
Planejamento Tributário

Análise da Legitimidade

Critérios Jurídicos

Claudemir Rodrigues Malaquias

claudemir.malaquias@carf.fazenda.gov.br

- ✓ Contexto
- ✓ Patologias do Negócio Jurídico
- ✓ O Negócio Jurídico sob os Planos E V E
- ✓ Análise do Planejamento Tributário
- ✓ Conclusões

- ✓ ORIGEM DA INSEGURANÇA JURÍDICA
 - ✓ AUSÊNCIA DE CRITÉRIOS DEFINIDORES DA LEGITIMIDADE DOS PLANEJAMENTOS

 - ✓ PARADIGMA ANTERIOR
 - ✓ FORMA
 - ✓ LIBERDADE

 - ✓ PARADIGMA ATUAL
 - ✓ FORMA
 - ✓ LIBERDADE
 - ✓ SUBSTÂNCIA
 - ✓ SOLIDARIEDADE (Greco)

✓ EVASÃO TRIBUTÁRIA

- ✓ o artifício doloso do qual se vale o agente para subtrair ao tributo manifestações de capacidade contributiva originalmente a ele sujeitas

✓ ELISÃO TRIBUTÁRIA

- ✓ o ato ou negócio é revestido com outra forma jurídica, alternativa à originalmente pretendida, com resultados econômicos análogos, mas não descrita ou tipificada na lei como pressuposto da incidência do tributo

✓ PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO

- ✓ um fenômeno transparente pelo qual o contribuinte, mediante a organização planejada de atos lícitos, mas **desprovidos de causa** (simulados ou com fraude à lei), tenta evitar a ocorrência da obrigação tributária, a fim de enquadrar-se em regime fiscal mais favorável ou obter uma vantagem fiscal específica (Xavier)
- ✓ conduta **voluntária** do contribuinte que, mediante a realização de atos ou negócios jurídicos, **formalmente lícitos**, busca obter uma economia de tributos, **esquivando-se de forma habilidosa e com astúcia** da incidência da norma tributária (Heleno)

✓ NORMAS ANTIELISIVAS GERAIS

- ✓ abuso de direito e de formas jurídicas
- ✓ fraude à lei
- ✓ negócio jurídico indireto
- ✓ simulação

✓ NORMAS ANTIELISIVAS ESPECÍFICAS

- ✓ transparência fiscal internacional
- ✓ preços de transferência
- ✓ subcapitalização
- ✓ relativas a pagamentos efetuados a países com tributação favorecida
- ✓ uso abusivo dos acordos tributários

✓ ABUSO DE DIREITO

- ✓ o contribuinte exerce seu direito contra a finalidade social da norma
- ✓ são abusivas as elisões com a finalidade predominante de obter benefícios na área fiscal (Greco)
- ✓ **crítica:** instituto típico do direito privado – não aplicável no Direito Tributável
- ✓ DC é ato ilícito, devendo seu autor reparar os danos daí advindos (art. 187) (Carvalho)

✓ ABUSO DE FORMAS JURÍDICAS

- ✓ necessidade de buscar o equilíbrio entre a forma e a substância dos negócios jurídicos (Torres)
- ✓ quando busca-se encaixar uma realidade de fato que não se coaduna segundo os padrões usuais da realização do negócio jurídico (Dória)
- ✓ **crítica**: aplicação da teoria pressupõe uma graduação, segundo critérios subjetivos, das várias intensidades de normalidade, anomalia e abuso das formas de um negócio jurídico - inconcebível

✓ FRAUDE À LEI

- ✓ as partes empregam intencionalmente, um ou mais negócios jurídicos para obter um resultado vedado por uma norma proibitiva ou para se furtar ao resultado prescrito por norma preceptiva, com o fim de se subtrair à sua aplicação (Xavier)
- ✓ contorno de uma norma tributária por meio de uma lacuna ou outra norma menos onerosa (Greco)
- ✓ **crítica**: as normas tributárias não proíbem ou obrigam o contribuinte a proceder de determinada maneira, mas atribuem efeitos tributários aos negócios jurídicos
- ✓ problema de interpretação – não caracteriza fraude à lei
- ✓ é nulo o negócio jurídico com objetivo de fraudar lei imperativa

✓ NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO

- ✓ negócio típico empregado para obter fim diferente de sua causa (mas que está de acordo com outra causa típica)
- ✓ o negócio preenche a sua função típica – negócio jurídico verdadeiro
- ✓ não há um outro negócio jurídico dissimulado
- ✓ negócio jurídico indireto lícito pode ter consequências tributárias menos onerosas
- ✓ Ex.: *leasing*, sociedades no exterior (investimento)

- ✓ SIMULAÇÃO (família romano-germânica)
 - ✓ divergência entre a vontade real das partes e a sua vontade declarada em um negócio jurídico, procedente de um acordo entre elas, com o intuito de enganar ou prejudicar terceiros (Xavier)
 - ✓ é simulado o negócio jurídico não compatível com sua causa típica ou seu propósito negocial (Greco)

“patologias” do negócio jurídico

Abuso de direito

Abuso de formas

Fraude à lei

Negócio jurídico indireto

Simulação

NÃO permitem aferir a legitimidade do planejamento tributário

- ✓ NEGÓCIO JURÍDICO (definição pela estrutura)
- ✓ “é todo fato jurídico consistente em declaração de vontade, a que o ordenamento jurídico atribui os efeitos designados como queridos, respeitados os pressupostos de existência, validade e eficácia impostos pela norma jurídica que sobre ele incide.” (Azevedo)

✓ NEGÓCIO JURÍDICO (enfoque social)

- ✓ é a hipótese normativa consistente em declaração de vontade, entendida como manifestação de vontade que, pelas suas circunstâncias, é vista **socialmente** como destinada à produção de efeitos
- ✓ não se trata de entender o negócio como ato de vontade do agente, mas um ato que **socialmente** é visto como ato de vontade destinado a produzir efeitos jurídicos

- ✓ **NEGÓCIO JURÍDICO** (enfoque social)
- ✓ o negócio não é o que o agente **quer**, mas sim **o que a sociedade vê como a declaração de vontade** do agente
- ✓ **não** se examina o negócio **pela ótica estreita de seu autor**, mas de modo extraordinariamente alargado, **pelo prisma social e mais propriamente jurídico** (Azevedo)

✓ EXISTÊNCIA

- ✓ elementos do negócio jurídico

✓ VALIDADE

- ✓ requisitos do negócio jurídico

- ✓ Declaração da vontade: livre, consciente, sem má fé
- ✓ Objeto: lícito, possível, determinado ou determinável
- ✓ Forma: livre ou conforme a prescrição legal
- ✓ Agente: capaz, legitimado para o negócio

✓ EFICÁCIA

- ✓ fatores de eficácia

- ✓ PLANO DA EXISTÊNCIA
 - ✓ Elementos do negócio jurídico
 - ✓ gerais (**constitutivos**)
 - ✓ FORMA, OBJETO e as CIRCUNSTÂNCIAS NEGOCIAIS
 - ✓ gerais (**extrínsecos**)
 - ✓ AGENTE, TEMPO e LUGAR
 - ✓ categoriais (natureza jurídica de cada tipo de negócio)
 - ✓ **ESSENCIAIS ou INDERROGÁVEIS** (**referência à CAUSA TÍPICA**)
 - ✓ Ex.: consenso (coisa e preço) na compra e venda
 - ✓ NATURAIS ou DERROGÁVEIS
 - ✓ Ex.: responsabilidade pela evicção na compra e venda
 - ✓ particulares
 - ✓ CONDIÇÃO, TERMO e ENCARGO

✓ CAUSA (TÍPICA)

- ✓ **causa** = o que é admitido pela consciência social como correspondentes a uma **exigência legítima**, a um **interesse social e durável ou necessário**, e merecedor da tutela jurídica (conteúdo do negócio jurídico)

- ✓ **pressuposta** = anterior ao próprio negócio
 - ✓ ex.: mútuo, depósito, comodato (entrega da coisa)

- ✓ **final** = fato futuro ao qual tende o negócio
 - ✓ ex.: mandato, compra e venda, sociedade, contratos em geral

✓ PLANOS DA VALIDADE E EFICÁCIA

- ✓ o confronto dos **elementos categoriais inderrogáveis** com a **causa objetiva** do negócio define sua **validade e eficácia**

- ✓ INEXISTÊNCIA DA CAUSA (negócios causais)
 - ✓ **pressuposta** = acarreta **nulidade** por falta de causa
 - ✓ causa = **requisito de validade**
 - ✓ Ex. mútuo sem entrega da coisa; nula a fiança que garante débito inexistente; nula a dação sem débito anterior, etc.

 - ✓ **final** = acarreta a **ineficácia superveniente**
 - ✓ causa = **fator de permanência da eficácia**
 - ✓ Ex. contrato bilateral – é autorizada a resolução quando uma parte não realiza a prestação, desobrigando a outra da contraprestação

- ✓ ELEMENTO INDERROGÁVEL x CAUSA OBJETIVA
- ✓ ELEMENTO CATEGORIAL INDERROGÁVEL
 - ✓ é a referência à causa no próprio conteúdo do negócio
 - ✓ **faz parte** do negócio
 - ✓ **fixa o regime jurídico** a que o negócio se vincula
- ✓ CAUSA OBJETIVA
 - ✓ **não faz parte** do negócio
 - ✓ antes ou depois (pressuposta ou final)
 - ✓ justifica o negócio jurídico do ponto de vista social e jurídico

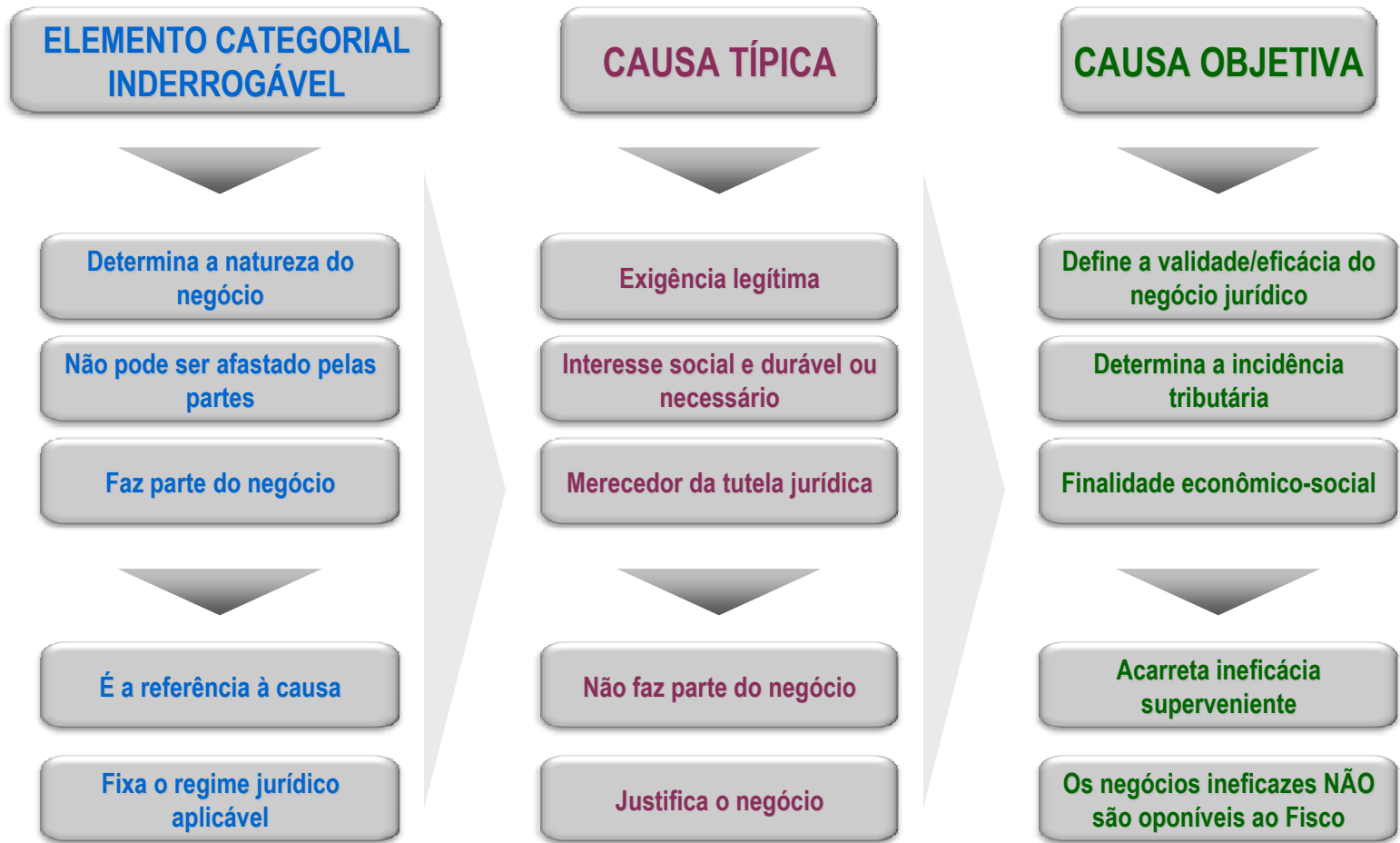


✓ INVESTIGAÇÃO DA CAUSA OBJETIVA

- ✓ o **critério jurídico** adotado para verificar a legitimidade do planejamento tributário implica analisar a **causa objetiva do negócio jurídico**
- ✓ verifica-se a **divergência** entre a realização prática aferida objetivamente (causa objetiva) e a causa típica do negócio jurídico (conteúdo)
- ✓ os negócios **ineficazes** não são oponíveis ao Fisco

- ✓ ANÁLISE DO NEGÓCIO JURÍDICO (método)
- ✓ três planos: existência, validade e eficácia
 - ✓ **existência**: qualificação jurídica dos fatos praticados pelo contribuinte
 - ✓ elementos categoriais inderrogáveis
 - ✓ **validade/eficácia**: confronto da vontade declarada (**causa típica**) e a sua realização fática (**causa objetiva**)
 - ✓ deve-se verificar a **correspondência** da causa objetiva (**finalidade econômico-social *in concreto***) com a declaração de vontade (**elementos categoriais inderrogáveis**)
 - ✓ não é o conteúdo formal do negócio jurídico (**causa típica**) consubstanciado na declaração de vontade que irá determinar a incidência tributária, mas sim sua **causa objetiva**

Método jurídico para aferir a legitimidade dos planejamentos



✓ CONCLUSÕES

- ✓ as teorias “patologias” do negócio jurídico não contribuem satisfatoriamente para a aferição da legitimidade do planejamento tributário
- ✓ a análise do negócio jurídico sob o enfoque dos planos (existência, validade e eficácia) permite identificar a natureza jurídica do negócio e o regime jurídico ao qual deve se submeter
- ✓ o planejamento será inválido se for constatada divergência entre a declaração de vontade (elementos categoriais inderrogáveis) e a causa objetiva (finalidade econômico-social)

Planejamento Tributário

Análise da Legitimidade

Crerios Jurídicos

Obrigado!

Claudemir Rodrigues Malaquias

claudemir.malaquias@carf.fazenda.gov.br