



Pós- graduação em Direito Tributário e Finanças Públicas

MARINA SANTOS RORIZ

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COMO FORMA DE ECONOMIA FISCAL

Brasília – DF /2014

MARINA SANTOS RORIZ

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COMO FORMA DE ECONOMIA FISCAL

Monografia apresentada ao curso da pós-graduação como requisito parcial para obtenção do título de especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas da Escola de Direito de Brasília – EDB/IDP.

Brasília-DF/2014

Aos meus pais e ao meu irmão, pelo apoio e cobrança.

Ao Baiano, pela ajuda e confiança.

À Bela e à Zenaide, pelo carinho.

Ao Jefferson, Vovô Pedro, à Joana, à Zaninha. Ao Daniel e todos aqueles que estiveram ao meu lado.

I'm the taxman, and you're working for no one but me.

The Beatles.

RESUMO

RORIZ, Marina S., **Planejamento tributário como forma de economia fiscal**. 2014. 48 pp – Direito Tributário e Finanças Públicas. Instituto Brasiliense de Direito Público, Brasília-DF, 2014.

Com o fortalecimento do processo da globalização, surgem inúmeras mudanças no meio empresarial. Uma das mudanças mais notórias foi o aumento da competitividade entre as empresas, tanto no plano nacional quanto no plano internacional. Por esta razão, a redução da carga tributária se torna assunto de suma importância, pois ao se reduzir o gasto fiscal, aumenta-se o lucro e, conseqüentemente, o investimento das empresas. O planejamento tributário é, portanto, o mecanismo utilizado pelas pessoas jurídicas ou físicas que desejam reduzir o impacto da tributação estatal. No entanto, o planejamento tributário não pode ser feito a bel prazer. Deve atender à regras e à limitações que são impostas tanto pelo ordenamento pátrio, como pelas orientações de tratados internacionais, trazendo, sempre, o planejamento tributário para o âmbito da licitude e não da evasão fiscal, que é ilegal.

Palavras-chaves: planejamento tributário; economia fiscal; limites ao planejamento tributário; evasão fiscal.

ABSTRACT

RORIZ, Marina S., **Planejamento tributário como forma de economia fiscal**. 2014. 48 pp – Direito Tributário e Finanças Públicas. Instituto Brasiliense de Direito Público, Brasília-DF, 2014.

With the strengthening of the process of globalization , many changes occur in the business environment . One of the most noticeable changes was the increased competition between companies , both nationally as internationally. For this reason , the reduction of the tax burden becomes subject of paramount importance because by reducing fiscal spending , increases the profit and hence firms' investment . Tax planning is therefore the mechanism used by companies or individuals who wish to reduce the impact of state taxation. However , tax planning can not be done at will . Must meet the rules and limitations that are imposed by both the paternal order, as the guidelines of international treaties , bringing , always , tax planning into the realm of legality and not tax evasion , which is illegal.

Keywords : tax planning , tax saving , limits on tax planning , tax avoidance .

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	8
CAPÍTULO 1 – O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: CONSIDERAÇÕES INICIAIS	10
CAPÍTULO 2 – PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	15
2.1. CONCEITO, ELEMENTOS E FINALIDADE	15
2.2. ELISÃO X EVASÃO FISCAL	17
2.3. LIMITES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	20
2.3.1. Simulação.....	20
2.3.2. Negócio Jurídico Indireto.....	24
2.3.3. Fraude à Lei.....	27
2.3.4. Abuso de direito.....	28
2.3.5. Abuso de forma.....	30
2.3.6. Liberdade com capacidade contributiva.....	31
2.4. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	33
CAPÍTULO 3 – PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL.....	34
3.1. PARAÍSO FISCAL.....	34
3.2. PREÇOS DE TRANSFERÊNCIAS.....	38
3.3. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE TRATADOS MAIS BENÉFICOS.....	44
3.4. SUB-CAPITALIZAÇÃO DE EMPRESAS.....	46
3.5. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	46
CONCLUSÃO.....	47

INTRODUÇÃO

A Globalização e a conseqüente internacionalização da economia e das regras jurídicas geraram grandes mudanças estruturais no meio empresarial. As empresas tem buscado a sua competitividade não mais apenas no campo nacional, mas também no plano internacional. Por isso, em razão do aumento da concorrência empresarial, a redução dos custos tributários se torna peça chave para a redução do gasto fiscal e conseqüente aumento do lucros.

É sob esta ótica que se desenvolveu a técnica do planejamento tributário nacional e internacional, cujo fim é a obtenção da economia fiscal. Conseqüentemente, “acentuaram-se, dessarte, as discussões sobre a licitude dessas novas formas de economia de tributos. Afinal, se a busca pela menor carga tributária tem gerado polemicas em nível nacional, muito mais questionamentos surgem quando se trata de operações realizadas em âmbito mundial” .¹

O tema, portanto, é oportuno, pois com a existência de uma alta carga tributária brasileira, há de se procurar mecanismos para diminuir esse custo fiscal, seja em nível nacional ou internacional. No plano internacional, os Estados adotam medidas enérgicas para diminuir a tributação e atrair novos investimentos, que movimentam a economia e, conseqüentemente, os cofres públicos.

O tema apresenta relevância temática nas áreas da economia, jurídica, política . Economicamente, o planejamento tributário é importante, “no sentido de seu significado em relação à arrecadação tributária e ao perfil do impacto da tributação junto aos contribuintes apontar para realidades marcantes”.² Juridicamente, pois será necessário analisar o tema da isonomia e da concorrência, atravessando a discussão sobre a capacidade contributiva e sobre os limites impostos ao planejamento tributário. No plano político, o tema se torna relevante ao analisar as condutas estatais, que resultará em edição de normas e regras que

¹MOREIRA, André Mendes. *Planejamento tributário internacional e preços de transferência – o regime da lei n. 9430/96*. Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário, v.19, p.8-16, 2002. Disponível em: < <http://sachacalmon.wpengine.netdna-cdn.com/wp-content/uploads/2010/11/Planejamento-Tributario-Internacional-e-Preços-de-Transferencia-o-regime-da-Lei-9430-96.pdf>>. Acesso em: nov.2013.

²GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. p. 13.

disciplinarão o planejamento tributário, bem como, pensarmos no Estado como interessado em arrecadar para custear suas funções.

A nível nacional, o planejamento tributário deve ser olhado com atenção para que respeite os limites da licitude e não incorra na prática da evasão fiscal. Já no plano internacional, é necessário entender os chamados “paraísos fiscais”, bem como as modalidades de planejamento tributário conhecidas como preço de transferências, a utilização indevida de tratados mais benéficos e a sub-capitalização de empresas, sem esquecer, que mesmo analisando as transações internacionais, estas também esbarram em limites da legalidade.

Portanto, o estudo do planejamento tributário se faz bastante pontual ao entendermos o contexto global em que vivemos e nas maneiras disponíveis dentro da seara legal que diminuem a tributação, aumentando-se conseqüentemente o lucro empresarial, resultando em novos investimentos e empregos.

CAPÍTULO 1 – O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Entende-se por Sistema Tributário Brasileiro o complexo orgânico constituído pelos tributos brasileiros, princípios e normas que regulam tais tributos.

Hugo de Brito Machado³ preceitua:

Tendo-se em vista que o sistema tributário é organizado com base em conceitos jurídicos praticamente universais e constitui notável limitação ao poder de tributar, é razoável entender-se que sua preservação é um direito fundamental do cidadão.

O poder constituinte originário definiu os princípios básicos do sistema tributário, um dos quais consiste em que os tributos são somente os que nele estão previstos. E estabeleceu, ainda, os princípios aos quais se subordinam os tributos regulamente instituídos nos termos e limites do sistema.

Dessa forma, é necessário observar quais são os tributos e os princípios admitidos pela Constituição Federal de 1988.

Na seara dos tributos, admitindo-se o princípio da estruturalidade orgânica do tributo, cujo preceito define que o fato gerador é que determina a espécie tributária, a Carta Magna estabeleceu como espécies tributárias os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios.

Em síntese, os impostos são os tributos que não possuem vínculo com uma atividade específica do Estado, destinando-se, portanto, a cobrir necessidades públicas em geral. Encontra previsão no artigo 16 do Código Tributário Nacional (CTN).

As taxas, por sua vez, são cobradas em decorrência de serviço público, específico e divisível, prestado pelo Estado ou em razão do poder de polícia. Está previsto no artigo 77 do CTN.

As contribuições de melhoria tem como fato gerador o financiamento de custo de obras públicas, desde que estas obras acarretem a valorização imobiliária da localidade. Deve obedecer como limite total a despesa realizada e como limite

³MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed. rev., atual. e amp. São Paulo: Malheiros, 2009. p.71.

individual o acréscimo de valor que a obra resultar para a propriedade beneficiada. O CTN dispõe sobre este tributo no artigo 81.

Os artigos 149 e 149-A da Constituição Federal estabelecem as contribuições especiais. São instituídas para custear as atividades paraestatais, subdividindo-se em sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias econômicas ou profissionais.

Por fim, o empréstimo compulsório são os tributos restituíveis e criados por meio de Lei Complementar para atender às despesas extraordinárias provenientes de guerra externa ou sua iminência, calamidade pública ou, ainda, para casos de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

No tocante aos princípios basilares do Sistema Tributário Brasileiro, que encontram guarida no texto constitucional, podem ser citados: o princípio da legalidade, da isonomia e da igualdade tributária, da capacidade contributiva, da vedação ao confisco, da irretroatividade e da anterioridade e da progressividade.

Tais princípios são norteadores de todo o Sistema Tributário, de modo que, o aprofundamento em seu conteúdo é dever imprescindível do estudioso da matéria tributária.

O jurista Hugo de Brito Machado⁴ explica a importância dos princípios de maneira triunfal:

Sendo, como é, a relação de tributação uma relação *jurídica* e não simplesmente de *poder*, tem-se como indubitosa a existência de princípios pelos quais se rege.

[...] Tais princípios existem para proteger o cidadão contra os abusos do Poder. Em face do elemento teleológico, portanto, o intérprete, que tem consciência dessa finalidade, busca nesses princípios a efetiva proteção do contribuinte.

Aliás, o Direito é um instrumento de defesa contra o arbítrio, e a supremacia constitucional, que alberga os mais importantes princípios jurídicos, é por excelência um instrumento do cidadão contra o Estado.

Portanto, depreende-se desta explicação do estimável jurista a importância que os princípios citados exercem sobre a matéria tributária.

O princípio da legalidade, inciso I do artigo 150 da CF, é garantidor de que nenhum tributo será instituído ou majorado a não ser através de lei. Este princípio é

⁴MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed. rev., atual. e amp. São Paulo: Malheiros, 2009. p.33.

claro: salvo as hipóteses ressalvadas pela própria Constituição, somente a lei é o instrumento capaz de criar ou aumentar os tributos. Este princípio parte do pressuposto de que a lei é a manifestação legítima da vontade do povo, através de seus parlamentares. Neste sentido, a criação de um tributo seria a manifestação consentida do povo para que o Estado arrecade parcela de seu patrimônio. Além disso, este princípio simboliza a segurança nas relações entre o particular e o Estado, onde obriga-se ambas as partes a cumprirem com as suas devidas responsabilidades já previamente previstas em lei.

O princípio igualdade tributária provém do princípio constitucional da isonomia, que, segundo este último, todos são iguais perante a lei. Dessa forma, o princípio da igualdade tributária presume a vedação de tratamento desigual entre os contribuintes de situação econômica equivalente.

Ricardo Cunha Chimenti⁵ complementa que:

O princípio da igualdade é complementado pelos princípios da personalização e da capacidade contributiva, previstos no art. 145, §1º, da Constituição Federal. Pelo princípio da personalização e da capacidade contributiva, sempre que possível os impostos devem ter caráter pessoal e ser graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte.

O princípio da capacidade contributiva, portanto, preceitua que os tributos devem decorrer da manifestação de riqueza do contribuinte, em breves palavras, quem tem mais, contribui mais e quem tem menos, consequentemente, contribui menos. No julgamento do RE 423.728, o Ministro Relator Marco Aurélio declarou que “o §1º do art. 145 possui cunho social da maior valia, tendo como objetivo único, sem limitação do alcance do que nele está contido, o estabelecimento de uma graduação que promova justiça tributária, onerando os que tenham maior capacidade para pagamento do imposto”.

O princípio da progressividade é uma extensão do princípio da capacidade contributiva, pois permite que as alíquotas sejam graduadas conforme a capacidade econômica do contribuinte.

⁵CHIMENTI, Ricardo Cunha. *Direito tributário: com anotações sobre direito financeiro, direito orçamentário e lei de responsabilidade fiscal*. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.p.18.

Contudo, os princípios da capacidade contributiva e da progressividade tiveram uma nova interpretação, no sentido de que, a capacidade contributiva será analisada quando houver o caráter pessoal e a progressividade quando o tributo tiver caráter real, isto é, nos ensinamentos de Ricardo Alexandre⁶:

É fundamental registrar quem em 2013, no julgamento do Recurso Extraordinário 562.045/RS, o Supremo Tribunal Federal promoveu uma importantíssima alteração de um tradicional entendimento. Como o dispositivo ora analisado, antes de impor a graduação dos impostos de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, exigiu que eles tivessem caráter pessoal (ambas as exigências a serem cumpridas “sempre que possível”), a Corte entendia que a progressividade como técnica de graduação do tributo de acordo com a capacidade contributiva somente seria aplicável aos impostos pessoais, e não aos impostos reais.

Tal conclusão decorria da ideia de que os impostos reais, por definição, não levam em consideração características do contribuinte, mas sim da coisa (*res*) tributada. Assim, somente quando o imposto fosse pessoal a capacidade contributiva da pessoa tributada deveria ser analisada. Já no tocante aos impostos reais, a progressividade dependeria de expressa previsão constitucional, o que somente ocorre no tocante ao ITR (art. 153, §4º, I) e ao IPTU (arts. 156, §1º, I, e 182, §4º, II).

Já o princípio da vedação ao confisco expressa, nas palavras de Ricardo Cunha Chimenti⁷:

que é vedado à União, aos Estados-Membros, ao Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributo come feito de confisco, já que tal circunstância nega vigência ao direito de propriedade garantido pelo art. 5º, XXII, da Constituição Federal. O caráter confiscatório do tributo é analisado pelo Judiciário no caso concreto e deve considerar a carga tributária decorrente da totalidade dos tributos. Entende-se como confiscatório o tributo que consome grande parte da propriedade ou inviabiliza o exercício da atividade lícita.

Enquanto que o princípio da irretroatividade significa que a lei deve anteceder ao fato gerador do tributo por ela instituído ou majorado ou ainda, de acordo com o artigo 105 do Código Tributário Nacional que “a legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes”, o princípio da

⁶ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário esquematizado*. 7. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2013. p. 97.

⁷CHIMENTI, Ricardo Cunha. *Direito tributário: com anotações sobre direito financeiro, direito orçamentário e lei de responsabilidade fiscal*. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008. p.22 e 23.

anterioridade, nos termos da alínea “b” do inciso III do artigo 150 da CF, preceitua a proibição da cobrança de tributos “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”. A Emenda Constitucional n. 42 ampliou sua proteção, ao inserir a alínea “c” ao inciso III do artigo 150 da CF. Esta alínea estabeleceu que, sem prejuízo da anterioridade “comum”, certos tributos devem esperar transcorrerem noventa dias da data da publicação da lei para serem cobrados, constituindo-se o princípio da Anterioridade Nonagesimal.

O entendimento dos princípios acima mencionados se faz extremamente necessário para poder situar o assunto de planejamento tributário, a ser tratado no próximo capítulo, dentro do Sistema Tributário Brasileiro, que abarca toda a matéria de Direito Tributário.

Dessa feita, percebe-se que, de antemão, para a realização de planejamento tributário por parte do contribuinte, este deve-se adequar e respeitar os limites impostos pelos princípios constitucionais e pelas regras tributárias vigentes no momento da elaboração do planejamento tributário.

CAPÍTULO 2 – PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Após esclarecidas as considerações sobre o Sistema Tributário Brasileiro, pode-se, com mais propriedade, adentrar-se na seara do Planejamento Tributário que é, frente a todas as elucidações, a forma lícita de diminuir a alta carga tributária brasileira.

2.1. CONCEITO, ELEMENTOS E FINALIDADE

Diante de um panorama em que a globalização, fator determinante das estruturas políticas, culturais, sociais e, principalmente, econômicas, incentiva a interação e integração político-econômica e sócio-cultural entre os Estados, o reflexo jurídico tributário nas relações entre os Estados e as empresas é ponto chave de análise. Isto porque, frente a este quadro de globalização as empresas tornaram-se muito mais competitivas, já que agora estão inseridas também no mercado internacional. Dessa forma, a presença do Estado se torna marcante a fim de “abocanhar” parte da renda auferida pelas empresas.

Deste modo, surge o planejamento tributário que tem como objetivo obter a economia dos tributos, adotando procedimentos abarcados pelas regras jurídicas.

O planejamento tributário é na verdade a atividade empresarial estritamente preventiva, que tem como fator de análise o tributo e visa identificar e projetar os atos e fatos tributáveis e seus efeitos, comparando-se os resultados prováveis, para os diversos procedimentos possíveis, de tal forma a possibilitar a escolha da alternativa menos onerosa, sem extrapolar o campo da licitude.⁸

O planejamento tributário, portanto, tem caráter preventivo, pois deve-se escolher alternativas antes da situação ter se concretizado de fato, ou seja, deve ser feito antes do fato gerador ter ocorrido.

⁸UNIVERSIDADE CATÓLICA DE GOIÁS. *Apostila de Planejamento Tributário* Professor Manoel. Disponível em: < http://www.ucg.br/site_docente/adm/manoel/pdf/apostila.pdf>. Acesso em: nov.2013.

O planejamento tributário tem como princípio informador, além dos já estudados no capítulo anterior que direcionam todo o estudo em matéria tributária, o princípio da Eficiência, isto porque, o planejamento tributário é um direito subjetivo de qualquer pessoa, física ou jurídica. Este princípio consiste em procurar formas legais a fim de evitar ou postergar a incidência tributária ou, ainda, reduzir o montante do tributo devido, mas que ainda não foi lançado.

Os elementos do planejamento tributário encontram-se dentro da legislação brasileira, através do sistema de tributação que a empresa escolheu estar inserida. Compreende os elementos dos tributos cobrados, bem como as técnicas administrativas, jurídicas e contábeis que visam realizar os orçamentos relativos a área fiscal da organização com a intenção de reduzir a carga tributária.

O planejamento tributário tem por elementos o fato de ser formado por atos lícitos e por ser composto por condutas que não estão reguladas pelo ordenamento jurídico, ou seja, podendo atuar na “lacuna” da lei. Porém, isto não significa que os atos praticados não tem definição legal, apenas que os efeitos da ação realizada, para fins tributários, não é prevista pela legislação.

Segundo Gilberto do Amaral⁹, as finalidades do planejamento tributário podem se dividir em três pontos principais:

- Evitar a incidência do tributo, tomando-se providências com o fim de desviar-se do seu fato gerador;
- Reduzir o montante do tributo, buscando-se meio de se reduzir a alíquota ou sua base de cálculo;
- Retardar o pagamento do tributo, adotando-se medidas que têm este fim, sem a ocorrência da multa.

Portanto, tem-se como a finalidade do planejamento tributário ofertar alternativas viáveis e lícitas para o pagamento dos tributos devidos, possibilitando a economia fiscal.

⁹ AMARAL, Gilberto Luiz do. *A nova ótica do planejamento tributário empresarial*. Tributario.NET, São Paulo, inserido em: 22/2/2002. Disponível em: <http://www.tributario.net>. Acesso em: 05/1/2014

O planejamento tributário, de forma geral, parte do pressuposto que a conduta realizada foi feita dentro de um contexto lícito, que seja eficaz frente ao fisco, a fim de se reduzir a carga tributária prevista.

2.2 – ELISÃO X EVASÃO FISCAL

No entanto, é importante salientar que existe uma linha tênue entre planejamento tributário ou elisão fiscal e a evasão fiscal. A primeira corresponde ao estudo da forma menos onerosa para pagar os tributos e a segunda, consiste em métodos fraudulentos para inibir a contribuição tributária ao Fisco.

A teoria da elisão fiscal gera inúmeros debates doutrinários sobre até qual ponto o planejamento tributário não está sendo abusivo. Isto porque, é interesse do Fisco sempre recolher o máximo de tributos possível. Então, “a jurisprudência dos valores e o pós-positivismo aceitam o planejamento fiscal como forma de economizar imposto, desde que não haja abuso de direito. Só a elisão abusiva ou o planejamento inconsistente se tornam ilícitos”.¹⁰

A elisão fiscal engloba os efeitos decorrentes da utilização de condutas lícitas, que permitem a economicidade das organizações, enquanto que a evasão fiscal engloba os efeitos decorrentes de condutas ilícitas que objetivaram a redução da carga tributária.

Nas explicações de Ricardo Alexandre¹¹

A elisão fiscal é a conduta consistente na prática de ato ou celebração de negócio legalmente enquadrado em hipótese visada pelo sujeito passivo, importando isenção, não incidência ou incidência menos onerosa do tributo. A elisão é verificada, no mais das vezes, em momento anterior àquele em que normalmente se verificaria o fato gerador. Trata-se de planejamento tributário, que encontra guarida no ordenamento jurídico, visto que ninguém pode ser obrigado a praticar negócio da maneira mais onerosa.

A evasão fiscal é uma conduta ilícita em que o contribuinte, normalmente após a ocorrência do fato gerador, pratica atos que visam

¹⁰TORRES, Ricardo Lobo. *Normas Gerais Antielisivas*. Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT, Belo Horizonte, n. 1, jan./fev. 2003., p. 90-123.

¹¹ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário esquematizado*. 7. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2013. p. 269-270.

a evitar o conhecimento do nascimento da obrigação tributária pela autoridade fiscal. Aqui o fato gerador ocorre, mas o contribuinte o esconde do Fisco, na ânsia de fugir à tributação.

Dessa forma, pode-se afirmar que tanto a evasão quanto a elisão fiscal dizem respeito a economia de tributos. A diferença central entre elas é a licitude da conduta praticada pelo contribuinte para conseguir tal finalidade.

No mesmo sentido, os conceitos internacionais de elisão (*tax avoidance*) e evasão (*tax evasion*) pautam-se na legalidade dos atos praticados para obter a redução do tributo, segundo o *International Bureau of Fiscal Documentation* (IBFD).

No entanto, Simonsey¹² faz uma ressalva bastante interessante em seu trabalho.

[...] a licitude dos meios empregados pelo contribuinte para obter vantagem fiscal não é, por si só, suficiente para tornar o ato elisivo oponível perante o Fisco. O que não prejudica a definição acima apresentada, visto ser factível que um dado negócio seja lícito, e eficaz entre as partes, mas não produza efeitos perante terceiros. Razão pela qual, a licitude da elisão não permite concluir que o ato elisivo será sempre oponível à Fazenda Pública.

Neste diapasão, o autor pretende esclarecer a diferença entre a licitude do ato, isto é, se encontra previsão legal, e a oponibilidade do ato praticado frente ao fisco, ou seja, o ato praticado poderá encontrar respaldo legal, mas como tem o intuito claro de fraudar o fisco, este mesmo ato não será considerado válido frente a Fazenda Pública, classificando-se como um caso de evasão fiscal.

Para apaziguar estas dissintonias, aborda-se outro aspecto de diferenciação de elisão e evasão fiscal: o momento de utilização dos meios para obter a economia fiscal frente ao fato gerador. Este aspecto diz respeito se o fato gerador já ocorreu ou não e em qual momento o contribuinte teve a ação enérgica a fim de reduzir a sua carga tributária.

Sob esta perspectiva, observa-se que na fraude, o contribuinte tenta mudar a realidade econômica no momento ou depois da ocorrência do fato gerador. Enquanto que, na elisão fiscal, o contribuinte atua sobre a mesma realidade antes

¹² Soares, Simonsey Alves. *Planejamento Tributário – Desconsideração dos efeitos tributários de atos e negócios jurídicos praticados com propósito específico de economia fiscal* / Brasília: Esaf – Dired, 2011. p.35

que ela se exteriorize, dando-lhe forma alternativa daquela prevista em lei como pressuposto de incidência tributária.

Simonsey¹³ resume o assunto de forma bastante objetiva:

Esse último critério, apesar de simples, é bastante útil visto que, para se analisar se o ato praticado é evasivo ou elisivo, basta verificar a ocorrência ou não do fato gerador. Uma vez ocorrido, qualquer ação ou omissão realizada para diminuir, retardar, ou evitar o pagamento do tributo afigura-se manifestamente evasiva e, portanto ilícita. Do contrário, restaria elisiva e lícita.

Portanto, para a doutrina majoritária, pode-se assegurar que para diferenciar os dois institutos deve-se verificar a licitude e o momento em que os atos foram praticados com o intuito de se obter a economia fiscal. Se os atos praticados forem lícitos e anteriores à incidência da obrigação tributária, seja para afastar o contribuinte da norma ou apenas para reduzir ou retardar o pagamento do tributo, trata-se da figura da elisão fiscal. No entanto, se os atos praticados forem ilícitos e ocorrerem no instante ou em momento posterior da incidência da obrigação tributária, a fim de evitar, reduzir ou adiar o pagamento do tributo, o caso será de evasão fiscal.

Ainda, para contra-argumentar a licitude do planejamento tributário ou elisão fiscal, pode-se ponderar o debate com as limitações à ele impostas.

2.3. LIMITES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Nas limitações do planejamento tributário visa-se estabelecer parâmetros de controle a fim de perceber se o ato ou negócio jurídico praticado pelo contribuinte é lícito e consequência da sua liberdade de escolha com relação a sua vida econômica, assegurada pelo ordenamento jurídico; ou, se os atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte extrapolam esta liberdade com a intenção única de causar dano ao Erário Público.

¹³ Soares, Simonsey Alves. *Planejamento Tributário – Desconsideração dos efeitos tributários de atos e negócios jurídicos praticados com propósito específico de economia fiscal* / Brasília: Esaf – Dired, 2011. p.35

2.3.1. SIMULAÇÃO

Sendo o tributo entendido como uma invasão ao patrimônio privado, o contribuinte tem liberdade para se defender. E, utilizar o planejamento tributário como ferramenta de defesa é uma escolha completamente possível. Esta visão remonta a ideologia do liberalismo clássico do início do século XX, cujo preceito dava ao Estado a função de garantir a manutenção e defesa do patrimônio dos seus nacionais.

Como consequência, os princípios da legalidade e da tipicidade ganharam força. Não apenas prevendo que os tributos devam ser previamente instituídos por lei, mas também, para que houvesse a menor tributação possível, sendo vedada a uso de analogia em matéria tributária. Preferiu-se pelo uso da máxima “tudo que não é proibido, é permitido”. Marco Aurélio Greco¹⁴ manifesta-se neste sentido:

(...) se o Fisco só pode cobrar mediante tipicidade fechada e legalidade estrita, então tudo aquilo que não estiver a elas submetido será uma área não alcançada pela lei tributária, portanto de lacuna. Assim, quando o contribuinte se conduzir dentro de uma área de lacuna poderá agir tranqüilo, pois o Fisco nada poderá objetar.

O referido autor traça como características a defesa da liberdade absoluta de organização de atividades, os princípios da legalidade e da tipicidade fechada, vedação de aplicação da analogia em matéria tributária e a liberdade de utilizar das lacunas da lei em favor do contribuinte.

Para o auto, nesse sentido, a licitude dos atos decorre da vontade e da formalidade documental do ato ou do negócio jurídico praticado, ou seja, se o contribuinte utilizou de negócio jurídico lícito e realizou de forma formal, podendo comprovar através de documentos, deve o fisco aceitar a operação realizada, independente do resultado.

Por isso, seria a simulação um limite imposto à esta liberdade de auto-organização econômica dos contribuintes.

O artigo 167 do Código Civil e o artigo 149 do CTN compõem a base legal deste instituto:

¹⁴GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2008, p.131

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.

III – os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados

Código Tributário Nacional

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

[...]

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

A simulação é uma das formas de fraude fiscal, sendo um ato jurídico defeituoso. É uma alteração voluntária do ato ou negócio jurídico cujo objetivo é desviar-se da disciplina do texto normativo.

De acordo com Carlos Roberto Gonçalves¹⁵

Simular significa fingir, enganar. Negócio simulado, assim, é o que tem aparência contrária à realidade. [...] A *causa simulandi* tem as mais diversas procedências e finalidades. Ora visa burlar a lei, especialmente a de ordem pública, ora a fraudar o Fisco, ora a prejudicar a credores, ora até a guardar em reserva determinado negócio.

Os elementos constantes na simulação são a intencionalidade da desarmonia entre a vontade e a declaração, o “falso” acordo e a intenção clara de enganar a terceiros, no caso tributário, o fisco. Para a simulação tributária tomar forma, poderá incidir sobre quaisquer dos elementos da obrigação tributária, seja o fato gerador, a base de cálculo ou, ainda, o sujeito passivo.

Com relação à simulação que tem o fato gerador como objeto da ilusão, é quando as partes desejam efetuar o negócio jurídico previsto pelo fato gerador, sem querer, no entanto, arcar com a consequência tributária do mesmo. Para isso, criam outro negócio aparente, que não corresponde à sua vontade real, apenas para enganar o fisco.

¹⁵ GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito civil brasileiro, volume I: parte geral*. 7.ed.rev.e.atual. São Paulo: Saraiva, 2009. P.444

Com a base de cálculo, a simulação ocorre quando há a simulação do valor da operação tributável, onde as partes mostram preço inferior ao inicialmente acordado.

Por fim, a simulação quanto ao sujeito passivo da obrigação tributária ocorre quando há a interposição fictícia de pessoas, conhecidas como “laranjas”.

A simulação poderá ser absoluta ou relativa. Será absoluta quando inexistir inteiramente o ato ou o negócio jurídico; e, relativa, também conhecida como dissimulação, quando o ato ou negócio jurídico existem, mas há divergência, em parte ou no todo, do negócio praticado.

Carlos Roberto Gonçalves¹⁶ explica bem a questão

Na simulação absoluta as partes na realidade não realizam nenhum negócio. Apenas fingem, para criar uma aparência, uma ilusão externa, sem que na verdade desejem o ato (*colorem habens, substantiam vero nullam*). Diz-se absoluta porque a declaração de vontade se destina a não produzir resultado, ou seja, deveria ela produzir um resultado, mas o agente não pretende resultado nenhum. Na simulação relativa, as partes pretendem realizar determinado negócio, prejudicial a terceiro ou em fraude à lei. Para escondê-lo, ou dar-lhe aparência diversa, realizam outro negócio (*negotium colorem habet, substantiam vero alteram*). Compõe-se, pois, de dois negócios: um deles é o simulado, aparente, destinado a enganar; o outro é o dissimulado, oculto, mas verdadeiramente desejado. O negócio aparente, simulado, serve apenas para ocultar a efetiva intenção dos contratantes, ou seja, o negócio real.

O Supremo Tribunal Federal¹⁷ acolhe o conceito de dissimulação na acepção de utilizar a simulação para fraudar a lei, tornando o ato praticado nulo. Para o direito tributário, a dissimulação ocorre quando verifica-se que o ato praticado pelo contribuinte foi simplesmente aparente, visando ocultar algum ato, com a finalidade de obter vantagens frente ao fisco.

Para tanto, a dissimulação pode ocorrer mediante fraude à lei e abuso de direito. No entanto, o ponto central para definir a incidência da norma é existir o fato “oculto”, isto é, os atos praticados pelo contribuinte devem ter o objetivo de “enganar” a Fazenda Pública, disfarçando a ocorrência do fato gerador.

¹⁶ GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito civil brasileiro, volume I: parte geral*. 7.ed.rev.e.atual. São Paulo: Saraiva, 2009. P.446

¹⁷RE no 105.859-5-PR, 1a Turma, Relator MIn. Sydney Sanches. DJU de 16.10.1987.

A simulação relativa ou dissimulação pode ser dividida em total e parcial, conforme estudo da Melina Lukic¹⁸:

será total quando o ato jurídico simulado e o dissimulado pertencerem a tipos negociais distintos, como o mutuo X depósito, venda X doação. Será, no entanto, simulação parcial, quando o ato simulado e o dissimulado pertencerem ao mesmo tipo negocial, mas houver a divergência em apenas um dos elementos como, por exemplo, divergência no preço (quando preço declarado não corresponde ao preço efetivamente pactuado entre as partes). Dentro da figura da simulação relativa, encontra-se presente a simulação subjetiva ou interposição fictícia de pessoas. Ocorre quando atos jurídicos aparentam conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das a quem, realmente, se conferem ou transmitem, conforme artigo 167 do Código Civil.

Uma forma de estabelecer as diferenças entre simulação e elisão fiscal ou planejamento tributário, no tocante da prática de atos lícitos para a economia tributária, é pautar-se nos seguintes critérios:

O primeiro critério é observar a natureza do meio empregado, ou seja, se estes são lícitos, pois na simulação há a ocultação da ilicitude dos meios;

O segundo critério é a ocorrência do fato gerador, pois na elisão fiscal o fato gerador ainda não ocorreu, enquanto que na simulação, o ato ou negócio jurídico praticado é posterior ao fato gerador;

O terceiro critério é o da eficácia dos meios, isto é, se a forma e o conteúdo do ato ou negócio jurídico escolhido, mesmo que alternativamente, são correspondentes. Se forem, será caso de elisão fiscal e, em caso negativo, será caso de simulação, pois a forma escolhida serve apenas como “pretexto” para obter a redução do tributo;

E, por fim, o critério dos resultados. Neste critério os resultados produzidos pelo planejamento tributário serão próprios ao negócio jurídico praticado. Em contrapartida, se se tratar de simulação, os efeitos reais serão diferentes daqueles que seriam produzidos, esperados ou naturais do negócio jurídico em questão.

Portanto, a simulação é vista como limite ao planejamento tributário em razão de frear a liberdade de escolha do contribuinte, isto é, ele pode escolher a forma

¹⁸LUKIC, Melina de Souza Rocha. *Planejamento Tributário*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 2012. P.44.

mais econômica, desde que não tenha a intenção e desempenho atos que visem burlar a legislação fiscal.

2.3.2. NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO

É importante destacar também a diferença entre a simulação e o negócio jurídico indireto. Nesta última modalidade os particulares realizam a causa típica, mas visam a economia tributária. Para tanto, estes contribuintes devem organizar todas as suas atividades com este intuito, para que o negócio jurídico seja considerado válido.

Ricardo Mariz de Oliveira elucida¹⁹

É essencial compreender que o negócio indireto diferencia-se da simulação porque nesta há desconformidade entre o desejado e o praticado, o que obriga as partes a realizar atos paralelos ocultos de desfazimento ou neutralização dos efeitos do praticado ostensivamente, ao passo que no negócio indireto as partes desejam e mantêm o ato praticado e se submetem por inteiro ao seu regime jurídico e a todas as suas consequências.

Este instituto tem crescido no campo do direito tributário. Trata-se do negócio jurídico realizado ente as partes para atingir fins diferentes daqueles que representam a estrutura típica daquele esquema negocial, ou seja, utiliza-se um negócio típico, legal, para realizar um fim distinto daquele que seria a consequência do negócio inicialmente praticado, apenas para economizar tributo.

Em outras palavras, no negócio jurídico indireto a ocorrência do fato “A”, denominado pelo contribuinte de fato “A”, fazendo com que incida a norma tributária relativa ao fato “A”, mas que é chamado de fato “B” pela Fazenda Pública; enquanto que na simulação, o contribuinte denomina a ocorrência do fato “A” de fato “B”, para que a norma tributária incidente seja aquela que abarque o fato “B” e não o fato “A”.

¹⁹OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Questões Relevantes, Atualidades e Planejamento com Imposto sobre a Renda*. 11º Simpósio IOB de Direito Tributário.

No negócio jurídico indireto, as partes tem como finalidade a não incidência ou a redução de tributos. Por isso, as partes escolhem outra modalidade de negócio jurídico para obter o mesmo resultado, mas com regime tributário mais favorável.

Dessa forma, percebe-se que o negócio jurídico indireto é diferente da simulação. Nesta, o propósito negocial é mascarar a ocorrência do fato gerador. Já no negócio jurídico indireto, o propósito da sua existência é exclusivamente reduzir a carga tributária, sem no entanto, ocultar a ocorrência do fato gerador do tributo.

Simonsey²⁰ apresenta três observações relevantes sobre este instituto:

A primeira é de que há apenas um negócio no negócio jurídico indireto e, portanto, fica afastada a hipótese de simulação que supõe a existência de dois negócios (o real e o aparente, seja qual for a perspectiva a partir da qual sejam vistos: causa ou vontade). Nesse mesmo sentido alerta Xavier que a distinção entre negócio simulado e negócio indireto corresponde à fronteira que separa a mentira da verdade: os negócios são verdadeiros; os simulados são falsos e mentirosos. Na simulação há uma divergência entre a vontade real e a vontade declarada – e daí o seu caráter mentiroso ou enganatório. No negócio indireto, não há divergência entre a vontade real e declarada – e daí o seu caráter verdadeiro; há, isso sim, uma divergência entre a causa-função típica e os motivos ou fins prosseguidos pelas parte, divergência essa requerida realmente e revelada às claras (XAVIER, 2001).

A segunda observação exposta por Greco (2008) é a de que só há negócio indireto quando for utilizado um negócio jurídico típico. Se o negócio jurídico for atípico ele será direto, posto que o efeito prático não é mais equivalente ao de outro negócio, mas é efeito prático dele especificamente decorrente. Falta-lhe a característica de ser indireto. Não é difícil encontrar casos em que o negócio indireto (por apresentar menor carga tributária) pode ser celebrado e pode encontrar a proteção do ordenamento, desde que mantido o seu perfil original. Em muitos casos, as partes, a despeito de pagarem menos tributos, teriam que suportar certos efeitos indesejados. Por isso, certas cláusulas são alteradas ou introduzidas com o intuito de neutralizar os efeitos indesejáveis do negócio jurídico típico. Mas, na medida em que as cláusulas contratuais passam a ser introduzidas a alteradas e com isto modificam-se ou neutralizam-se os efeitos do negócio jurídico, ele deixa de ser típico e, portanto, deixa de ser um negócio indireto. Assim, por exemplo, ser for utilizada a figura da emissão de debêntures, tem de ser tal qual regulada pela Lei das Sociedade Anônimas e devem ser mantidos todos os efeitos e conseqüências que lhes são próprias. Introduzir cláusulas que neutralizam certos efeitos típicos desconfigura a hipótese de negócio indireto. Nas palavras de Moreira Alves (1987, p. 17), o negócio indireto:

²⁰ Soares, Simonsey Alves. *Planejamento Tributário – Desconsideração dos efeitos tributários de atos e negócios jurídicos praticados com propósito específico de economia fiscal* / Brasília: Esaf – Dired, 2011. p.44-45

[...] só surge quando as partes recorrem a um negócio jurídico típico, sujeitando-se à sua disciplina formal e substancial, para alcançar um fim prático ulterior que não é normalmente atingido por meio desse negócio.

A terceira – e talvez a mais importante – observação feita por Greco (2008) diz respeito à licitude da intenção. Só há espaço para celebrar negócio indireto se com ele não se visar fraudar a lei. Se estiver configurada a fraude à lei, o negócio celebrado estará contaminado por essa patologia e, portanto, deverá ser tratado em função dela. O mesmo pode se dizer em relação ao abuso de direito ou à simulação. Não é pelo simples fato de haver um negócio indireto que o abuso de direito ou a simulação estarão afastados. O negócio indireto pode ser utilizado de forma abusiva ou para simular outro negócio. Em resumo, o negócio indireto em si mesmo considerado tanto pode desembocar numa fraude à lei ou num abuso de direito e aí estará desprotegido pelo ordenamento, como poderá se dar sem que isto ocorra. Não é o simples fato de ser negócio indireto que protege ou não o contribuinte, é o caso concreto que vai determinar sua oponibilidade ou não perante o Fisco.

Com estas elucidações, nota-se que o instituto da simulação difere do negócio jurídico indireto pela veracidade dos seus atos. Enquanto o primeiro tende a enganar, o segundo não diverge entre a vontade real e a declarada, sendo, portanto, verdadeiro. Dentro desse diapasão, a única divergência existente no negócio jurídico indireto é a função do negócio realizado em consonância com o fim almejado. Também, este deverá ser previsto em lei, portanto, típico. E, finalmente, o negócio jurídico indireto poderá tender tanto para a elisão quanto para a evasão fiscal, dependendo do caso concreto frente à Fazenda Pública.

Com isso, tem-se que o negócio jurídico indireto é um instituo usado pelo contribuinte para obter redução da carga tributária. Deverá atender os pressupostos acima mencionados, como se tratar de um negócio típico, para não se confundir com situações de simulação e fraude à lei.

2.3.3. FRAUDE À LEI

Fraude à lei é quando ocorre a realização do planejamento tributário com a finalidade de contornar a lei que obriga determinada conduta. Em outras palavras, é a tentativa de encobrir a prática de condutas ilícitas, para se eximir de arcar com determinados deveres, obrigações e consequências jurídicas.

O artigo 166, VI do Código Civil disciplina a matéria.

Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando:
VI — tiver por objetivo fraudar lei imperativa;

O ato fraudulento pode ser tanto contra o texto, as palavras da lei, como contra o espírito da lei. No primeiro caso, diz-se que o ato foi contrário à lei, *contra legem*. Já no segundo caso, o ato foi de fraude à lei. Neste caso, o ato realizado em si é válido, mas o seu conjunto, com a intenção clara de ir contra o espírito da lei, determina que o ato se configure como fraude à lei.

Para ocorrer a fraude é necessário preencher quatro requisitos, de acordo com Simonsey²¹:

[...] são quatro os pressupostos da fraude à lei no direito civil: a existência de um resultado proibido; a prática de ato jurídico ou conjunto de atos jurídicos não previstos na letra proibitiva; a obtenção, por meio de atos, de um resultado equivalente ao proibido; o fim de subtrair o ato ou o conjunto de atos ao âmbito da aplicação da norma proibitiva.

Assim, este instituto, também, não se confunde com a simulação. Isto porque não existe divergência entre a vontade real e a vontade declarada pelo contribuinte.

2.3.4. ABUSO DE DIREITO

Os contribuintes tem o direito de organizar a sua vida econômica da forma que lhes for mais benéfica, respeitando as formalidades que o direito privado coloca a disposição.

Quando exercido dentro dos limites do direito privado, os direitos do contribuintes encontrarão proteção no ordenamento jurídico. No entanto, este direito não é absoluto, sofrendo limitações quanto ao seu exercício, que deverá respeitar o direito de terceiros, incluindo, o Estado.

²¹ Soares, Simonsey Alves. *Planejamento Tributário – Desconsideração dos efeitos tributários de atos e negócios jurídicos praticados com propósito específico de economia fiscal* / Brasília: Esaf – Dired, 2011. p.40

Quando o contribuinte, no exercício regular do seu direito, acaba por utilizar meios inapropriados, ele perderá a proteção que o ordenamento jurídico lhe confere.

No âmbito tributário, caso o contribuinte utilize o seu direito de forma inadequada, o Estado adquire a legitimidade para aplicar a norma tributária que seria adequada caso o contribuinte tivesse utilizado de seu direito de forma própria, não abusiva. Conforme estudo da Melina Lukic²²:

Assim diante de atos praticados com abuso de direito, cumpre ao fisco desqualificá-los para, em seguida, requalificá-los em termos de uma hipótese de incidência tributária para exigir o imposto que seria devido caso o negócio não ocorresse de maneira abusiva. Cumpre ressaltar, entretanto, que este procedimento de desqualificação do ato abusivo e o seu posterior reenquadramento em negócio tributável, somente poderá ser feita se o fisco “demonstrar, de forma inequívoca, que o ato foi abusivo porque sua única ou principal finalidade foi conduzir a um menor pagamento de imposto” (Greco, 2005, p. 200). O ônus da prova de que a operação se caracterizou como um abuso de direito, principalmente pelo fato de ter como motivo predominante a diminuição do encargo tributário, é do fisco.

Ou seja, a faculdade do fisco de desqualificar condutas do contribuinte sobre o pretexto de abuso de direito não é absoluta, pois a liberdade do contribuinte de se auto-organizar ainda existe e deve ser garantida. Assim, se o exercício desta liberdade está sendo fundamentado por motivos outros, que não exclusivamente a diminuição da carga tributária, como no caso de questões familiares, de natureza econômica ou relacionadas ao desenvolvimento da empresa, etc., não poderá o fisco desqualificar a validade dos atos praticados sob a alegação de abuso de direito.

O artigo 187 do Código Civil traz o seguinte texto:

Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

Nota-se, destacadamente, que o artigo estabelece como limite o fim econômico ou social, a boa-fé e os bons costumes. Mas não estabelece a linha limítrofe do que é ou não a boa-fé. Dependerá, portanto, de avaliação subjetiva posterior e a luz do caso concreto.

²² LUKIC, Melina de Souza Rocha. *Planejamento Tributário*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 2012. P.49

O mesmo vale para o campo tributário. A depender do caso concreto, é que se verificará se houve ou não abuso de direito por parte do contribuinte em razão da sua vontade de reduzir a carga tributária.

Vale ressaltar que não há uma linha divisória explícita dividindo o momento em que o direito se torna abusivo. Este momento será determinado quando restar claro que o negócio foi realizado apenas para o objetivo de se reduzir a carga tributária.

A motivação será a chave para verificar se o uso do direito foi ou não abusivo. Se a conduta for desmotivada, isto é, realizada apenas com o intuito de obter vantagens frente ao fisco, este ato poderá ser desconfigurado pelo Estado.

Sobre a conceituação da conduta desmotivada, deve-se levantar como pressupostos as seguintes indagações: “é existente?; é pertinente?; é suficiente?; é congruente?”. Caso as respostas das perguntas realizadas forem afirmativas, não será caso de abuso de direito.

Em suma, o abuso de direito ocorrerá quando o contribuinte realizar atos desarmônicos com o fim social ou econômico do ato ou negócio jurídico praticado, distorcendo a sua função; ou, quando o negócio jurídico for desprovido de motivo essencial que justifique a sua realização, tendo somente como finalidade a redução tributária.

2.3.5. ABUSO DE FORMA

O abuso de forma é uma figura bastante debatida quando se trata do estudo do planejamento tributário. Isto porque alguns doutrinadores entendem que o abuso de forma é assunto correlato ao abuso de direito; outros, entendem que esta teoria é ainda mais dúbia que a teoria da interpretação econômica.

O direito fornece diversas opções de forma para se realizar um determinado negócio jurídico. O mesmo negócio poderá, por vezes, ser efetivado, de forma lícita,

de uma ou mais maneiras. Portanto, a avaliação da teoria do abuso de forma, conforme os estudos de Simonsey²³

recairia em campo totalmente subjetivo. Assim, conclui que esta teoria deveria ser abandonada, porque introduz uma incerteza muito grande em todo o campo tributário. [...] O que de fato contaminaria o negócio jurídico e, por decorrência, o planejamento tributário não seria o abuso de forma em si, mas a fraude à lei, a simulação e o abuso de direito.

Portanto, para fins tributários, por esta teoria desencadear uma grande incerteza, por trazer um debate muito subjetivo, deverá ser renunciada, a fim de não viciar o planejamento tributário.

2.3.6. LIBERDADE COM CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Este tópico é importante ao assunto do planejamento tributário, pois se insere dentro de uma nova concepção de Estado.

Enquanto que na simulação, o tributo era visto como uma agressão ao patrimônio individual, onde o Estado invadia o patrimônio do nacional a fim de retirar uma parcela para si, aqui a tributação é vista como uma contribuição de cada pessoa para custear as atividades do Estado.

O princípio da capacidade contributiva está previsto no artigo 145, §1º da Constituição Federal, com o seguinte texto:

Art. 145, § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Nesse sentido, deve-se obedecer o princípio da capacidade contributiva que delimita a lógica que cada cidadão contribui até o limite de sua capacidade

²³ Soares, Simonsey Alves. *Planejamento Tributário – Desconsideração dos efeitos tributários de atos e negócios jurídicos praticados com propósito específico de economia fiscal* / Brasília: Esaf – Dired, 2011. p.43

econômica. De forma geral, “quem pode mais, pagará mais” e, da mesma forma, a afirmação contrária.

Esse princípio remete ao princípio da igualdade, sendo, na verdade, um critério de aplicação deste último, pois, na verdade, trata-se da ideia de justiça distributiva, ou seja, cada contribuinte paga o tributo de acordo com o total de sua riqueza.

Sobre o questionamento de como identificar a capacidade contributiva, Melina Lukic nos auxilia com as seguintes posições²⁴:

- a) Capacidade contributiva como disponibilidade financeira: nesta corrente, a capacidade contributiva se expressaria nas condições econômico-financeiras do contribuinte pagar tributos, ou seja, teria capacidade contributiva aquele que tivesse dinheiro disponível para o pagamento dos tributos, sem ter que se desfazer de seu patrimônio. Exemplo típico é o caso de viúva sem renda que herda mansão e que, nesta visão, não teria capacidade contributiva para pagar o IPTU.
- b) Capacidade contributiva como avaliação total do patrimônio de cada indivíduo: nesta visão, a capacidade contributiva para o pagamento de determinado tributo deveria ser aferida computando-se a totalidade do patrimônio do contribuinte e não separadamente com relação a cada tributo.
- c) Capacidade contributiva por presunção legal: a lei deve adotar critérios razoáveis para dentro de um contexto definir a capacidade contributiva.
- d) Capacidade contributiva como pressuposto de fato: a capacidade contributiva estaria ligada a características ao fato gerador ocorrido, que demonstrando sinais de riqueza, estaria por consequência sinalizando a capacidade contributiva do indivíduo que o realizou.

Tratar de planejamento tributário sobre esta ótica significa torna-lo muito restrito, pois independente de terem realizados atos e negócio jurídicos lícitos e sem defeitos, todos contribuintes que tiverem a mesma capacidade serão tributados na mesma forma, não possibilitando a forma “alternativa” de tributação que o planejamento tributário proporciona, desde que respeitando, evidentemente, a legislação, de forma lícita, sem abuso de forma, de direito, de fraude à lei ou de simulação.

²⁴ LUKIC, Melina de Souza Rocha. *Planejamento Tributário*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 2012. P.54.

2.4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Valendo-se das informações acerca do planejamento tributário brasileiro e suas limitações, entendendo até onde é considerado planejamento tributário, portanto lícito, e até onde se transfigura em evasão fiscal, passa-se agora ao estudo do planejamento tributário internacional, que é modalidade resguardada pela legislação brasileira desde que, como no âmbito interno, obedeça à certos limites.

CAPÍTULO 3 – PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

O planejamento tributário é válido quando feito dentro das regras normativas e de uma forma não abusiva. Dentro desta seara, em particular, ao que diz respeito ao planejamento tributário internacional há opções para realizar operações de forma que se pague o menor valor ao Fisco. Entre elas, podemos citar os preços de transferência, a utilização indevida dos tratados mais benéficos, os países com tributação favorecida, paraísos fiscais, dentre outros.

3.1. PARAÍÇOS FISCAIS

Os paraísos fiscais trazem muitos benefícios aos investidores, pois esta expressão refere-se a uma zona econômica, país ou região, com um regime fiscal favorável para empresas e pessoas físicas estrangeiras. Nestes locais, a regulamentação fiscal e monetária das atividades bancárias é mínima ou até mesmo inexistente.

O uso de países com tributação favorecida é quando utiliza-se benefícios fiscais concedidos por alguns países, também conhecidos como paraísos fiscais (*tax havens*).

Este instituto permite que as atividades e transações comerciais ou financeiras internacionais aconteçam sem sofrer tributação. Por outro lado, para permitir que inexistência da obrigação de recolher os tributos estes países cobram taxas para emitir licenças e documentos necessários para realizar transações internacionais ou para serviços bancários.

A função dos paraísos fiscais é, portanto, evitar ou retardar o pagamento dos tributos, protegendo, acima de tudo, a identidade dos proprietários do capital, através da figura do sigilo bancário absoluto.

Segundo, Carolina Iwancow Ferreira²⁵, muitas empresas procuram se instalar no países de tributação favorecida pelas seguintes razões:

a) garantias contra a expropriação ou nacionalização de ativos pertencentes a estrangeiros; b) tratamento equitativo aos estrangeiros; c) incentivos a investimentos; d) baixa carga tributária; (e) estabilidade política. Outras condições podem ser ainda citadas: ausência de controles cambiais; existência de zonas francas de comércio; confidencialidade e sigilo bancário; mercado local consumidor e mercado local de trabalho; infra-estrutura altamente desenvolvida; serviços financeiros, legais e de auditoria com elevado padrão de profissionalismo e incentivos a investimentos.

São assim considerados pela legislação brasileira, aqueles países que não tributam a renda ou a tributam com a alíquota máxima de 20%. (art. 24 da Lei n. 9.430/96).

De acordo com o artigo 1º da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil n. 1.037/2010, são 65 os países considerados como “paraísos fiscais”, quais sejam:

I - Andorra; II - Anguilla; III - Antígua e Barbuda; IV - Antilhas Holandesas; V - Aruba; VI - Ilhas Ascensão; VII - Comunidade das Bahamas; VIII - Bahrein; IX - Barbados; X - Belize; XI - Ilhas Bermudas; XII - Brunei; XIII - Campione D'Italia; XIV - Ilhas do Canal (Alderney, Guernsey, Jersey e Sark); XV - Ilhas Cayman; XVI - Chipre; XVII - Cingapura; XVIII - Ilhas Cook; XIX - República da Costa Rica; XX - Djibouti; XXI - Dominica; XXII - Emirados Árabes Unidos; XXIII - Gibraltar; XXIV - Granada; XXV - Hong Kong; XXVI - Kiribati; XXVII - Lebuân; XXVIII - Líbano; XXIX - Libéria; XXX - Liechtenstein; XXXI - Macau; XXXII - Ilha da Madeira; XXXIII - Maldivas; XXXIV - Ilha de Man; XXXV - Ilhas Marshall; XXXVI - Ilhas Maurício; XXXVII - Mônaco; XXXVIII - Ilhas Montserrat; XXXIX - Nauru; XL - Ilha Niue; XLI - Ilha Norfolk; XLII - Panamá; XLIII - Ilha Pitcairn; XLIV - Polinésia Francesa; XLV - Ilha Queshm; XLVI - Samoa Americana; XLVII - Samoa Ocidental; XLVIII - San Marino; XLIX - Ilhas de Santa Helena; L - Santa Lúcia; LI - Federação de São Cristóvão e Nevis; LII - Ilha de São Pedro e Miguelão; LIII - São Vicente e Granadinas; LIV - Seychelles; LV - Ilhas Solomon; LVI - St. Kitts e Nevis; LVII - Suazilândia; LVIII - Suíça; (Vide Ato Declaratório Executivo RFB no 11, de 24 de junho de 2010); LIX - Sultanato de Omã; LX - Tonga; LXI - Tristão da Cunha; LXII - Ilhas Turks e Caicos; LXIII - Vanuatu; LXIV - Ilhas Virgens Americanas; LXV - Ilhas Virgens Britânicas.

²⁵ FERREIRA, Carolina Iwancow. *Operações comerciais e financeiras internacionais realizadas em paraísos fiscais: planejamento tributário internacional e operações offshore*. Revista de Direito. Vol.13, n.18, 2010., p.42

Esta listagem, no entanto, não é estática, podendo sofrer alterações a qualquer momento, em razão da dinamicidade dos negócios internacionais e das transações financeiras.

Os países de tributação mais favorecida podem se classificar em puros (*zero tax haven*), isto é, aqueles que não tributam a renda; relativos (*low tax haven*), que são aqueles cuja tributação tem alíquotas muito baixas; e, aqueles que tem alíquotas consideradas em níveis normais quando comparados a outros Estados de tributação regular, mas que, no entanto, garantem isenções ou tratamento preferencial para certos rendimentos.

Até 1988, os “paraísos fiscais” eram considerados como “lugares ideais” para o cometimento de crimes financeiros e tributários, em razão do sigilo bancário que salvaguardava as informações dos donos dos capitais. Conforme os ensinamentos de Carolina Iwancow Ferreira²⁶, historicamente:

O tema passou a ter uma relevância global após a Convenção de Viena, em 1988, que compeliu os países a tipificarem o crime de lavagem de dinheiro, derivada do tráfico de entorpecentes, e a facilitarem a cooperação judicial no combate a tal ilícito.

Depois, tivemos a criação, em 1989, pelo G-72, no âmbito da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), do Grupo de Ação Financeira sobre Lavagem de Dinheiro (ou FATF - Financial Action Task Force on Money Laundering). Este grupo é intergovernamental e foi criado com a finalidade de examinar medidas, desenvolver políticas e promover ações para combater a lavagem de dinheiro. É um organismo internacional independente, com Secretariado na própria OCDE, e que publicou, em 1990, um documento denominado “Quarenta Recomendações”, cujos objetivos principais são o desenvolvimento de um plano de ação completo para combater a lavagem de dinheiro, e a discussão de ações ligadas à cooperação internacional com vistas a esse propósito³.

Outro marco relevante na evolução do combate ao ilícito da lavagem de dinheiro foi a “Convenção relativa ao branqueamento, detecção, apreensão e perda dos produtos do crime”, de 1990, em Estrasburgo. Ainda na linha evolutiva no combate à lavagem de capitais, cabe ressaltar a “Convenção da Organização das Nações Unidas contra o Crime Organizado Transnacional”, -- Convenção de Palermo -- e seus dois protocolos, em 2000. Como reflexo direto desta Convenção, e também dos trágicos acontecimentos de 11 de setembro de 2001, o Conselho da União Européia, em sessão de 19.11.2001, adotou medidas contra a lavagem de dinheiro, ampliando o rol de crimes, incluindo terrorismo e fraudes contra o orçamento da Comunidade

²⁶ FERREIRA, Carolina Iwancow. *Operações comerciais e financeiras internacionais realizadas em paraísos fiscais: planejamento tributário internacional e operações offshore*. Revista de Direito. Vol.13, n.18, 2010., p.45-46

Européia, aumentando o rigor do controle financeiro e de atividades ou setores com maior risco de serem usados para lavagem de dinheiro. Após os fatos ocorridos em 11 de setembro de 2001, novamente o G-7 solicitou à Força Tarefa de Ação Financeira (Financial Action Task Force – FATF) medidas específicas para combater o financiamento do terrorismo. O resultado foi a adoção das “Oito Recomendações Especiais”⁴, as quais, aliadas às “Quarenta Recomendações”, nortearão as instituições financeiras para que detectem e comuniquem às autoridades competentes as atividades suspeitas de contribuir para o financiamento do terrorismo (BRANT, 2003, p. 259).

Não obstante o sistema financeiro ser o novo front na guerra moderna no combate aos crimes transnacionais, dentre os quais a lavagem de dinheiro, a verdade é que estes centros cresceram como nunca nos últimos anos, como mostrou a recente matéria especial publicada no Jornal “Valor Econômico”. Em que pesem os fluxos financeiros levarem consigo receita tributária e também dinheiro ilícito, o fenômeno é inevitável em razão da globalização, do crescimento dos serviços financeiros mundiais e, sobretudo, em razão da excessiva carga tributária imposta pelos Estados. No mundo globalizado, as empresas tornam-se cada vez mais multinacionais e contam com maior facilidade para transferir as atividades e os lucros, em direção a tais centros, com a ajuda da liberalização financeira e da internet.

Em contrapartida à este lado “negro dos “paraísos fiscais”, há de se convir que eles também apresentam operações financeiras e comerciais lícitas, que decorreram do planejamento tributário internacional e do comércio global.

Inclusive, ressalta-se da importância que os “paraísos fiscais” tem na cadeia financeira internacional, em função do alto valor movimentado entre os sistemas financeiros.

3.2. PREÇOS DE TRANSFERÊNCIAS

Os preços de transferência (*transfer pricing*) é a operação de empréstimo financeiro ou de compra e venda realizada entre empresas vinculadas, localizadas em jurisdições diferentes, utilizando-se preços artificiais de modo a reduzir o lucro da empresa situada em país de maior pressão fiscal, em benefício da companhia situada em país onde a tributação é menor.

Conceitualmente, os preços de transferência são praticados quando uma empresa realiza negócios com outra empresa, a ela vinculada, situada em país diverso.

Deve-se atender à dois requisitos para a caracterização deste instituto, quais sejam: as empresas que negociam entre si devem estar situadas em países diferentes e estas empresas devem estar vinculadas entre si.

Para detectar se a relação comercial entre as empresas estão amparadas pela licitude, deve-se comparar se estas operações estão no mesmo patamar das operações similares realizadas entre empresas que não sejam vinculadas. Em caso afirmativo, a licitude da operação foi observada, também chamada de *arm's length price*.

Segundo André Mendes²⁷, para minimizar a carga tributária das empresas situadas em regiões com tributação mais pesada, utilizando-se deste instituto, deve-se proceder da seguinte forma:

Os produtos e serviços dessas empresas são vendidos a preços menores que os de mercado para empresas do mesmo grupo situadas em regiões com tributação menos gravosa. Ocorrem, assim, dois fenômenos:

- O lucro da empresa situada em área de alta pressão fiscal é reduzido, vez que seus produtos são vendidos a preços inferiores aos normalmente praticados. Com isso, a tributação pelo IRPJ e CSLL, bem como por outras exações que possuem como base de cálculo o faturamento da empresa (PIS e COFINS, *v.gratia*), é reduzida (sem mencionar os tributos incidentes sobre o valor dos produtos ou serviços, a saber, ISS, ICMS e IPI, que também serão pagos a menor);
- Ao comprar produto por valor mais baixo que o de mercado, e revende-lo (ou utilizá-lo na industrialização), o lucro da empresa situada em país de menor tributação aumentará. Contudo, é mais interessante para o grupo mundialmente atuante que o lucro obtido por duas de suas empresas seja tributado na região onde as alíquotas são menores, e não na área de maior pressão fiscal.

O inverso também é completamente possível, no sentido de a venda ocorrer nos países com tributação mais favorecida para as empresas que estão nas áreas de maior tributação. Neste caso, a venda poderá ser superfaturada, o que incorrerá no aumento da lucratividade da empresa que está na região tributária mais favorecida. No tocante às empresas que estão na região de maior carga tributária, ocorrerá o aumento de custo, sendo esta uma despesa dedutível e,

²⁷MOREIRA, André Mendes. *Planejamento tributário internacional e preços de transferência – o regime da lei n. 9430/96*. Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário, v.19, p.8-16, 2002. Disponível em: < <http://sachacalmon.wpengine.netdna-cdn.com/wp-content/uploads/2010/11/Planejamento-Tributario-Internacional-e-Preços-de-Transferencia-o-regime-da-Lei-9430-96.pdf>>. Acesso em: nov.2013.

consequentemente, haverá a diminuição da tributação desta empresa, diminuindo o pagamento dos tributos do grupo empresarial global.

O princípio do *arm's length*, mencionado anteriormente, encontra-se redigido no artigo 9º da convenção-modelo, que visa evitar a bitributação das empresas multinacionais, da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE), nos seguintes termos:

Artigo 9 – Empresas Associadas

1. Quando:

(a) uma empresa de um Estado Contratante participar direta ou indiretamente na direção, controle ou capital de uma empresa do outro Estado Contratante, ou

(b) as mesmas pessoas participarem direta ou indiretamente na direção, controle ou capital de uma empresa de um Estado Contratante e de uma empresa do outro Estado Contratante,

e em um e outro caso as duas empresas estejam, em suas relações comerciais ou financeiras, unidas por condições aceitas ou impostas que difiram das que seriam pactuadas por empresas independentes, os lucros que teriam sido obtidos por uma das empresas se não existisses essas condições, e que de fato não se produziram por causa das mesmas, podem ser incluídos nos lucros desta empresa e consequentemente submetidos à tributação.

2. Quando um Estado Contratante incluir nos lucros de uma empresa deste Estado – e, consequentemente, tributá-los – os lucros de uma empresa de outro Estado Contratante, os quais já tenham sido tributados neste outro Estado, e os lucros assim incluídos são lucros que deveria ter sido obtidos pela empresa do primeiro Estado se as condições pactuadas entre as duas empresas tivessem sido as mesmas que teriam sido pactuadas entre as duas empresas independentes, o primeiro Estado procederá ao ajuste correspondente do montante do imposto que arrecadou sobre esses lucros. Para determinar este ajuste serão consideradas as demais disposições do presente Convênio, consultando-se as autoridades competentes dos Estados caso seja necessário.

De acordo com a interpretação do dispositivo acima, verifica-se que as empresas serão consideradas vinculadas entre si, para o fim de utilizar-se do *transfer pricing*, quando uma delas participar na direção, controle ou capital da outra, podendo ser de forma direta ou indireta e quando houver identidade entre os dirigentes, controladores ou proprietários das duas empresas.

Dessa forma, se o *arm's length* não for respeitado, o Estado estará autorizado a tributar o lucro obtido pela empresa como se o negócio tivesse sido realizado a preço comum de mercado. Ressalta-se que as relações abordadas pelo dispositivo dizem respeito àquelas que comercializam bens, direitos e serviços, ou seja, as

relações comerciais, e também as relações financeiras, que tratam do controle sobre os juros pagos.

O artigo 9 da OCDE também regulamenta a bitributação, com o intuito de evita-la.

Contudo, apesar da boa motivação da OCDE, na prática, tal convenção não tem muito efeito, em razão da dificuldade em se instalar uma operação fiscalizatória conjunta entre os dois países distintos, que compreenderia na análise de mercado dos países em questão. E, tudo isso, para diminuir a carga tributária de apenas um deles. Dessa forma, este instituto tem, cada vez mais, se limitado ao âmbito interno de cada Estado.

Ainda com base do artigo 9º da convenção-modelo, a OCDE editou um relatório sobre os problemas na tributação dos lucro obtido pelas empresas internacionais. Neste documento, depreende-se três métodos de controle para avaliar os preços praticados nas transações das organizações vinculadas. André Mendes²⁸ os enumera:

- Comparação de preços não controlados (*CUP – comparable uncontrolled price method*): é o clássico método comparativo, e o mais indicado (de acordo com a OCDE) sempre que possível sua consecução. Comparam-se os preços das transações entre partes vinculadas com aqueles praticados no mercado, em condições similares (mesmas quantidades, condições de pagamento, qualidade dos produtos, *et cetera*).
- Preço de revenda (*RPM – resale price method*): deduz-se, do preço pelo qual um produto é revendido, o lucro obtido e as despesas do revendedor, para verificar se o preço pago no produto pelo revendedor é, de fato, aquele praticado entre fabricante e revendedor não vinculados. Ou seja: preço de revenda – (lucro estimado do revendedor + despesas do revendedor) = preço *arm's length*. As margens de lucro aceitáveis, nesse caso, serão, definidas pela legislação.
- Custo mais lucro (*CPLM – cost plus profit method*): adiciona-se, ao custo de produção, o lucro obtido, para definir-se o preço *arm's length* de venda. Assemelha-se ao método do preço de revenda, uma vez que trabalha com presunções de lucro.

²⁸MOREIRA, André Mendes. *Planejamento tributário internacional e preços de transferência – o regime da lei n. 9430/96*. Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário, v.19, p.8-16, 2002. Disponível em: < <http://sachacalmon.wpengine.netdna-cdn.com/wp-content/uploads/2010/11/Planejamento-Tributario-Internacional-e-Preços-de-Transferencia-o-regime-da-Lei-9430-96.pdf>>. Acesso em: nov.2013.p.6.

Para o Brasil, este método foi incorporado apenas em partes, acrescentando outras informações que não constam em nenhum outro sistema jurídico. Isto não invalida a legislação brasileira, uma vez que a OCDE é um órgão consultivo e não vinculativo.

A referida legislação brasileira é a Lei n. 9.430/96. Os artigos 18 a 24 desta Lei tratam do controle das operações internacionais envolvendo os preços de transferências.

Diferentemente do estabelecido pela OCDE, de acordo com o artigo 23 da Lei 9.430/96, a pessoa para ser considerada como vinculada deve atender o critério da residência em país com tributação mais favorecida e realizar algum tipo de negócio com uma empresa situada no Brasil. Nos termos do artigo 23 da Lei, *in verbis*:

Art. 23. (...) Será considerada vinculada à pessoa jurídica domiciliada no Brasil:

I – a matriz desta, quando domiciliada no exterior;

II – a sua filial ou sucursal, domiciliada no exterior;

III – a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, cuja participação societária no seu capital social a caracterize como sua controladora ou coligada, na forma definida nos §§1º e 2º do art. 243 da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

IV – a pessoa jurídica domiciliada no exterior que seja caracterizada como sua controlada ou coligada, na forma definida nos §§1º e 2º do art. 243 da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

V- a pessoa jurídica domiciliada no exterior, quando esta e a empresa domiciliada no Brasil estiverem sob controle societário ou administrativo comum ou quando pelo menos dez por cento do capital social de cada uma pertencer a uma mesma pessoa física ou jurídica;

VI – a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que, em conjunto com a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, tiver participação societária no capital social de uma terceira pessoa jurídica, cuja soma as caracterizem como controladoras ou coligadas desta, na forma definida nos §§1º e 2º do art. 243 da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

VII – a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que seja sua associada, na forma de consórcio ou condomínio, conforme definido na legislação brasileira, em qualquer empreendimento;

VIII – a pessoa física residente no exterior que for parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheiro de qualquer de seus diretores ou de seu sócio ou acionista controlador em participação direta ou indireta;

IX – a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que goze de exclusividade, como seu agente, distribuidor ou concessionário, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos;

X – a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, em relação à qual a pessoa jurídica domiciliada no Brasil goze de

exclusividade, como agente, distribuidora, ou concessionária, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos.

Depreende-se, portanto, do dispositivo acima que a lei brasileira ampliou a regra do conceito de pessoa vinculada para fins de submissão às regras do *transfer pricing*.

No entanto, não é o artigo 23 o palco de maiores debates. O artigo 24 da referida Lei, enuncia grande divergência doutrinária no que tange às pessoas submetidas ao controle da Lei n.9.430/96, *in verbis*:

Art. 24. As disposições relativas a preços, custos e taxas de juros, constantes dos arts. 18 a 22, aplicam-se, também, às operações efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada em país que não tribute a renda ou que a tribute a alíquota máxima inferior a vinte por cento.

Para este ponto, o critério utilizado é o objetivo e não mais subjetivo, concernente à vinculação entre as partes. Agora, basta a empresa estar estabelecida em país de tributação favorecida para que as transações entre as empresas sejam sujeitadas às regras do *transfer pricing*.

André Mendes²⁹ nos alerta sobre as duras críticas doutrinárias que este artigo recebeu:

O art. 24 da Lei n. 9.430/96 recebeu duras críticas da doutrina. RUTNÉA GUERREIRO e EDMAR ANDRADE taxaram-no de inconstitucional por afronta à isonomia e à livre iniciativa. ROBERTO MOSQUERA sustentou que o dispositivo não coadunava com o rumo tomado pelas legislações dos demais países do mundo, inviabilizando, segundo ele, as operações entre o Brasil e os países com tributação favorecida. RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA, por sua vez, em conclusão que aplicou a todas as disposições sobre *transfer pricing* da Lei n. 9.430/96, sustentou que a presunção do art. 24 é *juris et de jure* e erigida em desrespeito ao contraditório. PLÍNIO J. MARAFON também pugnou pela inconstitucionalidade da presunção absoluta do art.24, a qual, segundo ele, poderá resultar em exigência de tributo sem o fato gerador.

²⁹MOREIRA, André Mendes. *Planejamento tributário internacional e preços de transferência – o regime da lei n. 9430/96*. Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário, v.19, p.8-16, 2002. Disponível em: < <http://sachacalmon.wpengine.netdna-cdn.com/wp-content/uploads/2010/11/Planejamento-Tributario-Internacional-e-Preços-de-Transferencia-o-regime-da-Lei-9430-96.pdf>>. Acesso em: nov.2013.p.9-10

No entanto, o autor é possuidor de ideia contrária, por entender que não vai de encontro aos princípios constitucionais, uma vez que se matem a isonomia quando se trata diferente as empresas que trabalham em situações distintas daquelas que se situam em jurisdições cuja carga tributária conta no custo do produto final.

Sobre o controle do *transfer pricing* na importação, o artigo 18 da Lei n. 9.430/96 estabelece métodos distintos, mas não excludentes ente si, são eles: o Método dos Preços Independentes Comparados – PIC; o Método do Preço de Revenda Menos Lucro – PRL; e, o Método do Custo de Produção Mais Lucro – CPL.

Em qualquer destes métodos, o valor verificado será, conforme explicação de André Mendes³⁰:

o teto máximo a ser deduzido do lucro real como custo na importação de bens, serviços e direitos. A parcela que exceder o valor apurado será adicionada ao lucro líquido da empresa, para a consequente tributação.

Com estes métodos, o objetivo da Lei é evitar que a empresa brasileira tenha seus lucros diminuídos em razão do pagamento de altos preços de produtos importados de outras empresas vinculadas.

Já na exportação, o controle do *transfer pricing* se dá quando a empresa exportadora situada no Brasil praticar preços inferiores a noventa por cento do preço médio de venda de produto ou serviço similar no mercado nacional. Isto ocorre com a finalidade de se evitar o subfaturamento nas exportações.

Também há, na seara das exportações, métodos para verificar o controle do *transfer pricing*, a saber: o Método do Preço de Venda nas Exportações (PVEx); o Método do Preço de Venda por Atacado no País de Destino, Diminuído do Lucro (PVA); o Método do Preço de Venda a Varejo no País de Destino, Diminuído do Lucro (PVV); e, o Método do Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro (CAP).

³⁰MOREIRA, André Mendes. *Planejamento tributário internacional e preços de transferência – o regime da lei n. 9430/96*. Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário, v.19, p.8-16, 2002. Disponível em: < <http://sachacalmon.wpengine.netdna-cdn.com/wp-content/uploads/2010/11/Planejamento-Tributario-Internacional-e-Preços-de-Transferencia-o-regime-da-Lei-9430-96.pdf>>. Acesso em: nov.2013.p.10.

Pode-se utilizar mais de um método para realizar o controle, mas prevalecerá aquele que apresentar o menor valor, favorecendo a empresa exportadora.

3.3. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE TRATADOS MAIS BENÉFICOS

A utilização abusiva de tratados internacionais mais benéficos (*treaty shopping*) é quando outras pessoas beneficiam, indevidamente, uma determinada pessoa jurídica, que não seria beneficiada do tratado internacional a fim de evitar a bitributação.

O artigo 98 do Código Tributário Nacional dispõe:

Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

Depreende-se deste artigo, de forma bastante clara, que no caso dos tratados internacionais sobre matéria tributária, estes prevalecerão sobre as normas internas.

Contudo, a OCDE se opõe ao *treaty shopping* por entender que o fim último do tratado não é o de planejamento tributário, devendo ser utilizado, apenas, como forma de se evitar a bitributação.

De acordo com Rhauá Hulek Linário Leal³¹, as características do *treaty shopping* que pode ser citadas são:

a procura pelo tratado que trará maiores vantagens tributárias, interposição de pessoa qualificada como beneficiária do tratado em terceiro país e afastamento do regime tributário aplicado pelo país da fonte.

Este instituto simboliza o “encaixe” ilegal de um país em algum termo do tratado com o objetivo de diminuir a tributação devida, ou seja, trata-se da inserção irregular de pessoa jurídica na jurisdição que lhe interessa para fins tributários.

³¹ LEAL, Rhauá Hulek Linário. *Uso de tratados sobre dupla tributação no planejamento tributário internacional: traty shopping*. Revista do Mestrado em Direito da Universidade Católica de Brasília. Disponível em: <<http://portalrevistas.ucb.br/index.php/rvmd/article/viewFile/2514/1532>>. Acessado em: nov.2013.

Para afastar a ideia do “encaixe” ilegal do país ao tratado mais benéfico, deve-se ter, previamente, a inserção regular da pessoa jurídica naquela jurisdição interessada e ter a inclusão lícita no tratado dentro do caráter objetivo do objeto do investimento. A ilegalidade do instituto seria sustentada sob a fundamentação do abuso de direito.

3.4. SUB-CAPITALIZAÇÃO DE EMPRESAS

A sub-capitalização de empresas (*thin-capitalization*) é quando o capital da empresa é pouco em relação ao seu passivo. Dessa forma, para capitalizar os seus negócios, a empresa utiliza de empréstimos, obtendo assim a vantagem tributária.

As regras do *thin capitalization* estão previstas nos artigos 24 e 25 da MP 472/2009.

Com esta normatização, as regras do *thin capitalization* se tornaram claras, devendo ser obedecidas pelos investidores estrangeiros ao contratarem operações de mútuo com empresas domiciliadas no Brasil.

3.5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Dessa forma, parece claro de que existem várias formas de se proceder ao planejamento tributário, visando a economia fiscal, devendo, no entanto, analisar e estudar cada estrutura, a fim de que o planejamento fiscal fique dentro dos parâmetros da legalidade, tanto nacional quanto internacional, pois os atos e negócios escolhidos para a efetuação do planejamento é que podem ter sua legalidade examinada.

CONCLUSÃO

O processo de globalização influenciou a forma como os países passaram a lidar com a economia, com a política e com o Direito. Este fenômeno fez com que o meio empresarial sofresse alterações na forma de se relacionar, buscando sempre operacionalizar suas transações da forma mais segura e com a menor carga tributária.

É neste contexto que a figura do planejamento tributário tomou força.

O planejamento tributário pode ser entendido como o conjunto de ações adotadas pelo contribuinte para reduzir ou excluir a incidência dos tributos, sem que tais condutas violem a legislação e os princípios tributários.

Por isso, é mister realizar o estudo, a fim de estabelecer as devidas diferenças e características dos institutos da elisão ou planejamento tributário e evasão fiscal. Entendendo o último instituto como a prática que o contribuinte opta, deliberadamente, de “fugir” dos encargos tributários.

A elisão fiscal, no entanto, é perfeitamente realizável, desde que atenda à certas limitações da liberdade de realizar o planejamento tributário. Ou seja, pode-se escolher métodos alternativos para o pagamento menos oneroso do tributo, mas existem certas regras e princípios que devem ser observados, para não cair na seara da evasão fiscal, que é punível.

No cenário internacional, o raciocínio funciona da mesma forma. É possível realizar o planejamento tributário internacional, desde que feito sem o intuito de prejudicar terceiros. Esta prática internacional é bastante difundida em razão da existência das multinacionais, que operam em vários países e acabariam por sofrer uma altíssima carga tributária, que poderia diminuir, significativamente, o seu lucro.

Nesta seara, as empresas internacionais podem se utilizar dos institutos dos “paraísos fiscais”, dos preços de transferências, da *treaty shopping* ou ainda da sub-capitalização de empresas. A escolha dos institutos varia a depender da atividade desenvolvida entre as empresas e da sua relação e vinculação.

A legislação brasileira recepciona estes institutos internacionais promovendo uma ou outra mudança, quando necessário, para que atenda as necessidades e as especificações da legislação brasileira e prática comercial nacional.

Neste sentido, conclui-se que o instituto do planejamento tributário é um direito bastante relevante ao contribuinte, por permitir que ele exerça sua liberdade e escolha, sempre que possível, a forma menos onerosa de contribuir para o Erário Público sem causar um grande “rombo” ao seu patrimônio.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário esquematizado*. 7. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2013

AMARAL, Gilberto Luiz do. *A nova ótica do planejamento tributário empresarial*. Tributario.NET, São Paulo, inserido em: 22/2/2002. Disponível em: <http://www.tributario.net>. Acesso em: 05/1/2014

CHIMENTI, Ricardo Cunha. *Direito tributário: com anotações sobre direito financeiro, direito orçamentário e lei de responsabilidade fiscal*. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

FERREIRA, Carolina Iwancow. *Operações comerciais e financeiras internacionais realizadas em paraísos fiscais: planejamento tributário internacional e operações offshore*. Revista de Direito. Vol.13, n.18, 2010., p.41-55

GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito civil brasileiro, volume I: parte geral*. 7.ed.rev.e.atual. São Paulo: Saraiva, 2009.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2008.

LEAL, Rhauá Hulek Linário. *Uso de tratados sobre dupla tributação no planejamento tributário internacional: traty shopping*. Revista do Mestrado em Direito da Universidade Católica de Brasília. Disponível em: <<http://portalrevistas.ucb.br/index.php/rvmd/article/viewFile/2514/1532>>. Acessado em: nov.2013.

LUKIC, Melina de Souza Rocha. *Planejamento Tributário*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed. rev., atual. e amp. São Paulo: Malheiros, 2009.

MOREIRA, André Mendes. *Planejamento tributário internacional e preços de transferência – o regime da lei n. 9430/96*. Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário, v.19, p.8-16, 2002. Disponível em: <<http://sachacalmon.wpengine.netdna-cdn.com/wp-content/uploads/2010/11/Planejamento-Tributario-Internacional-e-Preços-de-Transferencia-o-regime-da-Lei-9430-96.pdf>>. Acesso em: nov.2013.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Questões Relevantes, Atualidades e Planejamento com Imposto sobre a Renda*. 11º Simpósio IOB de Direito Tributário.

RE no 105.859-5-PR, 1ª Turma, Relator Min. Sydney Sanches. DJU de 16.10.1987.

Soares, Simonsey Alves. *Planejamento Tributário – Desconsideração dos efeitos tributários de atos e negócios jurídicos praticados com propósito específico de economia fiscal* / Brasília: Esaf – Dired, 2011. 87p.

TORRES, Ricardo Lobo. *Normas Gerais Antielisivas*. Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT, Belo Horizonte, n. 1, jan./fev. 2003., p. 90-123.

UNIVERSIDADE CATÓLICA DE GOIÁS. *Apostila de Planejamento Tributário Professor Manoel*. Disponível em: <http://www.ucg.br/site_docente/adm/manoel/pdf/apostila.pdf>. Acesso em: nov.2013.