

FABIO PEREIRA DA SILVA
ALEXANDRE EVARISTO PINTO
ARTHUR PITMAN
(ORGANIZADORES)

**MANUAL
DE GESTÃO
TRIBUTÁRIA**

TEORIA E PRÁTICA

 | atlas

- Os organizadores deste livro e a editora empenharam seus melhores esforços para assegurar que as informações e os procedimentos apresentados no texto estejam em acordo com os padrões aceitos à época da publicação, e *todos os dados foram atualizados pelos organizadores até a data da entrega dos originais à editora*. Entretanto, tendo em conta a evolução das ciências, as atualizações legislativas, as mudanças regulamentares governamentais e o constante fluxo de novas informações sobre os temas que constam do livro, recomendamos enfaticamente que os leitores consultem sempre outras fontes fidedignas, de modo a se certificarem de que as informações contidas no texto estão corretas e de que não houve alterações nas recomendações ou na legislação regulamentadora.
- Data do fechamento do livro: 26/06/2022
- Os organizadores e a editora se empenharam para citar adequadamente e dar o devido crédito a todos os detentores de direitos autorais de qualquer material utilizado neste livro, dispondo-se a possíveis acertos posteriores caso, inadvertida e involuntariamente, a identificação de algum deles tenha sido omitida.
- **Atendimento ao cliente: (11) 5080-0751 | faleconosco@grupogen.com.br**
- Direitos exclusivos para a língua portuguesa
Copyright © 2023 by
Editores Atlas Ltda.
Uma editora integrante do GEN | Grupo Editorial Nacional
Travessa do Ouvidor, 11
Rio de Janeiro – RJ – 20040-040
www.grupogen.com.br
- Reservados todos os direitos. É proibida a duplicação ou reprodução deste volume, no todo ou em parte, sob quaisquer formas ou por quaisquer meios (eletrônico, mecânico, gravação, fotocópia, distribuição pela internet ou outros), sem permissão, por escrito, da Editora Atlas Ltda.
- Capa: Manu | OFÁ Design
- Ficha catalográfica

CIP-BRASIL. CATALOGAÇÃO NA PUBLICAÇÃO
SINDICATO NACIONAL DOS EDITORES DE LIVROS, RJ

M251

Manual de gestão tributária: teoria e prática / organização: Fabio Pereira da Silva, Alexandre Evaristo Pinto, Arthur Pitman; autores Alberto Macedo ... [et al.]. – 1. ed. – Barueri [SP]: Atlas, 2023.

Inclui índice

ISBN 978-65-5977-390-9

1. Direito tributário – Brasil. 2. Administração e processo tributário – Brasil. I. Silva, Fabio Pereira. II. Pinto, Alexandre Evaristo. III. Pitman, Arthur. IV. Macedo, Alberto.

22-80935

CDD: 34:351.713(81)



Meri Gleice Rodrigues de Souza – Bibliotecária CRB-7/6439



FUNDAMENTOS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Leonardo Aguirra de Andrade
Rômulo Cristiano Coutinho da Silva
Arthur Leite da Cruz Pitman
Rinaldo Leon Gomes Pereira Braga

OBJETIVOS DE APRENDIZAGEM DO CAPÍTULO

1. Compreender os conceitos de elisão e evasão fiscal e a sua aplicação no âmbito dos planejamentos tributários.
2. Explorar os princípios constitucionais da legalidade, livre iniciativa, capacidade contributiva e igualdade.
3. Compreender as figuras do Direito Civil que são costumeiramente utilizadas como limites aos planejamentos tributários.
4. Estudar a natureza jurídica do art. 116 do Código Tributário Nacional e a sua influência nas discussões em torno dos limites ao planejamento tributário.
5. Compreender os conceitos teóricos na compreensão dos casos práticos e precedentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.



OBJETIVO 1

O QUE É UM PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO?

CONCEITOS BÁSICOS

Como os contribuintes têm o direito, assegurado na Constituição Federal, de se organizarem e exercerem as suas atividades privadas com base na garantia da liberdade de contratar e no princípio da legalidade, o planejamento tributário pode ser interpretado como uma atividade lícita realizada em busca de economia tributária baseada na lógica de que “tudo que não é proibido é permitido”. A questão, nesse particular, é a dificuldade de se definir o limite dessa liberdade, pois ela não se resume à esfera tributária, sendo necessário examinar também parâmetros de validade e eficácia dos atos e negócios jurídicos conforme o Direito Privado.



OLHA A NOTÍCIA!

Maioria no STF declara constitucional norma contra planejamento tributário abusivo



Autora: Cristiane Bonfanti.

Jota – 1.4.2022

Os ministros do Supremo Tribunal Federal (STF) formaram maioria para declarar a constitucionalidade da “norma geral antielisão”, voltada a combater os planejamentos tributários tidos como abusivos pelo fisco [...].

A notícia do Jota dá destaque para o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.446, pelo Supremo Tribunal de Federal, em que foi declarada a constitucionalidade do art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, tida como “norma geral antielisão”, voltada ao combate de planejamentos tributários tidos como abusivos pelo Fisco.

VOCE SABIA?

O QUE É PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO?

Planejamento tributário é uma atividade ou uma técnica de prospecção de alternativas de redução da carga tributária suportada pelas pessoas ou pelas empresas, sempre em consonância com o ordenamento jurídico em vigor.

Trata-se de um (i) “instrumento” e como “mecanismo pedagógico”, a fim de organizar do modo “mais eficaz e legítimo o negócio pretendido”, bem como (ii) “mecanismo de prevenção de conflito”, possibilitando ao operador antever consequências jurídicas a serem dadas pelo ordenamento.

A realização de um planejamento tributário demanda um conhecimento profundo das oportunidades oriundas de situações não previstas na lei, porém permitidas, uma vez que (i) não proibida, na legislação tributária; e (ii) regular, de acordo com as regras do Direito Privado. Assim, o planejamento tributário não se confunde com as opções fiscais, ou seja, situações que estão expressamente previstas na legislação.

Planejamento tributário	Opções fiscais
Iniciativas buscando reduzir a carga tributária do contribuinte com base em situações não previstas, mas não proibidas em lei, de acordo com as regras do Direito Privado	Alternativas previstas na legislação possibilitando ao contribuinte escolher a melhor opção de acordo com seus interesses (exemplo: Lucro Presumido × Lucro Real)

No contexto das opções fiscais, a própria lei deseja, por razões extrafiscais, favorecer determinadas situações, tributando-as de modo menos oneroso ou até mesmo excluindo-as do campo de incidência da norma tributária. O planejamento tributário, por sua vez, tem espaço lógico entre (i) as condutas expressamente permitidas; e (ii) as condutas expressamente proibidas. A partir disso, é possível pensar o campo de atuação do planejamento tributário com base na Figura 23.1.

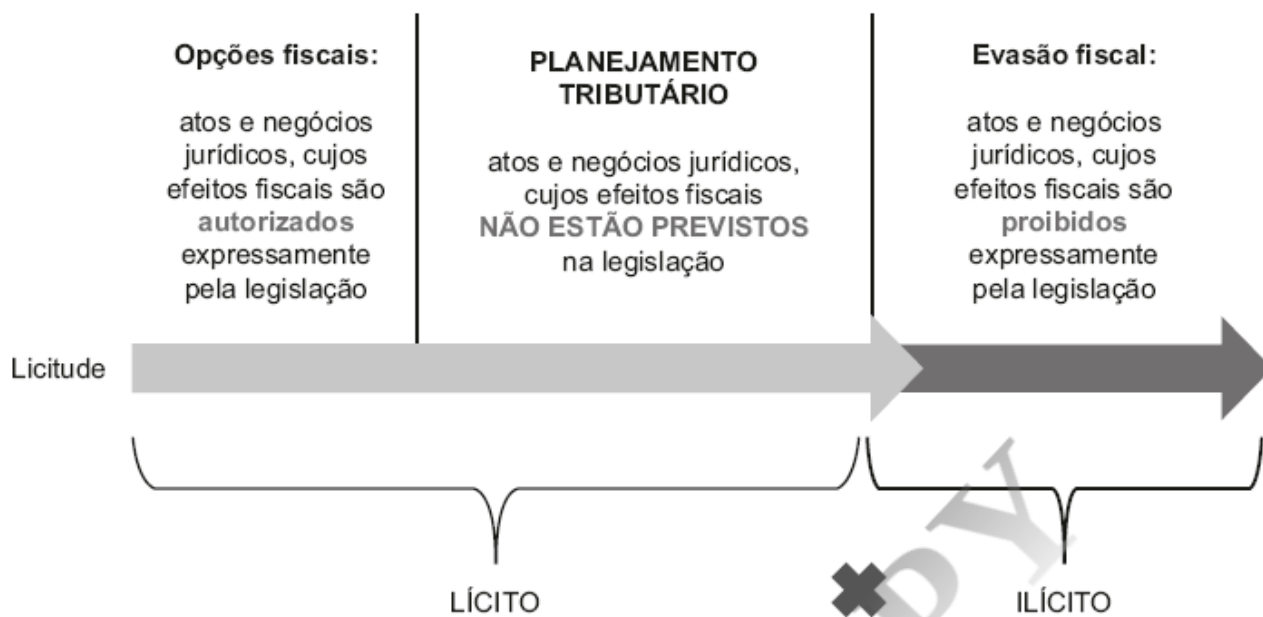


Figura 23.1 Campo de atuação do planejamento tributário.

No entanto, o fato de uma conduta do contribuinte não estar expressamente prevista na legislação não lhe permite contrariar o ordenamento jurídico em relação às regras do Direito Privado, selecionadas pelo Direito Tributário para diferenciar o que é lícito ou ilícito. Ou seja, além da ausência de vedação expressa (no Direito Privado), é necessário verificar a regularidade dos atos e negócios jurídicos praticados conforme o(s) critério(s) eleito(s) pelo legislador para sua validação, segundo o Direito Privado.

Por outro lado, ainda que exista uma opção fiscal, isto é, uma situação ou conduta expressamente prevista pelas regras fiscais (como, por exemplo, a opção pelo lucro real ou lucro presumido para determinados contribuintes), é necessário avaliar se o contribuinte está cumprindo os requisitos legais do Direito Privado.

VOCÊ SABIA?

Marco Aurélio Greco: "Quando afirmo que o campo do planejamento é formado por condutas que não estão expressamente previstas, é preciso proceder a um esclarecimento, pois podem surgir comentários no sentido de que – sendo assim – o simples fato de o ordenamento jurídico prever determinada conduta já seria o suficiente para reconhecer haver planejamento e, por consequência, estaria assegurada sua plena eficácia perante o Fisco. Não é bem assim."¹



OBJETIVO 2

QUAIS PRINCÍPIOS NORTEIAM O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIOS?

Trata-se do limite da liberdade do contribuinte em matéria de planejamento tributário, a partir das possíveis irregularidades nos atos e negócios jurídicos praticados. Esse limite é informado por alguns princípios constitucionais: (i) de um lado, o princípio da legalidade, à luz do valor liberdade, é um vetor de proteção da esfera patrimonial do contribuinte em face do poder de tributar do Estado; e (ii) de outro lado, o princípio da capacidade contributiva, enquanto critério de aplicação do valor igualdade, é um vetor em favor da tributação das manifestações de riquezas por parte do contribuinte, com base na substância econômica dos atos praticados.

No Brasil, todavia, o princípio da legalidade exerce uma função de proteção da liberdade, com uma eficácia significativa a ponto de (i) exigir que os critérios restritivos da liberdade de contratar estejam positivados; e (ii) proibir o uso da analogia para cobrança de tributos (art. 108, § 1º, do CTN), de modo a preservar os efeitos tributários dos atos e negócios jurídicos que não estiverem viciados por nenhuma irregularidade no âmbito do Direito Privado.



QUESTÃO PARA REFLEXÃO



Qual é o critério aplicável atualmente no Brasil para demarcar o limite da liberdade do contribuinte em matéria de planejamento tributário?

Há dois critérios no Código Tributário Nacional: (i) um critério eficaz: simulação, previsto no art. 149, VII, desde a sua redação original; (ii) um critério ainda ineficaz (porque falta regulamentação em lei ordinária): dissimulação, previsto no parágrafo único do art. 116, inserido pela Lei Complementar nº 104/01.

Em função desse limite, parte da doutrina adota uma diferenciação entre (i) planejamento tributário, também chamado de elisão fiscal, enquanto conduta lícita; (ii) evasão fiscal, como conduta ilícita; e (iii) uma terceira categoria intermediária, relativos atos e negócios jurídicos que, embora não sejam evasão, são maculados por alguma irregularidade do ponto de vista no Direito Privado, a chamada elusão fiscal.

VOCÊ SABIA?

Sobre o conceito de elusão fiscal, **Livia Di Carli Germano** ensina: "Por não se tratar de descumprimento frontal da lei (ato *contra legem*) a elusão não se confunde com evasão. Neste sentido (e apenas neste), a conduta elusiva se aproxima da elisão fiscal, tendo em vista que em ambas se utilizam atos formalmente lícitos com os quais se logra evitar o nascimento do dever tributário. Ocorre que o recurso a meios lícitos no máximo exclui a qualificação do ato como passível de sanção, mas não determina sua admissibilidade para o direito, especialmente para fins fiscais. Assim, ao contrário da elisão, na elusão fiscal a licitude é apenas aparente, sendo, portanto, passível de correção (a depender da estrutura do ordenamento jurídico em que forem praticadas), em virtude de ferir indiretamente o ordenamento."²

A elisão fiscal e a elusão fiscal, portanto, são conceitos jurídicos aplicáveis para diferenciar as condutas que serão admitidas e quais não serão admitidas para fins fiscais, embora ambas não sejam qualificadas como evasão fiscal (crime fiscal). A admissibilidade da conduta, nesse sentido, depende da sua regularidade no plano das regras do Direito Privado, isto é, no Brasil, se tal conduta pode ser qualificada como simulação. Para fins didáticos, seria possível diferenciar essas três categorias (elisão, elusão e evasão) da seguinte maneira:

da esfera patrimonial do contribuinte em face do poder de tributar do Estado; e (ii) de outro lado, o princípio da capacidade contributiva, enquanto critério de aplicação do valor igualdade, é um vetor em favor da tributação das manifestações de riquezas por parte do contribuinte, com base na substância econômica dos atos praticados.

No Brasil, todavia, o princípio da legalidade exerce uma função de proteção da liberdade, com uma eficácia significativa a ponto de (i) exigir que os critérios restritivos da liberdade de contratar estejam positivados; e (ii) proibir o uso da analogia para cobrança de tributos (art. 108, § 1º, do CTN), de modo a preservar os efeitos tributários dos atos e negócios jurídicos que não estiverem viciados por nenhuma irregularidade no âmbito do Direito Privado.



QUESTÃO PARA REFLEXÃO

Qual é o critério aplicável atualmente no Brasil para demarcar o limite da liberdade do contribuinte em matéria de planejamento tributário?

Há dois critérios no Código Tributário Nacional: (i) um critério eficaz: simulação, previsto no art. 149, VII, desde a sua redação original; (ii) um critério ainda ineficaz (porque falta regulamentação em lei ordinária): dissimulação, previsto no parágrafo único do art. 116, inserido pela Lei Complementar nº 104/01.

Em função desse limite, parte da doutrina adota uma diferenciação entre (i) planejamento tributário, também chamado de elisão fiscal, enquanto conduta lícita; (ii) evasão fiscal, como conduta ilícita; e (iii) uma terceira categoria intermediária, relativos atos e negócios jurídicos que, embora não sejam evasão, são maculados por alguma irregularidade do ponto de vista no Direito Privado, a chamada elusão fiscal.

VOCÊ SABIA?

Sobre o conceito de elusão fiscal, **Livia Di Carli Germano** ensina: "Por não se tratar de descumprimento frontal da lei (ato *contra legem*) a elusão não se confunde com evasão. Neste sentido (e apenas neste), a conduta elusiva se aproxima da elisão fiscal, tendo em vista que em ambas se utilizam atos formalmente lícitos com os quais se logra evitar o nascimento do dever tributário. Ocorre que o recurso a meios lícitos no máximo exclui a qualificação do ato como passível de sanção, mas não determina sua admissibilidade para o direito, especialmente para fins fiscais. Assim, ao contrário da elisão, na elusão fiscal a licitude é apenas aparente, sendo, portanto, passível de correção (a depender da estrutura do ordenamento jurídico em que forem praticadas), em virtude de ferir indiretamente o ordenamento."²

A elisão fiscal e a elusão fiscal, portanto, são conceitos jurídicos aplicáveis para diferenciar as condutas que serão admitidas e quais não serão admitidas para fins fiscais, embora ambas não sejam qualificadas como evasão fiscal (crime fiscal). A admissibilidade da conduta, nesse sentido, depende da sua regularidade no plano das regras do Direito Privado, isto é, no Brasil, se tal conduta pode ser qualificada como simulação. Para fins didáticos, seria possível diferenciar essas três categorias (elisão, elusão e evasão) da seguinte maneira:

Quadro 23.1 Distinção entre elisão, elusão e evasão fiscal

Elisão fiscal	Elusão fiscal	Evasão fiscal
Economia de tributos por meio de atos e negócios jurídicos, que, em conjunto ou isoladamente, são lícitos	Economia de tributos por meio de atos e negócios jurídicos, que, aparentemente, são lícitos, porém contrários, em alguma medida, ao ordenamento jurídico	Economia de tributos por meio de atos e negócios jurídicos, que, em conjunto ou isoladamente, são ilícitos
Não há violação ao ordenamento	Há vícios nos atos e negócios jurídicos passíveis de apuração por meio da interpretação das normas aplicáveis e na qualificação da materialidade concreta Ocorre o falseamento da ocorrência do antecedente da norma tributária principal	Há violação a uma norma de natureza fiscal, em contrariedade evidente ao consequente da norma tributária principal

Cada país adota um critério próprio para definir o limite de admissibilidade das condutas voltadas à economia fiscal. No Brasil, como visto, o critério aplicável é o da simulação. No entanto, há uma divergência doutrinária sobre qual conceito de simulação deve

como visto, o critério aplicável e o da simulação. No entanto, há uma divergência doutrinária sobre qual conceito de simulação deve ser empregado. Isso porque não há, no Código Tributário Nacional, uma definição do conceito de simulação.

Assim, de um lado, uma parte da doutrina sustenta que o conceito de simulação é aquele dado pelo art. 167 do Código Civil, no sentido de que não seriam admitidos os atos e negócios jurídicos baseados (i) na divergência entre a vontade declarada e os atos realmente praticados; (ii) em um pacto simulatório (com o intuito de enganar terceiros) ou em uma declaração não verdadeira; (iii) ou ainda em instrumentos antedatados ou pós-datados.

Por outro lado, outra parte da doutrina sustenta que o dever de veracidade não se limita ao conceito de simulação do Código Civil, de modo que seria possível aplicar um conceito oriundo da teoria geral da simulação.

VOCÊ SABIA?

Nesse sentido, são oportunas lições de **Helena Taveira Tôres**: "Sobre os limites da aplicação do art. 167, § 1º, do CC, tenho para mim que está uma especificação taxativa de hipóteses que somente tem aplicação no direito privado, haja vista os limites do dever de veracidade serem impostos às partes e aos terceiros diretamente envolvidos. Contudo, a teoria da simulação é assunto de teoria do direito positivo, aplicável a todos os demais campos de incidência. Por esse motivo, cumpre observar, em cada ramo de legislação específica, se há ou não alguma forma de tratamento próprio para as hipóteses de simulação, como defesa do consumidor, ordem econômica, sistema financeiro, mercado de capitais, sucesso, etc., ou se tais setores dogmáticos preferem tratá-la como regra de caráter geral, ou mesmo com recepção dos critérios adotados no direito civil, na hipótese de nada dispor a respeito. Como em matéria tributária o dever de veracidade é exigido em todos os seus atos, por declarações e prestações de informações de toda ordem, inclusive por terceiros, não se justifica qualquer taxativa de vinculação dos atos administrativos àquela lista taxativa predisposta para os lindes do direito privado."³

Nessa segunda corrente doutrinária, é possível encontrar autores que sustentam que existiriam dois conceitos de simulação: (i) um conceito mais restrito, baseado na ocorrência de uma declaração falsa, conforme o art. 167 do Código Civil; e (ii) um conceito mais amplo, no sentido de que a haveria simulação não apenas na hipótese da declaração falsa, mas também quando se verifica um vício de causa nos atos e negócios jurídicos praticados.

Distinção entre elisão, elusão e evasão fiscal

Elisão fiscal	Elusão fiscal	Evasão fiscal
Economia de tributos por meio de atos e negócios jurídicos, que, em conjunto ou isoladamente, são lícitos	Economia de tributos por meio de atos e negócios jurídicos, que, aparentemente, são lícitos, porém contrários, em alguma medida, ao ordenamento jurídico	Economia de tributos por meio de atos e negócios jurídicos, que, em conjunto ou isoladamente, são ilícitos
Não há violação ao ordenamento	Há vícios nos atos e negócios jurídicos passíveis de apuração por meio da interpretação das normas aplicáveis e na qualificação da materialidade concreta Ocorre o falseamento da ocorrência do antecedente da norma tributária principal	Há violação a uma norma de natureza fiscal, em contrariedade evidente ao consequente da norma tributária principal

Cada país adota um critério próprio para definir o limite de admissibilidade das condutas voltadas à economia fiscal. No Brasil, como visto, o critério aplicável é o da simulação. No entanto, há uma divergência doutrinária sobre qual conceito de simulação deve ser empregado. Isso porque não há, no Código Tributário Nacional, uma definição do conceito de simulação.

Assim, de um lado, uma parte da doutrina sustenta que o conceito de simulação é aquele dado pelo art. 167 do Código Civil, no sentido de que não seriam admitidos os atos e negócios jurídicos baseados (i) na divergência entre a vontade declarada e os atos realmente praticados; (ii) em um pacto simulatório (com o intuito de enganar terceiros) ou em uma declaração não verdadeira; (iii) ou ainda em instrumentos antedatados ou pós-datados.

Por outro lado, outra parte da doutrina sustenta que o dever de veracidade não se limita ao conceito de simulação do Código Civil, de modo que seria possível aplicar um conceito oriundo da teoria geral da simulação.

VOCÊ SABIA?

Nesse sentido, são oportunas lições de **Helena Taveira Tôres**: "Sobre os limites da aplicação do art. 167, § 1º, do CC, tenho para mim que está uma especificação taxativa de hipóteses que somente tem aplicação no direito privado, haja vista os limites do dever de veracidade serem impostos às partes e aos terceiros diretamente envolvidos. Contudo, a teoria da simulação é assunto de teoria do direito positivo, aplicável a todos os demais campos de incidência. Por esse motivo, cumpre observar, em cada ramo de legislação específica, se há ou não alguma forma de tratamento próprio para as hipóteses de simulação, como defesa do consumidor, ordem econômica, sistema financeiro, mercado de capitais, sucesso, etc., ou se tais setores dogmáticos preferem tratá-la como regra de caráter geral, ou mesmo com recepção dos critérios adotados no direito civil, na hipótese de nada dispor a respeito. Como em matéria tributária dever de veracidade é exigido em todos os seus atos, por declarações e prestações de informações de toda ordem, inclusive por terceiros, não se justifica qualquer taxativa de vinculação dos atos administrativos àquela lista taxativa predisposta para os lindes do direito privado."³

Nessa segunda corrente doutrinária, é possível encontrar autores que sustentam que existiriam dois conceitos de simulação: (i) um conceito mais restrito, baseado na ocorrência de uma declaração falsa, conforme o art. 167 do Código Civil; e (ii) um conceito mais amplo, no sentido de que a haveria simulação não apenas na hipótese da declaração falsa, mas também quando se verifica um vício de causa nos atos e negócios jurídicos praticados.

VOCÊ SABIA?

Marciano Seabra de Godoi é um exemplo dessa corrente doutrinária: "Na simulação há um vício na causa, pois as partes usam determinada estrutura negocial (compra e venda) para atingir um resultado prático (doar um patrimônio) que não corresponde à causa típica do negócio posto em prática. [...] Tanto na concepção causalista ora estudada, quanto na concepção restrita vista na seção anterior, o negócio simulado é visto como 'não verdadeiro'. Mas isso a partir de perspectivas diferentes. Com efeito, na perspectiva causalista haverá simulação mesmo que as partes não inventem nem escondam de ninguém um fato específico no bojo de cada um dos negócios praticados."⁴

Nesse contexto, é possível encontrar na doutrina dois conceitos diferentes de simulação para fins da demarcação da liberdade do contribuinte na realização de um planejamento tributário:

Visão restrita: a simulação contemplaria os atos e negócios jurídicos simulados realizados para fingir ou manipular os fatos concretos, ou seja, a simulação seria uma **falsidade na conduta praticada**. Desse modo, inexistindo mentiras ou falsidades, não haveria simulação.

Visão ampla: a simulação contemplaria tanto os atos e negócios jurídicos viciados por falsidades (na esteira da visão restrita), como aqueles realizados conhecendo-se o seu real **fim prático econômico-social** (aqui é entendido como causa) e seus elementos essenciais, porém desrespeitando-os, na medida em que o seu conjunto evidencia a busca por objetivos em descompasso com esse fim ou com essa estrutura essencial. Nessa última hipótese, caberia verificar as circunstâncias concretas, os objetivos das partes e as causas dos atos e negócios jurídicos realizados, o que também seria examinado à luz do conceito de "declaração enganosa".

Há, ainda, quem defenda uma visão mista da simulação. Nesse caso, a simulação não representaria apenas um desvirtuamento entre a causa típica prevista pelo ordenamento para determinado negócio e aquele praticado pelas partes, mas também um descompasso entre a vontade interior e a vontade exteriorizada. Assim, não bastaria levar em consideração apenas a inconsistência entre o negócio jurídico e sua respectiva causa típica, sendo indispensável examinar, também, a vontade das partes de não se submeter aos efeitos jurídicos do negócio pactuado.

Pragmaticamente, situações idênticas – ou, pelo menos, bastante parecidas – poderiam ser qualificadas como simulações, para fins tributários, a partir de indícios ou de provas distintas, a depender da concepção adotada, conforme exemplo apresentado no Quadro 23.2.

Quadro 23.2 Simulação: vício de vontade × vício de causa

Simulação como vício de vontade	Simulação como vício de causa
<p>A pessoa jurídica XPTO S.A., detentora de resultados deficitários, adquire participação societária de empresa lucrativa, por preço de mercado, e a incorpora, ampliando sua atividade econômica, recuperando resultados econômicos indesejados do passado, e mantendo sua administração e quadro societário inalterados</p> <p>Nos bastidores da negociação, uma das principais razões que motivaram a reorganização societária, foi a possibilidade de aproveitamento do prejuízo fiscal acumulado por meio da incorporação "às avessas". Ainda que a operação tenha tido aparente consistência, a incompatibilidade entre vontade declarada e a vontade real implicaria na qualificação da operação como simulação como vício de vontade</p>	<p>O Sr. Rômulo deseja doar para seu filho, Pedro, um imóvel no valor de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), no entanto, recebe a incidência e a cobrança do imposto estadual incidente sobre doações (ITCMD) na operação. Com isso, o Sr. Rômulo firma um contrato de compra e venda do imóvel, estabelecendo um preço de R\$ 10.000,00 (dez mil reais), evitando a incidência do ITCMD, bem como demais incidência tributárias. Independentemente da congruência (ou não) da vontade real e da vontade declarada, fato é que um dos elementos essenciais do negócio jurídico de compra e venda foi simulado – qual seja, o preço –, a final, ninguém venderia um imóvel avaliado em um milhão de reais por apenas dez mil reais. Assim, pode-se afirmar que a operação seria qualificada como simulação como vício de causa</p>

Essas diferentes concepções de simulação (como vício de vontade e como vício na causa) também podem ser encontradas em precedentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf):

Simulação como vício de vontade: desencontro entre a verdade declarada e a verdade real satisfaz ao conceito de simulação. No caso, a vontade real era a criação de ágio amortizável, ao passo que a vontade declarada era a de aquisição de pessoa jurídica (Carf, Acórdão nº 13 02-002.387, Relator Carlos Cesar Candal Moreira Filho, julgado em 17.10.2017).

Simulação como vício de causa: [...] o critério jurídico adotado para verificar a legitimidade do planejamento tributário implica em analisar a causa objetiva do negócio jurídico. [...] Sob este enfoque, a simulação não é mais vista como um vício de consentimento ou da vontade, mas como um vício social. Isto porque as partes efetivamente desejam o resultado que a declaração pretende realizar, porém, há uma desconformidade entre esse resultado e a sua realização ou a ordem legal. [...] Entendo, portanto, que no âmbito tributário a simulação pode ser tomada sob a ótica causalista. Assim, a simulação fiscal implicaria em um “vício na causa objetiva do negócio jurídico”, que se caracteriza pela divergência entre a intenção prática aferida objetivamente e a causa típica do negócio jurídico, estando, nesta acepção, o elemento de identificação formal do negócio, fundado na sua respectiva causa, e o elemento subjetivo determinado pela intenção prática (Carf, Acórdão 910100.528, Relatora Karem Jureidini Dias, julgado em 11.3.2010).



OBJETIVO 3

QUAIS FIGURAS LIMITAM O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO?

Embora o conceito de simulação seja suficiente para tratar da maior parte dos casos concretos que envolvem os limites do planejamento tributário, a jurisprudência do Carf passou a importar alguns conceitos estrangeiros, sem previsão legal na legislação brasileira, para lidar com a matéria.

Esses conceitos estrangeiros têm origens e particularidades diferentes conforme a cultura jurídica dos seus países, como se observa a seguir:

Estados Unidos



“*Business purpose test*” (traduzido no Brasil como “teste do propósito negocial”) tem origem nos Estados Unidos e pode ser compreendido como uma exigência de que os atos praticados tenham, substancialmente, uma motivação negocial desvinculada da intenção de economizar tributo. Atualmente, o art. 7.701(o) do Código Tributário americano aplica, em conjunto, a teoria do propósito negocial e da substância econômica para delimitar a liberdade do contribuinte à realização de planejamento tributário, em seu aspecto objetivo (e não apenas subjetivo).

Alemanha



O “abuso de formas” tem como base o § 42 do Código Tributário Alemão, e pode ser entendido como uma exigência de que as formas jurídicas (atos e negócios, em sua perspectiva formal) adotadas pelo contribuinte sejam usuais, embasadas em um fundamento econômico razoável. Se a forma adotada é casuística, difícil, não natural, contraditória ou desprovida de um fundamento econômico, haveria abuso de forma.

França



O abuso do direito, influenciado pelo Direito francês, tem por base a noção de “anormalidade” ou “excessividade” no exercício de direitos pelo contribuinte e do



conceito de “atos anormais de gestão”, em desrespeito aos interesses próprios de uma empresa. Os chamados “atos fictícios” ou desprovidos de “outro motivo senão o de elidir ou mitigar encargos fiscais” são considerados abusivos na França.

Espanha



A fraude à lei na concepção espanhola faz referência à ideia de “atos artificiosos e impróprios” para consecução do resultado obtido. Atualmente, o art. 15 da Lei Geral Tributária espanhola adota os critérios de (i) artificialidade, (ii) impropriedade e (iii) ausência de efeitos jurídicos ou econômicos relevantes para categorizar os chamados “conflitos na aplicação da lei tributária”.

Como se vê, trata-se de conceitos que não adotam as mesmas premissas da simulação, porém, vêm sendo aplicados em diversos precedentes do Carf, mesmo na ausência de previsão legal pelo sistema jurídico brasileiro, gerando insegurança jurídica para os contribuintes. A título de exemplo, confira-se o seguinte precedente do Carf:

IRPJ – ATO NEGOCIAL – ABUSO DE FORMA – A ação do contribuinte de procurar reduzir a carga tributária, por meio de procedimentos lícitos, legítimos e admitidos por lei revela o planejamento tributário. Porém, tendo o Fisco demonstrado à evidência o abuso de forma, bem como a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, cabível a desqualificação do negócio jurídico original, exclusivamente para efeitos fiscais, requalificando-o segundo a descrição normativo-tributária pertinente à situação que foi encoberta pelo desnaturamento da função objetiva do ato.
(Carf, Acórdão 101-95.552, Relator Paulo Roberto Cortez, julgado em 25.5.2006)

Inteiro teor: “Marco Aurélio Greco alinha-se entre aqueles que censuram o abuso de direito, sustentando que, se a “finalidade exclusiva” de um determinado ato é pagar menos imposto, estaríamos diante de um **abuso do direito**, não oponível ao Fisco.
[...] Assim, se, de um lado, há que se reconhecer o direito do agente em planejar seu negócio de modo economicamente mais vantajoso, utilizando-se de formas jurídicas alternativas e legais para atingir o mesmo fim, não é aceitável o abuso de direito para lograr o mesmo fim. Aquele que pratica determinado ato jurídico com a finalidade única e exclusiva de fugir ao tributo, está **abusando das formas jurídicas**” (grifos nossos)

Resumidamente, as figuras e os conceitos existentes na jurisprudência do planejamento tributário podem ser sumarizados da seguinte forma:

Abuso de direito	O abuso de direito trata das situações em que o exercício do direito do contribuinte de compor a própria organização, que exceda manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela sua boa-fé ou pelos bons costumes, descaracterizando a elisão tributária, implicando, na realidade, caso de evasão fiscal
Abuso de formas	O abuso de formas restaria configurado quando o contribuinte realiza determinada operação adotando forma jurídica incomum ou atípica na estruturação de negócio jurídico que, setivesse sido celebrado por meio de sua forma normal, teria o tratamento fiscal mais oneroso
Fraude à lei	A fraude à lei tem como característica distintiva a violação indireta da lei, já que a fraude não ocorreria diretamente contra a disposição expressa da lei, mas em desfavor do seu espírito. Assim, o indivíduo, nesta situação, não deixaria de obedecer a lei em sua literalidade, mas busca um resultado que contrarie a sua razão de existir

Ato anormal de gestão

O **ato anormal de gestão** se fundamenta na ideia de que a atividade dos administradores da sociedade deve ser ditada pelos interesses desta, não por seu interesse pessoal. Assim, o Fisco sustenta que é provável que se a empresa tivesse sido mais bem gerida, seus resultados seriam melhores e, portanto, a arrecadação tributária teria sido propositalmente prejudicada

Negócio jurídico indireto

O **negócio jurídico indireto** compreende as situações em que, obedecidos os requisitos legais, as partes se submetam a outro determinado negócio jurídico que possui causa típica prevista pelo sistema jurídico brasileiro, sujeitando-se às suas consequências lógicas e práticas, mas que por outros motivos possuem relevância sob a ótica da vontade dos negociantes

Propósito negocial

A falta **ou ausência de propósito negocial** é compreendida como uma exigência de que os atos praticados tenham, substancialmente, uma motivação negocial desvinculada da intenção de economizar tributo

Apesar de as figuras mencionadas serem amplamente utilizadas no debate jurisprudencial e doutrinário brasileiro no tema do planejamento tributário, a importação acrítica de conceitos estrangeiros deve ser rejeitada nessa seara, uma vez que é necessário levar em consideração que cada uma das figuras examinadas está associada a conceitos próprios de seus países de origem, tendo sido construídos, desenvolvidos e aperfeiçoados com base em tradições, culturas e fundamentos jurídicos diversos do que se encontram no cenário brasileiro.

VOCÊ SABIA?

Nesse ponto são oportunas as considerações de **Rômulo Cristiano Coutinho da Silva**: "Assim, se, por meio de regras, a legislação tributária estabeleceu como hipóteses de estruturas ilegítimas dos negócios jurídicos a fraude, o dolo e a simulação, no art. 149, VII, do CTN, e a dissimulação, no art. 116, parágrafo único, do mesmo diploma legal, não cabe às autoridades administrativas, tampouco aos órgãos julgadores, recorrer a institutos correlatos do Direito Privado como fraude à lei, propósito negocial, negócio jurídico indireto, abuso de direito e abuso das formas para, isoladamente, fundamentar a requalificação, para fins fiscais, dos atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte, ainda que estes tenham sido realizados com o fim colimado de obter um ganho tributário."⁵

Um traço característico do Sistema Tributário brasileiro que é incompatível com algumas características dessas figuras estrangeiras é a vedação ao emprego da analogia para fins da cobrança de tributos, conforme disposto no art. 108 do Código Tributário Nacional.

Além da rejeição à importação de conceitos estrangeiros, deve ser repelida a criação de novos parâmetros, desprovidos de base legal. É o caso, por exemplo, da exigência da prova de que a conduta do contribuinte não está fundada em uma razão "predominantemente fiscal". Embora tal critério se aproxime bastante do conceito estrangeiro de "*business purpose*", não há identidade plena entre eles.

VOCÊ SABIA?

Esse critério de "predominância fiscal" pode ser encontrado na doutrina de **Marco Aurélio Greco**: "Ou seja, sempre que o exercício de auto-organização se apoiar em causas reais e não unicamente fiscais, a atividade do contribuinte será irrepreensível e contra ela o Fisco nada poderá objetar, devendo aceitar os efeitos jurídicos dos negócios realizados. [...] No entanto, os negócios jurídicos que não tiverem nenhuma causa real e predominante, a não ser conduzir a um menor imposto, terão sido realizados em desacordo com o perfil objetivo do negócio e, como tal, assumem um caráter abusivo; neste caso, o Fisco a eles pode se opor, desqualificando-os fiscalmente, para requalificá-los segundo a descrição normativo-tributária pertinente à situação que foi encoberta pelo desnaturamento da função objetiva do ato. Ou seja, apenas se o objetivo predominante for a redução da carga tributária, ter-se-á um caso de abusividade geradora de ineficácia perante o Fisco. Sublinhe-se que, com esta conclusão, não estou dizendo que o contribuinte é obrigado a optar pela forma mais onerosa, ou que deverá 'pagar o maior imposto possível'.

Não! Conforme diversas vezes afirmando acima, o contribuinte tem a liberdade de auto-organizar-se, e dispor a sua vida como melhor lhe aprouver; não está obrigado a optar pela forma fiscalmente mais onerosa. Porém, o que disse acima é que esta organização deve ter uma causa real, uma razão de ser, um motivo que não seja predominantemente fiscal. Sublinhei o termo "predominantemente", pois este é o conceito chave. Se uma determinada operação ou negócio privado tiver por efeito reduzir carga tributária, mas se apoia num motivo empresarial, o "direito" (liberdade) de auto-organização terá sido adequadamente utilizado. Não haverá abuso! O Fisco nada poderá objetar. Com o teste do abuso aplicado ao planejamento fiscal, se o motivo predominante é fugir à tributação, o negócio jurídico será abusivo e seus efeitos fiscais poderão ser neutralizados perante o Fisco. Ou seja, sua aplicação não se volta a obrigar o pagamento de maior de imposto, mas sim inibir as práticas sem causa, que impliquem menor tributação."⁶

Posicionamentos como esse merecem ser lidos com cautela. Isso porque a predominância do motivo fiscal é um critério que não define os limites da liberdade de planejamento tributário. Trata-se, no máximo, de mero elemento indiciário, assim como tantos outros, da simulação.

O foco do problema de atos realizados formalmente, porém inexistente na realidade concreta ou em seu aspecto substancial, e que resultam em economia fiscal não está no motivo “predominantemente fiscal”, nem em seu resultado, e sim na ausência de causa, isto é, ausência de um fim prático para atos registrados. Deve-se abandonar a abordagem predominante subjetivista (com foco nas intenções, motivações etc.), para se adotar uma abordagem objetivista (com enfoque na sincronia entre o meio utilizado – forma jurídica – e o fim atingido na realidade concreta).

Pode-se afirmar que todo ato ou negócio jurídico deve ter uma função objetiva própria para se justifique a sua presença no ordenamento jurídico. O foco da análise deve ser o aspecto objetivo dos atos praticados. O interesse objetivo das partes deve ser aferido a partir dos efeitos dos atos praticados, uma vez que o Código Civil de 2002 elegeu a abordagem objetiva (e não subjetiva) como caminho lógico para o controle da validade, em face de terceiros, dos atos e negócios jurídicos, conforme se observa pela escolha dos critérios relativos ao motivo determinante (cuja ilicitude enseja a nulidade do negócio, conforme o art. 166, III), ao fim econômico e social (cuja violação resulta na ilicitude do negócio, como previsto no art. 187, dando azo inclusive à reparação, como dispõe o art. 927) e à função social do contrato (como limite geral da liberdade de contratar, conforme o art. 421).

A própria exigência de observância dos elementos essenciais da estrutura do negócio (art. 104 do Código Civil) já é um indicativo de que a abordagem deve ser objetiva.

VOCÊ SABIA?

Fábio Piovesan Bozza destaca que: “Em importante testemunho sobre os trabalhos de elaboração do CC/2002, Junqueira de Azevedo esclarece que a causa abstrata não foi consagrada na parte geral do Código, uma vez que o jurista responsável por sua elaboração (Ministro Moreira Alves) entendia desnecessária qualquer alusão à função econômico-social, não porque a considerava inútil, mas sim porque este requisito já estaria contido na própria estrutura do negócio. Os requisitos gerais de validade, constantes do art. 104 (agente capaz, objeto lícito e forma legal), já seriam suficientes para atestar a validade do negócio jurídico, não sendo necessário inserir a causa como

DO NOT COPY
leonardo.aguirra@gmail.com

requisito, a exemplo do que fizeram outros ordenamentos, especialmente o italiano, que exerceu significativa influência sobre o estatuto brasileiro. Entretanto, o requisito da função social acabou figurando na parte especial do CC/2002, em seu art. 421, pela mão de Miguel Reale, que possuía entendimento diverso sobre o tema. [...] A qualificação do negócio concretamente concluído pelas partes em determinado tipo do ordenamento pressupõe o cumprimento da função econômica-social que caracteriza o respectivo tipo, isto é, a sua causa abstrata. Os elementos essenciais do tipo (elementos estruturais) são os da causa (abstrata), além de serem constantes e invariáveis para cada tipo de negócio. Portanto, o negócio deverá ser qualificado como compra e venda se preencher todos os elementos essenciais deste tipo, e não de outro. A ausência de preço, por exemplo, impede a qualificação como compra e venda. É por esta razão que a causa (abstrata) serve para diferenciar um tipo do outro.”⁷

Os motivos individuais, por certo, dão origem à vontade exteriorizada pelas partes quando da celebração de negócios jurídicos. Não se confundem, contudo, com a causa do negócio jurídico. Na prática negocial, a despeito de estarem interligados psicologicamente à vontade de dispor e de estabelecer o consenso, e, nesse aspecto, impulsionarem as partes para a realização de negócios, os motivos individuais, isoladamente, não são elementos constitutivos da causa do negócio jurídico.

Nesse sentido, a intenção pessoal, enquanto motivo, é irrelevante para a validade, existência e eficácia do negócio. Na mesma toada, os motivos não possuem relevância na interpretação do negócio jurídico, pois o que interessa é a intenção das partes exteriorizada na forma conferida ao negócio jurídico.

O cerne da análise não deve ser a busca pela economia fiscal, e sim a existência de causa e dos elementos essenciais do negócio praticado. Essa perspectiva do vício de causa se aproxima da conceituação da simulação em sua acepção mais ampla.

Nesse contexto, deve ser respeitada a legalidade e a estrutura normativa do Sistema Tributário brasileiro, para que sejam empregados (apenas) os critérios positivados no Brasil, para fins da demarcação dos limites do planejamento tributário. Hoje, como dito, há apenas dois critérios positivados no Brasil sobre o assunto: a simulação e a dissimulação, sendo que esta última é ainda ineficaz por falta da sua norma regulamentadora. Com efeito, caso não seja configurada a simulação, o planejamento tributário praticado pelo contribuinte deve ser admitido pelo Fisco.

Para garantir maior segurança jurídica, seria oportuno que o Congresso Nacional regulamentasse o conceito de dissimulação previsto no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional. Seria uma boa oportunidade para reafirmar a exigência de observância da legalidade nessa matéria, assim como tornar mais claro que apenas a simulação e a dissimulação são os únicos conceitos pertinentes para a requalificação, para fins fiscais, dos atos e negócios jurídicos – maculados por tais vícios – praticados pelos contribuintes em busca da redução da sua carga tributária.



OBJETIVO 4

QUAL O PAPEL DO ART. 116, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL?

É nesse contexto que se torna relevante o julgamento do Supremo Tribunal Federal noticiado no início do presente capítulo, a respeito da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2446, ajuizada pela Confederação Nacional do Comércio (CNC). Isso porque, nesse julgamento, a Suprema Corte está avaliando a constitucionalidade parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional. Em abril de 2022, o assunto ganhou repercussão na imprensa, porque o Supremo Tribunal Federal concluiu o julgamento, de modo a declarar, por maioria, a constitucionalidade do art. 1º da Lei Complementar nº 104/01, na parte em que acrescentou o já mencionado parágrafo único no art. 116 do Código Tributário Nacional.

O precedente merece extrema atenção, pois, nos termos do voto da Ministra-Relatora Cármen Lúcia, que proferiu o voto vencedor, ficou consignada a constitucionalidade dessa norma, porém – e aqui é a parte mais importante – sinalizou que o contribuinte deve ter assegurado o seu direito de realizar o planejamento tributário.

VOCÊ SABIA?

Em seu voto na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2446, a **Ministra Cármen Lúcia** destacou: “a norma não proíbe o contribuinte de buscar, pelas vias legítimas e comportamentos coerentes com a ordem jurídica, economia fiscal, realizando suas atividades de forma menos onerosa, e, assim, deixando de pagar tributos quando não configurado fato gerador cuja ocorrência tenha sido licitamente evitada”.

Ao final, a Ministra Cármen Lúcia concluiu que tal norma teria como finalidade o combate à evasão fiscal, e não uma limitação do direito ao planejamento tributário, razão pela qual aquela Ação Direta de Inconstitucionalidade deveria ser julgada improcedente, pois ela partiria de uma premissa falsa (a Ação Direta de Inconstitucionalidade diz que o parágrafo único do art. 116 do CTN seria uma norma antielisiva e, portanto, inconstitucional; a Ministra Cármen Lúcia concluiu que tal dispositivo do CTN não é uma norma antielisiva).

O voto da Ministra Cármen Lúcia foi acompanhado pelos Ministros Marco Aurélio, Rosa Weber, Edson Fachin, Gilmar Mendes, Luiz Fux, Dias Toffoli, Nunes Marques e Luís Roberto Barroso. Ministro Ricardo Lewandowski apresentou voto divergente, declarando a inconstitucionalidade da norma impugnada, por entender que, por ser uma medida extrema, a nulidade ou a desconsideração de atos e negócios jurídicos alegadamente simulados cabe ao Judiciário, e não à autoridade administrativa. O entendimento divergente foi acompanhado pelo Ministro Alexandre de Moraes.

Tendo prevalecido o entendimento do voto vencedor, proferido pela Ministra Cármen Lúcia, é possível afirmar que o STF, embora tenha julgado o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional constitucional, adotou uma posição mais favorável aos contribuintes, tendo em vista que (i) foram utilizados os conceitos positivados no ordenamento jurídico brasileiro (e não os conceitos estrangeiros mencionados); e (ii) foi reafirmada a liberdade do contribuinte à realização de planejamento tributário, uma vez que, quando não houver a caracterização da simulação e da dissimulação (quando esta for regulamentada), os efeitos fiscais das condutas dos contribuintes devem ser respeitados.

Aqui há de se tomar um cuidado: a Ação Direta de Inconstitucionalidade, por sua natureza, não pode analisar os limites de um planejamento tributário concreto, uma vez que, nesse tipo de Ação, não se examinam casos concretos, e sim apenas se avaliam, abstratamente, as normas jurídicas. Essa particularidade é importante, já que não havia espaço lógico, nesse julgamento do STF, para testar critérios de validação ou invalidação de atos e negócios jurídicos de acordo com o Direito Privado, seja porque não se tratava de um caso concreto, seja porque tais critérios não estavam sendo questionados (e sim apenas o critério da dissimulação previsto no parágrafo único do art. 116 do CTN).

Não se pode tirar conclusões apressadas desse julgamento, a ponto de se poder dizer que o contribuinte teria assegurada, pelo STF, uma liberdade absoluta em matéria de planejamento tributário. O Tribunal não disse isso, simplesmente porque tais questões não estavam em análise.

Portanto, esse julgamento é insuficiente para resolver algumas questões que permanecerão sem solução no exame dos limites do planejamento tributário, uma vez que não há uma definição clara de simulação ou de dissimulação na legislação tributária, sendo possível a adoção de conceitos diferentes, a depender do viés mais pró-Fisco ou mais pró-contribuinte do intérprete dos fatos do planejamento tributário.

VOCÊ SABIA?

Como bem aponta **Sergio André Rocha**: “[...], o ponto chave neste debate é o conceito de simulação. No fundo, embora ele seja onipresente em todos esses autores, em termos práticos, cada um tem uma simulação para chamar de sua, que só fica clara diante de casos concretos”⁸

Tendo em vista a relevância dos fatos para requalificação, para fins fiscais, dos atos e negócios jurídicos, é pertinente a análise do ônus da prova em matéria de planejamento tributário.

Cabe ao Fisco provar (i) a existência de alguma irregularidade nos atos e negócios jurídicos pelo contribuinte, assim como a suficiência dessa irregularidade para lhe retirar os efeitos fiscais, à luz do critério da simulação; e (iii) a existência, materialmente, de um outro cenário jurídico suficiente para caracterização do fato gerador do tributo, conforme o art. 118, I, do Código Tributário Nacional (para fatos geradores que versam sobre “situação de fato”, conforme o art. 116, I, do Código).

Esse ônus da prova encontra fundamento em alguns dispositivos do Código Tributário Nacional:

- (i) no art. 142, ao estabelecer que cabe à autoridade administrativa, no exercício de atividade “vinculada e obrigatória”, “verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente” e “determinar a matéria tributável”;
- (ii) no art. 147, segundo o qual à autoridade fiscal compete deve realizar o “exame” da existência de “erro” na declaração prestada pelo contribuinte; e
- (iii) no art. 149, *caput* e VII, ao determinar que o lançamento tributário baseado na acusação fiscal de “simulação” exige da autoridade fiscal que se “comprove” a ocorrência dessa hipótese.

Uma vez identificado que cabe ao Fisco – e não ao contribuinte – o ônus da prova em matéria de planejamento tributário, é oportuno avaliar que cabe ao Fisco provar (i) a existência de algum vício nos atos e negócios jurídicos à luz da simulação (o que pode contemplar o exame da existência de causa e dos seus elementos essenciais), a fim de verificar a sua concretização jurídica; e (ii) caso exista algum vício dessa natureza, a efetiva ocorrência do fato gerador na realidade concreta analisada, se forem deixadas de lado as formalidades (viciadas) registradas pelo contribuinte.

Oportuno frisar que esse exame, baseado no art. 118, I, do Código Tributário Nacional, tem espaço apenas para os fatos geradores que envolvem uma “situação de fato”, conforme o art. 116, I, do mesmo código. Isso porque, para os fatos geradores que envolvem situações jurídicas, o vício nos atos e negócios jurídicos praticados devem levar a autoridade fiscal à conclusão de que o fato gerador do tributo não ocorreu.

Tratando-se de um fato gerador atrelado a uma situação jurídica, é oportuno ao Fisco verificar, por exemplo, as hipóteses do art. 167 do Código Civil, a fim de identificar (i) se as partes são, efetivamente, titulares dos bens e direitos que alegam transferir; e (ii) se há alguma mentira nas declarações ou cláusulas contratuais formalizadas, conforme extrai-se do art. 167 do Código Civil:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

- I – aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;
- II – contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

Cabe também avaliar os elementos essenciais (e da causa) dos atos e negócios praticados. Nesse sentido, é oportuno testar o critério previsto no art. 166, III, ao indicar o vício no “motivo determinante” como ilicitude, suficiente para ensejar a nulidade do negócio jurídico. Além disso, cabe observar o art. 170 do Código Civil que determina a subsistência da realidade concreta diferente daquela indicada nos atos formais, privilegiando o fim almejado pelas partes na prática.

Tudo isso somente será possível desde que o Fisco cumpra com o seu ônus da prova, demonstrando o vício identificado, a sua suficiência para caracterizar uma irregularidade relevante nos atos e negócios praticados e, principalmente, a ocorrência do fato gerador do tributo na realidade concreta.



OBJETIVO 5

CUMO A JURISPRUDENCIA LIDA COM O PLANEJAMENTO TRIBUTARIO?

EXEMPLOS DE LIMITES AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

“CASA-SEPARA”

A expressão “casa-separa” é utilizada na jurisprudência do Carf em matéria de planejamento tributário para se fazer referência a operações societárias, em que as sociedades constituídas são efêmeras e desprovidas de existência real. Trata-se, na prática, de operações, cujos efeitos tributários não são admitidos pela jurisprudência, na medida em que são viciadas pela simulação.

Para ilustrar uma operação dessa natureza, seria possível apontar um exemplo hipotético em que:

(a) Mário quer vender a sua casa.

(b) Luigi quer comprar a casa de Mário.

(c) Com o objetivo de não pagar ITBI na transferência do imóvel, Mário e Luigi constituem uma pessoa jurídica Mário Bros Speed Wedding e, na mesma data, fazem a extinção dessa pessoa jurídica, a fim de aplicar a regra constitucional (art. 156, § 2º, I) segundo a qual não incide ITBI na integralização de imóvel no capital social de pessoa jurídica, nem na devolução de capital na extinção de pessoa jurídica, salvo se a atividade preponderante da pessoa jurídica for imobiliária.

Separando os três estágios da operação implementada por Mário e Luigi para evitar a ocorrência do ITBI, teríamos a situação representada na Figura 23.2.

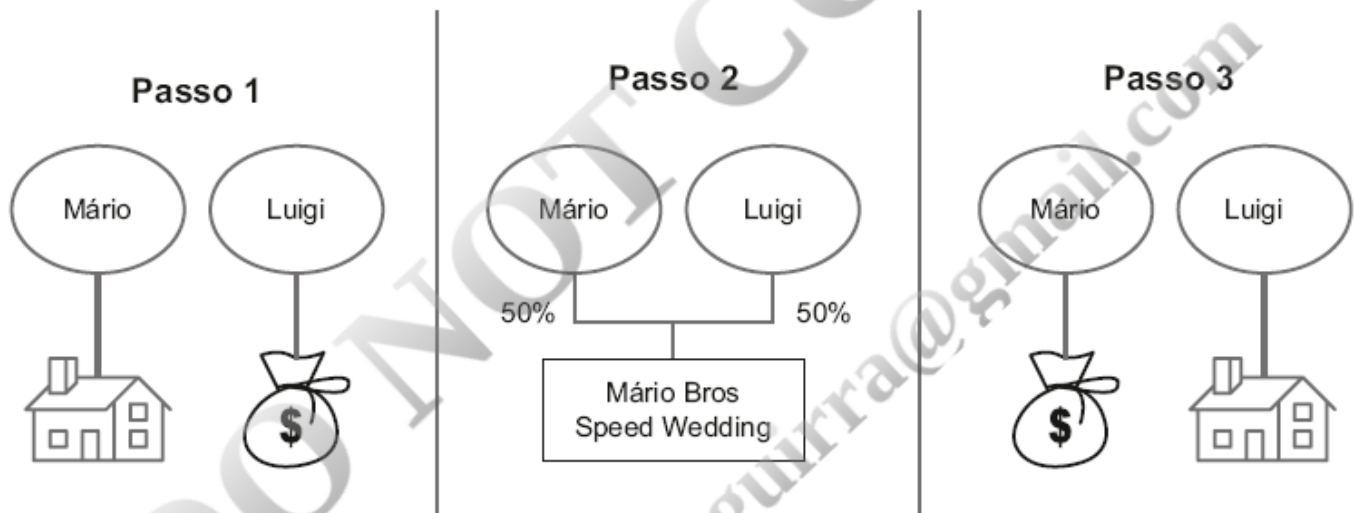


Figura 23.2 Exemplificação da operação casa-separa.

O ponto central da análise, para fins dos limites do planejamento tributário, não é o direito de constituir uma pessoa jurídica ou o direito ao aproveitamento da imunidade prevista na Constituição Federal a respeito do ITBI. De modo diverso, a questão central é a existência real da pessoa jurídica constituída à luz do critério da simulação. A efemeridade da existência dessa pessoa jurídica não é, por si, só um critério suficiente para definir a validade do planejamento tributário. Trata-se de mero aspecto indiciário. Pelo contrário, o teste da simulação deve concentrar atenção nos elementos essenciais de uma pessoa jurídica estão presentes, assim como se houve a observância da sua causa.

SEGREGAÇÃO DE PJ PARA FINS DE ENQUADRAMENTO DO REGIME DE TRIBUTAÇÃO

Nesses casos, em geral, uma pessoa jurídica, em determinado regime de tributação (por exemplo, o regime do lucro presumido), segrega as atividades em mais de uma pessoa jurídica, de modo que as receitas que eram, anteriormente, auferidas por apenas uma pessoa jurídica passem a ser auferidas por mais de uma pessoa jurídica. Com isso, atende-se o limite máximo do regime de tributação em que se busca o enquadramento (atualmente, limite de R\$ 78 milhões para o regime do lucro presumido; ou o limite de R\$ 4,8 milhões para o regime do Simples).

O caso KIWI BOATS, no Carf (Acórdão nº 103.23357), ilustra esse tipo de planejamento, em que se busca permanecer dentro do limite do regime do Simples. Em um primeiro momento, a empresa Kiwi Boats se dedicava à atividade de construção, reforma e negociação de embarcações e equipamentos náuticos. Em um segundo momento, a empresa Estaleiro Schaefer é constituída para realizar parte das atividades que eram, anteriormente, efetuadas pela Kiwi Boat (Figura 23.3).

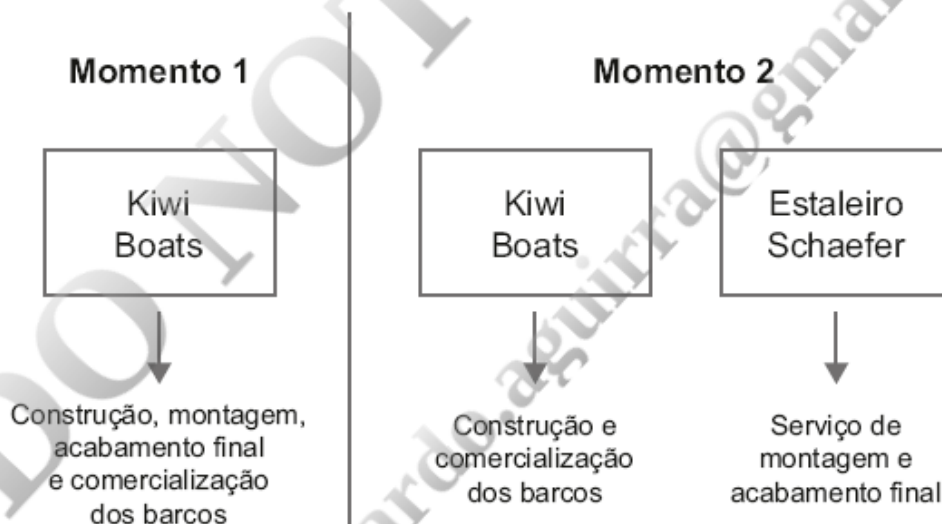


Figura 23.3 Caso Kiwi Boats.

Nesse caso, a decisão do Carf foi no sentido de validar os efeitos do planejamento tributário realizado pelo contribuinte:

O argumento de que o desmembramento das atividades operacionais teve por único escopo obter economia tributária não é suficiente, por si só, para a desconsideração dos atos e negócios jurídicos realizados com amparo legal.

REDUÇÃO DE CAPITAL SEGUIDA DA VENDA DOS ATIVOS PELO SÓCIO

Para ilustrar os conceitos estudados, vamos testá-los na comparação de dois precedentes do Carf em que se avaliou o mesmo tipo de planejamento tributário, qual seja, o planejamento tributário envolvendo a devolução de capital para os sócios, a valor contábil, de acordo com o art. 22 da Lei nº 9.249/95, seguida da sua venda pelo sócio (pessoa física).

Nesses casos, de maneira geral, há duas opções para realizar a venda de um ativo da pessoa jurídica: (i) venda pela pessoa jurídica, tributada no regime do lucro real a 34% (IRPJ e CSLL); ou (ii) a redução de capital seguida venda do ativo pela pessoa física do sócio, sujeita à tributação por IRPF sobre ganho de capital (alíquotas de 15% a 22,5%, a depender do valor do ganho, conforme a Lei nº 13.259/16).

COMENTÁRIOS À LEI Nº 10.637/03

A título de ilustração, exemplifica-se, na Figura 23.4, uma venda de imóvel no valor de R\$ 1 milhão, considerando essas duas opções.

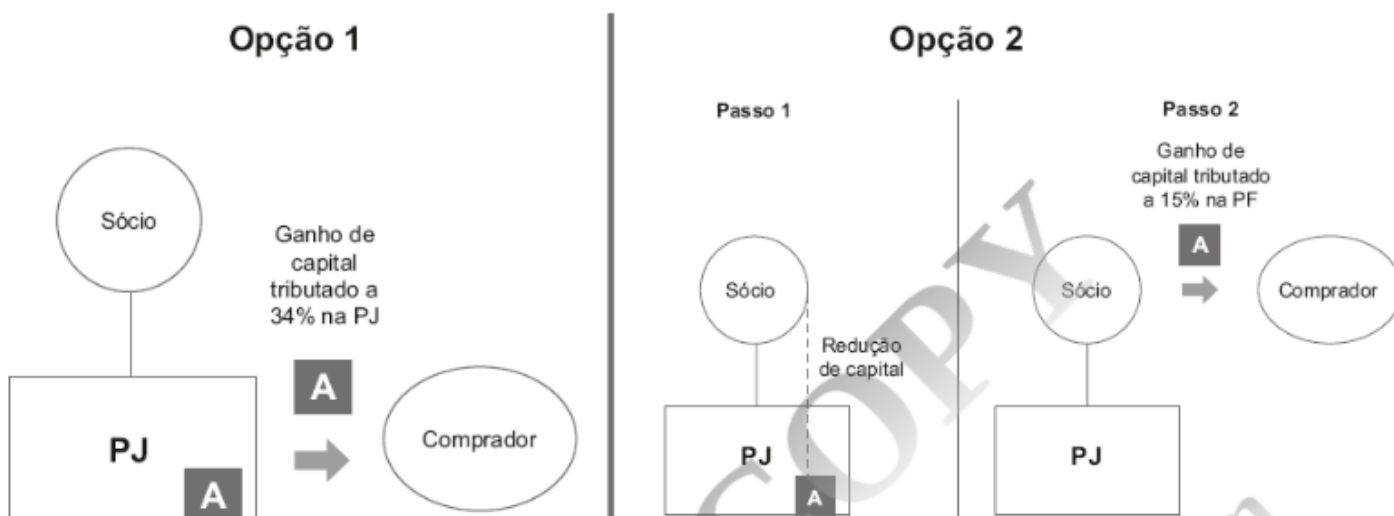


Figura 23.4 Redução de capital e alienação de ativos.

Os casos comparados são o caso DIPIL (Acórdão nº 9101-004.506, julgado em 6.11.2019, com decisão desfavorável ao contribuinte) e o caso SSTOWERS (Acórdão nº 9101-004.709, julgado em 17.1.2020, com decisão favorável ao contribuinte), julgado pela Câmara Superior do Carf no intervalo de pouco mais de dois meses.

A pergunta que devemos fazer aqui é: por que o Carf chegou a conclusões diferentes diante do mesmo tipo de planejamento tributário? A resposta é simples: provas fáticas diversas.

No caso DIPIL, as autoridades fiscais tiveram acesso a uma “ata de reunião de acionistas” em que ficava registrada a compra e a venda dos bens que já estava substancialmente celebrada com terceiros. Diante desse cenário, o Conselheiro Relator, no Carf, concluiu que, “na realidade, o ativo nunca se ‘separou’ da pessoa jurídica”.

Ou seja, aplicando os critérios da simulação, previstos no art. 167 do Código Civil, seria possível dizer que o sócio pessoa física transferiu bens que, na realidade, não eram de sua titularidade. Isso porque, antes da redução de capital da pessoa jurídica, já havia um negócio jurídico (compra e venda) pactuado em sua integralidade do ponto de vista substancial entre o comprador e a pessoa jurídica (vendedora) que retirou, materialmente, a titularidade dos bens vendidos pelo sócio pessoa física.

De modo diverso, no caso SSTOWERS, o Fisco não demonstrou a prévia pactuação pela pessoa jurídica dos bens que foram objeto de redução de capital, conforme verificou a Conselheira Edeli Bessa, ao afirmar que “a acusação fiscal não reúne evidências suficientes para desconstituir as operações realizada”.

No mesmo sentido, pautando-se pela premissa de que, em matéria de planejamento tributário, o ônus probatório é do Fisco, a Conselheira Livia De Carli Germano concluiu que a fiscalização não teve sucesso em demonstrar a prévia pactuação da venda dos ativos que foram objeto da redução de capital. Vejamos:

De fato, para que pudéssemos concluir que a operação praticada foi ‘artificial’/‘simulada’, a fiscalização deveria ter reunido indícios convergentes de que, por exemplo, o negócio foi primeiramente pactuado pela pessoa jurídica (partes, preço e quantidade), para só então ter havido a redução de capital e entrega da participação societária para a pessoa física. Não há qualquer início de prova efetuada pela autoridade lançadora neste sentido.

Ademais, a Conselheira Edeli Bessa identificou que haveria uma razão suficiente para justificar a realização da redução do capital: a existência de um “dissídio entre os sócios da fiscalizada quanto à manutenção do investimento para a execução de suas atividades”.

A comparação desses dois precedentes é ilustrativa (i) de que o ônus da prova em matéria de planejamento tributário é do Fisco; (ii) de que os fatos dos casos concretos são determinantes para validação pelo Carf; (iii) o critério da simulação é suficiente para resolver especificamente esse tipo de planejamento tributário, de modo de que a liberdade do contribuinte à realização desse planejamento pode ser demarcada de acordo com a veracidade, ou não, da titularidade dos direitos envolvidos. No caso DIPIL, o sócio pessoa física não era, substancialmente, o titular do direito por ele vendido, conforme exame realizado pelo Carf dos elementos de prova apresentados pela acusação fiscal; já, no caso SSTOWWERS, o Carf concluiu que o Fisco não reuniu elementos de prova suficientes para demonstrar que os ativos já haviam sido comercializados pela pessoa jurídica antes da sua transferência para o seu sócio pessoa física.

ÁGIO E “EMPRESA-VEÍCULO”

Os casos envolvendo a dedução da amortização do ágio na apuração das bases de cálculo do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas e da contribuição social sobre o lucro líquido são frequentemente permeados pelos conceitos de “empresa-veículo” e propósito negocial.

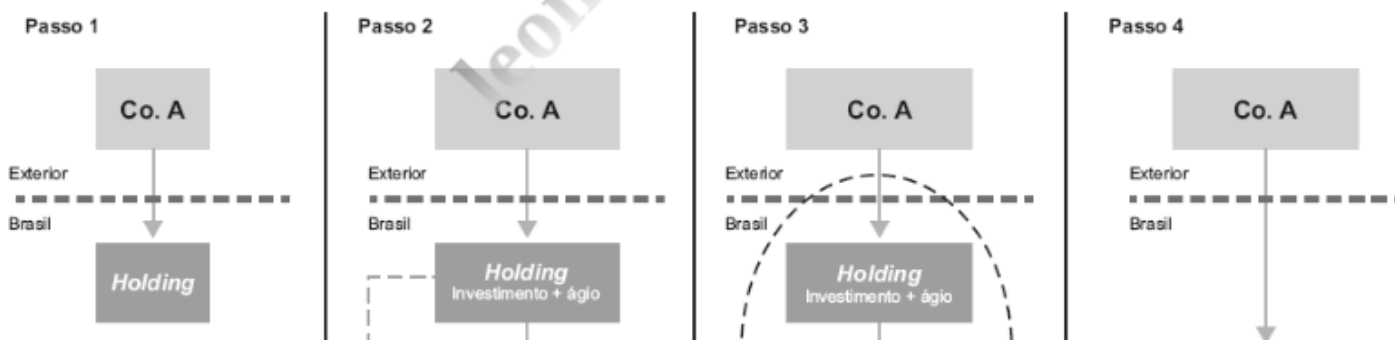
Se o tratamento tributário do ágio foi especificado de forma geral desde o Decreto-lei nº 1.598/77, discussões envolvendo o uso de “empresa-veículo” e propósito negocial são relativamente recentes, quando da introdução pela Lei nº 9.532/97, da possibilidade de aproveitamento como despesa das amortizações nos casos de absorção do patrimônio de uma pessoa jurídica por outra mediante operações societárias de incorporação, fusão ou cisão.

Com efeito, o Decreto-lei nº 1.598/77 determinava que as contrapartidas de amortização do ágio ou deságio, independentemente do seu fundamento, não seriam computadas na determinação do lucro real. Com o advento da Lei nº 9.532/97 foi regulamentada a amortização fiscal do ágio fundado em expectativa de rentabilidade futura nas operações de incorporação, fusão ou cisão entre as empresas investidora e investida.

Especialmente em relação às operações envolvendo o aproveitamento de ágio, a expressão “empresas-veículo” denota um conceito, firmado pela jurisprudência administrativa, que reúne os seguintes traços:

- (i) Criada pela própria adquirente com seu investimento na “empresa-alvo” exclusivamente para a transferência do ágio.
- (ii) Sua criação não tem outro propósito econômico.
- (iii) É a empresa para qual é transferido o ágio.
- (iv) É controladora da empresa que restou após a incorporação e na qual passou a ser amortizado o ágio (hoje, equivalente ao *goodwill*).
- (v) É extinta por conta da incorporação.
- (vi) Possibilita que sua controlada possa, ao fim e ao cabo, amortizar o ágio (hoje, *goodwill*).

A operação poderia ser ilustrada conforme a Figura 23.5.



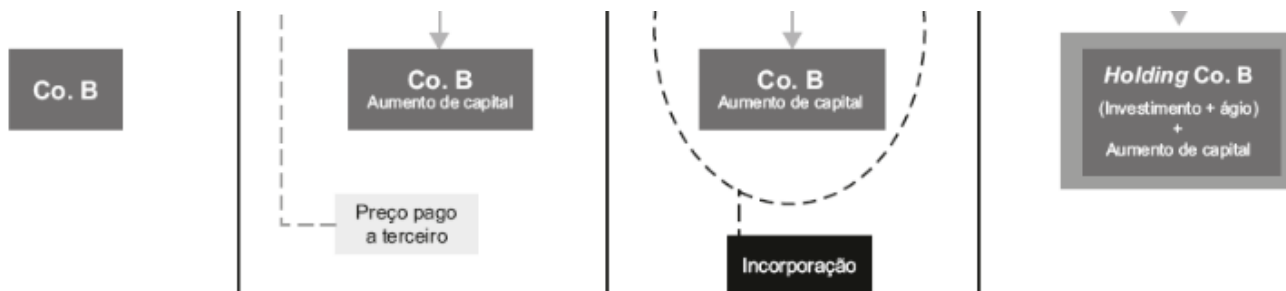


Figura 23.5 Ágio e empresa-veículo.

De forma geral, a “empresa-veículo” pode ser descrita como aquela que recebe da investidora participação societária com ágio como forma de integralização de capital e passa por processo de fusão, cisão ou incorporação, de tal maneira a criá-las com o fim precípuo de atender aos requisitos legais para dedução das amortizações do ágio integrante do seu patrimônio.

Não raramente, tais empresas são criadas para esse fim específico, têm “vida curta” e não apresentam atividade operacional ou até mesmo quadro de empregados. A “empresa-veículo” não participa do fato econômico original constitutivo do ágio, não integra nenhum dos polos, como investidora ou investida.

Em pesquisa ao sítio eletrônico do Carf, verifica-se que o Acórdão nº 103-23.290, adotado na sessão de julgamento realizada em 5.12.2007, foi o primeiro sobre a matéria a ter a expressão “empresa-veículo” inserida em sua ementa. Nesse caso, a Terceira Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso voluntário interposto pela Recorrente, sob o fundamento de inexistência de propósito negocial, em razão de a pessoa jurídica incorporada constituir “mera” empresa-veículo utilizada para transferência de ágio à incorporadora.

Desde então, o Carf, notadamente a Câmara Superior de Recursos Fiscais, tem se posicionado de forma majoritariamente contrária às operações envolvendo o aproveitamento fiscal do ágio, envolvendo “empresas-veículo”. Essa posição fica bem clara quando analisamos o Processo Administrativo nº 18470.731968/2012-52, Acórdão nº 9101-003.612, julgado em 5.6.2018, que restou assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

ÁGIO ORIUNDO DE AQUISIÇÃO COM USO DE RECURSOS FINANCEIROS DE OUTREM. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999 (que tem como base os arts. 7º e 8º da Lei 9.532/1997), requer que participe da “confusão patrimonial” a pessoa jurídica investidora real, ou seja, aquela que efetivamente acreditou na “mais valia” do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição.

Não é possível o aproveitamento tributário do ágio se a investidora real transferiu recursos a uma “empresa-veículo” com a específica finalidade de sua aplicação na aquisição de participação societária em outra empresa e se a “confusão patrimonial” advinda do processo de incorporação não envolve a pessoa jurídica que efetivamente desembolsou os valores que propiciaram o surgimento do ágio, ainda que a operação que o originou tenha sido celebrada entre terceiros independentes e com efetivo pagamento do preço.

Uma das hipóteses em que a Câmara Superior tem admitido a utilização da “empresa-veículo” é nos casos em que seu uso é exigido por questões regulatórias, como bem se explicita nos autos do Processo administrativo nº 16561.720032/2015-02, Acórdão nº 9101-003.609, julgado em 5.6.2018:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

CONHECIMENTO. SIMILITUDE FÁTICA.

Sendo similares os fatos analisados pelo acórdão recorrido e paradigma, é conhecido o recurso especial.

ÁGIOTRANSFERIDO. EMPRESAVEÍCULO. DEDUTIBILIDADE.

É legítima a transferência do investimento com ágio, notadamente quando existentes restrições societárias e regulatórias que orientaram a criação de empresa “veículo”.

No caso concreto, havia imposições da CVM e ANEEL que justificam – por questões societárias e regulatórias – a organização societária da forma procedida, isto é, a existência da “empresa-veículo”. Na grande maioria dos demais casos, entende a Câmara Superior do Carf que não existe substância econômica ou propósito negocial na utilização de estrutura com “empresa-veículo”.

OPERAÇÕES COM FUNDOS DE INVESTIMENTO EM PARTICIPAÇÕES – FIP’S

O Fundo de Investimento em Participações (FIP) é uma comunhão de recursos destinados à aplicação em sociedades anônimas, abertas ou fechadas ou em empresas limitadas, em fase de desenvolvimento.

Dadas as suas características, o FIP pode ser utilizado em inúmeras maneiras, como no aporte de recursos financeiros na área de *private equity*, para fins de planejamento patrimonial e sucessório, como veículo tanto para concentração de participações societárias e outros ativos financeiros quanto para o ajuste dos direitos atribuídos a cada herdeiro.

No que diz respeito à tributação, primeiro é necessário fazer uma distinção entre a forma de tributação aplicável ao fundo (tributação da carteira), da tributação aplicável aos investidores do fundo (tributação dos cotistas).

No primeiro caso, diferentemente da regra geral aplicável às demais pessoas jurídicas no Brasil, os rendimentos e ganhos auferidos com operações realizadas pela carteira dos fundos de investimento são isentos do Imposto de Renda (IR), conforme disposto no § 10 do art. 28 da Lei nº 9.532, de 10.12.1997.

Por outro lado, a tributação dos rendimentos auferidos pelos cotistas dos FIP está prevista no art. 2º da Lei nº 11.312, de 27.6.2006, estando os rendimentos auferidos no resgate de suas cotas, inclusive quando decorrentes da liquidação do fundo, sujeitos ao imposto de renda na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento) incidente sobre a diferença positiva entre o valor de resgate e o custo de aquisição das cotas. De igual modo, os ganhos auferidos na alienação de cotas de fundos de investimento de que trata o *caput* deste art. serão tributados à alíquota de 15%.

Tendo em vista seus potenciais benefícios econômicos – não aplicação do chamado “come-cotas” e da alíquota regressiva de 22,5% a 15%, pelo prazo de resgate do investimento –, os investimentos via FIP têm sido cada vez mais utilizados por investidores residentes ou não residentes como meio de planejamento tributário e reorganizações societárias, e, por isso, tem sido objeto de especial atenção das autoridades fiscais e da jurisprudência do Carf.

Paradigmática em relação a este tema foi a utilização de um FIP na fusão entre os grupos econômicos JBS e a Bertin, que resultou em autuação no montante de cerca de R\$ 3 bilhões com os acréscimos legais, com a imputação de multa qualificada. A fiscalização entendeu que não havia propósito negocial e que o fundo foi inserido no contexto da operação apenas com o intuito de se reduzir ou adiar o efeito fiscal sobre ganho de capital gerado no nível da pessoa jurídica alienante.

Na operação societária, a família Bertin e a família Batista fizeram o uso de fundo de investimento em participações, o BERTIN FIP, para viabilizar a alienação da Bertin S/A para uma *holding* – a chamada FB Participações S/A – com participação acionária compartilhada entre os dois grupos, mas com controle dos acionistas da JBS, passando aquela a ser subsidiária integral desta.

Segundo o voto vencedor, o FIP incorporado pelas partes foi utilizado com finalidade diversa daquela para a qual o instrumento foi previsto no ordenamento jurídico brasileiro, tolhendo-lhe o propósito negocial (Processo Administrativo nº 16561.720170/2014-01, Acórdão nº 1201001.640, julgado em 11.4.2017).

O tema voltou a ser enfrentado pelo Carf em caso no qual se discutia a validade da estrutura montada para a negociação do Hospital São Luiz com a Rede D’Or, ocorrida no ano de 2010. A fiscalização também afirmava no processo que a reestruturação

tinha o único propósito de diminuir a carga tributária.

Nesse caso, as circunstâncias da operação levaram os Conselheiros do Carf a entender pela validade da operação. Consigna-se expressamente que, “do exame dos documentos e operações descritas e o laudo descrito, verifica-se que a atuação do fundo HVM FIP, como condomínio de investidores não merece reparo; os Fundos FIQ cumpriram suas finalidades, aliado ao fato de terem sido instrumento de sucessão”.

O acórdão restou assim consignado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2010

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO POR FIP. RAZÕES EXTRATRIBUTÁRIAS. PLANEJAMENTO SUCESSÓRIO. VALIDADE. Oponibilidade ao Fisco

A transferência de investimento para um Fundo de Investimento em Participações (FIP) por motivos de planejamento sucessório familiar e posterior alienação de tal investimento para terceiro com o consequente oferecimento do ganho de capital à tributação pela FIP é ato plenamente oponível ao Fisco desde que ausentes fraude, simulação ou abuso de direito.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. CARÁTER INDUTOR DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. UTILIZAÇÃO DE FIP. Oponibilidade ao Fisco. Possibilidade.

A legislação tributária ao criar tributação mais favorecida aos fundos de investimento induz o contribuinte a utilizar tal instrumento como forma de planejamento tributário válido que pode ser oponível ao Fisco desde que ausentes fraude, simulação ou abuso de direito (Processo administrativo nº 16561.720133/2015-75, Acórdão nº 1201-002.278, de 15.6.2018).

Verifica-se desses precedentes, como de outros, que nesses casos envolvendo FIP o Carf coteja a utilização do FIP ao motivo pelo qual ele foi introduzido no ordenamento jurídico para confirmar se seu uso é viciado ou não.

Seja como for, verifica-se na jurisprudência administrativa do Carf a existência de um enorme prejuízo em relação às operações envolvendo a utilização de FIPs para fruição de benefícios fiscais limitados a determinadas situações específicas. A existência de casos favoráveis e contrários na jurisprudência em às operações com FIP demonstram que, mesmo não havendo um forte posicionamento quanto a sua ilicitude, seja pelos Conselheiros no Carf ou na legislação, é inegável, de outro lado, que a fiscalização está se preocupando com a finalidade dos institutos, autorizando o uso consciente pelos contribuintes.

RESUMO

OBJETIVO 1 Planejamento tributário é uma atividade lícita para economia de tributos, com base em atos e negócios jurídicos, cujos efeitos não são nem proibidos (evasão), nem expressamente permitidos (opções fiscais). O ponto central é o limite da liberdade do contribuinte na realização dessa atividade.

- 2 Os princípios que norteiam o planejamento tributário são diretrizes e limites que informam o direito de o contribuinte organizar sua operação de modo a pagar menos tributos. De um lado, o princípio da legalidade, à luz do valor liberdade, é um vetor de proteção da esfera patrimonial do contribuinte em face do poder de tributar do Estado. De outro lado, o princípio da capacidade contributiva, enquanto critério de aplicação do valor igualdade, é um vetor em favor da tributação das manifestações de riquezas por parte do contribuinte, com base na substância econômica dos atos praticados. No Brasil, todavia, o princípio da legalidade exerce uma função de proteção da liberdade, com uma eficácia significativa a ponto de (i) exigir que os critérios restritivos da liberdade de contratar estejam positivados; e (ii) proibir o uso da analogia para cobrança de tributos (art. 108, § 1º, do CTN), de modo a preservar os efeitos tributários dos atos e negócios jurídicos que não estiverem viciados por nenhuma irregularidade no âmbito do Direito Privado.

OBJETIVO 3 O vício de causa, enquanto fim prático na realização dos atos e negócios jurídicos em matéria tributária, é uma ferramenta útil para avaliar esse limite (inclusive, à luz do critério da simulação, em sua acepção mais ampla), assim como adequada para afastar a relevância dos motivos (subjetivos) das partes. A exigência da demonstração de motivos extrafiscais, bem como as demais figuras comumente trazidas pela jurisprudência do Carf (propósito negocial, abuso de direito, abuso de formas, entre outras), são indevidas, porque colocam foco em um critério não determinante (meramente indiciário) para definir os limites do direito ao planejamento tributário. Nesse ponto, a análise deveria ser objetiva (e não subjetiva), com base nos efeitos dos atos praticados.

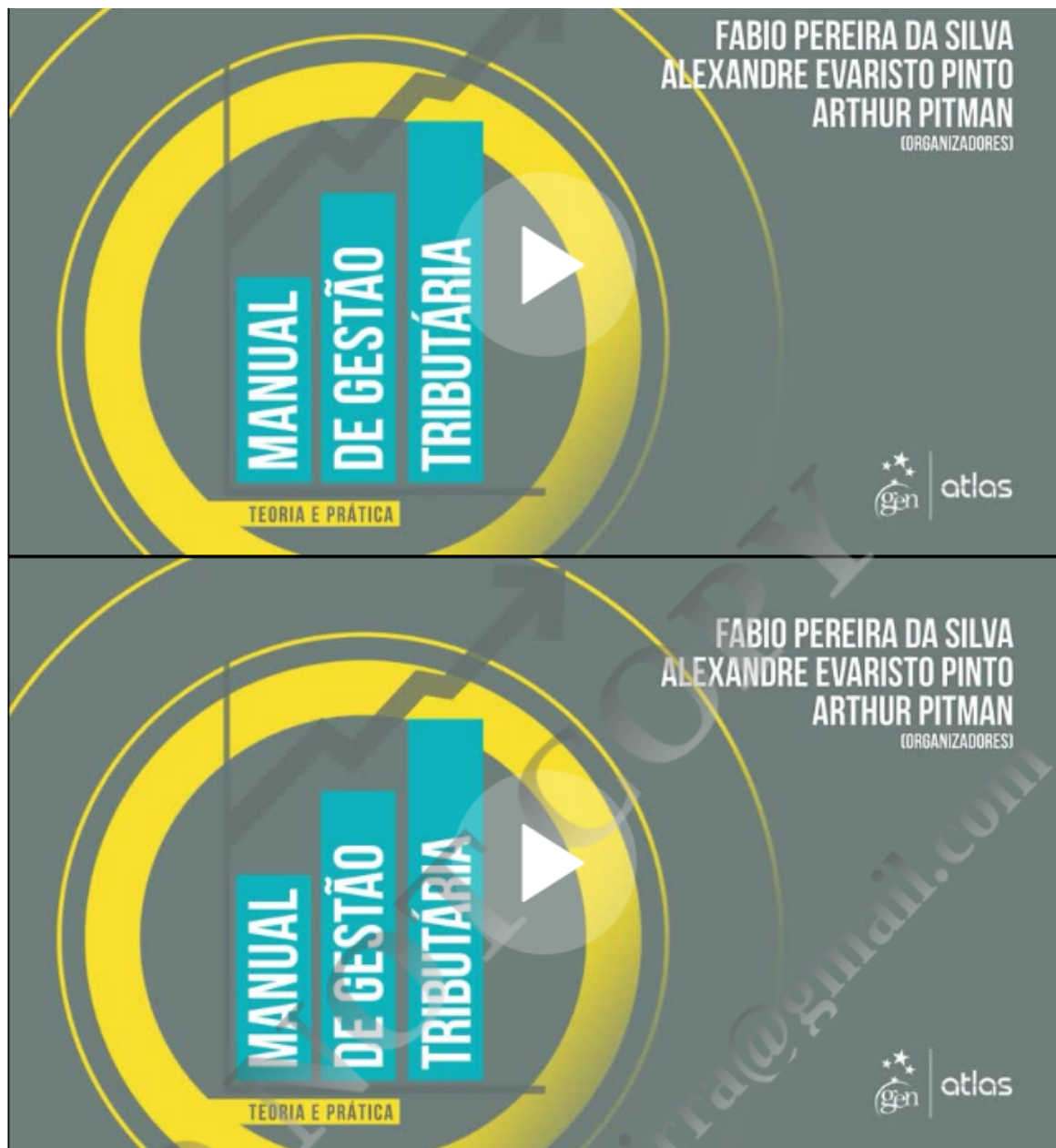
OBJETIVO 4 Segundo a posição vencedora no Supremo Tribunal Federal, consignada no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.446, o art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, não chega ao ponto de permitir que o Fisco desconsidere planejamentos tributários lícitos e válidos dos contribuintes, limitando-se a alcançar atos ou negócios jurídicos praticados com a intenção de simulação ou ocultação do fato gerador do tributo.

OBJETIVO 5 A jurisprudência do Carf demonstra que o estudo dos limites de planejamentos tributários – como “casa-separa”, redução de capital seguida de venda de ativos por sócios, utilização de “empresa-veículo” para aproveitamento fiscal da amortização do ágio, venda de participação societária por intermédio de Fundos de Investimentos em Participações (FIP’s) depende de circunstâncias particulares de casos concretos e, sobretudo, da análise probatória, evidenciando que mesmos tipos de planejamento tributário podem ter resultados distintos, a depender de suas particularidades.

► VÍDEOS ADICIONAIS SOBRE O CAPÍTULO

Acesse os QR Codes para assistir ao material adicional do capítulo:





APLICANDO CONHECIMENTOS – TESTES

TESTES DE MÚLTIPLA ESCOLHA

1. Assinale a alternativa correta:

- a) O contribuinte não tem o direito de estruturar seus negócios com a finalidade única de economizar tributos.
- b) Elisão e evasão são conceitos que se confundem.
- c) Elisão tributária, via de regra, é associada a condutas lícitas dos contribuintes.

- d) Evasão tributária significa condutas lícitas.
-
- e) Toda estão incorretas.
-

CONCLUIR QUESTÃO

2. Considere as opções a seguir e assinale a alternativa correta acerca do planejamento tributário.

- I. Opção fiscal, para a doutrina, significa o mesmo que elisão fiscal.
- II. O contribuinte pode realizar planejamento tributário, desde que tenha propósito negocial na operação engendrada para economizar a carga tributária.
- III. Evasão fiscal, para a maior parte da doutrina, está associada a condutas ilícitas.

- a) I e II estão corretas.
-
- b) I e III estão corretas.
-
- c) II e III estão corretas.
-
- d) Apenas a III está correta.
-
- e) Nenhuma está correta.
-

CONCLUIR QUESTÃO

3. Sobre os princípios constitucionais tributários relacionados ao planejamento tributário, assinale a alternativa correta:

- a) O princípio da legalidade veda o planejamento tributário.
-
- b) O princípio da capacidade contributiva não permite o planejamento tributário, tendo em vista a sua eficácia ativa e a necessidade de o contribuinte sempre se utilizar da estrutura mais onerosa possível.
-
- c) O contribuinte tem o direito de estruturar os seus negócios da forma menos onerosa possível do ponto de vista fiscal, desde que por meio de estruturas lícitas.
-

c) Fiscal, desde que por meio de estruturas lícitas.

d) O princípio da igualdade veda a opção pelo caminho menos oneroso do ponto de vista tributário.

e) Todas as anteriores.

CONCLUIR QUESTÃO

4. Analise as afirmações a seguir e assinale a alternativa correta.

- I. O parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional costuma ser denominado como a “norma geral antielisiva” brasileira.
- II. O princípio da capacidade contributiva deve ser visto como protetor dos direitos do Fisco, fundamento para a arrecadação em sua máxima capacidade.
- III. Os particulares possuem o direito de economizar a sua carga tributária com fundamento na livre iniciativa, na liberdade e na legalidade.

a) Apenas I está correta.

b) Apenas II está correta.

c) I e II estão corretas.

d) I e III estão corretas.

e) Todas estão corretas.

CONCLUIR QUESTÃO

5. Assinale a alternativa incorreta sobre o planejamento tributário:

a) Elisão tributária, normalmente, se confunde com o conceito de planejamento tributário.

b) Fraude à lei imperativa e fraude à lei intrínseca são conceitos já utilizados para limitar o direito do contribuinte de realizar planejamentos tributários.

c) Estruturas simuladas são ilícitas, mas aceitáveis para fins de planejamento tributário.

c) Estruturas simuladas são legais, mas desfavoráveis para fins de planejamento tributário.

d) No Brasil, não há norma positivada prevendo expressamente a necessidade de propósito negocial para que o planejamento tributário seja considerado lícito.

e) Todas estão incorretas.

CONCLUIR QUESTÃO

6. A respeito da evolução da jurisprudência do Carf em matéria de planejamento tributário, pode-se afirmar que:

- I. O conceito de propósito negocial tem sido aplicado na jurisprudência do Carf, embora não tenha uma previsão legal específica no Direito Tributário brasileiro.
- II. Após 2010, a jurisprudência do Carf não tem adotado conceitos estrangeiros para delimitar a liberdade do contribuinte à realização de planejamentos tributários.
- III. Antes dos anos 2000, a jurisprudência majoritária se baseava em uma acepção de simulação mais favorável ao contribuinte.

a) I e II estão corretas.

b) I e III estão corretas.

c) II e III estão corretas.

d) Apenas a II está correta.

e) Nenhuma está correta.

CONCLUIR QUESTÃO

7. Assinale a alternativa incorreta sobre o planejamento tributário:

a) Elisão tributária e planejamento tributário, geralmente, são tratados sinônimos ou no mesmo plano de licitude.

b) Abuso do direito, abuso de forma, fraude à lei e propósito negocial são figuras que, geralmente, são identificadas como critérios estrangeiros, pertinentes à limitação do direito do contribuinte de realizar planejamentos tributários,

c) oriundas com a França, Alemanha, Espanha e Estados Unidos.

oriundas com a França, Alemanha, Espanha e Estados Unidos.

c) Estruturas simuladas não são práticas tidas como crimes fiscais, mas são aceitáveis para fins de planejamento tributário.

d) No Brasil, não há norma positivada prevendo expressamente a necessidade de propósito comercial para que o planejamento tributário seja considerado lícito.

DO NOT COPY
leonardo.aguirra@gmail.com