



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

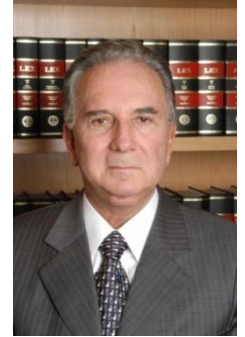
Professor Titular PUC/SP

*“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)”**.*

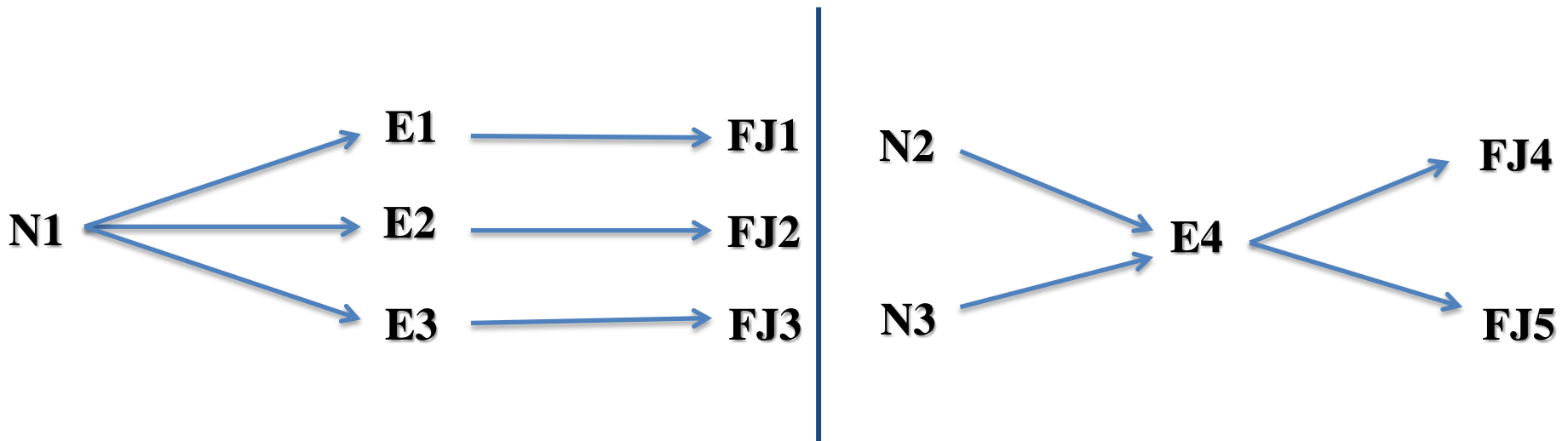
- **Problemas no campo das provas**
- Eficácia Social;
- Ato perlocucionário de fala;
- Dois fatos vertidos em linguagem;
- Teoria das provas;
- Procedimento (ineficácia técnico-sintática).

# 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.

**OBRIGADO A TODOS!**