



Faculdade de Direito
Universidade de São Paulo



PROFESSOR ASSOCIADO PAULO AYRES BARRETO

Disciplina: TRIBUTOS FEDERAIS (DEF0512)

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NOS TRIBUTOS FEDERAIS.

03/06/2015

ELISÃO TRIBUTÁRIA X EVASÃO FISCAL

▪ *Elisão tributária:*

Consiste no direito subjetivo assegurado ao contribuinte de, por meios lícitos, (i) evitar a ocorrência do fato jurídico tributário; (ii) reduzir o montante devido a título de tributo; ou (iii) postergar a sua incidência”.

▪ *Evasão tributária:*

É a conduta do contribuinte de, por meios ilícitos, assim qualificados na legislação, (i) evitar a ocorrência do fato jurídico tributário; (ii) reduzir o montante devido a título de tributo; ou (iii) postergar a sua incidência.

OPÇÃO FISCAL X ELISÃO FISCAL

- Na opção fiscal, tem-se um comportamento induzido pelo legislador ou pelo admitido, que propicia a escolha de uma alternativa (entre duas ou mais presentes no ordenamento jurídico) para o reconhecimento da percussão tributária
- A opção fiscal é um direito assegurado ao contribuinte (ex.: Simples Nacional, lucro presumido, etc.);



J. J. FERREIRO LAPATZA
Professor Universidade de
Barcelona

*“Uma expressão que nem é inócua nem inútil, mas que **assinala precisamente a escolha entre dois fatores que têm consequências fiscais diferentes e resultados equivalentes**, com o ânimo – motivo único ou fundamental – de economizar impostos ou, se possível, de não pagar impostos. (...) Portanto, a opção por um negócio, ato, contrato ou operação econômica válida, lícita e real é **juridicamente inquestionável** (...)”*

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO DIREITO COMPARADO



▪ Portugal:

Art. 36 da L.G.T. (1999): “São ineficazes os actos ou negócios jurídicos quando se demonstre que foram realizados com o único ou principal objectivo de redução ou eliminação de impostos (...)”.

-Lei 30-G/2000: “São ineficazes os actos ou negócios jurídicos dirigidos por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas”.



▪ Espanha:

Conflito normativo em face de negócios notoriamente artificiais

- Art. 15 da L.G.E.

- Art. 16 da L.G.E.



▪ EUA:

“Business purpose test” – 1.935

- Gitlitz v. Commissioner – novo milênio

- Prejuízo fiscal, sem o correspondente prejuízo societário. Legitimidade.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO BRASIL



▪ Art. 149 do CTN

“O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

VII- quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação.”

▪ Parágrafo único do art. 116 do CTN:

*“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.”*

▪ Dupla refutação por parte do legislador de tentativas de ampliação de poderes:

- Art. 74 do projeto que deu origem ao CTN;

- MP 66/2002, convertida na Lei 10.637/2002.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO BRASIL

▪ Fundamentações que têm sido invocadas pelos Tribunais Administrativos:

- Eficácia positiva do princípio da capacidade contributiva;
- Princípio da solidariedade;
- Prevalência da substância sobre a forma;
- Necessidade de um propósito negocial;
- Abuso de forma ;
- Abuso de direito;
- Impossibilidade de se estruturar operação com o único propósito de reduzir a carga tributária;
- Operações preocupantes: Operações sequencias, ágio de si mesmo, operação invertida, neutralizado de objetos, etc.

PROPÓSITO NEGOCIAL

- **É necessário que o principal motivo para a realização de atos negociais seja algo distinto da “mera economia tributária”?**

CARF

“**Ausência de motivação extratributária** – O princípio da liberdade de auto-organização, mitigado que foi pelos princípios constitucionais da isonomia tributária e da capacidade contributiva, **não mais endossa a prática de atos sem motivação negocial**, sob o argumento de exercício de planejamento tributário”. (Acórdão nº 104-21498)



*“Destaque-se, ainda, que **não há**, nos enunciados prescritivos (enunciados-enunciados) que regem a matéria no Brasil, nenhuma alusão, menção ou referência a abuso de direito, de formas jurídicas, efeitos jurídicos relevantes além da economia fiscal (propósito negocial), objetivo único e principal e reduzir ou eliminar impostos, ato anormal de gestão”.*

PAULO AYRES BARRETO

Professor Associado USP

LIMITES AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO BRASIL

- Previsão constitucional;
- Matéria reservada à lei complementar;
- Matéria regradada por lei especial tributária;
- Relevância do Direito Civil na matéria e Conceitos de Direito Privado. Simulação e dissimulação;
- Direitos e garantias individuais como cláusula pétrea;
- Rígida demarcação da competência;
- Capacidade contributiva como garantia individual;
- Legalidade isonômica;
- Princípio Republicano:
 - a força das regras;
 - caráter subótimo das regras.

LIMITES AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO BRASIL

- Problemas no campo das normas gerais e abstratas:
 - regras com caráter subincludente;
 - regras com caráter sobreincludente.



FREDERICK SCHAUER
Professor Harvard

“Mas exatamente porque as regras são gerais, há sempre o risco de que a generalização contida na regra não se aplicará em alguns casos particulares. (...) eventualmente ocorre de a regra poder ser considerada sobreincludente. (...) Nesses casos o alcance da regra é maior que o alcance de sua razão subjacente, e por isso nós dizemos que a regra é sobreincludente. Em outras ocasiões, a generalização da regra será subincludente, não alcançando casos em que a aplicação direta da razão subjacente abrangeria.” (tradução livre)

A PROVA NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO



ROQUE ANTONIO
CARRAZZA

Professor Titular PUC/SP

*“Observamos que **a simulação, em rigor é uma só**, não havendo por distinguir, como fazem alguns, a civil da fiscal. (...) Observamos que **o atual Código Civil considera nulo o ato simulado (art. 167)**, ao contrário do anterior, que o tinha por simplesmente anulável. A nulidade – alegada por qualquer interessado ou, quando lhe couber intervir, pelo Ministério Público – **deve, no entanto, ser declarada pelo juiz (art. 168 e seu parágrafo único do CC), com o quê as partes envolvidas têm o direito ao contraditório e à ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes (art. 5º, LV, da CF)”**.*

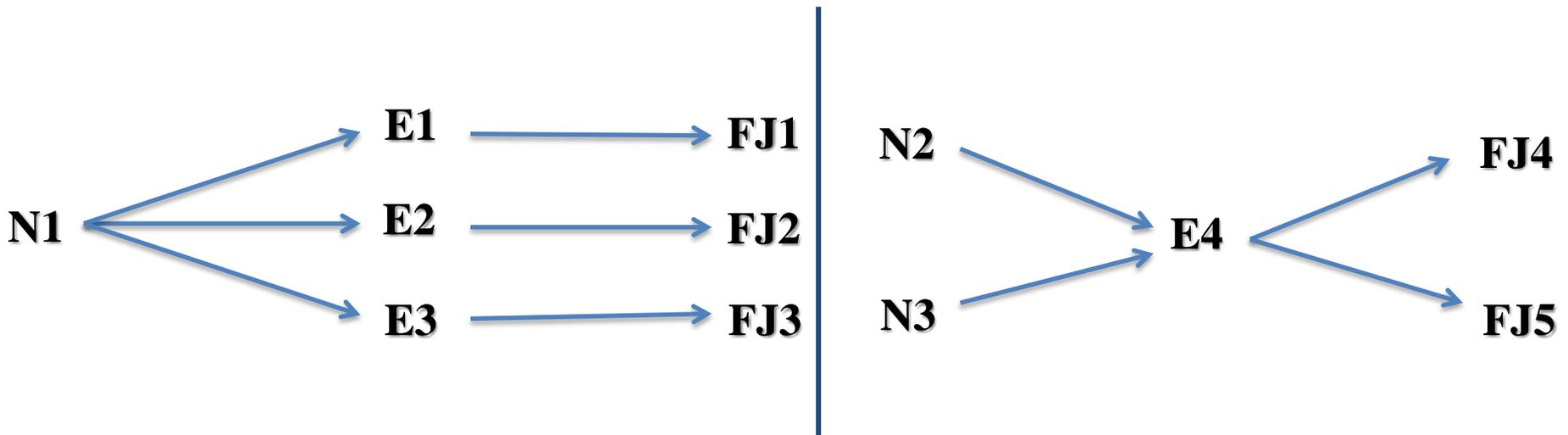
- **Problemas no campo das provas**
- Eficácia Social;
- Ato perlocucionário de fala;
- Dois fatos vertidos em linguagem;
- Teoria das provas;
- Procedimento (ineficácia técnico-sintática).

LIMITES AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

“A mesma norma pode incidir sobre acontecimentos diferentes, produzindo, com isso, fatos jurídicos distintos. Paralelamente, normas diferentes podem incidir sobre o mesmo suporte fático, engendrando também fatos juridicamente diversos. Um único fato social comparece aos olhos do jurista como dois fatos jurídicos distintos porque objeto da incidência de normas jurídicas diversas.”



PAULO DE BARROS
CARVALHO
Professor Emérito da USP e da
PUC/SP



LIMITES AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO - SÍNTESE

- ✓ Na **dissimulação**, há **dois fatos vertidos em linguagem**: o simulado, construído por aqueles que intentaram o ato ou negócio jurídico e o fato que se pretendeu ocultar, a ser construído por aquele que deseja comprovar a simulação. Tal comprovação haverá de evidenciar a ocorrência deste segundo fato (que se buscou ocultar) e a inoccorrência do primeiro (meramente aparente).
- ✓ Não há enunciado prescritivo que proíba, direta ou indiretamente, a estruturação, por meios lícitos, de operação tributária com o único propósito de reduzir ou mesmo não pagar tributos. Não há regra específica que vede tal procedimento, nem qualquer princípio que possa servir de fundamento para impedir esse comportamento. **O ordenamento jurídico brasileiro não positivou a regra do propósito negocial (*business purpose*)**.
- ✓ Enquanto **lei ordinária** não disciplinar o procedimento de descon sideração dos negócios jurídicos realizados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador, será inaplicável o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional. **Há ineficácia técnica, de natureza sintática**.

LIMITES AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO - SÍNTESE



PAULO DE BARROS
CARVALHO
Professor Emérito da USP e da
PUC/SP

“(…) a opção negocial escolhida pelos particulares, nada mais é que um **exercício interpretativo da lei**, feito pelo exegeta do direito, visando à identificação de uma dentre duas ou mais formas jurídicas **lícitas**, para obter efeitos redutores de carga tributária.

(…)

Se a programação levada a cabo nesses planos perseguir objetivos que se justifiquem como empresarialmente verdadeiros, segundo formas jurídicas permitidas, em que haja efetiva produção e circulação de riquezas e não apenas artifícios dolosos para evitar a incidência tributária, **a economia resultante será perfeitamente legítima**. Diante de duas ou mais possibilidades de implementação de um negócio válido, **não haveria por que determinar a escolha do meio mais oneroso** apenas para satisfazer a voracidade estatal na arrecadação dos tributos.

OBRIKADO A TODOS!