



Faculdade de Direito
Universidade de São Paulo



PROFESSOR ASSOCIADO PAULO AYRES BARRETO

Disciplina: TRIBUTOS FEDERAIS (DEF0533)

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NOS TRIBUTOS FEDERAIS

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.”*

QUÁDRUPLA REFUTAÇÃO À AMPLIAÇÃO DOS LIMITES À ELISÃO

- 1) Art. 74 do Projeto do CTN** – Permitiria a aplicação analógica em matéria tributária;
- 2) LC 104/2001** – Buscou-se, inicialmente, conferir poderes mais amplos à Administração Tributária para desconsiderar negócios jurídicos, o que foi afastado já nos debates sobre o projeto de LC.
- 3) MP 66/2002** – tentou introduzir o abuso de formas e o propósito negocial como “procedimento” para aplicar a regra anti-dissimulação do art. 116, par. Único do CTN;
- 4) MP 685/2015** – Declaração de Planejamentos Tributários - DPLAT

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.

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)*

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

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

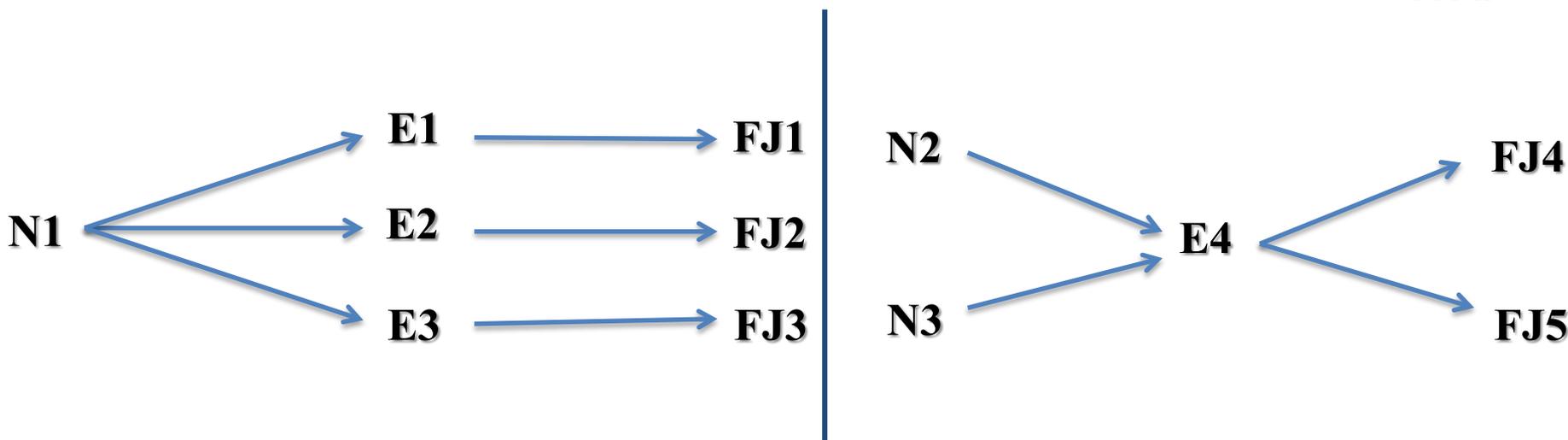
- Eficácia Social;
- Ato perlocucionário de fala;
- Dois fatos vertidos em linguagem;
- Teoria das provas;
- Procedimento (ineficácia técnico-sintática).

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 desconsideração 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



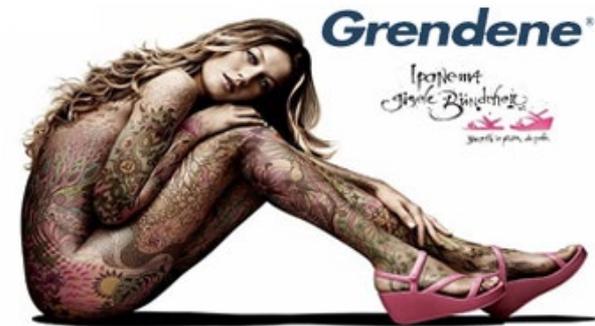
PAULO DE BARROS
CARVALHO
Professor Emérito da USP e da
PUC/SP

“(...) 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.

SEGREGAÇÃO DE PJs – CASO GRENDENE



Até 1981

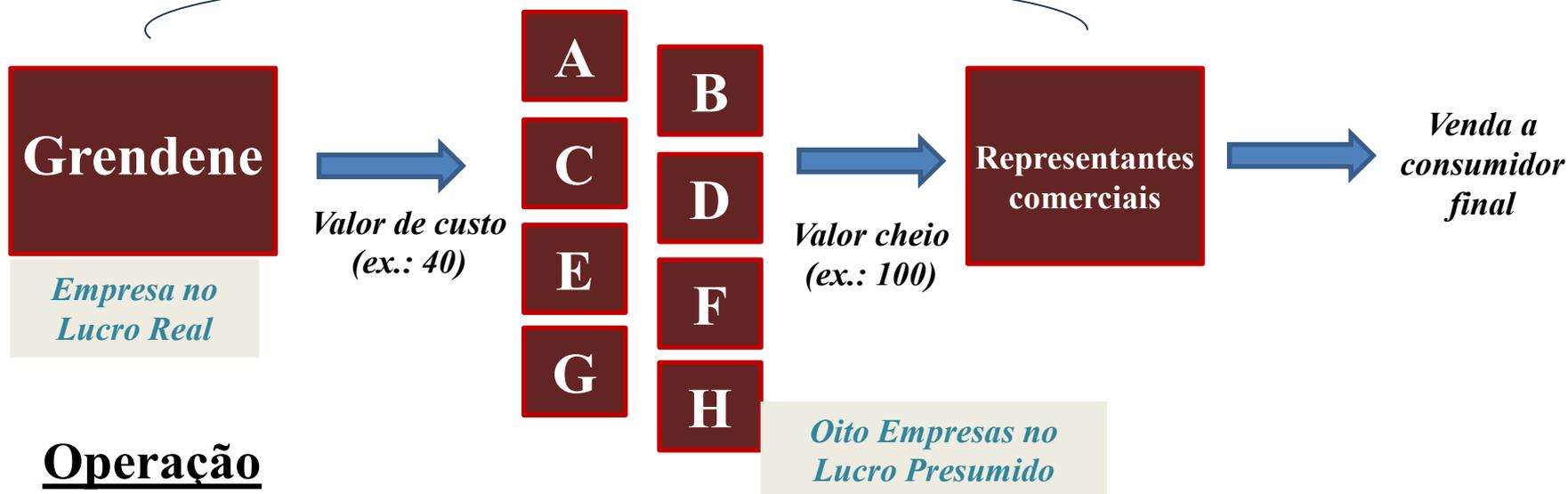
A empresa Grendene (optante pela sistemática do lucro real para apuração do IRPJ) recebia pedidos de seus representantes comerciais e lhes vendia seus produtos por um preço X.

SEGREGAÇÃO DE PJS – CASO GRENDENE

Após 1981

Os sócios de empresa tributada pelo Lucro Real (Grendene S/A) criaram **oito empresas tributadas pelo Lucro Presumido** para escoar a produção.

Pedido de mercadorias é feita diretamente a Grendene



Operação

Empresa do **Lucro Real** vendia as mercadorias a **valor de custo** e as oito empresas revendiam a **preço de mercado**

SEGREGAÇÃO DE PJS – CASO GRENDENE



Voto Conselheiro Urgel Ferreira Lopes:

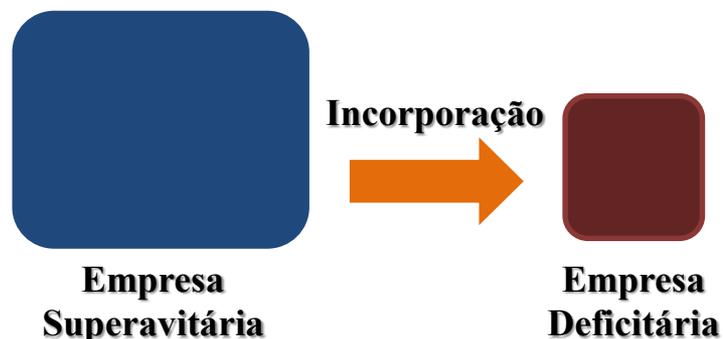
“(…) Ao receber pedidos de seus representantes, ao invés de emitir notas fiscais de venda diretamente aos compradores, ela o fazia através das empresas comerciais, cuja existência tinha por **única finalidade a de diminuir lucro tributável da Grendene S.A.**, já que elas, as empresas comerciais, **não** possuíam estrutura, instalação e tudo o mas que uma empresa necessita para exercer plenamente suas atividades. Das empresas listadas, 4 não possuíam sequer um funcionário, e as restantes tinham um funcionário cada uma. Todas tinham endereço coincidente da Grendene S.A.

(…)

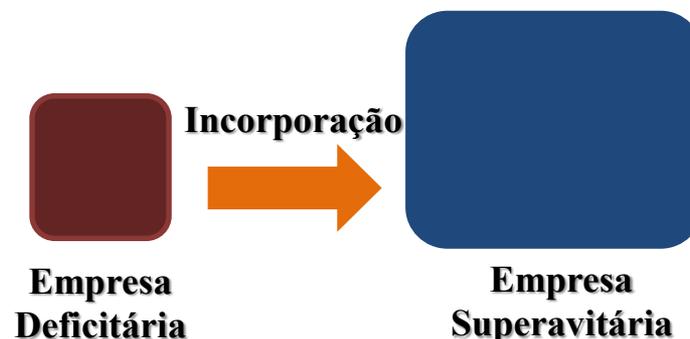
Com efeito, se as receitas eram suas, e só não o foram devido à **simulação apontada**, fica-se à procura de um rótulo para a operação que consistiu em transferir que eram suas, o que não registrou, para entidades criadas com intuítos desamparadas pela lei”

INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS

RIR/99 - Art. 514. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida.



Não haverá direito de compensação



Haverá direito de compensação

Caso FOCOM Factoring: Acórdão CARF nº 101-94127, de 28/02/2003

“IRPJ - SIMULAÇÃO NA INCORPORAÇÃO - Para que se possa materializar, é indispensável que o ato praticado não pudesse ser realizado, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. Se **não existia impedimento para a realização da incorporação tal como realizada** e o **ato praticado não é de natureza diversa daquela que de fato aparenta**, não há como qualificar-se a operação de simulada. (...) IRPJ- INCORPORAÇÃO ATÍPICA- A incorporação de empresa superavitária por outra deficitária, **embora atípica, não é vedada por lei**, representando negócio jurídico indireto”

INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS – CASO JOSAPAR



Acórdão CARF nº 103-21047, de 16/10/2002



SUPREMA



R\$ 3,5 milhões (patrimônio)

R\$ 3,2 milhões (prejuízo fiscal)

**Suprema
CNPJ 67890**

SUPRARROZ



R\$ 33 milhões (patrimônio)

R\$ 11,5 milhões (lucro acumulado)

**Suprarroz
CNPJ 12345**



Suprema incorpora **Suprarroz** e aproveita prejuízo fiscal

**Suprarroz
CNPJ 67890**

Acórdão CARF nº 103-21047, de 16/10/2002

- No ato da incorporação, a Assembleia Geral Extraordinária **autoriza alteração da razão social** da “Suprema” para **Suprarroz**
- Suprema se **muda para o endereço** da **Suprarroz**
- Suprema já **não tinha mais sede nem ativos**
- As antigas filiais da **Suprarroz passaram a ser as novas filiais** da Suprema
- **Renúncia dos membros da administração** da **Suprarroz** para assumir os mesmos cargos na Suprema
- Suprema **já teria encerrado suas atividades** em 1994, subsistindo apenas nominalmente



Alegações da RFB

INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS – CASO JOSAPAR



“Retirada a roupagem jurídica emprestada ao ato de absorção da empresa incorporada, o quadro que se me apresenta é o seguinte: (...) sob o enfoque da realidade factual, praticamente era a SUPRARROZ que já havia absorvido os ativos da SUPREMA, isto ainda em 1994, e a incorporação "oposta" efetivada em 1995 — não vislumbro dúvida alguma — **teve 'por objetivo encobrir, dissimular, outro ato que possui natureza diversa'**, isto é, o aproveitamento dos prejuízos fiscais acumulados de empresa inoperante e fisicamente desconstituída, emprestando-lhe contornos de ressuscitação, a fim de incorporar outra e logo a seguir decretar-lhe final sepultamento. (...) Outro aspecto de transcendental importância é que, embora o ato de incorporação tenha se realizado ao final do mês de março/95, **a empresa incorporadora SUPREMA S/A já havia, de fato, encerrado suas atividades em 1994**, subsistindo apenas nominalmente, (...) Esses fatos, associados a: a) **renúncia** dos membros do Conselho de Administração da incorporadora, para que assumissem os membros do Conselho de Administração da incorporada; b) **troca da razão social** da incorporadora pela denominação da incorporada; c) **mudança do domicílio** da incorporadora para o então detido pela incorporada, permitiram-me formar convicção que o negócio jurídico indireto encetado pelo recorrente **não contempla figura de elisão, eis que os atos jurídicos caracterizam hipótese de simulação**”

INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS – CASO JOSAPAR



(APELAÇÃO CÍVEL Nº 2004.71.10.003965-9 (TRF-4))

“INCORPORAÇÃO. AUTUAÇÃO. ELISÃO E EVASÃO FISCAL. LIMITES. **SIMULAÇÃO**. EXIGIBILIDADE DO DÉBITO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. LITIGÂNCIA DE MÁ-FÉ. (...) 6. Tanto em razão social, como em estabelecimento, em funcionários e em conselho de administração, a situação final - **após a incorporação - manteve as condições e a organização anterior da incorporada**, restando demonstrado claramente que, de fato, esta "absorveu" a deficitária, e não o contrário, tendo-se formalizado o inverso apenas a fim de serem aproveitados os prejuízos fiscais da empresa deficitária, que não poderiam ter sido considerados caso tivesse sido ela a incorporada, e não a incorporadora, restando **evidenciada, portanto, a simulação**. (...) 8. **Inviável economicamente** a operação de incorporação procedida, tendo em vista que a aludida incorporadora existia apenas juridicamente, mas não mais economicamente, tendo servido apenas de "fachada" para a operação, a fim de serem aproveitados seus prejuízos fiscais - cujo aproveitamento a lei expressamente vedava. 9. **Uma vez reconhecida a simulação deve o juiz fazer prevalecer as conseqüências do ato simulado** - no caso, a incorporação da superavitária pela deficitária, conseqüentemente incidindo o tributo na forma do regulamento - não havendo falar em inexigibilidade do crédito fiscal.

INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS – JURISPRUDÊNCIA

Incorporação às avessas – favorável – ACÓRDÃO CSRF/01-05.413

IRPJ - INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS - GLOSA DE PREJUÍZOS - IMPROCEDÊNCIA - A denominada " **incorporação às avessas**", não proibida pelo ordenamento jurídico, realizada entre empresas operativas e que sempre estiveram sob controle comum, não pode ser tipificada como operação simulada ou abusiva, mormente quando, a par da inegável intenção de não perda de prejuízos fiscais acumulados, teve por escopo a busca de melhor eficiência das operações entres ambas praticada. Recurso especial negado.

INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS – JURISPRUDÊNCIA

Incorporação às avessas – **desfavorável** – Decisão 12-37900

“INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS . CONTROLADA QUE INCORPORA A CONTROLADORA. ÁGIO DE SI PRÓPRIA NA INCORPORAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE. ABUSO DE DIREITO. O ágio pressupõe a aquisição de participação societária e a existência de fundamento econômico para a aquisição, configurando a contraposição de uma receita (para o vendedor) a um custo (para o comprador). Na incorporação às avessas , na qual a controlada incorpora a sua controladora, não se justifica a contabilização, por parte da incorporadora, de ágio de si própria, se não estão presentes os pressupostos do ágio e resta configurada uma duplicação do ágio já contabilizado pela investidora original. Nessas circunstâncias, revela-se incabível a dedução da amortização do ágio para fins de apuração da base de cálculo da contribuição social. COMPENSAÇÃO DE BASES NEGATIVAS. LIMITAÇÃO. EFEITOS A busca dos efeitos da limitação em 30% na compensação de prejuízos não pode ficar restrita, isoladamente, a cada período de apuração ou aos períodos abrangidos pela ação fiscal. Cabe à Fiscalização, tendo como limite temporal o último período de apuração exigível ao término da ação fiscal, e observado o limite legal, levar em conta valores apurados nos períodos fiscalizados, recompondo, inclusive, as compensações efetuadas pelo contribuinte. (...)”

SEMINÁRIO

Kuka é um famoso jogador de tênis profissional que constituiu a empresa Kuka Guerten Participações e Empreendimentos, constituída com seu irmão, que detém e explora o direito de uso de imagem do atleta. Dessa forma, os rendimentos recebidos de campanhas publicitárias e marketing em que o atleta aparece são tributados na pessoa jurídica – e não na pessoa física – conferindo-lhe uma tributação menor. A empresa foi regularmente constituída, sendo composta apenas pelos dois irmãos, dois funcionários e uma secretária, que trabalham diariamente em uma pequena sede, um escritório de 250m² no último andar de um imponente prédio comercial da Avenida Paulista, em que são recebidos os seus clientes.

Essa economia tributária é lícita? Justifique seu posicionamento cotejando os seguintes julgados do Conselho de Recursos Fiscais – CARF (próximo slide)

SEMINÁRIO

“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 n° 104-21498)

“IRPF. REMUNERAÇÃO SERVIÇOS PERSONALÍSSIMOS. São tributáveis os rendimentos do trabalho ou de prestação individual de serviços, com ou sem vínculo empregatício. O jogador de futebol, cujos serviços são prestados de forma pessoal, terá seus rendimentos tributados na pessoa física incluídos aí os rendimentos originados no direito de arena/cessão do direito ao uso da imagem, sendo irrelevante a existência de registro de PJ para tratar dos seus interesses.

MULTA DE 150%. CABIMENTO. A realização de operações envolvendo PJ com o propósito de dissimular o recebimento de remuneração por serviços prestados por PF, caracteriza a simulação e, conseqüentemente, o evidente intuito de fraude, ensejando a exasperação da penalidade”. (Acórdão CARF n° 104-21-954)

OBRIKADO A TODOS!