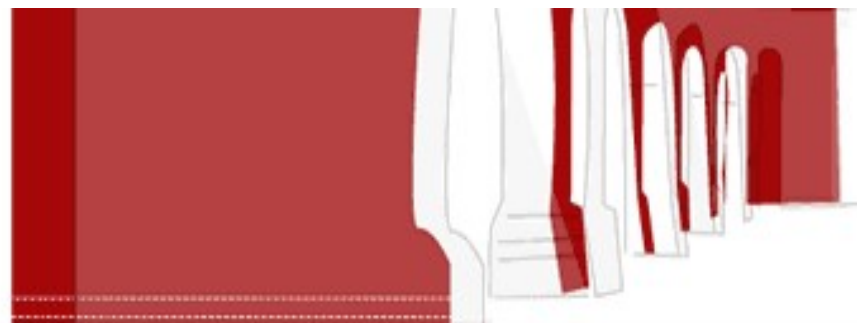




Faculdade de Direito  
Universidade de São Paulo



**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)



PAULO AYRES BARRETO  
Professor Associado USP

*“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”.*

## 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)”*.

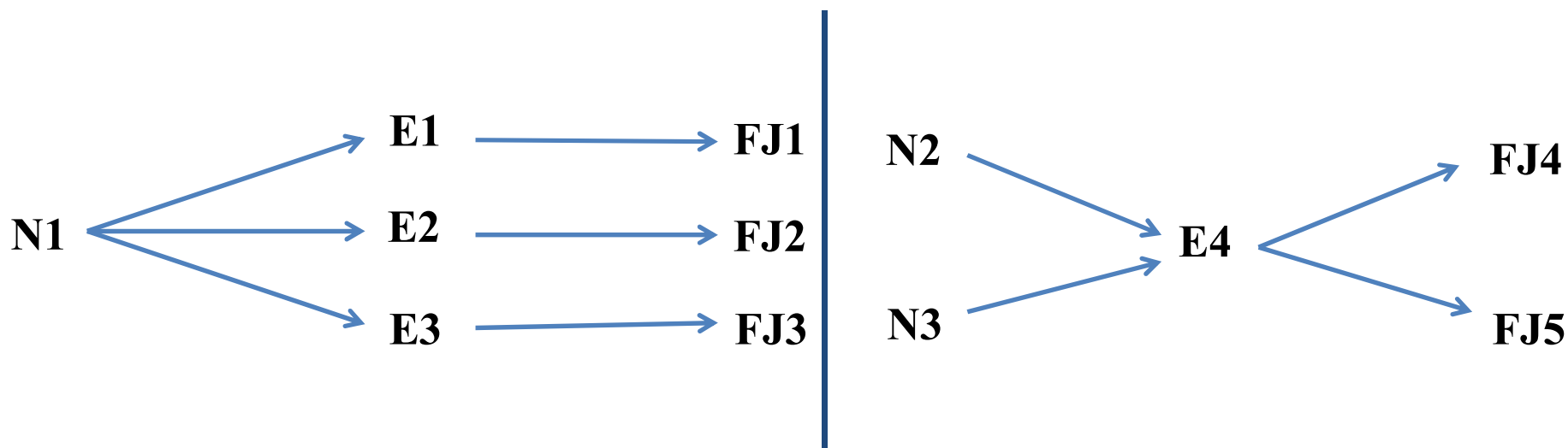
- **Problemas no campo das provas**
  - Eficácia Social;
  - Ato perlocucionário de fala;
  - Dois fatos vertidos em linguagem;
  - Teoria das provas;
  - Procedimento (ineficácia técnico-sintática).

## 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 inocorrência 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.*

## SEGREGAÇÃO DE PJS – CASO GRENDENE



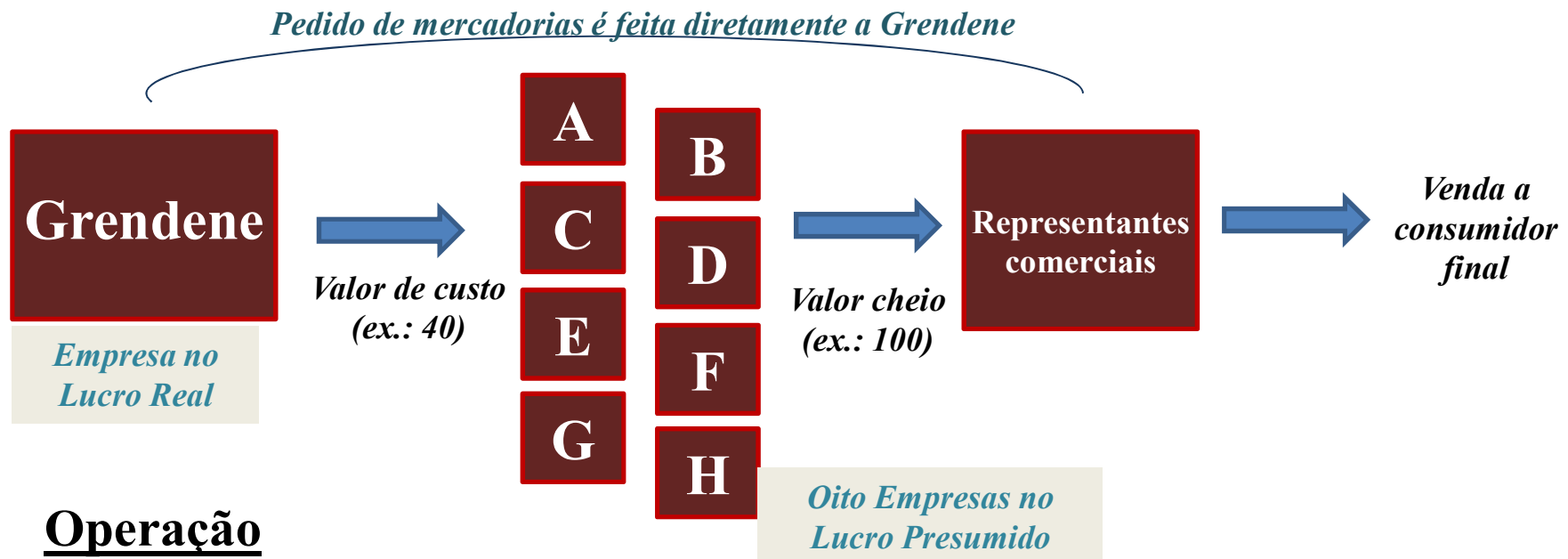
### Até 1981

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.



### 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:*

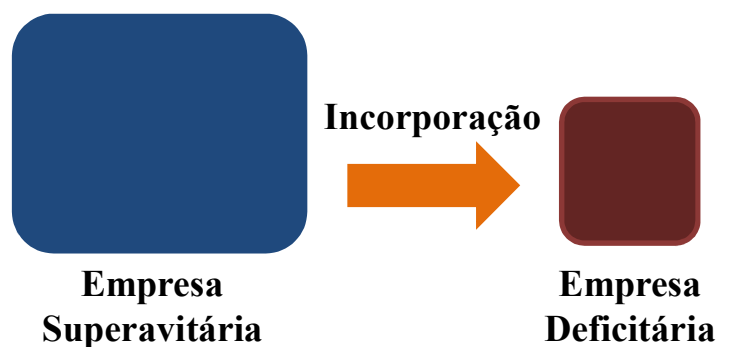
“(…) Ao receber pedidos de seus representantes, ao invés de emitir notas fiscais de venda diretamente aos compradores, ela o fazia através das empresas comerciais, cuja existência tinha por **única finalidade a de diminuir lucro tributável da Grendene S.A.**, já que elas, as empresas comerciais, **não** 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.

(…)

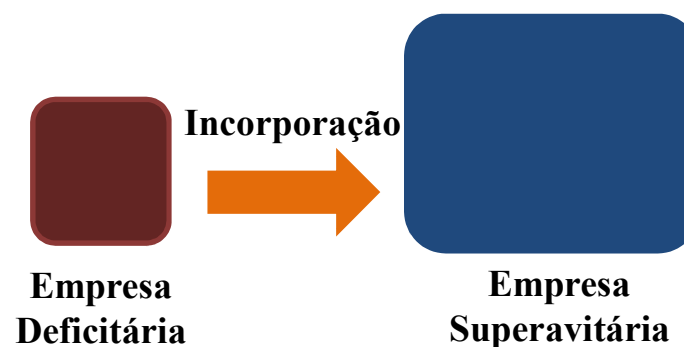
Com efeito, se as receitas eram suas, e só não o foram devido à **simulação apontada**, fica-se à procura de um rótulo para a operação que consistiu em transferir que eram suas, o que não registrou, para entidades criadas com intuítos desamparadas pela lei”

## INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS

**RIR/18 - Art. 585.** 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**

# INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS – CASO JOSAPAR



## 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

José Carlos Silva é um famoso jogador de tênis profissional que constituiu a empresa Silva 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 250m<sup>2</sup> 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 nº 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 nº 104-21-954)*



**OBRIGADO A TODOS!**

