



# SEMINÁRIO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

**Marcelo Magalhães Peixoto**

Presidente Fundador da APET – Associação Paulista Estudos Tributários  
Advogado e Contabilista – Sócio da Magalhaes Peixoto Advogados  
Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP  
Especialista em Direito Tributário IBET-SP  
Autor e Coordenador de Diversos Livros na Área Tributária  
Ex- Membro do CARF- Conselho Administrativo de Recursos Fiscais  
Ex- Juiz do TIT – Tribunal de Impostos e Taxas

Curriculum completo em [www.marcelomagalhaes.adv.br](http://www.marcelomagalhaes.adv.br)

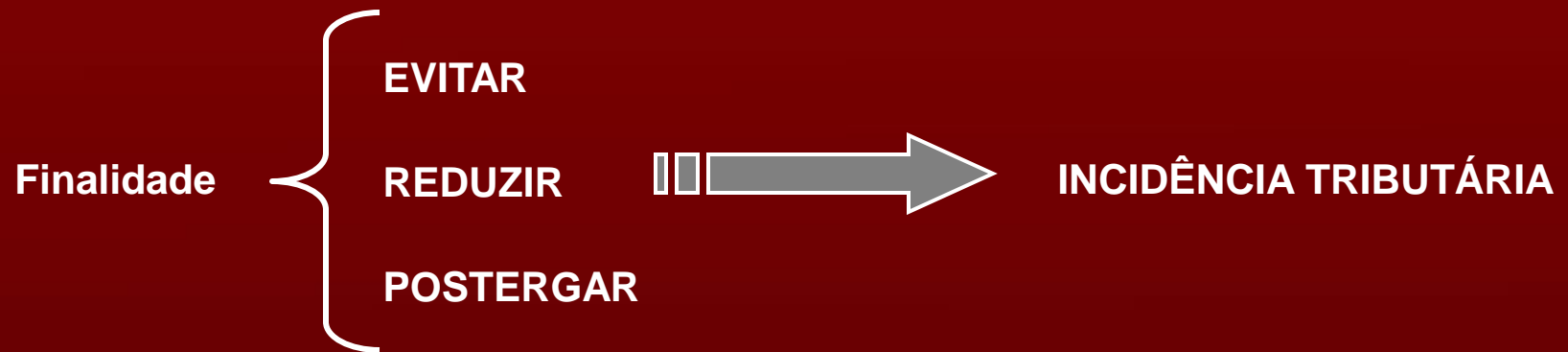


# PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

## 1) Introdução

### ➤ O que é planejamento tributário?

Dentre as opções dadas pela legislação para a realização de determinada operação, consiste na escolha lícita daquela que onere o contribuinte da forma menos gravosa possível, ou seja, aquela que cause o menor impacto tributário possível.





## PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

### 2) Da Licidade

#### Primeira Visão

- adoção do princípio absolutos da tipicidade e da estrita legalidade;
- o cumprimento, pelo contribuinte, dos requisitos legais e formais previstos pela norma para determinado negócio jurídico era suficiente para caracterizar uma operação como lícita, ainda que posta a efeito de forma indireta;
- negócio jurídico indireto era sinônimo de planejamento tributário;

**SUBSUNÇÃO  
FORMAL À LEI**

=

**LICITUDE DO ATO**



## PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

### Visao Atual

a economia de tributo “justifica” um planejamento, contanto que respeitada a **finalidade** dos institutos do direito privado;

busca pelo propósito comercial (*business purpose*): sob o ponto de vista tributário, a validade do negócio jurídico está associada à licitude do negócio no geral, e não à licitude de cada etapa individualmente considerada;



## Distinção tradicional entre **elisão** e **evasão** de **tributos**

- Referida distinção podem ser representadas pelas conclusões do Plenário do XIII Simpósio Nacional de Direito Tributário do CEEU, segundo as quais a elisão fiscal distingue-se da evasão fiscal, segundo dois critérios:
- O critério da licitude-ilicitude, de acordo com o qual atos lícitos configuram elisão fiscal e atos ilícitos seriam caso de evasão fiscal; e
- O critério temporal, segundo o qual atos praticados antes da ocorrência do fato gerador constituiriam em elisão fiscal e atos praticados após a ocorrência do fato gerador consistiriam em evasão fiscal.



Contudo, se observarmos bem, nem toda conduta antes do fato gerador é uma elisão fiscal. Pelo menos três condutas praticadas antes da ocorrência do fato gerador seguramente não constituem elisão fiscal:

- A) Substituições materiais do fato gerador: contribuinte deixa de consumir vinho e passa a consumir cerveja, devido a alta carga tributária que deixa o vinho mais caro.
- B) Abstinência de qualquer fato gerador.
- C) Simulação relativa, em que o negócio aparente precede o negócio real. (por exemplo, uma empresa celebra um contrato simulado de mútuo -- passivo fictício -- com seu sócio em 1 de janeiro a fim de ocultar receita de mercadoria, sujeitas ao ICMS, a serem vendidas nos dias que se seguirem).

## Conclusão:

- Dessa forma, mesmo agindo **antes da ocorrência do fato gerador**, a conduta do contribuinte pode ser irrelevante (hipótese “a” e “b”), como **evasiva** (hipótese “c”), logo, o critério temporal é inútil para distinguir a elisão da evasão, segundo a atual doutrina.



## PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

### Dificuldades

Art. 29 do PAF Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

➤ a caracterização desses institutos depende de prova

simulação	⇒	da prática de atos diversos aos formalizados
fraude à Lei	⇒	da ocorrência de hipótese prevista em lei imperativa
abuso de direito	⇒	do exercício desproporcional de determinado direito
abuso de forma	⇒	da inadequação da forma do negócio praticado
negócio jurídico indireto	⇒	da efetiva submissão à disciplina do negócio formalizado

**ELEMENTOS SUBJETIVOS DE  
DIFÍCIL COMPROVAÇÃO**



# PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

## Conceitos Envolvidos

- as discussões atinentes à licitude ou ilicitude de um planejamento tributário envolvem a análise dos institutos da (i) simulação, (ii) fraude à lei, (iii) abuso de direito, (iv) abuso de forma e (v) negócio jurídico indireto

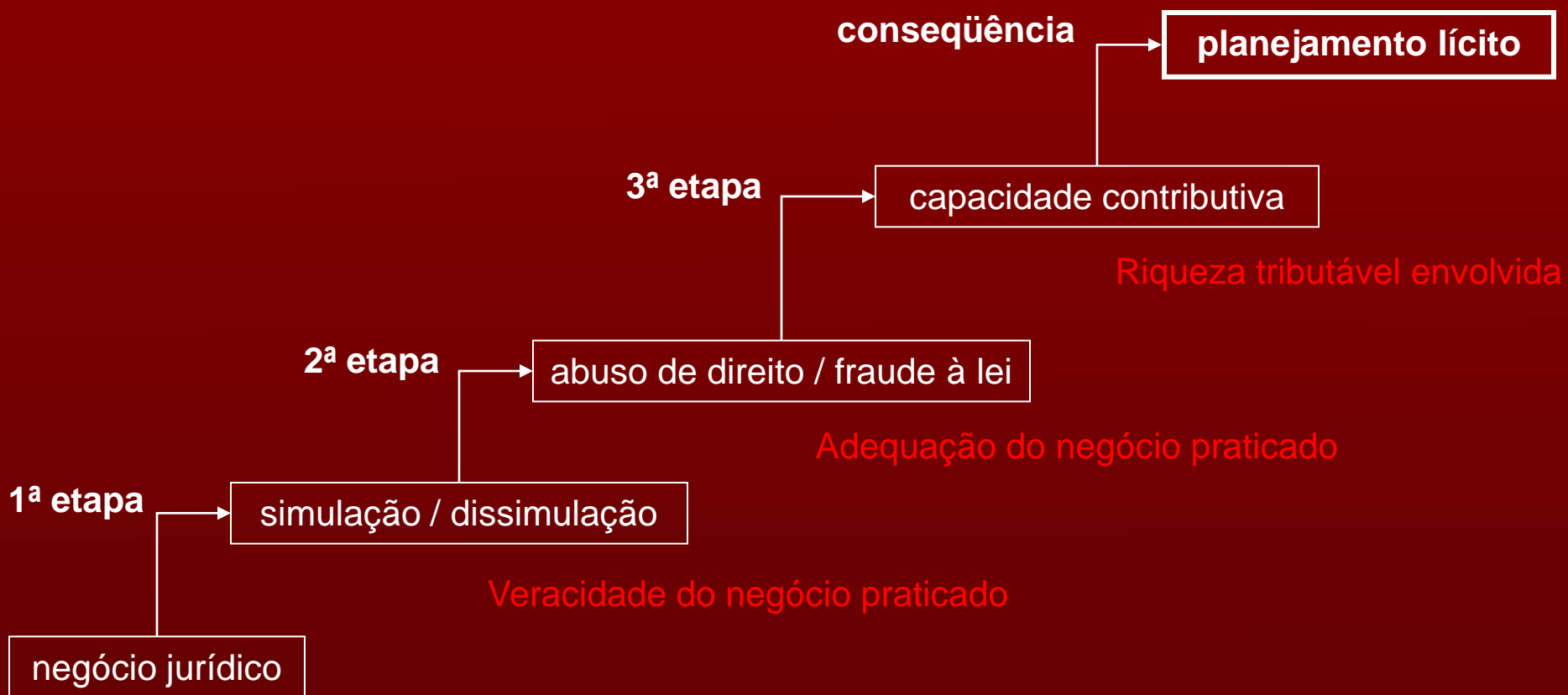
simulação	⇒	mentira
fraude à lei	⇒	burlar lei impositiva
abuso de direito	⇒	atingir direito alheio
abuso de forma	⇒	usar inadequadamente uma forma
negócio jurídico indireto	⇒	realizar negócio querendo outro

- apesar das diferenças conceituais, o uso desses institutos na identificação da licitude de uma operação tem a finalidade de verificar a adequação entre a forma e o conteúdo do negócio jurídico praticado pelo contribuinte.



# PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

## Quadro Resumo





## Norma Antielisão

- Artigo 116 Código Tributário Nacional
- **Parágrafo único.** A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)



## Medida provisória 66 de 2002

**Art. 13.** Os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos de obrigação tributária serão desconsiderados, para fins tributários, pela autoridade administrativa competente, observados os procedimentos estabelecidos nos arts. 14 a 19 subseqüentes.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não inclui atos e negócios jurídicos em que se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

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

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

I - falta de propósito negocial; ou

II - abuso de forma.

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

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



## Medida provisória 66 de 2002

**Art. 15.** A desconsideração será efetuada após a instauração de procedimento de fiscalização, mediante ato da autoridade administrativa que tenha determinado a instauração desse procedimento.

**Art. 16.** O ato de desconsideração será precedido de representação do servidor competente para efetuar o lançamento do tributo à autoridade de que trata o art. 15.

§ 1º Antes de formalizar a representação, o servidor expedirá notificação fiscal ao sujeito passivo, na qual relatará os fatos que justificam a desconsideração.

§ 2º O sujeito passivo poderá apresentar, no prazo de trinta dias, os esclarecimentos e provas que julgar necessários.

§ 3º A representação de que trata este artigo:

I - deverá conter **relatório circunstanciado** do ato ou negócio praticado e a descrição dos atos ou negócios equivalentes ao praticado;

II - será instruída com os elementos de prova colhidos pelo servidor, no curso do procedimento de fiscalização, até a data da formalização da representação e os esclarecimentos e provas apresentados pelo sujeito passivo.



## Medida provisória 66 de 2002

Art. 17. A autoridade referida no art. 15 decidirá, em despacho fundamentado, sobre a descon sideração dos atos ou negócios jurídicos praticados.

§ 1º Caso conclua pela descon sideração, o despacho a que se refere o caput deverá conter, além da fundamentação:

I - descrição dos atos ou negócios praticados;

II - discriminação dos elementos ou fatos caracterizadores de que os atos ou negócios jurídicos foram praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária;

III - descrição dos atos ou negócios equivalentes aos praticados, com as respectivas normas de incidência dos tributos;

IV - resultado tributário produzido pela adoção dos atos ou negócios equivalentes referidos no inciso III, com especificação, por tributo, da base de cálculo, da alíquota incidente e dos encargos moratórios.

**§ 2º O sujeito passivo terá o prazo de trinta dias, contado da data que for cientificado do despacho, para efetuar o pagamento dos tributos acrescidos de juros e multa de mora.**



## Medida provisória 66 de 2002

Art. 18. A falta de pagamento dos tributos e encargos moratórios no prazo a que se refere o § 2º do art. 17 ensejará o lançamento do respectivo crédito tributário, mediante lavratura de auto de infração, com aplicação de **multa de ofício**.

§ 1º O sujeito passivo será cientificado do lançamento para, no prazo de trinta dias, efetuar o pagamento ou apresentar impugnação contra a exigência do crédito tributário.

§ 2º A contestação do despacho de desconsideração dos atos ou negócios jurídicos e a impugnação do lançamento serão reunidas em um único processo, para serem decididas simultaneamente.

Art. 19. Ao lançamento efetuado nos termos do art. 18 aplicam-se as normas reguladoras do processo de determinação e exigência de crédito tributário.



## Normas Antielisão pelo mundo

- **Professor Ricardo Lobo Torres:**
- As normas antielisivas, surgiram, principalmente a partir dos anos 1990, nos Países da União Europeia, do Mercosul e da América do Norte, sob diferentes configurações:
- “Proibição de abuso de forma jurídica, na **Alemanha** (art.42 AO 77; Vedação de fraude a lei, na **Espanha** (art.24 do Código Tributário, alterado 1995); desconsideração da personalidade jurídica, na **Argentina** (art.2 da lei 11.683, alterado em 1998); prevalência do propósito mercantil, nos **Estados Unidos, Inglaterra, Canada e Suécia**; normas antielusivas, na **Itália**; norma antiabuso, em **Portugal** (art.38, n2, da Lei Geral Tributaria, de 1999); proibição de dissimulação das somas sujeitas ao imposto, na França (Code Général des Impôts)



# Planejamento Tributário

- **Exemplos não Recomendados:**
  - Empresas Constituídas em Paraísos Fiscais Municipais – Economia ISS – Só no papel
  - Utilização indevida de empresas no Simples
  - Subfaturamento na Importação
  - Terceirização de mão-de-obra – Economia Encargos Trabalhistas/Previdenciários

# Lucro Real x Lucro Presumido

- Tributação Lucro Real –
  - IRPJ – 25%
  - CSLL – 9%
  - PIS – 1,65%
  - COFINS – 7,6%
  - Total = 43,25%
- Tributação pessoa jurídica – lucro presumido
  - IRPJ – 1,2% se for comércio e 4,8% se for serviço
  - CSLL – 1,08% se for comércio e 2,88% se for serviço
  - PIS – 0,65% para ambos os casos
  - COFINS – 3% para ambos os casos
  - Total – 5,93% para comércio e 11,33% para serviço
    - Obs: Não se levou em consideração o ISS – 5%



# Lucro Real x Lucro Presumido

- O que vai determinar qual a opção mais vantajosa é a margem de lucro da sociedade.
- Se a margem de lucro for alta, a opção do lucro presumido é mais interessante
- Além do aspecto do IRPJ e da CSLL, devo levar em consideração as questão do PIS/COFINS – Cumulativo ou Não cumulativo

# Lucro Real x Lucro Presumido

- Segregação de atividades
  - uma empresa Lucro Real
  - outra empresa Lucro Presumido
  - Através de cisão parcial, cessão de ativos operacionais, ou a abertura de nova empresa.;
  - Vantagem:
    - a atividade menos lucrativa é tributada pelo Lucro Real e a Atividade mais lucrativa é tributada pelo Lucro Presumido
  - Cuidados:
    - as atividades podem ser segregadas
    - Necessidade de estrutura operacional/administrativa
    - Objetos sociais diferentes



# Lucro Real x Lucro Presumido

- Transferir imóvel operacional para uma empresa tributada pelo Lucro Presumido
  - Empresa tributada pelo Lucro Real – passa a ter uma despesa operacional de locação x despesa de depreciação;
  - Empresa tributada pelo Lucro Presumido – passa a ter uma receita de locação – carga tributária – 11,33% - não tem ISS.
  - Cuidados:
    - A empresa de lucro presumido tem que ter substância econômica
    - Deixa de ter crédito de PIS e COFINS



# Lucro Real x Lucro Presumido

- (Ac. 105-3.523/89)

## CRIAÇÃO DE DUAS EMPRESAS COM O MESMO OBJETO SOCIAL

– Caracteriza-se como evasão ilegal do imposto, pelo que se tributam como de uma só os resultados de duas ou mais empresas, constituídas e administradas pelos mesmos sócios, com o mesmo objetivo social, utilizando-se os mesmos equipamentos e instalações industriais e comerciais, com consumo de energia, de despesas telefônicas e outras em comum e não diferenciadas, apropriadas por apenas uma delas.



# Lucro Real x Lucro Presumido

- Ac. 103-07.260/88

CRIAÇÃO DE VÁRIAS EMPRESAS PARA OPTAR PELO REGIME DO

LUCRO PRESUMIDO – Há evasão ilegal de tributos quando se criam oito sociedades de uma só vez, com os mesmos sócios que, sob a aparência de servirem à revenda dos produtos da recorrente, tem, na realidade, o objetivo admitido de evadir tributo, ao abrigo da tributação litigada (lucro presumido).



# Lucro Real x Lucro Presumido

- Ap. Cível 115.475-RS

**CRIAÇÃO DE VÁRIAS EMPRESAS PARA OPTAR PELO LUCRO PRESUMIDO** – Constituídas foram, no mesmo dia, de uma só vez, pelas mesmas pessoas físicas, todas sócias da autora, oito sociedades com o objetivo de explorar comercialmente, no atacado e no varejo, calçados e outros produtos manufaturados em plástico, o mercado interno e no internacional. Tais sociedade, em decorrência de suas características e pequeno porte, estavam enquadradas no regime tributário de apuração de resultados com base no lucro presumido, quando sua fornecedora única, a Autora, pagava o tributo de conformidade com o lucro real. Legitimidade de autuação do Fisco, em relação à receita não tributada na Autora; reconhece-se à Recorrente apenas o direito de compensação do imposto pago pelas aludidas empresas.





# Lucro Real x Lucro Presumido

*- Acórdão nº 101-95.208 (19/10/2005)*

“IRPJ – CSL – CONSTITUIÇÃO DE EMPRESA COM ARTIFICIALISMO – DESCONSIDERAÇÃO DOS SERVIÇOS PRETENSAMENTE PRESTADOS – MULTA QUALIFICADA – NECESSIDADE DA RECONSTITUIÇÃO DE EFEITOS VERDADEIROS – Comprovada a impossibilidade fática da prestação de serviços por empresa pertencente aos mesmos sócios, dada a inexistente estrutura operacional, resta caracterizado o artificialismo das operações, cujo objetivo foi reduzir a carga tributária da recorrente mediante a tributação de relevante parcela de seu resultado pelo lucro presumido na pretensa prestadora de serviços. Assim sendo, devem ser desconsideradas as despesas correspondentes. Todavia, se ao engendrar as operações artificiais, a empresa que pretensamente prestou os serviços sofreu tributação, ainda que de tributos diversos, há de se recompor a verdade material, compensando-se todos os tributos já recolhidos.”