extravagante e desproporcional.

Logo, não se defende aqui a impossibilidade de intervenção do Estado na economia, mas sim que ela deve respeitar o núcleo de livre atuação econômica dos agentes econômicos. O que não se pode é permitir ao Estado que tome as rédeas das atividades das empresas de forma arbitrária, subjetiva e amplamente discricionária.

Como visto acima, o art. 7º da Medida Provisória nº 685/2015 prevê hipóteses nas quais é obrigatória a declaração à Receita Federal das operações realizadas pela empresa na esteira de seu planejamento tributário.

O Executivo federal alegou que o objetivo da MP é facilitar a fiscalização tributária do Estado, na medida em que o Fisco já teria, de antemão, acesso às estratégias adotadas pelas empresas, tornando-se mais simples coibir as práticas abusivas.

Essa justificativa é facilmente combatida com a simples leitura do artigo 8º da MP, senão vejamos:

Art. 8º A declaração do sujeito passivo que relatar **atos ou negócios jurídicos ainda não ocorridos** será tratada como consulta à legislação tributária, nos termos dos art. 46 a art. 58 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Como se vê, a Medida Provisória estabelece como **regra** a obrigatoriedade arbitrária e unilateral de declaração do planejamento tributário prevista no art. 7º, e como **exceção – portanto conduta secundária, opcional e subsidiária** –, a faculdade de o agente privado realizar consulta prévia sobre suas operações de planejamento.

Nesse sentido, fica clara a **não priorização do diálogo** do Estado com os agentes privados, **distorcendo-se, assim, o que seria o modelo adequado de transparência na revelação dos planejamentos tributários** de forma a, aí sim, respeitar a garantia constitucional da liberdade de atividade econômica.

O modelo adotado pela MP nº 685/2015, além de distorcer o espírito da relação de maior confiança e segurança entre Fisco e contribuintes, em razão do seu caráter arbitrário e unilateral, sobrepõe as necessidades arrecadatórias do Estado aos direitos fundamentais previstos na Constituição da República, especialmente ao direito à livre iniciativa¹⁴.

Ao estabelecer, em seu art. 7º, a obrigatoriedade de as empresas declararem seu planejamento tributário ao Estado quando os negócios jurídicos por ela realizados não contarem com “razões extratributárias relevantes”, a MP busca concretizar o **inconstitucional entendimento de que não é legítimo o planejamento tributário** que tenha como único objetivo o não pagamento ou o menor pagamento de impostos.

Ora, no contexto da auto-organização da empresa, com vistas à redução dos comportamentos empresariais ineficientes e para garantir a conservação durável da atividade econômica, é o propósito de economizar no pagamento de tributos, desde que realizado por meios legítimos, é relevante para o agente privado.

Assim, limitar a legitimidade do planejamento tributário àquilo que a MP chama de *propósito extratributário relevante*, representa um dirigismo estatal na iniciativa privada completamente destoante do que prevê o regime constitucional da estruturação da ordem econômica, violando-se gravemente o direito fundamental à livre iniciativa.

¹⁴ Ver, sobre o tema: LEITE, Guilherme Cardoso. *MP 685 deve respeitar limites da atividade empresarial e ordenamento normativo*. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2015-ago-04/guilherme-leite-mp-685-respeitar-limites-atividade-empresarial>. Acesso: 15/08/2015.

O e. Supremo Tribunal Federal tem compreendido que o direito à livre iniciativa é fundamento da República Federativa do Brasil e princípio fundamental da Ordem Econômica. De tal maneira, embora o e. STF reconheça a possibilidade da intervenção do Estado no domínio econômico, também assume ser necessário que tal intervenção esteja dentro dos parâmetros de proporcionalidade, a fim de que garanta a eficácia jurídica da livre iniciativa.

Nesse sentido, já se pronunciou a Suprema Corte em diversos precedentes. Veja-se o seguinte trecho de voto do Min. Carlos Velloso, no RE 422.941, DJ de 24/03/2005, *verbis*:

“De fato, o texto constitucional de 1988 é claro ao autorizar a intervenção estatal na economia, por meio da regulamentação e da regulação de setores econômicos. Entretanto, o exercício de tal prerrogativa deve se ajustar aos princípios e fundamentos da Ordem Econômica, nos termos do art. 170 da Constituição.

Assim, a faculdade atribuída ao Estado de criar normas de intervenção estatal na economia [...] não autoriza a violação ao princípio da livre iniciativa, fundamento da República (art. 1º) e da Ordem Econômica (art. 170, *caput*)”.

Portanto, de acordo com o entendimento da excelsa Suprema Corte sobre o tema, o art. 7º da MP nº 685/2015 viola o direito fundamental à livre iniciativa.

e. Violação do direito fundamental à presunção de inocência

O art. 12 da MP nº 685/2015 prevê que será caracterizada **omissão dolosa com intuito de sonegação ou fraude fiscal**, aplicando-lhe **juros de mora e multa de 150%**, quando o contribuinte não informar o planejamento tributário (art. 7º) ou o fizer de forma viciada (art. 11).

Vale dizer: diante do não cumprimento (integral ou parcial) de mera **obrigação acessória**, presumir-se-á a intenção do contribuinte em

sonegar ou fraudar – razão pela qual, sob a ótica do ato normativo impugnado, deverá ser punido como se sonegador ou fraudulento o fosse.

Tratando da premissa básica que justifica a presunção de inocência, explica o doutrinador Guilherme de Souza Nucci:

“O estado de inocência é indisponível e irrenunciável, constituindo parte integrante da natureza humana, merecedor de absoluto respeito, em homenagem ao princípio constitucional regente da dignidade da pessoa humana.

Eis por que se presume a inocência, vale dizer, supõe-se, de antemão, que qualquer indiciado ou réu é não culpado. Está-se privilegiando seu estado natural. Noutros termos, a inocência é a regra; a culpa, a exceção. Portanto, a busca pelo estado excepcional do ser humano é ônus do Estado, jamais do indivíduo.”¹⁵

Entende-se, portanto, que a atribuição de responsabilidade à prática de conduta antijurídica (mormente em sua modalidade dolosa) só pode se dar mediante prova. **Para que se caracterize a intenção de sonegar ou fraudar, cabe ao Estado demonstrar sua existência, haja vista que o dolo compõe o elemento subjetivo do tipo, não sendo apreciado objetivamente.** Não logrando êxito, presume-se a inocência.

Sobre o tema, merece destaque o seguinte precedente do e. STF:

“o princípio constitucional da presunção de inocência, em nosso sistema jurídico, consagra, além de outras relevantes consequências, uma regra de tratamento que **impede o Poder Público de agir e de se comportar, em relação ao suspeito, ao indiciado, ao denunciado ou ao réu, como se estes já houvessem sido condenados, definitivamente, por sentença do Poder Judiciário. Precedentes**”¹⁶.

Ademais, explicita Aury Lopes Jr. que “tal garantia estende sua eficácia além do processo penal, incluindo os demais ramos da jurisdição e,

¹⁵ NUCCI, Guilherme de Souza. *Princípios constitucionais penais e processuais penais*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010, p.239/240.

¹⁶ HC nº 95.886, Relator Ministro Celso de Mello, DJe-228, de 04/12/2009.

mais além inclusive, do campo propriamente jurisdicional, pois alcança até a *atividade administrativa sancionadora*".¹⁷

Ora, não é necessário sequer mínimo esforço para se afirmar que a MP nº 685/2015 viola frontalmente o princípio constitucional da presunção de inocência, pois não apenas a conduta criminosa passa a ser **presumida**, como a presunção ainda abarca o **DOLO**, isto é, a ciência e vontade de burlar o Fisco.

Imagine-se, a título ilustrativo, que um contribuinte de boa-fé apresente à Fazenda Pública **todo** o seu planejamento tributário e, em apenas um dos atos nele relatados, não juntasse um documento que poderia ser considerado essencial.

Nesse caso, a declaração deste ato será considerada ineficaz, com fulcro no inciso II do art. 11, da MP nº 685/2015, ensejando, conseqüentemente, a presunção de omissão dolosa com intuito de sonegação ou fraude e aplicação de juros de mora e multa de 150% (art. 12).

Tal circunstância, *data máxima vênia*, é **absurda**.

A instaurada presunção absoluta de dolo dá margem à ocorrência de circunstâncias teratológicas, **ao arrepio do arcabouço normativo constitucional vigente**, além de acompanhada de desproporcional e desarrazoada penalidade.

Outra perspectiva (ainda mais gravosa) deve ser evidenciada.

Sabe-se que o simples fato de inexistir propósito negocial não é suficiente para caracterizar a ocorrência de simulação no negócio jurídico celebrado. Explica o professor Miguel Delgado Gutierrez que:

"(...) a falta de propósito negocial pode ser um dos indícios da ocorrência da simulação no negócio jurídico celebrado. Mas, o simples fato de um negócio jurídico ser praticado pelo contribuinte com o único ou preponderante intuito de obter uma redução da

¹⁷ LOPES JR., Aury. Direito processual penal. 10ª edição. São Paulo: Saraiva, 2013, p.228.

carga tributária não pode ser considerado como um indício absoluto da realização de um negócio simulado.

Caberá à fiscalização, contudo, provar a simulação, não bastando invocar a suposta falta de propósito negocial do ajuste celebrado, já que muitas vezes, como acima demonstrado, um negócio praticado pelo contribuinte com o único ou preponderante intuito de obter uma redução da carga tributária é um negócio real, efetivo, com uma função econômico-social conforme a forma negocial escolhida.”¹⁸

Assim, nos moldes como estipula a Medida Provisória, poder-se-ia presumir o intuito sonegador ou fraudulento até mesmo quando se estivesse diante de atos ou negócios **lícitos**. Bastaria que o Fisco o definisse como desprovido de “razão extratributária relevante” para gerar a obrigatoriedade de sua declaração (art. 7º) e, em consequência de não ter sido declarado, presumir o dolo com intuito de sonegação ou fraude.

Perceptível, portanto, que a omissão dolosa (art. 12) pode ser aplicada até mesmo quando ausente o pressuposto da antijuridicidade, o que viola em proporção exponencial o princípio da presunção da inocência.

Por fim, e sabendo que o planejamento tributário corresponde à **elisão** (e não evasão) fiscal, as determinações da MP nº 685/2015 acabam por tipificar como crime contra a ordem tributária uma conduta omissiva, realizada **antes de qualquer lançamento tributário**, o que contraria a lógica da Súmula Vinculante 24 do STF:

“Súmula Vinculante 24 do STF. Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no artigo 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo.”

Diante do exposto, imperiosa a declaração de inconstitucionalidade do art. 12 da MP 685/2015, por violação frontal à presunção constitucional de inocência.

¹⁸ GUTIERREZ, Miguel Delgado. *O Planejamento Tributário e o Business Purpose*. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 231, p. 80/81.

f. Violação do direito fundamental à ampla defesa, ao contraditório e ao devido processo legal

A MP nº 685/2015, conforme já explicitado acima, prevê hipóteses de declaração obrigatória do planejamento tributário dotadas de alto grau de subjetivismo. A norma insere no ordenamento jurídico obrigação tributária acessória sem qualquer parâmetro claro e objetivo para a atuação do agente privado e, em caso de descumprimento, **presume a existência de dolo de sonegação ou fraude fiscal**.

Tal previsão, além de violar o princípio da presunção de inocência, ofende diretamente os direitos fundamentais à ampla defesa, ao contraditório e ao devido processo legal (art. 5º, incisos LIV e LV, da CF/88).

Com efeito, o fato de o contribuinte de boa-fé não declarar seu planejamento tributário à Receita, por exemplo, não pode, em um Estado Democrático de Direito, torná-lo *prima facie* equiparado ao sonegador fiscal.

Para que se chegue à conclusão acerca da existência do dolo de sonegar impostos ou de fraudar a Ordem Tributária, é preciso que se investigue a conduta e a intenção do agente, em processo administrativo prévio, sempre lhe garantindo a oportunidade de conhecer as acusações e os atos investigatórios, e lhe permitindo utilizar todos os meios de defesa e os recursos cabíveis.

É isso que determina a Carta da República de 1988.

Note-se: o art. 12 da MP nº 685/2015, presumindo a omissão dolosa do agente, prevê como **sanção** pelo descumprimento dos arts. 7º e/ou 11 a cobrança do tributo acrescido de juros de mora e de multa de 150%.

Ocorre que, dentro dos parâmetros constitucionais do Estado Democrático de Direito, a aplicação de uma sanção eventualmente devida **sempre depende da garantia de ampla defesa e de contraditório**.

Portanto, a ausência de previsão de procedimento administrativo prévio em que se garantam esses direitos fundamentais, no presente caso, fulminou gravemente a ordem constitucional.

Veja-se, a propósito, o seguinte trecho do voto proferido pelo Exmo. Min. Relator Marco Aurélio, no RE 337.179/SC, publicado no DJe-036 de 22/02/2012, em que Sua Excelência expõe o entendimento do e. STF sobre o direito fundamental à ampla defesa e ao contraditório, examinando de maneira bastante precisa seu conteúdo:

“Observem a ordem jurídico-constitucional. No rol das garantias, mais precisamente no inciso LV do artigo 5º da Carta de 1988, está assegurado aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes. O preceito visa possibilitar àquele que se diga titular de uma situação jurídica veicular o que entenda a respaldá-la. Pouco importa o móvel de glosa a ser possivelmente implementada”.

No presente caso, portanto, em que a aplicação das severas sanções decorre de presunção de dolo do sujeito passivo, equiparando-o ao sonegador fiscal, sem qualquer possibilidade de defesa de sua parte, é flagrante a violação do direito fundamental à ampla defesa e ao contraditório e, por decorrência lógica, ao devido processo legal.

Diante do exposto, merece ser declarado inconstitucional o art. 12 da MP nº 685/2015 por ofensa aos direitos fundamentais à ampla defesa, ao contraditório e ao devido processo legal.

g. Violação do princípio da estrita legalidade em matéria tributária: o tributo como sanção

Ainda que se considere legal a obrigatoriedade do contribuinte declarar o planejamento tributário, o que apenas se argumenta, a omissão de tal declaração poderia ensejar apenas multa. A falta de declaração do planejamento, que é lícito, **não pode ensejar cobrança de tributo**, porque não houve a ocorrência de fato gerador descrito em lei.

O que diferencia a tributação de confisco é exatamente a liberdade que o contribuinte tem de assegurar a intocabilidade de seu patrimônio. Neste sentido, o ensinamento de Ricardo Mariz de Oliveira:

“(...) a falta de liberdade para praticar ou não os atos que caracterizam um fato gerador seria equivalente à instituição direta e inelutável da obrigação de entregar bens particulares ao domínio público, isto é, equivaleria ao confisco. Neste caso, nem haveria necessidade de a lei instituir o fato gerador como hipótese de incidência, sendo suficiente que determinasse ao cidadão a entrega de certa parcela do seu patrimônio, havendo ou não fato gerador. Em outras palavras, o fato gerador seria absolutamente inútil no sistema, representando um papel meramente formal e fictício.”¹⁹

Em termos técnicos, portanto, aquele que se planejou e, de maneira lícita, evitou a configuração da hipótese de incidência, sequer pode ser denominado “contribuinte”, haja vista que inexiste obrigação tributária.

Perante tais circunstâncias, e referindo-se à MP nº 685/2015, a omissão na apresentação do planejamento (obrigação acessória) poderia ser punida com a incidência de multa, **mas não com a cobrança do tributo legitimamente evitado (obrigação principal), em respeito ao princípio da estrita legalidade.**

É o que sustenta Igor Mauler Santiago:

“Omitir a declaração de um ato lícito (o planejamento), quando a lei a exige, sem dúvida constitui infração que poderia ensejar uma multa. Mas não torna exigível tributo cujo fato gerador foi lícitamente evitado, porque **tributo não é pena**. E muito menos equivale a sonegação, pois **não se sonega tributo inexistente.**”²⁰ (grifo nosso).

¹⁹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Planejamento Tributário, Elisão e Evasão Fiscal, Norma Antielisão e Norma Antievasão*. In: Curso de Direito Tributário. Ives Gandra da Silva Martins, coordenador. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 443.

²⁰ SANTIAGO, Igor Mauler. *Com medida provisória, governo criminaliza o planejamento tributário*. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2015-ago-08/igor-mauler-santiago-governo-criminaliza-planejamento-tributario>. Acesso em: 15/08/2015.

A previsão da estrita legalidade no campo tributário está assegurada no art. 150, I, da CF: “Art. 150. *Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça*”.

Ademais, o princípio da estrita legalidade em matéria tributária não exige apenas a autorização legislativa, mas também que a lei defina como preceito geral e abstrato os **aspectos relevantes e necessários** para se caracterizar a cobrança de tributo, de forma que **não deixe margem exagerada de discricionariedade para a autoridade na aplicação da lei sobre o caso concreto**.

É o que explica o ilustre doutrinador Paulo de Barros Carvalho:

“O veículo introdutor da regra tributária no ordenamento há de ser sempre a lei (sentido lato), porém o princípio da estrita legalidade diz mais do que isso, estabelecendo a necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional.”²¹

In casu, a cobrança do tributo se dará por razões ligadas, única e exclusivamente, à mera obrigação acessória de apresentar o planejamento tributário, que, por sua vez, está ligada a preceitos vagos e incertos, com alto grau de subjetivismo (mais uma vez: o que seriam “razões extratributárias relevantes” ou qual seria a forma “usual” a ser adotada?).

O contribuinte apenas saberá que seu ato não possuía qualquer “razão extratributária relevante” ou que não adotou a forma “usual” – de acordo com juízo próprio e discricionário do Fisco – quando lhe for cobrado o tributo, acompanhado dos juros de mora e multa de 150%.

Tolhe-se, portanto, a segurança e a liberdade que a estrita legalidade busca garantir.

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22ª edição. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 206.

Assim, a MP nº 685/2015, especificamente em seu artigo 12, transforma o **tributo em sanção**, em nítida ofensa ao princípio da estrita legalidade no campo tributário (art. 150, I, da CF/88).

h. Violação do princípio da vedação ao confisco

O princípio da vedação do confisco tem por escopo a preservação da propriedade dos contribuintes ante a busca desenfreada de arrecadação por parte do Estado. A mesma lógica aplica-se à cobrança de multa em valores excessivamente altos, fora dos padrões da razoabilidade, visto que também compromete o patrimônio do sujeito passivo da obrigação tributária.

Com efeito, a doutrina tributarista brasileira amplamente majoritária reconhece o caráter confiscatório da aplicação pelo Fisco de multas calculadas em percentuais excessivos.

Veja-se, a propósito, o ensinamento de Sacha Calmon:

“[...] uma multa excessiva ultrapassando o razoável para dissuadir ações ilícitas e para punir os transgressores [...] caracteriza, de fato, uma maneira indireta de burlar o dispositivo constitucional que proíbe o confisco. [...] Quando esta é tal que agride violentamente o patrimônio do cidadão contribuinte, caracteriza-se como confisco indireto e, por isso, é inconstitucional”²².

O art. 12 da MP nº 685/2015 prevê a aplicação de multa de 150% (remissão ao art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96) para o descumprimento da obrigação acessória de declaração do planejamento fiscal.

Não se trata aqui de multa em percentual menor (como de 75%, previsto na Lei n. 9.430/96) que, se dobrada após a efetiva verificação da ocorrência de sonegação ou fraude, atingirá o patamar de 150%. No caso da MP nº 685/2015, a multa prevista no art. 12 **já é diretamente de 150%**, em função da intenção presumida de sonegação ou de fraude.

²² COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria e Prática das Multas Tributárias*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, pag. 65 e 66.

O STF, há bastante tempo, possui jurisprudência pacífica no sentido de que possui caráter confiscatório, violando o princípio constitucional da proibição do confisco (art. 150, IV, da CF), a multa calculada de plano em percentual acima de 100% sobre o valor do tributo.

Veja-se trecho da decisão proferida pelo Min. Ricardo Lewandowski, no RE 556.545/MG, que deixa claro o caráter pacificado desse entendimento:

“Além disso, é antiga a jurisprudência desta Corte que, com base na vedação ao confisco, reconhece como inconstitucionais multas fixadas em índices de 100% ou mais. Nesse sentido, cito as seguintes decisões: ADI 551/RJ, Rel. Min. Ilmar Galvão; ADI 1075-MC/DF, Rel. Min. Celso de Mello; RE 91.707/MG, Rel. Min. Moreira Alves; RE 81.550/MG, Rel. Min. Xavier de Albuquerque”.

É evidente, assim, que a multa de 150%, no presente caso, ofende o princípio da vedação do confisco, motivo pelo qual merece ser declarado inconstitucional o art. 12 da MP nº 685/2015.

VI. DA MEDIDA LIMINAR

Nos termos do art. 10, da Lei nº 9.868/99, o e. STF, por decisão da maioria absoluta de seus membros, tem competência para deferir medida cautelar em sede de ação direta de inconstitucionalidade. O deferimento da medida tem o condão de **suspender liminarmente a eficácia** do dispositivo impugnado, com efeitos *ex nunc*, salvo se o Tribunal expressamente entender que deva conceder-lhe efeitos retroativos (art. 11, § 1º, da Lei nº 9.868/99).

De acordo com o § 3º do art. 10 da Lei da ADI, em caso de excepcional urgência, a Corte poderá deferir a liminar sem a audiência das autoridades das quais emanou a norma impugnada.

A concessão de liminar em ADI, segundo os ensinamentos do Exmo. Ministro Luís Roberto Barroso, em sede doutrinária²³, depende da configuração de quatro requisitos: (a) *fumus boni iuris*; (b) *periculum in mora*; (c) irreparabilidade ou insuportabilidade dos danos causados pelo ato normativo impugnado; e (d) necessidade de garantir a ulterior eficácia da decisão.

No presente caso estão plenamente configurados todos os requisitos, senão vejamos.

O ***fumus boni iuris*** está suficientemente evidenciado nas razões aduzidas acima, na medida em que foram demonstradas as flagrantes inconstitucionalidades (formais e materiais) que maculam os artigos 7º ao 13 da MP nº 685/2015, quais sejam: ausência do pressuposto de urgência para edição de MP; afronta à restrição material quanto à edição de MP sobre direito penal/processual penal; violação dos direitos fundamentais à livre iniciativa, à segurança jurídica, à presunção de inocência, à ampla defesa, ao contraditório e ao devido processo legal; e a ofensa aos princípios da estrita legalidade em matéria tributária e da vedação ao confisco.

O ***periculum in mora***, por sua vez, está demonstrado ante a proximidade da **data limite de 30 de setembro** para satisfação da obrigação acessória instituída pela MP, aliada à falta de clareza quanto ao modo de cumprimento do dever de declaração do planejamento tributário.

A MP nº 685/2015 entrou em vigor na data de sua publicação em 22 de julho de 2015 e, nos termos do art. 7º, as operações de planejamento fiscal à Receita Federal até **o dia 30 de setembro de cada ano**, sob pena das duras sanções impostas pelo art. 12.

Desse modo, daqui a pouco mais de 1 (um) mês, os contribuintes do país que, de algum modo, realizaram atos ou negócios

²³ BARROSO, Luís Roberto. *O controle de constitucionalidade no Direito Brasileiro: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência*. São Paulo: Saraiva, 2006. P. 166-167.

jurídicos que tenham acarretado supressão, redução ou diferimento do tributo, estarão sujeitos, de alguma maneira, à obrigação acessória os seus planejamentos tributários ao Fisco.

Ocorre que, **até o presente momento, não se sabe ao certo sequer quais atos ou negócios devem ser informados (reitere-se: o que seriam “razões extratributárias relevantes” ou forma “não usual”?) e, muito menos, quais procedimentos devem ser adotados para que tal declaração seja válida e eficaz.**

Assim, não se pode admitir a manutenção da eficácia de norma que, na iminência de vencimento do prazo por ela estipulado, não confere certeza acerca da maneira como cumpri-la e ainda estabelece desarrazoadas penalidades ante sua inobservância. A urgência em suspender liminarmente sua eficácia é, portanto, evidente.

No que tange às consequências da aplicação imediata da MP nº 685/2015, inquestionáveis os **danos irreparáveis** aos contribuintes, individualmente, e ao interesse social que se projeta sobre a manutenção duradoura e rentável das atividades empresariais.

Isso porque as sanções aplicáveis àqueles que não cumprirem a obrigação acessória instituída pela norma (a despeito da falta de clareza de suas disposições e do prazo de 30 de setembro deste ano, **que se aproxima**) **são extremamente severas**, podendo ter consequências na esfera tributária (pagamento do tributo, com juros de mora e multa confiscatória de 150%) e, ainda, na esfera penal (presunção de dolo de sonegação ou de fraude fiscal).

Além disso, a concessão da medida liminar é **necessária para se garantir a ulterior eficácia da decisão**, na medida em que impede a consolidação definitiva de medidas ou atos que possam, ao final, ser declarados inconstitucionais.

Explica-se: a não suspensão dos efeitos da medida provisória, mormente ante o congestionamento da pauta do Supremo Tribunal Federal,

fará com que o julgamento final ocorra em momento futuro e incerto. Neste interim, o decorrer do tempo poderá consagrar diversas situações que, posteriormente, não mais serão atingidas pela declaração final (mesmo ante a eficácia *ex tunc* da declaração), vez que protegidas pelo respeito ao direito adquirido, ato jurídico perfeito e à coisa julgada. Perante tais circunstâncias, patente o risco de se perpetuar no tempo violações ao texto constitucional.

Ademais, **inexiste neste caso *periculum in mora* reverso**, pois falta à própria MP nº 685/2015 qualquer urgência que demande sua aplicação imediata, conforme suficientemente demonstrado acima, de modo que a **concessão da presente liminar não compromete nem torna irreversível** o alcance das finalidades almejadas pela norma ora em debate.

Assim, tendo em vista o preenchimento de seus requisitos específicos, requer-se seja concedida a medida cautelar para suspender liminarmente a eficácia dos arts. 7º a 13 da Medida Provisória nº 685/2015.

VII. DOS PEDIDOS

Diante de todo o exposto, requer-se seja conhecida a presente Ação Direta de Inconstitucionalidade, tendo em vista o preenchimento de seus pressupostos de admissibilidade, para que:

- a) Seja concedida medida cautelar para **determinar liminarmente a suspensão imediata dos efeitos dos arts. 7º a 13 da Medida Provisória nº 685/2015**, visto que presentes os requisitos específicos da tutela cautelar, nos termos dos arts. 10 e 11 da Lei nº 9.868/99;
- b) Ao final, seja julgada procedente a presente Ação Direta de Inconstitucionalidade para, ratificando a liminar, declarar a inconstitucionalidade, com redução de texto, dos arts. 7º, 8º, 9º, 10, 11, 12 e 13 da Medida Provisória nº 685/2015, em virtude das violações à Constituição Federal explicitadas acima.

Requer ainda que todas as intimações referentes ao presente feito sejam realizadas em nome do advogado Rafael de Alencar Araripe Carneiro, inscrito na OAB/DF sob o número 25.120, sob pena de nulidade.

Nestes termos, pede deferimento.

Brasília, 19 de agosto de 2015.

Rafael de Alencar Araripe Carneiro

OAB/DF 25.120

João Otávio Fidanza Frota

OAB/DF 46.115

Luiz Philippe Vieira de Mello Neto

OAB/MG 155.620

Hícaro Quintela de Medeiros Clemente

OAB/DF 46.774

Douglas Bontempo Gomes

OAB/DF 30.468