

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO (Anotações)

Aldemario Araujo Castro
Procurador da Fazenda Nacional
Professor da Universidade Católica de Brasília - UCB
Mestre em Direito pela Universidade Católica de Brasília - UCB
Ex-Corregedor-Geral da Advocacia da União
Ex-Procurador-Geral Adjunto da Fazenda Nacional
Ex-Coordenador-Geral da Dívida Ativa da União
Ex-Procurador-Chefe da Fazenda Nacional em Alagoas
Brasília, 18 de setembro de 2010

I. VISÃO ESQUEMÁTICA

LOCAÇÃO

VIVALDINO >>> (paga valor mensal) >>> PROPRIETÁRIO
PROPRIETÁRIO >>> (posse de imóvel por 12 meses) >>> VIVALDINO



COMODATO + DOAÇÃO ou LOCAÇÃO

VIVALDINO >>> (doa, ao final de 6 meses, valor = 12 x locação) >>> PROPRIETÁRIO
PROPRIETÁRIO >>> (empresta gratuitamente imóvel por 12 meses) >>> VIVALDINO

DOLO	
Lançamento de despesa com consultoria	Consultoria inexistente

SIMULAÇÃO	
Separação judicial de um casal	Convivência comum

<p>Tipicidade</p> <p>Analogia e Lacuna</p> <p>Lícito e Ilícito</p>	<p>a) Constituição</p> <p>b) norma geral antielisiva</p> <p>c) novo Código Civil (art. 421)</p>	<p>Capacidade Contributiva</p> <p>Finalidade</p> <p>Dever fundamental de pagar tributos</p>
<p>Visão “individual-protetiva”</p> <p>Ampla liberdade individual (propriedade - contrato)</p> <p>Conceitos (formalismo)</p>	<p>Visão “solidário-modificadora”</p> <p>Limites à liberdade individual (solidariedade – função social)</p> <p>Valores (substância)</p>	
<p>“Inflação” normativa</p>	<p>Crescimento do “contencioso”</p>	

<p>FIGURAS FORA DO CAMPO DO PLANEJAMENTO:</p> <p>Ilícitos (dolo, fraude ou simulação – art. 149, VII do CTN)</p> <p>Extrafiscalidade/Incentivos</p> <p>Opções fiscais</p>
--

FIGURAS UTILIZADAS PARA COMBATER O PLANEJAMENTO:

Abuso de direito
Fraude à lei
Simulação (como vício do motivo)

CRITÉRIOS NEGATIVOS E POSITIVOS PARA TESTE DA SUBSISTÊNCIA OU NÃO DO PLANEJAMENTO (sem e com fato gerador):

NÃO: ilicitude	SIM: motivo, finalidade e congruência
NÃO: patologia (negócio)	SIM: inserção no empreendimento

PANORAMA INTERNACIONAL:

Algum limitador da ampla liberdade negocial: Itália, EUA, Inglaterra, Alemanha, Espanha, França, Portugal, Holanda, Bélgica e Argentina

PREVALÊNCIA DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA (tributação do fato gerador efetivamente ocorrido)

II. DECISÕES ADMINISTRATIVAS EM CASOS ESPECÍFICOS

“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. Os objetivos visados com a prática do ato não interferem na qualificação do ato praticado. Portanto, se o ato praticado

era lícito, as eventuais consequências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal e não de evasão ilícita". (AC – 101-94127/2003)

“OPERAÇÃO ÁGIO – SUBSCRIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO COM ÁGIO E SUBSEQÜENTE CISÃO – VERDADEIRA ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO – Se os atos formalmente praticados, analisados pelo seu todo, demonstram não terem as partes outro objetivo que não se livrar de uma tributação específica, e seus substratos estão alheios às finalidades dos institutos utilizados ou não correspondem a uma verdadeira vivência dos riscos envolvidos no negócio escolhido, tais atos não são oponíveis ao fisco, devendo merecer o tratamento tributário que o verdadeiro ato dissimulado produz. Subscrição de participação com ágio, seguida de imediata cisão e entrega dos valores monetários referentes ao ágio, traduz verdadeira alienação de participação societária". (Acórdão nº. 101- 95.537, 24 de maio de 2006). Operação Casa-Separa

“IRPF - GANHO DE CAPITAL - ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS - SIMULAÇÃO - Constatada a desconformidade, consciente e pactuada entre as partes que realizaram determinado negócio jurídico, entre o negócio efetivamente praticado e os atos formais de declaração de vontade, resta caracterizada a simulação relativa, devendo-se considerar, para fins de verificação da ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, o negócio jurídico dissimulado. A transferência de participação societária por intermédio de uma seqüência de atos societários caracteriza a simulação, quando esses atos não têm outro propósito senão o de efetivar essa transferência. Em tal hipótese, é devido o imposto sobre ganho de capital obtido com a alienação das ações.” (Acórdão 104-21610 – 25/05/2006)

“INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS - GLOSA DE PREJUÍZOS - IMPROCEDÊNCIA - A denominada "incorporação às avessas", não é proibida pelo ordenamento jurídico. Realizada por empresas operativas e com objetivo social semelhante, não pode ser tipificada como operação simulada, mormente quando teve por escopo a busca de melhor eficiência das operações entre ambas praticadas.” (Acórdão nº 105-15.822 – 22/06/2006)

“SIMULAÇÃO – INEXISTÊNCIA – Não é simulação a instalação de duas empresas na mesma área geográfica com o desmembramento das atividades antes exercidas por uma delas, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária. (...)”. (Acórdão nº 103-23357 – 23/01/2008)

III. EVOLUÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Primeira etapa: aplicação do (suposto) princípio da “legalidade estrita”. Os contribuintes têm o direito de escolher as formas jurídicas menos onerosas, desde que nos marcos da legalidade.

Segunda etapa: a legitimidade da escolha realizada pelo contribuinte está vinculada à existência de propósito negocial e substância econômica da operação. Utilização, desnecessária e discutível, da figura da simulação.

IV. EXEMPLOS DE “PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS”

“Redução de Capital

- Aplicação: alienação de bens e direitos contabilizados na ativo da Pessoa Jurídica.
- Mecanismo: entrega dos bens ou direitos a serem alienados ao sócio ou acionista a título de redução de capital
- Efeito: economia tributária na alienação (tributação a 15% ao invés de 34%)”.

“Incorporação às Aversas

- Aplicação: sociedade extinta por incorporação ter menor volume de prejuízos fiscais acumulados (serão cancelados, tendo em vista proibição de que a sucessora aproveite os prejuízos fiscais da sucedida)
- Mecanismo: deficitária incorpora superavitária
- Efeito: é permitido o aproveitamento integral dos prejuízos de sociedade extinta por incorporação, independentemente do limite de 30%”.

“Segregação de Faturamento

- Aplicação: viabilizar opção pelo Lucro Presumido quando o faturamento de companhia que atue em diversos segmentos econômicos superar o limite de R\$ 48.000.000,00.
- Mecanismo: segregação das diferentes atividades econômicas em duas ou mais empresas

- Efeito: tributação de cada uma das atividades comerciais pelo Lucro Presumido, separadamente”.

“Incorporação de Ações com Ágio

- Aplicação: aproveitamento de ágio na aquisição de controle societário.
- Mecanismo: aumento de capital da sociedade incorporadora que passa a sociedade adquirida como subsidiária integral
- Efeito: amortização do ágio fundamentado em perspectiva de rentabilidade futura é possibilitada”.

Outras hipóteses

- Preços de transferência
- Profissional liberal como PJ (proteção legal)
- Empréstimo tomado por empresa lucrativa

V. OPERAÇÕES “SUSPEITAS”

1. Estruturadas em seqüência
2. Invertidas
3. Entre partes relacionadas
4. Com pessoas jurídicas efêmeras ou veículos
5. Implique deslocamento de base tributável para o exterior
6. Substituições ou montagens jurídicas

VI. CONCLUSÕES

A norma geral antielisiva pretende flagrar ou identificar o fato gerador efetivamente ocorrido (na sua substância, na sua essência), conforme descrição **estabelecida** em lei, para que se possa constituir e cobrar o crédito devido, nascido justamente da “ocorrência do fato gerador” dissimulado (ou melhor, ocultado ou escondido).

O uso da norma geral antielisiva pretende trazer à tona, explicitar ou dar visibilidade a verdadeira substância dos atos praticados. Procura, inequivocamente, a preponderância da substância sobre a forma, da essência sobre a aparência.

Portanto, “esconder a essência dos atos jurídicos”, núcleo básico daquilo que a norma geral antielisiva pretende combater, consiste num procedimento claramente repellido pela Constituição. Fazendo o raciocínio inverso, “explicitar a substância efetiva dos atos jurídicos”, pretensão maior da norma geral antielisiva, afigura-se um procedimento evidentemente consonante com a Lei Maior.

A norma geral antielisiva não tangencia ou flexibiliza a legalidade tributária. Não consagra a tributação por analogia, nem a chamada “interpretação econômica” do fato gerador. Ao viabilizar a desconsideração, seria melhor dizer “requalificação” do fato, terá necessariamente que apontar ou encontrar um situação descrita na lei tributária (como fato gerador ou hipótese de incidência). A autoridade fiscal terá, para apurar o tributo devido, que aplicar (por subsunção) uma base de cálculo e uma alíquota diretamente relacionadas com uma hipótese de incidência estabelecida em lei. Portanto, aplicará a lei tributária A ou a lei tributária B.

A autoridade não pode fugir da legalidade tributária, tangenciar ou flexibilizar a legalidade tributária. Impõe-se à autoridade identificar o fato gerador efetivo, real, substancial, descrito em lei, estabelecido em lei, consignado em lei, que será utilizado para fundamentar ou embasar a constituição do crédito. Em suma, a autoridade dirá que o ato X é aparente, mera forma. Dirá, ainda, que o contribuinte realizou efetivamente o ato Y e este é fato gerador de obrigação tributária, como tal estabelecido em lei com as correspondentes base de cálculo e alíquota.

Em resumo: a norma geral antielisiva concilia, sem negativa ou eliminação de qualquer deles, os valores da **liberdade** e da **segurança** (porque transita nos estritos marcos da legalidade tributária, aplicando expressamente a lei tributária posta) e da **justiça** e da **solidariedade** (porque dá a máxima efetividade a tributação isonômica das atividades econômicas).

O planejamento tributário morreu? Entendemos que não. Neste contexto, caberá ao operador do direito tributário escolher ou "construir" caminhos que, na sua **essência**: (a) não sejam descritos como hipóteses de incidência pela legislação tributária; (b) estejam descritos na legislação tributária com aspectos quantitativos (base de cálculo e alíquota) inferiores aos semelhantes ou (c) estejam descritos na legislação tributária para cumprimento da obrigação em momento posterior aos semelhantes.

Os vários critérios destacados (“visão esquemática”), notadamente o trinômio **motivo-finalidade-congruência**, são importantíssimos instrumentos ou ferramentas para flagrar a substância ou essência dos fatos realizados. São **fundamentais** quando os atos analisados são preparatórios ou estruturais. São **acessórios** na análise direta da essência dos atos praticados (como hipóteses de incidência tributária ou não).