



Ministério
da Fazenda

EXPERIÊNCIA BRASILEIRA - PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Fernando Mombelli – SBC – Setembro 2016



Receita Federal

PANORAMA LEGISLATIVO DO BRASIL

- Código Tributário Nacional (CTN) – Lei 5.172, de 1966
- - inspirado no Código Tributário Alemão de 1919
- - legalidade estrita
- - liberdade econômica dos contribuintes para dispor de seus negócios
- - instituição de uma sistema tributário orgânico, estuturado.
- Código Civil de 1916
- - Propriedade e a família patriarcal, ideais liberais

PANORAMA LEGISLATIVO NO BRASIL

- Constituição da República Federativa Brasileira – 1988
- - capacidade contributiva
- - isonomia
- - solidariedade
- - função social da propriedade
- Código Civil de 2002
- - sistema de normas aberto das cláusulas gerais, princípio da socialidade, ética, boa fé.

CLÁUSULA GERAL ANTIELISIVA

- Lei Complementar nº 104, de 2001
- Alterou o artigo 116 do CTN, que dispõe sobre o fato gerador e a sua ocorrência.
- 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.

CLÁUSULA GERAL ANTIELISIVA

- Medida Provisória nº 66, de 2002 – especificou os procedimentos para desconsideração de atos ou negócios jurídicos para fins tributários
- - retira expressamente da norma casos de dolo, fraude ou simulação.

CLÁUSULA GERAL ANTIELISIVA

- **Falta de propósito negocial** é a opção pela forma mais complexa entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato
- **Abuso de forma** é a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.
- - falta de propósito negocial
- - abuso de forma

CLÁUSULA GERAL ANTIELISIVA

- Os artigos 13 a 19 da MP nº 66 não foram convertidos na Lei 10.637 de 2002, isto é, não foram incorporados ao ordenamento jurídico brasileiro.
- A cláusula geral antielisiva vem sendo aplicada pela jurisprudência administrativa e judicial, mesmo sem a sua regulação específica.
- Os procedimentos utilizados se baseiam no processo administrativo federal (PAF).

PLANEJAMENTO FISCAL ABUSIVO

- Prática de um negócio jurídico cuja forma escolhida não se adequa às finalidades da norma que o ampara, ou à vontade e aos efeitos dos atos praticados esperados do contribuinte.
- Intenção única ou preponderante de eliminar ou reduzir o montante de tributo devido.
- Efeito econômico equivalente entre o ato praticado e o fato gerador do tributo
- Proteção formal do ordenamento jurídico à forma escolhida pelo contribuinte.
- Redução ou eliminação da incidência tributária prevista

JURISPRUDÊNCIA CLÁSSICA

- COOPERATIVA MISTA ITAQUIENSE LTDA.
- Sessão de 06 de dezembro de 2001
- Acórdão nº. : 101-93.704
- GANHO DE CAPITAL- ACRÉSCIMO DO CUSTO ANTES DA ALIENAÇÃO DO INVESTIMENTO POR SUBSCRIÇÃO DE NOVAS AÇÕES COM ÁGIO NA INVESTIDA
- Se todas as operações que precederam a alienação do investimento estão efetivamente comprovadas, foram operações independentes e possíveis de serem realizadas, não pode o Fisco ignorá-las para considerar que tivesse ocorrido um único negócio.

Sessão de: 24 de maio de 2006

Acórdão nº.: 101- 95.537

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

- Acórdão 1401-00.155
- Sessão de 28 de janeiro de 2010

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO, SIMULAÇÃO. NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO

A simulação existe quando a vontade declarada no negócio jurídico não se coaduna com a realidade do negócio firmado, **Para se identificar a natureza do negócio praticado pelo contribuinte, deve ser identificada qual é a sua causalidade, ainda que esta causalidade seja verificada na sucessão de vários negócios intermediários sem causa, na estruturação das chamadas step transactions. Assim, negócio jurídico sem causa não pode ser caracterizado como negócio jurídico indireto.** O fato gerador decorre da identificação da realidade e dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos, e não de vontades formalmente declaradas pelas partes contratantes ou pelos contribuintes.

Ac. 105-17.083

Sessão de 25 de junho de 2008

EXPORTAÇÕES PARA PESSOAS VINCULADAS –

INEXISTÊNCIA – SIMULAÇÃO: As declarações de vontade de mera aparência, reveladoras da prática de ato simulado, uma vez afastadas, fazem emergir os atos que se buscou dissimular. **No caso vertente, em que a contribuinte construiu de forma artificiosa operações de exportação para empresas sediadas em países que adotam tratamento fiscal favorecido, o abandono da intermediação inexistente impõe a tributação das receitas omitidas, resultante da diferença entre o montante efetivamente pago pelo destinatário final e o apropriado contabilmente pela fornecedora do produto**

JURISPRUDÊNCIA JUDICIAL

TRIBUNAL FEDERAL DE RECURSOS, AP. CIV. 115.478,
18 de fev. de 1987

O SR. MINISTRO EDUARDO RIBEIRO: - Sr. Presidente, não há dúvida de que a chamada “elisão fiscal”, como alguns assim denominam, é lícita e não incide em censura jurídica. O contribuinte pode adequar o seu procedimento a modelo que lhe diminua, ou mesmo afaste por completo, a carga tributária. Isto é lícito fazer. No caso, entretanto, houve muito mais do que isto: montou-se uma gigantesca fraude. Oito empresas fingidas, que, na realidade, só existiram no papel, com o único objetivo de diminuir a tributação da empresa. A empresa-mãe, naturalmente, vendia para a outra por um preço inferior. Diminuía, por conseguinte, a sua receita, e essas, por seu turno, dividindo por outro, caíam num sistema privilegiado

Ac. 104-20.915 são de: 11 de agosto de 2005

IRPF - REMUNERAÇÃO PELO EXERCÍCIO DE PROFISSÃO, ATIVIDADE OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE NATUREZA NÃO COMERCIAL - CONTRIBUINTE - São tributados como rendimentos de pessoas físicas as remunerações por serviços prestados, de natureza não comercial, com ou sem vínculo empregatício, independentemente da denominação que se lhes dê. O fato de formalmente a relação contratual ter sido estabelecida em nome de pessoa jurídica não muda o efetivo contribuinte, que é definido em lei e com base na natureza dos rendimentos.

CLÁUSULAS ANTIELISIVAS ESPECÍFICAS

- **Distribuição Disfarçada de Lucros**
- Norma: Decreto-Lei 1.598, de 1977, art. 60 e Decreto-Lei 2.065, de 1983.
- Aliena, por valor notoriamente inferior ao de mercado, bem do seu ativo a pessoa ligada.
- Adquire, por valor notoriamente superior ao de mercado, bem de pessoa ligada.
- Paga a pessoa ligada alugueis, royalties ou assistência técnica em montante que excede notoriamente ao valor de mercado
- Realiza qualquer outro negócio com pessoa ligada em condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as de mercado

CLÁUSULAS ANTIELISIVAS ESPECÍFICAS

- **Preços de Transferência**
- Norma: Lei nº 9.430, de 1996, arts. 18 a 23.
- Operações com pessoas vinculadas ou com países ou dependências com tributação favorecida.
- Pessoa vinculada é matriz, filial, empresa controlada ou coligada no exterior.
- Aplica-se às operações de importação, exportação, despesas com juros.
- Métodos: preços independentes comparados (PIC), preço de revenda menos lucro (PRL), método do custo de produção mais lucro (CPL), método de preço sob cotação na importação (PCI), preço de venda varejo no país de destino, diminuído do lucro (PVV), custo de aquisição ou produção mais tributos e lucro (CAP), preço sob cotação na exportação (PECEX).

CLÁUSULAS ANTIELISIVAS ESPECÍFICAS

- **Preços de Transferência – juros**
- As despesas com juros pagos ou creditados a pessoa vinculada são limitados à taxa fixada pelo Ministro da Fazenda, pela cotação do mercado de títulos soberanos emitidos pelo Brasil no caso de operações pré-fixadas ou pela taxa LIBOR (London Interbank Offered Rate) para as demais operações.

CLÁUSULAS ANTIELISIVAS ESPECÍFICAS

- **Países com Tributação Favorecida**
- Norma: Lei 9.430, de 1996, arts. 24 e ss.
- Conceito: qualquer pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada em país que não tribute a renda ou que a tribute a alíquota máxima inferior a 20%. Considera-se país ou dependência com tributação favorecida aquele cuja legislação não permita o acesso a informações relativas à composição societária de pessoas jurídicas, a sua titularidade ou à identificação do beneficiário de rendimentos atribuídos a não residentes.
- Conceito complementar: receber benefício fiscal sem realização de atividade econômica substantiva no país ou dependência.

CLÁUSULAS ANTIELISIVAS ESPECÍFICAS

- **Subcapitalização**
- Norma Legal: lei 12.249, de 2010, arts. 24 e 25.
- Despesa com juros de empréstimos de pessoa vinculada ou residente ou domiciliada em paraíso fiscal.
- Limites: a) endividamento não superior a duas vezes o valor da participação da PJ vinculada no patrimônio líquido da PJ residente no Brasil; ou b) duas vezes o PL da PJ residente no país; c) no caso de país com tributação favorecida o endividamento não pode ser superior a 30% do PL da PJ residente no Brasil; d) as operações com paraísos fiscais devem comprovar a capacidade operacional da empresa no exterior e identificação do seu beneficiário.

DIOR - CONCEITO

- É a declaração da ocorrência de operações relevantes que acarretem a supressão, redução ou diferimento de tributos.
- Apresentação anual à Receita Federal do Brasil.
- Data de apresentação de até 30 de setembro de cada ano.
- Operações relativas ao ano-calendário anterior.

- Caracteriza supressão ou redução de tributos quando houver ato ou negócio jurídico que excluir ou diminuir receita decorrente de operação usualmente praticada ou incluir ou aumentar despesa não prevista em operação usualmente praticada.
- Caracteriza diferimento de tributos quando houver ato ou negócio jurídico que postergar a ocorrência de receita decorrente de operação usualmente praticada ou antecipar despesa decorrente de operação usualmente praticada.

- Atos ou negócios jurídicos sem razão extratributária relevante.
- Forma do ato não usual, utilizar negócio jurídico indireto ou que possua cláusula que desnature, mesmo parcialmente, efeitos de contrato típico.
- Tratar de ato ou negócio jurídico incluído em lista relacionada em ato da RFB.

DIOR – CONTEÚDO DAS OPERAÇÕES

- Razão extratributária relevante é aquela decorrente da própria operação ou negócio da empresa.
- Negócio jurídico indireto é aquele utilizado em substituição a outro negócio típico ou usual cujos efeitos tributários as partes não desejam assumir.
- Contrato típico é aquele tipificado em Lei, ou seja, previsto e regulado no código Civil ou em lei extravagante.

- Medida Provisória nº 685, não recepcionada pela Lei de Conversão nº 13.202, de 2015.
- Edição de ato regulamentar da Secretaria da Receita Federal por ocasião da publicação da lei de conversão prejudicada.

- Vigência imediata com produção de efeitos para as declarações de informações a serem apresentadas até setembro de 2016 para operações realizadas no ano-calendário de 2015, conforme disciplinamento da RFB, também prejudicada.

DIOR - OBJETIVOS

- Diminuir o contencioso tributário.
- Ter conhecimento antecipado de esquemas agressivos de planejamento fiscal para promover medidas de ajuste.
- Dar segurança jurídica ao contribuinte.
- Divulgar lista com operações sensíveis, consideradas de risco pela Administração Tributária.
- Alinhar o Brasil com as ações do BEPS na OCDE.

DIOR - EFEITOS

- Se a DIOR for prévia à ocorrência das operações, terá o efeito de consulta à legislação tributária (arts. 46 a 58 do Decreto 70.235, de 1972 (PAF) e Instrução Normativa nº 1.396, de 2013).
- Em caso de decisão da RFB que não reconheça o planejamento como válido, o contribuinte terá o prazo de 30 dias para o recolhimento do crédito tributário, apenas com o acréscimo de juros de mora.
- Vedada a forma de recolhimento acima se o contribuinte estiver sob ação fiscal quando da apresentação da DIOR.

DIOR – CASOS DE INEFICÁCIA

- DIOR apresentada por quem não for o sujeito passivo das obrigações resultantes das operações nela relatadas.
- Omissa em relação a dados essenciais para a compreensão dos atos ou negócios jurídicos nela constantes.
- Contiver hipótese de falsidade material ou ideológica.
- Envolver interposição fraudulenta de pessoas.

DIOR – OMISSÃO OU INEFICÁCIA

- A omissão na entrega da declaração das operações relevantes ou a declaração da sua ineficácia caracterizará omissão dolosa do sujeito passivo com intuito de sonegação e fraude.
- Aplicação da multa de 150% prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

DIOR – REGULAMENTAÇÃO PELA RFB

- A RFB disciplinará as regras de apresentação da DIOR, em especial (prejudicada):
 - - a forma
 - - o prazo
 - - condições de apresentação
 - - hipóteses de dispensa da sua apresentação.

- **Action 12 DO BEPS** (*Base Erosion and Profit Shifting – BEPS Action Plan*)
- – Desenvolver orientações aos contribuintes para que noticiem seus planejamentos tributários agressivos.
- Prazo: recomendações em torno de regras fiscais domésticas – setembro de 2015.

DIOR – OUTRAS LEGISLAÇÕES

- Países que adotam declaração de informações:
 - África do Sul
 - Canadá (1989, 2013)
 - Coreia (2013)
 - Irlanda (2011)
 - Israel (2011)
 - Mexico (2014)
 - Portugal (2008)
 - Inglaterra (2004, 2006)
 - Estados Unidos (1984)

DIOR – LEGISLAÇÃO COMPARADA - REQUISITOS

- Pontos a serem tratados em uma regra de divulgação obrigatória:
 - Quem: contribuinte, consultores, advogados, todos?
 - Quais transações?
 - Palavras chaves genéricas – taxa de performance, confidencialidade, proteção contratual
 - Palavras chaves específicas – perdas, leasing, etc
 - Transações específicas listadas.
 - O que deve ser reportado? Conseguir identificar casos semelhantes
 - Quando? Em tempo hábil para combater
 - Quais as consequências do não cumprimento? Multas
 - Quais as consequências do cumprimento? Não vinculante, apenas evita-se as penalidades
 - Como utilizar? Mudanças na legislação
 - Outras obrigações: número do planejamento na declaração anual, lista de clientes de consultorias

DIOR – CONTESTAÇÃO JUDICIAL

- Apresentação da ADIn nº 5.366 pelo Partido Socialista Brasileiro contra a instituição da DIOR.
- Parecer Nº 204.587/2015-AsJConst/SAJ/PGR pela constitucionalidade da medida, exceto no que tange à graduação da multa em 150% por ofensa ao princípio da capacidade contributiva (confisco)

DIOR – MANIFESTAÇÃO DO MPF

- A Medida Provisória 685, de 21 de julho de 2015, atendeu aos requisitos constitucionais de urgência e relevância. Visa a permitir à administração tributária federal acesso tempestivo a informações relevantes à arrecadação tributária. Não se constata excesso nem abuso por parte do Poder Executivo.
- Medida provisória que institui obrigação tributária acessória não incide nas vedações previstas no art. 62, § 1º, da Constituição da República nem dispõe sobre Direito Penal e Processual Penal.
- Previsão de hipóteses de exigência de declaração de operações que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo por meio de expressões abertas não afronta o princípio da segurança jurídica. O detalhamento da medida provisória dar-se-á por ato normativo editado pela administração tributária federal.
- Normas que impõem a sujeito passivo obrigação tributária acessória de declaração de operações que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo não impedem o livre exercício de atividade econômica, de maneira que não consubstanciam afronta ao princípio da livre iniciativa.

DIOR – MANIFESTAÇÃO DO MPF

- Presunção de omissão dolosa por descumprimento de obrigação tributária acessória ou reconhecimento de sua ineficácia não vulnera o princípio da presunção de inocência.
- São compatíveis com os direitos fundamentais à ampla defesa (que inclui o contraditório) e ao devido processo legal aplicação de multa punitiva e cobrança de tributo por descumprimento de obrigação de declaração de operações que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo.
- Cobrança de tributo decorrente de identificação de fato gerador, de alguma maneira disfarçado pelo sujeito passivo, não afronta o princípio da legalidade tributária.
- Fixação de multa punitiva por descumprimento de obrigação tributária acessória em valor superior ao do tributo devido ofende o princípio da vedação do confisco. Precedentes.
- Parecer pela procedência parcial do pedido.



Ministério
da Fazenda

GOVERNO FEDERAL
BRASIL
PAÍS RICO E PAÍS SEM POBREZA