



Planejamento tributário e limites normativos

Paulo Ayres Barreto

Professor Associado USP



Roteiro

- Evolução histórica:
 - O que mudou?
 - Por que mudou?
- Posição do Poder Legislativo
 - A quádrupla refutação à ampliação dos poderes das autoridades administrativas em face de planejamentos tributários;
- Posição da doutrina
- Posição dos tribunais administrativos
- Posição do Poder Judiciário
- Síntese Final



Evolução Histórica

- O que mudou?
- Por que mudou?





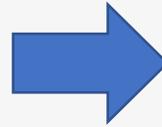
Criação de limites aos planejamentos tributários por autoridades administrativas e a posterior positivação: exemplo do ágio

Vedação do ágio gerado em operações entre partes relacionadas



- Lei 9.532/97 nada tratava a respeito;
- O Carf passou a não aceitar;
- Lei 12.973/14: positivação da jurisprudência do CARF

Necessidade de o valor reconhecido como ágio por expectativa de rentabilidade futura ser baseado:
(iii.a) **laudo** que exclua tratar-se de mais-valia de ativos; (iii.b) elaborado por **perito independente**; (iii.c) **protocolado na Secretaria da Receita Federal do Brasil** ou com sumário registrado em Cartório de Registro de Títulos e Documentos; (iii.d) até o último dia útil do décimo terceiro mês após a aquisição da participação



- O DL 1.598/77 apenas requeria *“demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração”*;
- O Carf passou a exigir requisitos adicionais;
- Lei 12.973/14: positivação da jurisprudência do CARF?



Criação de limites aos planejamentos tributários por autoridades administrativas e a posterior positivação: exemplo das SUP

Art. 201. Adotar-se-á regime especial de recolhimento do imposto quando os serviços descritos nos subitens 4.01, 4.02, 4.06, 4.08, 4.11, 4.12, 4.13, 4.14, 4.16, 5.01, 7.01 (exceto paisagismo), 17.13, 17.15, 17.18 da lista do “caput” do artigo 173, bem como aqueles próprios de economistas, forem prestados por sociedade constituída na forma do § 1º deste artigo, estabelecendo-se como receita bruta mensal o valor de R\$ 800,00 (oitocentos reais) multiplicado pelo número de profissionais habilitados (“Caput” e inciso II do art. 15 da Lei nº 13.701, de 24/12/03, c/c a Lei nº 14.865, de 29/12/08).

§ 1º As sociedades de que trata este artigo são aquelas cujos profissionais (sócios, empregados ou não) são habilitados ao exercício da mesma atividade e prestam serviços de forma pessoal, em nome da sociedade, assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da legislação específica.

§ 2º Excluem-se do disposto neste artigo as sociedades que:

I - tenham como sócio pessoa jurídica;

II - sejam sócias de outra sociedade;

III - desenvolvam atividade diversa daquela a que estejam habilitados profissionalmente os sócios;

IV - tenham sócio que delas participe tão-somente para aportar capital ou administrar;

V - explorem mais de uma atividade de prestação de serviços;

VI - terceirizem ou repassem a terceiros os serviços relacionados à atividade da sociedade (Acrescido pela Lei nº 15.406, de 08/07/11);

VII - se caracterizem como empresárias ou cuja atividade constitua elemento de empresa (Acrescido pela Lei nº 15.406, de 08/07/11);

VIII - sejam filiais, sucursais, agências, escritório de representação ou contato, ou qualquer outro estabelecimento descentralizado ou relacionado a sociedade sediada no exterior (Acrescido pela Lei nº 15.406, de 08/07/11).



Posição do Poder Legislativo: Primeira refutação à ampliação dos poderes da Administração contra o planejamento tributário: projeto do CTN

- O artigo 74 do projeto original:

Art. 74. A interpretação da legislação tributária visará sua aplicação não só aos atos, fatos ou situações jurídicas nela nominalmente referidos, como também **àqueles que produzam ou sejam suscetíveis de produzir resultados equivalentes.**



Posição do Poder Legislativo: segunda refutação à ampliação dos poderes da Administração contra o planejamento tributário: PLC que daria origem à LC 104/01

- A minuta enviada pela Receita Federal ao Planalto previa poderes muito mais abrangentes do que a redação enviada pela presidência da república ao Congresso (que veio a ser convertida na LC 104/01).
- Em face dos claros sinais de que o projeto não teria bom acatamento no âmbito do Congresso Nacional, procedeu-se a ajustes significativos ao texto, reduzindo seu alcance.



Posição do Poder Legislativo: terceira refutação à ampliação dos poderes da Administração contra o planejamento tributário: MP 66/02

- Procedimentos a serem observados pela autoridade administrativa para a desconsideração dos atos ou negócios praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador, na forma do parágrafo único do artigo 116 do CTN:

Art. 14. São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

§ 1º Para a desconsideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de:

I - **falta de propósito negocial**; ou

II - abuso de forma.

§ 2º Considera-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato.

§ 3º Para o efeito do disposto no inciso II do § 1º, considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.



Posição do Poder Legislativo: quarta refutação à ampliação dos poderes da Administração contra o planejamento tributário: MP 685/15

- Declaração de planejamentos tributários (DPLAT) ou Declaração de Informações de Operações Relevantes (DIOR);

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.



Posição da doutrina

- **Fundamentações que invocadas para desconsideração de planejamentos tributários:**
 - Eficácia positiva do princípio da capacidade contributiva;
 - Princípio da solidariedade;
 - Prevalência da substância sobre a forma;
 - Necessidade de um propósito comercial;
 - Abuso de forma ;
 - Abuso de direito;
 - Operações preocupantes: Operações sequencias, ágio de si mesmo, operação invertida, neutralizado de objetos, etc.



Posição dos tribunais administrativos

- Mudança de jurisprudência – “casa-separa” – Momento 1:

RPF - GANHOS DE CAPITAL - SIMULAÇÃO - Para que se possa caracterizar a simulação, em atos jurídicos, é indispensável que os atos praticados não pudessem ser realizados, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. Se não existia impedimento para a realização de aumentos de capital, a efetivação de incorporação e decisões, tal como realizadas e cada um dos atos praticados não é de natureza diversa daquele que de fato aparenta, isto é, se de fato e de direito não ocorreram atos diversos dos realizados, não há como qualificar-se a operação de simulada. Os objetivos visados com a prática dos atos não interferem na qualificação dos atos praticados, portanto, se os atos praticados eram lícitos, as eventuais consequências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal e não de evasão ilícita. (...). (Acórdão 106-09343, sessão de 18/09/1997)



Posição dos tribunais administrativos

- Mudança de jurisprudência – “casa-separa” – Momento 2:

OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA - O fato de cada uma das transações, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto de operações, quando fica comprovado que os atos praticados tinham objetivo diverso daquele que lhes é próprio.

AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO EXTRA TRIBUTÁRIA - 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.

OMISSÃO DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA - SIMULAÇÃO - MULTA QUALIFICADA - Constatada a prática de simulação, perpetrada mediante a articulação de operações com o intuito de evitar a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, é cabível a exigência do tributo, acrescido de multa qualificada (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996). (Acórdão 104-21.497, sessão de 23/03/2006)



Fatos geradores de 1999!



Posição dos tribunais administrativos

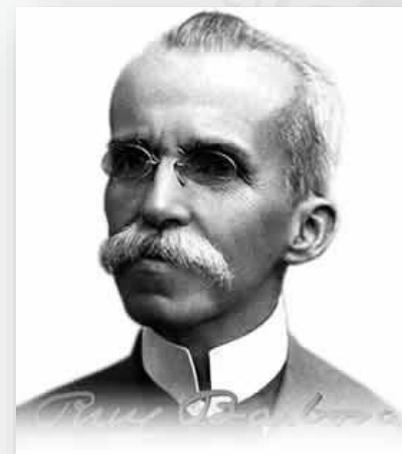
- Panorama atual:

“REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. ÁGIO. **ARTIFICIALIDADE.** DEDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. Se os elementos colacionados aos autos indicam que a despesa de ágio apropriada no resultado fiscal derivou de operações que, desprovidas de **substância econômica e propósito comercial**, objetivaram, tão somente, a **redução das bases de incidência das exações devidas**, há de se restabelecê-las, promovendo-se a glosa dos referidos dispêndios.” (Acórdão 1301001.951, Sessão 02/03/2016)



Posição do Poder Judiciário

- Novo desafio;
- Sucessivos “Refis”;
- Devido processo legal, contraditório e ampla defesa?



“A pior ditadura é a ditadura do Poder Judiciário. Contra ela, não há a quem recorrer.”
(Rui Barbosa)



Posição do Poder Judiciário

- Posturas de alguns magistrados:

“apenas o direito positivo permite, em última instância, a defesa dos oprimidos e das classes subalternas. Sem a lei, estamos perdidos. Sem o direito positivo não há liberdade. Tenho medo dos juízes porque hoje, com essa coisa da ponderação, essa coisa de ponderar valores, essa coisa de tomar o critério da proporcionalidade e o critério da razoabilidade como se fossem princípios, ficamos inteiramente entregues à subjetividade de cada um deles.”

(Eros Grau)

“A Constituição Federal determina que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei, bem como estipula que os tributos só podem ser criados ou modificados por lei. Todavia, em matéria tributária, os juízes têm, cada vez com maior frequência, decidido de forma diferente do que a sociedade encontra na legislação, criando até mesmo obrigações tributárias não aprovadas pelo Congresso”

(Renato Lopes Becho)



Síntese Final

- 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.



“Ao jurista, advogado ou juiz, não é dado recusar vigência à lei sob alegação de sua injustiça, muito embora possa e deva reclamar a sua ilegitimidade ética no ato mesmo de dar-lhe execução. Mesmo porque poderá tratar-se de ponto de vista pessoal, em contraste com as valorações prevalecentes na comunidade a que ele pertence, e também porque permanece intocável a lição de Sócrates, recusando-se a evadir-se da prisão, subtraindo-se à iníqua pena de morte que lhe fora imposta: ‘é preciso que os homens bons respeitem as leis más, para que os maus não aprendam a desrespeitar as boas leis’”.

(Miguel Reale)



Obrigado!

paulo@airesbarreto.adv.br