

PESQUISA DESENVOLVIDA NO ÂMBITO
DO NÚCLEO DE ESTUDOS FISCAIS DA FGV DIREITO SP
Coordenação Geral: Breno Ferreira Martins Vasconcelos, Daniel Santiago,
Eurico M. D. de Santi, Karem Jureidini Dias e Susy G. Hoffmann

**REPERTÓRIO ANALÍTICO
DE JURISPRUDÊNCIA DO CARF
(2000 a 2015)**



**TEMA 7
PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO
COORDENAÇÃO DO TEMA**

Ana Cláudia Utumi¹

COMISSÃO DOS PESQUISADORES AD HOC

Ana Cláudia Utumi; Antonio Carlos Guidoni Filho² e Karem Jureidini Dias³

REVISÃO, EDITORAÇÃO, INSERÇÃO DE TABELAS E CONCLUSÕES PRELIMINARES

(Versão sujeita à aprovação da Coordenação do Tema/Comissão)

Ana Cláudia Utumi, Breno Ferreira Martins Vasconcelos, Eurico M. D. de Santi e
Karem Jureidini Dias

¹ Doutora em Direito Econômico-Financeiro pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (2001). MBA em Finanças pelo IBMEC/SP (1996) Professora convidada: MBAs FIPECAFI/FEA-USP; FIPE/FEA-USP; FIA; Escola de Direito da FGV/RJ; Programa de Educação Continuada - FGV/SP; Especialização em Direito Tributário - IBEP/Universidade Católica de Goiás. Professora do Curso de Graduação em Contabilidade da FIPECAFI. Advogada.

² Doutor e Mestre em Direito pela Faculdade de Direito do Largo São Francisco da Universidade de São Paulo. Professor do LLM de Direito Tributário do Instituto de Ensino e Pesquisa – Insper. Ex-Membro da Segunda Turma da Primeira Câmara da Primeira Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Advogado.

³ Mestre e Doutora em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP; ex-Juíza do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo (TIT); ex-integrante do Conselho Municipal de Tributos do Município de São Paulo; ex-Conselheira do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF e da sua Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF. Professora no Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Advogada.

Sumário

1. Introdução	3
2. Forma sobre substância e negócio jurídico indireto	15
2.1. <i>Conclusões parciais</i>	22
3. Abuso de forma e sua utilização como meio de desconsideração de negócios jurídicos.....	23
3.1. <i>Conclusões parciais</i>	26
4. Análise dos motivos / objetivos – Causa Jurídica	26
4.1. <i>Conclusões parciais</i>	44
5. Planejamento Tributário e Propósito Negocial	45
6. A imputação de pagamento de tributo na “reclassificação fiscal” decorrente de planejamento tributário.....	49
7. Conclusões.....	60

1. Introdução

No presente capítulo, apresentaremos os comentários relativos às decisões que envolveram casos de planejamento tributário.

O tema planejamento tributário é extremamente amplo. Salta aos olhos a sua complexidade e, por decorrência, a da pesquisa que ora se apresenta, quando notamos que ao menos duas vertentes são identificadas nas respectivas decisões. Para extrair a norma concreta, o julgador vai além da subsunção de um determinado fato à norma, conferindo-lhe a melhor interpretação. Necessário que ele ultrapasse, primeiramente, a discussão sobre o próprio fato e as provas que sobre ele se apresentam no processo. Tem-se assim um primeiro percurso, no qual se analisa, a partir do que consta dos autos, as características do fato efetivamente ocorrido, descortinando-se sua natureza para, então, atribuir-lhe os efeitos fiscais.

Não por outra razão que as decisões referentes ao “planejamento” envolvem inúmeras situações, as quais podem se referir também a outros temas tratados nesta obra e que são, portanto, incluídas em outros capítulos. Apenas a título exemplificativo, foi o que ocorreu com as decisões relativas a ágio, participação nos lucros e juros sobre o capital próprio, motivo pelo qual não são neste trabalho relatadas.

Nessa medida, não é possível dizer que a base empírica utilizada neste relatório é exhaustiva. Cumpre esclarecer que, a despeito de terem sido tratadas em capítulo específico da obra, determinadas decisões, quando muito relevantes para a abordagem do tema “planejamento”, precisaram ser utilizadas, ainda que sabidamente em duplicidade, com o exclusivo propósito do tema “planejamento tributário” (como evidenciado no tópico 6, onde se encontra o relato sobre os efeitos de imputação eventualmente atribuídos). Nesse tópico, considerando a constante repetição da questão da imputação especificamente nos casos de requalificação de rendimentos pagos a pessoas jurídicas como rendimentos de pessoas físicas, certos casos precisaram ser abordados, ainda que não exhaustivamente.

Os tópicos que elegemos para pesquisar e comentar foram os seguintes: forma sobre substância e negócio jurídico indireto; abuso de forma e sua utilização como meio de desconsideração de negócios jurídicos realizados por contribuinte; análise dos motivos

/ objetivos, ou seja, das causas jurídicas; imputação de pagamento de tributo na “reclassificação fiscal” decorrente de planejamento tributário; e, substância econômica e Propósito Negocial. Assim, informamos que utilizamos como parâmetro de pesquisa as seguintes palavras-chave: Elisão fiscal; simulação; abuso; planejamento tributário; art. 116 § único, desconsideração; propósito negocial; forma; substância; oponível ao fisco.

Muito embora o trabalho de pesquisa tenha envolvido todas as decisões listadas a seguir, para fins de elaboração das descrições abaixo, elegemos as decisões que, para cada um dos tópicos desenvolvidos, se apresentaram mais pertinentes. Desta maneira, nem todas as decisões listadas na tabela abaixo apresentada são detalhadas no texto. Ainda em relação à planilha, informamos que preferimos colocar o “tema”, assim entendido o ato objeto de qualificação, e a respectiva decisão sobre o objeto analisado, por melhor se adequar aos objetivos da pesquisa.

Acórdão	Data de julgamento	Seção	Câmara	Contribuinte	Relator	Tema	AIIM Cancelado ou Mantido?
103-07260	25/02/1986	1º CC	3ª	Grendene	Urgel Pereira Lopes	Separação de empresa - Lucro presumido	Mantido
103-15.107	04/07/1994	1º CC	3a	Transportadora Baggio Ltda	Flavio Almeida Migowski	Separação de empresa - Lucro presumido	Cancelado
CSRF\010-1874	15/05/1995	CSRF	1ª	Kepler Weber Industrial S/A	Mariam Seif	Incorporação; Negócio Jurídico Indireto	Cancelado
01-02.107	02/12/1996	CSRF		Rexnord Correntes Ltda	Verinaldo Henrique Da Silva	Incorporação às avessas - Prejuízo fiscal	Mantido
106-09343	18/09/1997	1º CC	6	Luiz Augusto Sacchi		Casa-Separa	Cancelado
101-91685	11/12/1997	1º CC	1	Companhia Siderúrgica De Alagoas - Comesa	Sebastião Rodrigues Cabral	Alienação de participação com perda para parte relacionada	Cancelado
202-13072	10/07/2001	2º CC	2a	Banco Safra S A	Marcos Vinicius Neder De Lima	Cédula de crédito comercial com natureza de financiamento	Mantido
101-93616	20/09/2001	1º CC	1	C C F Brasil Corretora De Títulos E Valores Mobiliários S.A.	Sandra Maria Faroni	Operações de swap	Cancelado
101-93704	06/12/2001	1º CC	1a	Cooperativa Agricola Mista Itaquinse Ltda	Sandra Maria Faroni	Minoração do ganho de capital pela venda de participações	Cancelado

10193826	21/05/2002	1º CC	1ª	Split Administracao E Negocios Ltda	Kazuki Shiobara	Contratos de câmbio	Mantido
103-21047	16/10/2002	1º CC	3ª	Josapar Joaquim Oliveira Sa Participacoes	Paschoal Raucci	Incorporação às avessas - Prejuízo fiscal	Mantido
101-94.127	28/02/2003	1º CC	1	Focom Total Factoring Ltda.	Sandra Maria Faroni	Incorporação às avessas - Prejuízo fiscal	Cancelado
108-07316	19/03/2003	1º CC	8ª	Fibra As	Nelson Lósso Filho	Elisão; equivalência patrimonial; integralização de capital; ganho de capital	Cancelado
101-94.340	09/09/2003	1º CC	1ª	Rbs Administracao E Cobrancas Ltda	Valmir Sandri	Venda de participação societária	Cancelado
201-77174	09/09/2003	2º CC	2º	Rbs Participacoes S A	Antônio Mário De Abreu Pinto	Compra e venda; câmbio; mútuo de títulos; BACEN.	Cancelado
10613552	15/10/2003	1º CC	6ª	Modelo Investimentos (Brasil) S.A.	Sueli Efigênia Mendes De Britto	Compra e venda de ações	Parcialmente cancelado
101-94399	19/10/2003	1º CC	1º	Ucar Produtos De Carbono S/A	Sebastião Rodrigues Cabral	Territorialidade; Lucro no exterior; Dividendo; Mútuo	Cancelado
10707517	18/02/2004	1º CC	7ª	Norchem Participacoes E Consultoria S.A	Luiz Martins Valero	Descaracterização de contratos de leasing	Cancelado
103-21543	17/03/2004	1º CC	3ª	Viacao Aguia Branca S A	Aloysio José Percínio Da Silva	Fluxo financeiro; dedutibilidade de despesas; debêntures; integralização de capital	Mantido

107-07596	14/04/2004	1º CC	7a	Martins Comercio E Servicos De Distribuicao S/A	Luiz Martins Valero	Incorporação às avessas - Prejuízo fiscal	Cancelado
201-77788	11/08/2004	2º CC	2º	Banco Itau S/A.	Adriana Gomes Rêgo Galvão	Simulação	Mantido
202-15765	14/09/2004	2º CC	2a	Banco Citibank S A	Jorge Freire	Cédula de crédito comercial com natureza de financiamento	Mantido
10614183	15/09/2004	1º CC	6ª	Valadares Diesel Ltda	José Carlos Da Matta Rivitti	Pagamento sem causa	Parcialmente cancelado
10807956	16/09/2004	1º CC	8ª	Furukawa Ind Sa Produtos Eletricos	José Carlos Teixeira Da Fonseca	Compra e venda com roupagem de leasing	Cancelado
20215861	19/10/2004	2º CC	2ª	Banco Itau S/A.	Antônio Carlos Bueno Ribeiro	Conta e ordem	Parcialmente cancelado
106-14244	20/10/2004	1º CC	6	Luiz Felipe Scolari	José Ribamar Barros Penha	Recebimento de salário pela PJ	Mantido
10246545	10/11/2004	1º CC	2ª	Flavio Bernardino Dos Santos	Geraldo Mascarenhas Lopes Caçado Diniz	Movimentação bancária em nome de terceiro	Mantido
20215948	10/11/2004	2º CC	2ª	Rbs Participacoes S A	Marcelo Marcondes Meyer-Kozlowski	Empréstimos no exterior de operações não registradas no BACEN	Cancelado
101-94771	11/11/2004	1º CC	1	Pedro Muffato & Cia. Ltda..	Valmir Sandri	Casa-Separa	Mantido
104-20364	02/12/2004	1º CC	4ª	Atimo Empreendimentos Ltda	Pedro Paulo Pereira Barbosa	Remessa; Mútuo; Aporte de capital; Exportação	Cancelado
106-14481	16/03/2005	1º CC	6	Milton Varga	Sueli Efigênia Mendes De Britto	Ganho de capital - doações	Cancelado

10420524	16/03/2005	1º CC	4ª	Servico De Investigacao Diagnostica Sidi SA	Remis Almeida Estol	Perda de capital em alienações societárias e incorporações	Parcialmente cancelado
106-14486	16/03/2005	1º CC	6ª	Marina Varga De Carvalho	Sueli Efigênia Mendes De Britto	Simulação	Cancelado
106-14483	16/03/2005	1º CC	6ª	Andre Varga	Sueli Efigênia Mendes De Britto	Alienação de participação societária; doação; ganho de capital	Cancelado
101- 95.442	23/03/2005	1º CC	1	Varbra S.A.	Sandra Maria Faroni	Ganho de capital auferido via equivalência	Cancelado (decadência)
107-08029	13/04/2005	1º CC	7a	Crisco Empreendimentos S.A.	Luiz Martins Valero	Debêntures participativas	Cancelado
107-08034	13/04/2005	1º CC	7ª	S.A.P.Sociedade Anonima De Adm.Part.E Engenharia	Albertina Silva Santos De Lima	Dedutibilidade de despesa; Dedutibilidade de perda; Despesa financeira; Empréstimo	Parcialmente cancelado
107-08064	18/05/2005	1º CC	7ª	Cia Agricola Extremo Sul	Luiz Martins Valero	Omissão de receitas	Parcialmente cancelado
101-94986	19/05/2005	1º CC	1a	Natura Cosmeticos S/A	Sandra Maria Faroni	Debêntures participativas	Mantido
104-20.749	15/06/2005	1º CC	4	Mário Augusto Frering	Maria Helena Cotta Cardozo	IRPF rendimentos exterior operação estruturadas	Mantido (Exclusão multa - qualificada)
10614720	16/06/2005	1º CC	6ª	Paulo Danilo Baptista Martins	Roberta De Azeredo Ferreira Pagetti	Omissão de rendimentos	Mantido
10195059	06/07/2005	1º CC	1ª	Pioneer Corretora De Cambio Ltda	Sandra Maria Faroni	Dedutibilidade de despesas	Cancelado

104-20915	11/08/2005	1º CC	4a	Luiz Felipe Scolari	Pedro Paulo Pereira Barbosa	Recebimento de salário pela PJ	Mantido
10195168	12/09/2005	1º CC	1ª	Banco Boavista Interatlantico S/A	Mário Junqueira Franco Junior	Operações de opções flexíveis de dólar	Mantido
10708247	12/09/2005	1º CC	7ª	Master Corretora De Mercadorias Ltda	Octávio Campos Fischer	Omissão de receitas	Mantido
30332460	19/10/2005	-	-	Cdr Ind. Com. Export. Mad. Mov. Ltda (Simples)	Silvio Marcos Barcelos Fiuzza	Separação de empresas Simples	Mantido
101-95208	19/10/2005	1º CC	1a	Dgs Factoring Fomento Comercial Ltda	Mário Junqueira Franco Junior	Separação de empresa - Lucro presumido	Mantido
102-47181	09/11/2005	1º CC	2	Luiz Antonio Cesar Assunção	Nauray Fragoso Tanaka	Ganho de capital	Cancelado
107-08326	09/11/2005	1º CC	7a	Kitchens Comercio De Aparelhos Domesticos Ltda	Luiz Martins Valero	Separação de empresa - Lucro presumido	Mantido
10708342	09/11/2005	1º CC	7ª	Finambras C.C.T.V.M Ltda	Luiz Martins Valero	Omissão de rendimentos recebidos de operações day trade	Mantido
04-00.174	13/12/2005	CSRF	4ª	Modelo Investimentos (Brasil) S.A.	Remis Almeida Estol	Ganho de capital estrangeiro	Cancelado
10247336	26/01/2006	1º CC	2ª	Celestino Sachet	Alexandre Andrade Lima Da Fonte Filho	Acréscimo patrimonial descoberto	Parcialmente cancelado
10195409	23/02/2006	1º CC	1ª	Aratu Empreendimentos E Corretagem De Seguros Ltda	Valmir Sandri	Exclusão de valores não computados no lucro líquido	Mantido

104-21498	23/03/2006	1º CC	4	Paulo Celso Dihl Feijó	Maria Helena Cotta Cardozo	Casa-Separa	Mantido
104-21497	23/03/2006	1º CC	4a	Paulo Afonso Girardi Feijó	Maria Helena Cotta Cardozo	Casa-Separa	Mantido
10247521	26/04/2006	1º CC	2ª	Jose Carvelo Xavier Junior	Alexandre Andrade Lima Da Fonte Filho	Omissão de rendimentos recebidos de operações day trade	Cancelado
101-95.537	24/05/2006	1º CC	1a	Nacional Administracao E Participacoes As	Sandra Maria Faroni	Casa-Separa	Mantido
104-21583	24/05/2006	1º CC	4a	Carlos Roberto Massa	Nelson Mallmann	Recebimento de salário pela PJ	Mantido
101-95.552	25/05/2006	1º CC	1	Molicar Serviços Técnicos De Seguros Ltda.	Paulo Roberto Cortez	Casa-Separa	Mantido
104-21610	25/05/2006	1º CC	4	Lea Regina De Oliveira Lopes	Pedro Paulo Pereira Barbosa	Ganho de capital auferido via equivalência	Mantido
104-21675	22/06/2006	1º CC	4	Luiz Flaviano Girardi Feijó	Nelson Mallmann	Casa-Separa	Mantido
10515822	22/06/2006	1º CC	5ª	Dsnd Consub S.A.	Irineu Bianchi	Ágio em investimento	Parcialmente cancelado
10421954	18/10/2006	1º CC	4ª	Donizete Francisco De Oliveira	Nelson Mallmann	Omissão de rendimentos	Mantido
204-01939	07/11/2006	2º CC		Banco Caixa Geral - Brasil S.A.	Júlio César Alves Ramos	Evasão; Adiantamento sobre contrato de câmbio	Mantido
106-15955	08/11/2006	1º CC	6ª	Josapar Joaquim Oliveira Sa Participacoes	José Carlos Da Matta Rivitti	Compra e venda; Remessa; Alienação	Parcialmente cancelado

04-00.488	13/12/2006	CSRF	4ª	Luiz Fernando Martins Buzolin	Remis Almeida Estol	Minoração do ganho de capital pela venda de participações	Cancelado
104-22169	24/01/2007	1º CC	4ª	Concessionaria Da Ponte Rio Niteroi S/A	Oscar Luiz Mendonça De Aguiar	Remessa; Empréstimo; Pagamento sem causa	Parcialmente cancelado
204-02199	27/02/2007	2º CC	2	Financeira Alfa Sm	Júlio César Alves Ramos	Cédula de crédito comercial com natureza de financiamento	Mantido
104-22250	01/03/2007	1º CC	4ª	Antonio Luiz Roxo De Oliveira	Pedro Paulo Pereira Barbosa	Alienação de participação societária; ganho de capital	Mantido
101-96087	29/03/2007	1º CC	1a	Cop Central De Laticínios Do Parana Ltda	Mário Junqueira Franco Junior	Casa-Separa	Mantido
101-96072	29/03/2007	1º CC	1ª	Marcopolo As	João Carlos De Lima Júnior	Cessão de créditos; Variação cambial; Prejuízos Fiscais	Mantido
101-96066	29/03/2007	1º CC	1ª	Marambaia Servicos E Investimentos S.A.	Sandra Maria Faroni	Alienação de participação societária; omissão de receita	Parcialmente cancelado
102-48620	14/06/2007	1º CC	2ª	Bombril S/A	Antônio José Praga De Souza	Mútuo de títulos; Remessa; Compra e venda sem causa	Mantido
105-16677	16/10/2007	1º CC	5ª	Quimisa S.A.	Wilson Fernandes Guimarães	Incorporação às avessas; prejuízos fiscais; reestruturação societária	Cancelado

106-16.546	18/10/2007	1º CC	6a	Oscar Sampaio Mello Júnior	Giovanni Christian Nunes Campos	Acréscimo patrimonial a descoberto	Mantido
108-09496	09/11/2007	1º CC	8º	Reggia Engenharia Ltda	Karem Jureidini Dias	Prestação de serviços; Sociedade em conta de participação	Mantido
103-23357	23/01/2008	1º CC	3a	Estaleiro Kiwi Boats Ltda	Paulo Jacinto Do Nascimento	Separação de empresa - Lucro presumido	Cancelado
108-09550	04/03/2008	1º CC	8º	Plaxjet Produtos E Componentes Plasticos Ltda	Karem Jureidini Dias	Cisão; Transferência de Provas; Interposição de pessoa	Parcialmente cancelado
106-16837	23/04/2008	1º CC	6ª	Geraldo Moreira Barbosa	Luiz Antonio De Paula	Compra e venda; Offshore; Acréscimo patrimonial	Parcialmente cancelado
105-17084	25/06/2008	1º CC	5a	Marcopolo Sa	Wilson Fernandes Guimarães	Interposição de pessoas	Mantido
01-06.015	14/10/2008	1º CC	CSRF	Rbs Administração E Cobranças Ltda.	Marcos Vinícius Neder De Lima	Casa-Separa	Cancelado
101-97.021	13/11/2008	1º CC	1a	Js Administracao De Recursos S/A	Valmir Sandri	Debêntures participativas	Cancelado
101-97070	17/12/2008	1º CC	1a	Eagle Distribuidora De Bebidas S.A.	Sandra Maria Faroni	Controlada indireta - CFC	Mantido
1401-00155	28/01/2010	1a	4ª/1ª	Klabin S.A.	Alexandre Antônio Alkmim Teixeira	Casa-Separa	Mantido
9202-01.194	19/10/2010	1a	CSRF/2ª	Guilherme Augusto Fréring	Júlio Cesar Viera Gomes	Simulação pelo uso de várias empresas	Mantido
220201217	07/06/2011		2ª/2ª	Carlos Alberto Studart Gomes Neto	Nelson Mallmann	Casa-Separa	Mantido

130100810	01/02/2012	1o	3ª/1ª	Klabin S.A.	Edwal Casoni De Paula Fernandes Junior	Casa-Separa	Mantido
1101-000.708	11/04/2012	1a	1ª/1ª	Gerdau Acominas S/A	Edeli Pereira Bessa	Ágio interno	Cancelado
1101-000.709	11/04/2012	1a	1ª/1ª	Gerdau Comercial De Acos S.A.	Edeli Pereira Bessa	Ágio interno	Cancelado
1402-001141	08/08/2012	1a	4ª/2ª	Santander Seguros As	Antônio José Praga De Souza	Step transactions	Mantido
1401-000868	13/09/2012	1a	4ª/1ª	Supermercados Guanabara	Fernando Luiz Gomes De Mattos	Step transactions	Mantido
3302-001872	27/11/2012	3a	3ª/2ª	Banco Santander (Brsil) S.A.	Fabíola Cassiano Keramidas	PIS/COFINS na venda de ativos da desmutualização	Cancelado
2202-002.165	19/02/2013	2	2ª/2ª	Marco Racy Kheirallah	Antonio Lopo Martinez	Ganho de capital - Majoração do custo de aquisição	Mantido
2202002187	20/03/2013	2	2ª/2ª	Newton Cardoso	Nelson Mallmann	Incorporação de ações	Cancelado
1302-001.056	09/04/2013	1a	3ª/2ª	Tam Empreendimentos E Participações	Eduardo Andrade	Ganho de capital na venda de ações em tesouraria	Mantido
1301-001.224	11/06/2013	1a	3ª/1ª	Banco Gmac S.A.	Edwal Casoni De Paula Fernandes Junior	Ágio por empresa veículo	Cancelado
2202002429	17/09/2013	2	2ª /2ª	Jose Antonio Tornaghi Grabowsky	Rafael Pandolfo	Ganho de capital - Majoração do custo de aquisição	Mantido
1402-001472	09/10/2013	1a	4ª/2ª	Organizações Globo Participações S/A.	Carlos Pelá	Ganho de capital. DDL na redução de capital	Cancelado

1401-001.059	09/10/2013	1o	4ª /1ª	Banco Mercedes Benz Do Brasil S/A	Alexandre Antonio Alkmim Teixeira	Incorporação às avessas - Prejuízo fiscal	Mantido
2402.003.813	16/10/2013	2a	4ª /2ª	Procopio Embalagens Ltda E Outros	Júlio Cesar Viera Gomes	Uso indevido empresa no SIMPLES	Mantido
3403-002.519	22/10/2013	3a	4ª/3ª	Unilever Brasil Ltda.	Ivan Allegretti	Separação de empresa	Cancelado
1202-001060	06/11/2013	1a	2a	Alstom Brasil Energia E Transporte Ltda.	Plínio Rodrigues Lima	Incorporação às avessas	Mantido
1202-001.076	04/12/2013	1o	2ª/2	Nova Paiol Participações Ltda.	Geraldo Valentim Neto	Ganho de capital - Majoração do custo de aquisição	Mantido
1302.001.330	11/03/2014	1	3ª/2ª	Cp Construções E Participações Ltda. (Contribuinte); Bgpar S/A; Pedrasul Construtora S/A E Construtora Sultepa S/A (Responsáveis Tributários)	Valdir Veiga Rocha	Casa-Separa	Mantido
3202001136	26/03/2014	3	2ª /2ª	Cweb Com. Imp. E Exp. De Produtos Eletronicos Ltda E Interamericana Relógios Ind. Com . Imp. Exp. Produtos Eletronicos Em Geral	Luis Eduardo Garrossino Barbieri	Interposição de pessoas	Mantido
1103.001.052	07/05/2014	1	1/3ª	Acquaservice Tecnologia Da Informação Ltda.	Marcos Takata	SCP Simulada	Mantido
2202002732	12/08/2014	2	2ª/	Paulo Tarso Rego De Lima	Antonio Lopo Martinez	Casa-Separa	Mantido
1103-001.123	21/10/2014			Shtar Empreendimentos E Participacoes S.A.	Breno Ferreira Martins Vasconcelos	Usufruto	Cancelado
1102001227	22/10/2014	1ª	1ª/2ª	Hsj Comercial Sa	Joao Otavio Oppermann Thome	Debêntures de participação nos lucros	Mantido

1102001228	22/10/2014	1o	1ª /2ª	H Stern Comércio Indústria S/A	Jose Evande Carvalho Araujo	Debêntures utilizadas para aumento de capital	Mantido
2302-003.623	10/02/2015	2	3/2ª	Agromen Sementes Agricolas Ltda.	Leonardo Henrique Pires Lopes	Comercialização de produção rural	Mantido
2801-003.958	10/02/2015	2	1º ESP	Braulio Franco Garcia	Marcio Henrique Sales Parada	Ganho de capital - simulação	Mantido

2. Forma sobre substância e negócio jurídico indireto

Diversas decisões do CARF dizem respeito à análise dos negócios jurídicos com base na forma adotada, sem considerar os aspectos econômicos ou objetivos das partes, ou dando-lhes um papel secundário. A análise se concentra em verificar se em cada uma das operações ou negócios realizados, respeitou-se ou não os requisitos estabelecidos em lei. Para esta análise, foram considerados os seguintes acórdãos: CSRF 010-1874, 101-94.127, 106-09.343, 101-93616, 101-93616, CSRF nº 201-77.174, 2202-02.187, 1103-001.123.

Muito embora haja decisões nesse sentido bem antigas, por uma questão metodológica, os coautores decidiram considerar as decisões de 1995 em diante. Aliás, nesse ano – 1995 – a Câmara Superior de Recursos Fiscais (“CSRF”) decidiu favoravelmente ao contribuinte com base na forma adotada nas operações por ele realizadas (Acórdão CSRF 010-1874, de 15 de maio de 1995, relatora Mariam Seif):

IRPJ. SIMULAÇÃO NA INCORPORAÇÃO. Para que se possa materializar é indispensável que o ato praticado não pudesse ser realizado, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. Se não existia impedimento para a realização da incorporação tal como realizada e o ato praticado não é de natureza diversa daquele que de fato aparenta, isto é, se de fato e de direito não ocorreu ato diverso da incorporação não há como qualificar-se a operação de simulada. Os objetivos visados com a prática do ato não interferem na qualificação do ato praticado, portanto, se o ato praticado era lícito, as eventuais consequências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal e não de evasão ilícita.

O caso sob análise dizia respeito à incorporação de uma empresa lucrativa por uma outra empresa deficitária (a chamada “incorporação às avessas”), na qual a empresa incorporadora, após a incorporação, assumiu a *razão social, o respectivo objeto, a sede e demais elementos* da empresa sucedida. Assim, o fisco entendeu que teria havido simulação, e glosou a compensação dos prejuízos fiscais. Vale destacar um trecho do voto condutor:

Entretanto, nem a lei, nem outra razão qualquer proibiam ou inviabilizavam a incorporação da AVÍCOLA pela KEPLER WEBER por outro modo a que se tornasse necessário ou conveniente dissimular essa incorporação por meio de outra incorporação aparente, qual seja, a incorporação da KEPLER WEBER pela AVÍCOLA.

Nem a incorporação da AVÍCOLA pela KEPLER WEBER estava proibida ou impraticável, nem outra operação qualquer relacionada com as referidas sociedades sofria qualquer restrição. Assim, estavam elas desimpedidas para se fusionarem, ou para investirem uma na outra, ou para se efetuar cisão parcial da KEPLER WEBER com versão parcial de seu patrimônio na AVÍCOLA, e assim por diante.

Nessa ordem de idéias, não houve algum ato jurídico verdadeiro que pudesse, ou precisasse ser ocultado por outro ato jurídico aparente. Logo, falta pressuposto legal essencial para caracterizar a incorporação da KEPLER WEBER pela AVÍCOLA como ato simulado, com vício na manifestação da vontade dos respectivos figurantes.

Assim, o caso restou decidido favoravelmente ao contribuinte, considerando que todos os atos praticados foram lícitos e não havia qualquer impedimento para a sua prática.

Neste mesmo sentido e inspirando-se na decisão da CSRF, temos o Acórdão nº 101-94.127, do contribuinte Focom Total Factoring Ltda., de 28 de fevereiro de 2003. A emenda dessa decisão é a seguinte:

IRPJ - SIMULAÇÃO NA INCORPORAÇÃO.- Para que se possa materializar, é indispensável que o ato praticado não pudesse ser realizado, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. Se não existia impedimento para a realização da incorporação tal como realizada e o ato praticado não é de natureza diversa daquela que de fato aparenta, não há como qualificar-se a operação de simulada. Os objetivos visados com a prática do ato não

interferem na qualificação do ato praticado. Portanto, se o ato praticado era lícito, as eventuais conseqüências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal e não de "evasão ilícita." (Ac. CSRF/01-01.874/94).

IRPJ- INCORPORAÇÃO ATÍPICA- A incorporação de empresa superavitária por outra deficitária, embora atípica, não é vedada por lei, representando negócio jurídico indireto.

Destaque-se dessa decisão o parágrafo final: *Não restou, assim, caracterizada a declaração enganosa de vontade, essencial na simulação, mas sim, um planejamento tributável (sic), possivelmente enquadrável na hipótese descrita no art. 14 da Medida Provisória (sic) nº 66/2002, não vigente à época e não mais em vigor hoje.*

Outra decisão a se considerar é a consubstanciada no **Acórdão nº 106-09.343**, publicada em 28/04/1998:

IRPF - GANHOS DE CAPITAL - SIMULAÇÃO - Para que se possa caracterizar a simulação, em atos jurídicos, é indispensável que os atos praticados não pudessem ser realizados, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. Se não existia impedimento para a realização de aumentos de capital, a efetivação de Incorporação e de cisões, tal como realizadas e cada um dos atos praticados não é de natureza diversa daquele que de fato aparenta, isto é, se de fato e de direito não ocorreram atos diversos dos realizados, não há como qualificar-se a operação de simulada. Os objetivos visados com a prática dos atos não interferem na qualificação dos atos praticados, portanto, se os atos praticados eram lícitos, as eventuais conseqüências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal e não de evasão ilícita. IRPF - ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS - DIREITO ADQUIRIDO - Não há incidência de imposto de renda sobre ganhos de capital apurados na alienação de participações societárias ocorridas após 01.01.89, adquiridas até 31.12.83, a teor da alínea "d" do artigo 4º do Decreto-lei Nº 1.510/76, face ao princípio do direito adquirido.

No caso em tela, tratou-se de discussão quanto à apuração de ganho de capital de pessoa física que, por conta de reorganizações societárias de suas empresas, logrou alienar seu investimento sem apurar ganho de capital. As reorganizações envolveram aumento de capital com ágio, e cisão, com versão para uma nova empresa, de recursos

financeiros. O fisco considerou que, ao invés de aumento de capital seguido de cisão, teria havido, na verdade, uma alienação de participação societária.

Em sua defesa, o contribuinte defendeu que havia razões as operações feitas, quais sejam *(a) que as operações de incorporação da CELPA e CELUBA visavam a associação de pessoas e empresa, com o objetivo comum de desenvolver projeto de modificação da qual elas eram acionistas e a cisão, em vista da dificuldade de convivência com o novo sócio, demonstrada desde a primeira reunião; (b) que a cisão, por ser um procedimento complexo – que causa estranheza às pessoas pouco inteiradas de suas peculiaridades legais – contou com o assessoramento e orientação do corpo jurídico da empresa que havia acabado de se associar e dos advogados da CELPA e CELUBA, respeitados como um dos melhores escritórios do País, pela capacidade, lisura e ética, visando ao estrito respeito aos termos da lei; (...).*

Na decisão, os julgadores consideraram que todas as operações da reorganização societária foram lícitas e foram feitas de acordo com os requisitos da lei e que, portanto, independentemente de qual a intenção das partes, não teria havido geração de ganho de capital para a pessoa física.

O **Acórdão 101-93616**, de 20 de setembro de 2001 e cujo contribuinte era o CCF Brasil Corretora de Títulos e Valores Mobiliários S.A. (“CTVM”), por sua vez, trata de simulação em operações de *swap* do contribuinte CCF Brasil Corretora de Títulos e Valores Mobiliários S.A., e foi assim ementada:

IRPJ- CSLL- SIMULAÇÃO – OPERAÇÕES DE SWAP- Para que se possa caracterizar a simulação relativa é indispensável que o ato praticado, que se pretende dissimular sob o manto do ato ostensivamente praticado, não pudesse ser realizado por vedação legal ou qualquer outra razão. Se as partes queriam e realizaram negócio sob a estrutura de swap para atingir indiretamente economia de tributos não restou caracterizada a declaração enganosa de vontade, essencial na simulação. Recurso provido.

Nesse caso, tratou-se de operações de *swap* efetuadas entre o Banco CCF do Brasil S.A. (“Banco”) e a CTVM, que o fisco considerou como simuladas por se tratarem de operações entre partes relacionadas e porque supostamente não eram utilizadas para fins de proteção (*hedge*). À época, o requisito para a dedutibilidade das operações de

swap é que elas fossem devidamente registradas na Bovespa/BM&F ou na CETIP, requisito esse que a CTVM e o Banco haviam cumprido devidamente.

Nessa decisão, a relatora Sandra Maria Faroni destaca, emprestando os ensinamentos de Alberto Xavier, que *No presente caso alega-se que, sob a forma de swap, teria ocorrido uma doação (transferência de resultado tributável) com o objetivo de reduzir tributos. A hipótese se enquadra perfeitamente na caracterização de negócio jurídico descrito pelo Professor Alberto Xavier. Efetivamente, as partes queriam e realizaram negócio sob a estrutura de swap para atingir indiretamente economia de tributos. O fim típico do swap (troca de posições financeiros) foi realmente querido, só que se limitou a funcionar como condição ulterior de economia de tributos, essencial na determinação volitiva das partes.*

Em matéria de Imposto sobre Operações de Câmbio (“IOF/Câmbio”), temos o **Acórdão da 2ª turma da CSRF nº 201-77.174**, de 09 de setembro de 2003, ementado da seguinte forma:

IOF. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE TÍTULOS DE DÍVIDA PÚBLICA ESTRANGEIRA E POSTERIOR VENDA DELES A EMPRESAS BRASILEIRAS, COM PAGAMENTO EM REAIS, SEM REGISTRO NO BANCO CENTRAL DO BRASIL. ALEGAÇÃO DE ILÍCITO CAMBIAL. INCOMPETÊNCIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA. Compete ao Banco Central do Brasil a verificação do cumprimento das normas relativas ao registro de operações que envolvam a entrada e saída de recursos financeiros do país, cabendo à Administração Tributária somente analisar a ocorrência de fato gerador de tributo e promover o cumprimento das obrigações então surgidas. DESCONSIDERAÇÃO DE NEGÓCIO JURÍDICO. FALTA DE PRECISÃO LEGAL. Não existindo norma vedando a utilização de mecanismo jurídico menos oneroso ao contribuinte, não pode o Fisco desconsiderar os negócios jurídicos praticados, alegando possuírem conteúdo econômico de fato gerador de tributo, ante a falta de previsão legal para tanto. Recurso provido.

Neste caso, tratavam-se de operações que ficaram conhecidas como “blue chip swap”, nas quais a empresa brasileira adquiria títulos públicos internacionais no Brasil, com pagamento local, e depois utilizava tais títulos para dações em pagamento para liquidar obrigações com contrapartes estrangeiras. A decisão do CARF entendeu que o Fisco não pode desconsiderar negócios jurídicos praticados – no caso, dação em

pagamento com títulos públicos – para considerá-los como tendo sido realizados conforme o fato típico tributável (no caso, como operação de câmbio).

Mais recentemente, as decisões a respeito da mesma matéria foram em sentido distinto⁴, estabelecendo que a dação em pagamento de dívidas internacionais com títulos públicos, sob as operações de *blue chip swap*, teriam sido operações irregulares de câmbio e, portanto, seriam passíveis de tributação pelo IOF/Câmbio, como foi o caso do contribuinte Braskem, julgado pela CSRF (Acórdão 202-18.236). Neste caso, a CSRF decidiu que *As transferências financeiras compreendem os pagamentos e os recebimentos em moeda estrangeira, independentemente da forma de entrega e da natureza das operações, bem como que constatado e provado pela fiscalização que a operação realizada frustrou a caracterização do fato gerador do tributo, cabível a aplicação da multa prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96.*

Entendeu a CSRF nesse caso que a caracterização de operação de câmbio não é necessariamente formal, podendo ser considerada como tal a operação que serviu para a mesma finalidade, i.e. para que se promovesse transferência de recursos do Brasil para o exterior ou vice-versa.

O **Acórdão nº 2202-02.187**, de março de 2013 e envolvendo o contribuinte Newton Cardoso, tratou da apuração do ganho de capital por pessoa física. *In casu*, a disputa era a respeito de ganho de capital na incorporação de ações, ou seja, na troca das ações de uma empresa por ações de outra empresa, que incorpora a totalidade das ações da primeira, tornando-se a única acionista dessa. Esta decisão traz como um de seus principais fundamentos que, *Não há base no sistema jurídico brasileiro para a autoridade fiscal afastar a não incidência legal, sob a alegação de entender estar havendo abuso de direito. O conceito de abuso de direito é louvável e aplicado pela Justiça para solução de alguns litígios. Não existe previsão legal para autoridade fiscal utilizar tal conceito para efetuar lançamentos de ofício. O lançamento é vinculado a lei, que não pode ser afastada sob alegações subjetivas de abuso de direito.*

Ainda, a decisão em comento traz que *O planejamento tributário que é feito segundo as normas legais e que não configura as chamadas operações sem propósito comercial,*

⁴ Nesse sentido, ver também Acórdão nº 202-18366, de 17 de julho de 2007

não pode ser considerado simulação se há não elementos suficientes para caracterizá-la. Não se verifica a simulação quando os atos praticados são lícitos e sua exteriorização revela coerência com os institutos de direito privado adotados, assumindo o contribuinte as conseqüências e ônus das formas jurídicas por ele escolhidas, ainda que motivado pelo objetivo de economia de imposto.

Quanto ao **Acórdão 1103-001.123**, de outubro de 2014 e envolvendo o contribuinte SHTAR Empreendimentos e Participações S.A., tratava-se de operação de usufruto sobre participações societárias e tendo sido assim ementada:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2007 Ementa: NATUREZA JURÍDICA DO USUFRUTO SOBRE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS. O usufruto representa uma restrição à posse direta da propriedade, uma vez que o direito real sobre o objeto do usufruto é conferido a outrem, que passa a retirar os frutos e utilidades que a coisa alheia produz, sem alterar sua substância. O usufruto sobre ações é especificamente regulado pelos artigos 40, 100, I, 'f', 114, 169, §2º, 171, §5º e 205 da Lei nº 6.404/76 (Lei das SA). ABRANGÊNCIA DO USUFRUTO SOBRE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS. Sob a ótica do artigo 205 da Lei nº 6.404/76, os resultados provenientes das participações societárias incluem dividendos e juros sobre capital próprio ("JCP"), de modo que, sendo instituído usufruto, os valores correspondentes ao JCP se destinarão ao usufrutuário, também titular da ação. NECESSIDADE DE O OPERADOR DO DIREITO TRIBUTÁRIO UTILIZAR-SE DOS PRINCÍPIOS GERAIS DE DIREITO PRIVADO. Na ausência de legislação que atribua ao usufruto efeitos tributários específicos, prevalecem os efeitos típicos do instituto do direito civil. Dessa forma, ao aplicador da administração tributária é vedada a deturpação do conceito ou mesmo dos efeitos do instituto contido no direito privado para que, empregando-lhe diferentes alcances e limites, redundem na intenção de tributar determinado sujeito. IMPOSSIBILIDADE DE DESCONSIDERAÇÃO DOS ATOS PRATICADOS SOBRE O FUNDAMENTO DE INEXISTÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL OU ABUSO DE FORMAS. Está presente o propósito comercial quando a contribuinte demonstra que o usufruto foi constituído em momento preparatório da abertura do capital da empresa para, sob o ponto de vista político, concentrar os votos em uma única pessoa jurídica para evitar votos dissidentes nas Assembleias e, sob o ponto de vista econômico, desconcentrar os benefícios financeiros visando a manter a liberdade que as pessoas físicas possuíam de receber e administrar os recursos financeiros

oriundos das ações. No presente caso, há um encadeamento lógico que demonstra a correlação entre todos os atos praticados pela contribuinte com as respectivas finalidades pretendidas, sejam eles considerados de forma isolada ou em conjunto. A aplicação da teoria do abuso de formas ao direito tributário, em razão da ausência de positividade, viola a segurança jurídica e a estrita legalidade. USUFRUTUÁRIOS SÃO EFETIVOS TITULARES DOS JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO DE RECEITAS PELA AUTUADA, NUA-PROPRIETÁRIA DAS AÇÕES. Em virtude da reserva de usufruto dos direitos econômicos, a titularidade dos rendimentos provenientes dos JCP foi corretamente interpretada pela autuada como sendo dos seus sócios, usufrutuários das ações do Banco Daycoval, razão pela qual não há que se falar no reconhecimento de receitas dos JCP pela autuada e, por óbvio, na sua omissão. CSLL, PIS e COFINS. LANÇAMENTOS COM BASE NO MESMO FATO E MATÉRIA TRIBUTÁVEL. O decidido em relação ao IRPJ estende-se aos lançamentos de CSLL, PIS e COFINS, pois foram formalizados com base nos mesmos elementos de prova e se referem à mesma matéria tributável.

A discussão, nesse caso, era se teria havido ou não omissão de receitas, já que o fisco desconsiderou o contrato de usufruto das ações do Banco Daycoval S.A. (“Banco”), detido pela SHTAR, para considerar que os rendimentos societários (i.e. renda dos dividendos e juros sobre o capital próprio) seriam receitas que haviam sido omitidas das bases de cálculo de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. O auto de infração reconhecia a licitude do usufruto, mas acusava o contribuinte de ter feito isso apenas para economizar tributos.

2.1. Conclusões parciais

Ao longo dos anos, nota-se que as decisões do Conselho de Contribuintes / CARF passaram a considerar outros elementos que não somente os aspectos formais das situações que geraram a disputa tributária. A análise dos impactos econômicos que, até o final dos anos 90 e início dos anos 2000, eram rechaçadas, passaram a ser mais frequentes nas decisões.

3. Abuso de forma e sua utilização como meio de descon sideração de negócios jurídicos⁵

Neste tópico, trataremos de alguns acórdãos acerca de abuso de forma e a sua utilização como meio para descon sideração de negócios jurídicos realizados por contribuintes. Para tanto, os acórdãos nºs 202-15.765, 2302-003.623-3, 2801-003.598 e 101-95.552 foram selecionados para análise neste item.

Nos casos referidos, a Fiscalização entendeu que os contribuintes se valeram de atos formalmente perfeitos, porém materialmente eivados de abuso de forma. Em alguns casos, como no julgamento do Acórdão 2302-003.623 foi, inclusive, invocada a figura da dissimulação que se verificou a partir de alegada falta de razoabilidade ou proporcionalidade nos negócios jurídicos realizados pelo contribuinte.

Ainda, interessante ressaltar que o conceito de abuso de forma foi aplicado para manutenção de autuações de diversos tributos, nos casos abaixo em relação a IOF, contribuições previdenciárias e a tributação sobre o ganho de capital. Ou seja, temos a aplicação deste conceito em diversos exemplos, sendo que os casos não necessariamente têm relação entre si ou mesmo um único critério de conexão claro.

O **Acórdão nº 202-15.765** trata de estruturação de operação visando à economia de IOF. À época, a alíquota de IOF para as operações de crédito à pessoa física foi elevada de 0,0164% ao dia, limitada a 15% enquanto para as pessoas jurídicas a alíquota era de 0,0041%, limitada a 1,5% ao dia.

Nesse contexto, a operação foi estruturada nos seguintes moldes: a instituição financeira autuada concedeu empréstimos a concessionárias revendedoras de veículos para fins de financiamento de capital de giro por meio de Cédulas de Crédito Comercial (CCC), cujo permissivo legal é o Decreto-Lei nº 413/69. A concessionária emite a CCC em favor do banco para fins de financiamento de capital de giro, o qual, desta forma, realiza um empréstimo a emitente que se obriga a pagar o principal e seus acessórios. Simultaneamente e na mesma data de emissão da cártula, eram feitos aditamentos às células e efetivada a celebração do contrato de compra e

⁵ Com a colaboração de Ana Cláudia Akie Utumi, e agradecimentos para Orlando Dalcin, Renata Duarte Bregalda e Guilherme Mendes Soares, advogados em São Paulo

venda de veículo, substituindo-se a garantia real de penhor em favor da instituição financeira atuada pela alienação fiduciária do veículo.

Dessa forma, o comprador do veículo passava a figurar como interveniente na qualidade de garantido e principal pagador, avalizando a CCC. O mutuário, sob a ótica formal seria a concessionária, mas o pagador e garantidor era o comprador do veículo alienado fiduciariamente para a garantia do mútuo.

Reconhecido o abuso da forma de Cédula de Crédito Comercial para o fim de realizar empréstimo para pessoa física. Nos termos do julgado: "*A meu sentir, o que houve no caso foi abuso de forma, **pois a lei que criou a possibilidade da emissão de Cédulas de Crédito Comercial tinha como elemento finalístico o financiamento de capital de giro pela empresa emitente da cártula.** (...) O que se travestia era um financiamento do banco ao comprador pessoa física do veículo*" (Grifamos).

Em relação ao **Acórdão nº 2302-003.623-3** trata-se de caso de fracionamento de atividades empresariais típicas de forma a afastar o enquadramento do atuado como produtor rural e, via de consequência, a incidência das Contribuições sociais devidas à seguridade social, relativas à parte empresa (rural) e à parte destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (SAT/RAT), bem como da contribuição ao SENAR, incidentes sobre a comercialização da produção própria da pessoa jurídica e também da produção rural de pessoas físicas.

Assim, nos dizeres do voto condutor "*O que se vê, é que o arrendamento das fazendas a pessoas de confiança, possibilitou a Recorrente exercer duas atividades formalmente distintas, entretanto, na prática, efetivamente produzia sementes, sujeitas a posterior beneficiamento mecânico.*".

O CARF reiterou o julgado de Primeira Instância, mantendo a autuação com fundamento no abuso de forma que determinou a requalificação dos fatos jurídicos e negócios ocorridos com base na sua substância, para aplicação do dispositivo legal pertinente.

O **Acórdão nº 2801-003.598** trata, em suma, de caso em que o contribuinte agiu com o propósito de omitir o ganho de capital efetivamente obtido por ocasião da alienação

para pessoa jurídica, criando apenas contabilmente uma alienação anterior do bem para a empresa de que é sócio.

O acórdão avaliou a existência de conteúdo econômico na operação de compra e venda e assim destacou: *“a interpretação da norma tributária, até para a segurança do contribuinte, deve ser primordialmente jurídica, mas a consideração econômica não pode ser abandonada. Assim, uma relação jurídica sem qualquer finalidade econômica, digo, cuja única finalidade seja a economia tributária, não pode ser considerada comportamento lícito.”* O Acórdão defendeu, ainda, a prevalência da substância sobre a forma e que a verdade material aplica-se tanto a favor do contribuinte quanto do Fisco.

O contrato de compra e venda e os registros na contabilidade da pessoa jurídica foram considerados simulações de vontade. Segundo o Acórdão a operação não teve nenhum escopo econômico. O julgador acrescentou que seria considerada lícita a economia fiscal quando decorrente de negócio que, além de evitar o imposto, tivesse um objetivo negocial explícito. Dessa forma, a exigência fiscal foi mantida.

No caso do **Acórdão nº 101-95.552** analisou caso em que o contribuindo, de forma a evitar o ganho de capital na alienação de participação societária, estruturou a seguinte operação descrita no julgado *“Ao invés de alienação direta, recebe-se um novo sócio, com investimento acima do valor patrimonial, ou seja, com ágio, retirando-se da sociedade incontinente o sócio mais antigo, levando consigo os valores monetários, enquanto o novo sócio permanece com as ações que originalmente pretendia adquirir. Pode ser o total da participação ou apenas parte dela, mas sempre visando escapar do ganho de capital que seria gerado na parte das ações que se pretendia alienar.”*

O acórdão manteve a exigência fiscal, bem como a multa qualificada, destacando o abuso de forma e explicitando que, se, de um lado, há que se reconhecer o direito do agente em planejar seu negócio de modo economicamente mais vantajoso, utilizando-se de formas jurídicas alternativas e legais para atingir o mesmo fim, não é aceitável o abuso de direito para lograr o mesmo fim. Aquele que pratica determinado ato jurídico com a finalidade única e exclusiva de fugir ao tributo está abusando das formas jurídicas.

3.1. Conclusões parciais

Os julgadores administrativos parecem aceitar a argumentação do fisco no sentido de qualificar como “abusivo” os atos do contribuinte que resultem em redução da carga tributária, considerando a economia tributária como um motivo abusivo para a prática dos atos jurídicos, adotando o conceito do Código Civil, já que não há legislação tributária que disponha sobre o assunto.

De acordo com as decisões relatadas, quando a qualificação de “abusiva” é aceita pelos julgadores, esta não necessariamente impediu a imputação de multa qualificada.

4. Análise dos motivos / objetivos – Causa Jurídica⁶

Os motivadores ou objetivos por trás de atos e operações realizadas pelos contribuintes é um tema sobre o qual o extinto Conselho de Contribuintes e atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”) já se debruçou por diversas vezes. Com o objetivo de analisar alguns dos posicionamentos do órgão administrativo, foram selecionados 17 acórdãos paradigmáticos, os quais serão comentados neste capítulo. Os acórdãos selecionados foram os seguintes: 108-07.316, 106-14.183, 102.46.545, 101-94771, 107-08064, 106-14.720, 104-22250, 101-96.072, 101-96.072, 101.96.066, 102-48.620, 106-16.837, 105-17.084, 1301-11.810, 1302-001.056, 1402-001.472, 1302-001.330.

De um modo geral, os casos escolhidos serviram para demonstrar que a questão da motivação de atos não se restringiu nem quanto ao tipo de ato (foram analisadas operações de permuta, casa-separa, pagamento sem causa, movimentação bancária em nome de terceiros, entre outras) nem quanto ao tributo em cobrança (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS em casos de ganho de capital, receita não tributada, variação cambial, distribuição disfarçada de lucro, omissão de receitas, entre outros). Em muitos casos, a matéria é analisada sobre o ponto de vista da simulação ou do negócio jurídico indireto, em posições tanto favoráveis quanto desfavoráveis ao contribuinte.

Assim, partindo de uma amostra de acórdãos em julgamento de casos bastante distintos, será possível verificar quais os critérios que o CARF utilizou para analisar as

⁶ Com a colaboração de Ana Cláudia Akie Utumi, e agradecimentos para Orlando Dalcin, Renata Duarte Bregalda e Guilherme Mendes Soares, advogados em São Paulo.

motivações ou os objetivos que levaram os contribuintes a praticar determinado ato e, conseqüentemente, quais são os impactos destas motivações no campo da tributação.

O **Acórdão nº 108-07.316** analisou as operações realizadas por dois contribuintes que foram objeto de auto de infração lavrado contra um deles para cobrança de IRPJ e CSLL. Aduz a fiscalização, em suma, que ambas as empresas praticaram diversos atos societários de forma a simular uma compra e venda de ativos, além de reavaliação de bens de ativo permanente sem o cumprimento de formalidades imprescindíveis ao diferimento da tributação. Segundo a fiscalização, a reavaliação dos bens culminou em contabilização do resultado positivo por equivalência patrimonial, de forma a excluir base de apuração do lucro real.

O contribuinte, por sua vez, alegou que praticou atos de forma a possibilitar a criação de duas empresas binacionais de indústria têxtil. Como não havia possibilidade, naquele momento, de ter dois complexos fabris, foi criada uma nova pessoa jurídica para que as duas empresas pudessem participar do mesmo investimento. Aduziu que todos os atos que praticou foram revestidos de todas as formalidades legais, o que teria sido confirmado pela própria fiscalização, além de que os procedimentos não seriam, de forma alguma, ilícitos, de modo a afastar a alegação de simulação.

O CARF, ao analisar o caso, entendeu que não houve prova suficiente que demonstrasse a existência de simulação por parte da Empresa. Todos os atos praticados pela empresa teriam sido revestidos das formalidades legais e são legítimos, sendo que a sua forma jamais foi objeto de questionamento.

Ademais, o CARF entendeu que o fisco não logrou êxito em apurar, de forma concreta, o "*quantum debeat*" uma vez que vinculou, erroneamente, o resultado da equivalência patrimonial obtido no exterior com o ganho de capital auferido pela Empresa e a reavaliação espontânea dos seus bens. Assim, sem atribuir o correto valor tributável, não se poderia manter a autuação contra a empresa.

O **Acórdão 106-14.183** versa sobre autuação decorrente de pagamento de Imposto de Renda Retido na Fonte em suposto pagamento sem causa de contribuinte em relação a uma remessa ao exterior em contrapartida de serviços prestados por consultoria mercadológica.

Os julgadores invocaram o princípio da verdade material para sustentar a autuação, dizendo que a partir da mera análise dos documentos não é possível extrair a completude das ações e intenções do contribuinte.

A fim de materializar a busca pela verdade material os julgadores buscaram elementos fáticos que demonstrassem a não realização dos serviços pela pessoa estrangeira que recebeu o pagamento, o que torna, como consequência, a remessa em pagamento sem causa.

O **Acórdão nº 102.46.545** analisou a cobrança de IRPF por omissão de receitas por parte de contribuinte pessoa física. Segundo a fiscalização, o contribuinte teria movimentado contas de terceiros em benefício próprio, como por exemplo saques de alto valor em conta bancária, além do rastreamento de cheques que comprovam a associação da conta com negócios do contribuinte. A fiscalização concluiu, ainda, que o contribuinte teria 22 imóveis de sua propriedade, contudo apenas 3 estavam em sua declaração de imposto de renda.

O contribuinte alegou que o fisco não conseguiu reunir provas – reuniu apenas indícios - suficientes para demonstrar a omissão de receitas e a consequente falta de recolhimento de IRPF.

O CARF afirmou que a comprovação material não precisa ser demonstrada a partir de uma prova, sendo suficiente um conjunto de indícios que consigam demonstrar inequivocamente a situação de fato. É o que consta no seguinte trecho do acórdão:

“Daí, a conclusão do acórdão litigado, sintetizada em sua ementa, no sentido de que a comprovação material é passível de ser produzida não apenas a partir de uma prova única, concludente por si só, mas também como resultado de um conjunto de indícios que, isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a inequivocidade de uma dada situação de fato. Nestes casos, a comprovação é deduzida como consequência lógica deste vários elementos de prova, não se confundindo com as hipóteses de presunção.”

Como consequência, o CARF afirma que uma vez demonstrado que o contribuinte utilizava conta de terceiros para benefício próprio, não é necessário desconsiderar atos ou negócios jurídicos, bastando o lançamento do crédito tributário contra o verdadeiro

sujeito passivo. Desta forma, o CARF manteve a autuação por omissão de receitas, que decorreu na falta de pagamento de IRPF.

O **Acórdão nº 101-94771** analisou auto de infração lavrado para cobrança de IRPJ e CSLL sobre ganho de capital em operação de compra e venda de ações. Segundo a fiscalização, a Empresa Pedro Mulffato & Cia. Ltda. teria simulado operações de subscrição de ações emitidas com ágio para disfarçar compra e venda de ações, se eximindo, assim, do pagamento dos tributos decorrentes de ganho de capital.

A Empresa alegou em sua defesa que os atos que praticou eram perfeitamente legais e transparentes, uma vez que previstos no instrumento particular assinado entre as partes. Tais atos foram praticados de modo que fosse realizada uma economia tributária, o que seria possível e não se confunde com falsidade, engano ou encobrimento dos negócios jurídicos e, portanto, não haveria que se falar em simulação.

O CARF, ao analisar a matéria, entendeu que se tratava de fato de situação de simulação por parte da Empresa. Segundo o tribunal administrativo, a Empresa praticou uma série de atos, por meio de operações societárias, que não possuem qualquer relação com a intenção real da Empresa no caso, qual seja, a de venda de ações. Salienta o acórdão que os atos societários praticados sequer foram registrados perante os órgãos competentes, o que reforça a tese da simulação arguida pela fiscalização. Confira-se trecho do acórdão em questão sobre o assunto:

“O fato é que foi desencadeado pelas empresas envolvidas nas operações uma série de atos que não guardam qualquer correspondência com a real intenção das partes, porquanto se produziu uma série de documentos envolvendo uma pretensa operação de participação societária, quando na verdade o único objetivo do negócio foi de transferir toda a atividade varejista da Recorrente para a empresa SONAE, com os benefícios fiscais que poderiam advir destas operações para ambas as empresas se não detectadas pela Fisco.

Não se nega que é perfeitamente admissível ao contribuinte utilizar-se de quaisquer meios lícitos para economizar tributos e, por decorrência, deve-se considerar como legítimo o planejamento tributário.

Entretanto, o que deve ser investigado é se a estrutura adotada foi legítima e se o seu regime jurídico foi observado. Em outras palavras, impende confirmar a circunstância concreta se o negócio jurídico realizado pelas partes é autorizado pelo direito privado como foi demonstrado e se revelam às verdadeiras intenções das partes, pois se assim não for, é dever das autoridades fiscais coibir práticas de utilização no ordenamento jurídico por meio de estratégias, formalizados através de negócios simulados ou dissimulados, com o objetivo de causar prejuízo ao Erário Público”.

É importante destacar que houve uma divergência no tribunal com relação a multa aplicável no caso. O voto vencido entendeu que a simulação, diferentemente da fraude tributária, seria uma prática que não implica violação grave e frontal aos deveres tributários com o intuito de impedir a prática de fato gerador. Para o voto vencido, a Empresa praticou atos que encobriram o fato gerador por meio de negócios jurídicos reais e efetivos. Assim, o voto entendeu pela redução da multa aplicada.

O voto vencedor, no entanto, entendeu que no caso estaria comprovado o evidente intuito de fraude, tendo em vista que a Empresa se valeu de negócios artificiais além de operações fictícias e desconexas com fatos do mundo real. Estas operações visaram a impedir o surgimento do fato gerador do imposto de renda, caracterizando fraude tributária. Assim, o voto vencedor manteve a multa aplicada no caso, qual seja, de 150% do valor do imposto.

O **Acórdão nº 107-08064** analisou o auto de infração lavrado contra a Empresa Companhia Agrícola Extremo Sul em razão de falta de pagamento de IRPJ, CSSL, PIS e COFINS. Segundo a fiscalização, a Empresa atuada utilizava parceiros pessoas físicas inexistentes para distribuir parte de suas receitas e, com isso, reduzir o imposto a pagar. Para tanto, utilizava-se de controles gerenciais apartados que serviam de controle de suas operações, utilizados pela fiscalização para comprovar que a omissão de receitas no caso.

Assim, a fiscalização entendeu que a Empresa utilizou de declarações falsas, atribuindo receitas a parceiros pessoas físicas com o único intuito de reduzir o resultado tributável na pessoa jurídica. No entendimento do fisco, a Empresa praticou diversos atos simulados que devem ser desconsiderados para fins de tributação.

Com base nessas premissas, a fiscalização arbitrou o lucro da Empresa, alegando impossibilidade de calculá-lo, e lavrou o auto de infração para cobrança dos tributos que ela entendeu devidos.

A Empresa afirmou que as pessoas físicas parceiras existem, não havendo qualquer omissão de receita. Segundo a Empresa, o fisco não conseguiu comprovar as suas alegações, tendo apresentado apenas indícios e utilizar as informações existentes para chegar ao resultado previamente pretendido. Além disso, alega que os fiscais se utilizaram de forma ilícita para obter as provas, chegando a intimidar funcionários da Empresa.

O CARF, ao analisar o caso, se debruçou a maior parte do tempo sobre a questão da existência de provas concretas que permitiram a conclusão do fisco. Afirmou que raramente haverá prova documental em casos de simulação, tendo em vista que muitas vezes o pacto é verbal. Assim, os indícios e as presunções são fundamentais para convencimento do julgador.

Assim, o CARF manteve a autuação contra a Empresa, determinando somente que fossem reconhecidos os valores pagos a título de IRPF pelos seus supostos parceiros.

O **Acórdão nº 106-14.720** trata de caso em que foi desconsiderada a personalidade jurídica uma vez que os instrumentos particulares não foram hábeis a comprovar as operações realizadas pela entidade por não serem amparados por instrumentos públicos, bem como por ter restado comprovado que a entidade foi constituída para a prestação de serviços de natureza personalíssima, com previsão de exploração da imagem da pessoa física, cuja obrigação de fazer é intransferível e recai sob a pessoa física do autuado. O acórdão manteve o lançamento, assim como a multa qualificada.

O caso julgado no **Acórdão nº 104-22250** diz respeito a três sócios (pessoas físicas) da Empresa Peroli, que fizeram um acordo de compra e venda de ações com a Empresa CHLCC. Neste acordo, estava prevista a seguinte sequência de atos:

- Os sócios comprariam ações em na Empresa Companhia Roxo (constituída um mês antes da assinatura do contrato de compra e venda acima mencionada) e integralizariam o capital desta com as ações da Empresa Peroli;

- Os sócios comprariam ações da Empresa Roxo de Oliveira e integralizariam o capital desta com ações da Empresa Companhia Roxo;
- A Empresa CHLCC subscreveria ações da Companhia Roxo; e
- Os sócios resgatariam as ações da Companhia Roxo pertencentes à Roxo de Oliveira.

Segundo a fiscalização, os atos dos sócios tiveram o único intuito de simular uma compra e venda e evitar o pagamento de imposto de renda sobre ganho de capital. Por outro lado, a defesa alega que a operação de fato foi uma compra e venda de ações, porém estruturada em negócios jurídicos indiretos (*step by step transaction*) o que não configuraria ilícito, uma vez que é permitido que os contribuintes organizem os seus negócios de forma a evitar o pagamento mais oneroso de tributo.

No acórdão em análise, o CARF se posicionou de forma contrária ao contribuinte. Segundo o tribunal administrativo, o contribuinte teria adotado esta estrutura de negócio para tentar conceder uma aparência diversa às operações de compra e venda, para se eximir do pagamento de tributo. Assim, no entendimento do CARF, o contribuinte teria praticado simulação, o que é vedado pelo parágrafo único do artigo 116 do CTN.

“A questão essencial aqui é que, no caso concreto, a Recorrente não fez uma opção entre dois negócios jurídicos distintos, escolhendo a mais benéfica, como insistentemente argumenta ter feito. O negócio jurídico efetivamente praticado sempre foi a alienação da participação societária mediante compra e venda, sendo as chamadas operações sucessivas meros atos dissimuladores dessa compra e venda.

O que houve foi um conjunto de atos preordenados, acordados previamente entre as partes, comprador e vendedores, com o único propósito de conferir à operação de compra e venda uma feição diversa, de mudar-lhe a aparência. É dizer, a substância do negócio, a vontade que o determinou, sempre foi a de realizar a compra e venda da participação societária, sendo evidente o descompasso entre essa vontade e a sua declaração; entre a substância do negócio jurídico e a aparência que se procurou conferir a ele.

Ora, é essa, precisamente, a situação caracterizadora da simulação, mais especificamente da simulação relativa. Embora esses conceitos sejam amplamente conhecidos, é útil, para maior clareza dos fundamentos aqui

expendidos, explicitá-los, o que faço recorrendo à conceituação às lições de Silvio de Salvo Venosa, pela clareza e precisão, a saber:”

Nesse sentido, o tribunal entendeu que os negócios jurídicos sucessivos não expressam a real vontade das partes, uma vez que, embora tenham forma, lhes falta conteúdo. É com base nesta assertiva que o CARF afirmou que os atos praticados pelos sócios são série organizada de cláusula, condições e declarações não verdadeiras, tornando nulo o negócio jurídico, nos termos do artigo 167, II do Código Civil.

O que comprovaria, neste caso, a existência da simulação seria o próprio contrato de compra e venda de ações, firmado entre os sócios e a Empresa CHLCC, de acordo com o acórdão em questão. E isso porque as partes teriam acertado tudo com antecedência, o que comprovaria que todos os atos são “meros fingimentos, posto que suas declarações, termos e cláusulas não traduzem compromissos reais e, portanto, são falsos, na linguagem do Código Civil.”

No **acórdão nº 101-96.072** é julgado auto de infração para cobrança de débitos de IRPJ e CSLL da Empresa Marcopolo S.A. Segundo consta na decisão, Empresa Marcopolo S.A teria deixado de contabilizar rendimentos auferidos em aplicações financeiras e, conseqüentemente, não teria recolhido IRPJ e CSLL sobre este montante.

A Empresa afirma que deixou de contabilizar os rendimentos em razão de instrumento de compromisso de cessão de crédito firmado com a controlada MVC Componentes Plásticos LTDA., o qual transferia todo o direito de crédito daquela aplicação à sua controlada em comento.

A falta de pagamento de IRPJ e de CSLL decorre do fato de que a controlada acumulava prejuízo e, desta forma, não recolhia os tributos mencionados no auto de infração. Segundo a Empresa, ela teria cedido o direito ao crédito em razão da crise que afetava a sua controlada, que precisava de investimentos para manter sua atividade.

A fiscalização entendeu que a cessão do direito apenas ocorreu formalmente, uma vez que a Empresa Marcopolo S.A teria realizado toda a operação financeira com o banco e, inclusive, se aproveitou da restituição do IRRF quando recebeu o depósito do resgate do título. A fiscalização inclusive acusou a Empresa Marcopolo S.A de assinar contrato com data retroativa.

O **acórdão nº 101-96.072** entendeu que Empresa não conseguiu provar a veracidade do negócio jurídico firmado. Segundo o acórdão, a alegação da Empresa de necessidade de investimentos na sua controlada era falsa, uma vez que a aplicação financeira ficaria indisponível durante 8 meses. Assim, se a controlada precisava de investimentos e a aplicação financeira ficaria indisponível, a justificativa de motivação econômica para a operação não existiria.

O acórdão considerou ainda que o contrato firmado entre a Empresa e a coligada não tinha firma reconhecida o que, segundo a decisão, não comprovaria que o contrato tenha sido firmado antes da ocorrência dos rendimentos. Além disso, afirmou que a Empresa foi a única possuidora da disponibilidade econômica da aplicação financeira, tendo em vista que ela teria sido a beneficiária do resgate e, ainda, se aproveitou da restituição do IRRF.

Outro argumento utilizado neste julgamento foi o de que a Empresa teve o único objetivo de deixar de pagar o tributo devido, ou seja, de economia tributária, utilizando uma controlada que acumulava prejuízo e, por isso, não estaria sujeita à incidência do tributo. Confira trecho do acórdão sobre esse ponto:

“Diante do exposto, conclui-se que todos os atos praticados pela Recorrente se deram com o intuito único de promover a economia tributária através do não recolhimento dos tributos devidos, incidentes sobre os rendimentos auferidos com a aplicação financeira, razão pela qual devem ser descaracterizados, exclusivamente para efeitos fiscais, a fim de sejam mantidas as exigências tributárias constantes dos autos de infração.”

O **Acórdão nº 101.96.066** analisou operação de permuta que foi considerada pela fiscalização como compra e venda simulada. Conforme consta na decisão, o sócio da Empresa Marambaia aumentou o capital social desta empresa e subscreveu com cotas da sociedade Pactual Participações Ltda. Em seguida, a Empresa Marambaia vendeu ações de sua própria emissão para a Empresa Lidô Participações e Serviços Ltda.

Considerando essas duas operações, a Empresa Marambaia firmou contrato de permuta com a Empresa Lidô Participações e Serviços Ltda. no qual a primeira deu em permuta, sem torna, as quotas da sociedade Pactual Participações Ltda; e recebeu da

segunda as ações que havia emitido. A descrição passo a passo das operações que foram analisadas pelo CARF facilitam o entendimento:

- a) Empresa Marambaia teve aumento de capital mediante a subscrição de ações da sociedade Pactual Participações Ltda.;
- b) Empresa Marambaia vende ações de sua própria emissão para a Empresa Lidô Participações e Serviços Ltda.;
- c) Empresa Marambaia deu em permuta, sem torna, as ações da sociedade Pactual Participações Ltda. e, em contrapartida, recebeu as ações que havia emitido para a Empresa Lidô Participações e Serviços Ltda.

A fiscalização caracterizou a operação de permuta como simulada, com o intuito de disfarçar uma operação de compra e venda de participações. Assim, autuou a Empresa Marambaia pela omissão de receita de venda, com a consequente cobrança de IRPJ e CSLL sobre a receita omitida e aplicação de multa de 150%.

A Empresa Marambaia se defendeu afirmando que negócios privados não poderiam ser desconsiderados pelo fisco federal para fins de tributação, especialmente porque todos os negócios jurídicos foram lícitos, com forma prevista em lei e praticados com a observância das normas que regem o Direito Público e o Direito Privado.

Ainda no entendimento da Empresa, os seus atos foram praticados de forma a gerar uma economia tributária, mas que devem ser considerados como elisão fiscal, mas não evasão fiscal. E isso pode ser comprovado porque os atos foram praticados anteriormente à ocorrência do fato gerador dos tributos, afastando, assim, a imposição feita pelo fisco federal.

Ao analisar o caso, o CARF afirmou, de início, que a prática de atos anteriormente à ocorrência do fato gerador não é a única condição para se caracterizar determinada operação como elisão, em vez de evasão fiscal. Para o CARF, seria necessária ainda a prática de atos efetivamente existentes, não apenas formalmente revelados em papel. Em outras palavras, a existência ou não de prática de atos simulados também impede a caracterização como elisão fiscal.

No entendimento do CARF, as operações praticadas pelas empresas Marambaia e Lidô Participações e Serviços Ltda. devem ser entendidas como compra e venda simulada na forma de permuta. O CARF afirmou que foram praticados negócios jurídicos sucessivos de compra e venda de ações em tesouraria seguida de permuta de ativos dissimulando o verdadeiro negócio jurídico praticado, qual seja, compra e venda das ações da sociedade Pactual Participações Ltda. Confira-se trecho da decisão sobre este ponto:

“É inquestionável que o verdadeiro negócio jurídico praticado, dissimulado por operações estruturadas em seqüência, de compra e venda de ações em tesouraria seguida de permuta sem toma, foi a compra e venda das quotas da Pactual Participações S.A. Este o verdadeiro negócio desejado, que foi ocultado pelos negócios jurídicos ostensivos.

Não socorre a Recorrente a alegação de que as operações poderiam, no máximo, constituir negócio jurídico indireto. É que, mesmo praticando formas jurídicas válidas, o negócio indireto pode ser simulado. E para representar elisão fiscal lícita, e não evasão fiscal, o negócio jurídico indireto, deve ser verdadeiro”.

O que reforçou o entendimento do CARF foi o fato de que houve uma proximidade temporal dos atos praticados, tendo em vista que entre o aumento de capital da Empresa Marambaia até a permuta com a empresa Lidô Participações e Serviços Ltda transcorreram 4 dias. Além disso, houve disparidade entre o valor pago nas ações e o ativo da Empresa Marambaia, o que, no entender do CARF, ajuda a caracterizar a simulação da operação.

Consta ainda na decisão que, em sustentação oral, o advogado da Empresa Marambaia argumentou que, se fosse considerada simulação, a legitimidade passiva do tributo seria do sócio (pessoa física) da Empresa, tendo em vista que ele é quem teria iniciado a prática do ato de simulação.

O CARF afastou tal possibilidade por entender que o ato praticado pelo sócio foi verdadeiro e de fato ocorreu, com o aumento de capital e a subscrição de ações da sociedade Pactual Participações Ltda.. Para o tribunal administrativo, a simulação se deu nas duas operações consequentes, uma vez que estaria nítido que a Empresa Lidô

Participações e Serviços Ltda jamais quis investir efetivamente na Empresa Marambaia.

O **Acórdão nº 102-48.620** trata de caso em que pessoa jurídica brasileira autuada remeteu recursos ao exterior a título de pagamento de títulos. Entretanto, a autoridade fiscalizadora apontou a inexistência de tais títulos e destacou que a autuada não apresentara os contratos que teriam sido firmados com empresa sediada no exterior, relativos a essas operações.

O acórdão em análise entendeu pela existência de um *“motivo simulatório no caso concreto: permitir que o pagamento de títulos justifique a remessa “sem causa” de valores ao exterior.”* O julgado asseverou que se trata de hipótese de *“falsidade ideológica”* com o intuito de modificar as características essenciais da remessa realizada, afastando, por simulação, a ocorrência do fato gerador do imposto de renda.

“Nos termos do acórdão em tratamento, a simulação teria como base: “i) o caráter fictício da operação por meio da qual, em circunstâncias atípicas, é assegurada a remessa de significantes valores ao exterior, sem prestação de garantias por parte de quem recebeu os recursos ou de comprovação da existência do título que vendeu; (ii) não é negocialmente justificável a ausência de outros cuidados para se assegurar se os títulos existiam ou não, se era regular ou não a sua existência.” Acrescentou ainda: “(iii) o fato de as pessoas adquirentes dos títulos e, por conseguinte, supridoras dos recursos à Recorrente (autuada) serem empresas de fachada, como revelado pela fiscalização, e de nenhum dos ‘compradores’ finais do ‘títulos’ terem se insurgido contra a Recorrente, que não cancelou uma venda sequer; (iv) o fato de a Recorrente ter agido em conluio com sua controlada e com os adquirentes de títulos no Brasil.”

Dessa forma, o acórdão destaca que os fatos indicados demonstram a simulação realizada uma vez que, analisados conjuntamente, revelam a construção artificial da compra e venda dos títulos, de modo que não fossem tributados os valores remetidos ao exterior.

Destarte, o acórdão manteve o lançamento do IRRF à alíquota de 35%, nos termos do artigo 61 da Lei 8.981/1995, assim como a multa qualificada.

O **Acórdão nº 106-16.837** trata de caso em que as autoridades fiscais apontaram a omissão de receitas por pessoa física, decorrentes de rendimentos do trabalho, rendimentos recebidos do exterior, bem como a omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em contas de depósito mantidas em instituição financeira, em relação aos quais a atuada não comprovou a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Ainda, conforme destacado em acórdão, pessoa física teria criado empresa e realizado procuração em causa própria e, logo na sequência, adquirido dois imóveis, revogando, no ano seguinte, os poderes outorgados em procuração. O acórdão aponta que, dada a proximidade das datas dos fatos, resta evidenciado o escopo de efetivar as transações imobiliárias, ocultando, assim, um acréscimo patrimonial a descoberto, oriundo de recurso de origem não declarada.

O acórdão entendeu que o negócio oculto configurou simulação e que a sociedade constituída se confunde com o próprio contribuinte, sendo que a interposição de sociedade evidenciou a prática de ato fictício para fins de encobrir o negócio real.

Dessa forma, foi mantido o lançamento do crédito tributário relativo a imposto de renda assim como a multa de ofício.

O **Acórdão nº 105-17.084** trata de caso em que a atuada utilizava as sociedades vinculadas com sede em Ilhas Virgens Britânicas e no Uruguai, para intermediar formalmente negócios que, na essência, corresponderiam a operações diretas entre a atuada e seus importadores finais.

Dessa forma, a atuada efetuava venda de produtos para empresas controladas no exterior, mas realizava a remessa física das mercadorias para um comprador ou importador final, sem passar pelas intermediárias. Ainda, segundo o relatório fiscal, as empresas com sede nas Ilhas Virgens Britânicas e no Uruguai trabalhariam como “centrais de refaturamento” no exterior, com conseqüente evasão fiscal. A autoridade fiscalizadora assim elucidou:

“Refaturamento é o uso de uma corporação offshore para agir como uma intermediária entre uma empresa nacional e seus clientes no exterior. Os lucros dessa operação intermediária e a operacionalização dos negócios no

país permitem a transferência de parte ou de todo o lucro nas transações para a corporação offshore”.

O acórdão em análise apontou a omissão de receita caracterizada pelo subfaturamento decorrente de simulação de intermediação de terceiras empresas, destacando que o subfaturamento se deu em relação à verdadeira operação realizada, qual seja, a exportação de seus produtos para os denominados destinatários finais, uma vez que não ocorreu intermediação de suas controladas.

O acórdão afastou o lançamento referente ao IRRF imposto com base na ocorrência de suposto pagamento sem causa, uma vez que inexistente a movimentação física de valores por parte da autuada, sendo que os recursos tidos como provenientes de omissão de receitas resultam de pagamentos feitos no exterior pelos destinatários finais das mercadorias às controladas da autuada. Entretanto, foi mantido o lançamento referente aos tributos IRPJ e CSLL, assim como a multa qualificada.

O **Acórdão nº 1301-11.810** trata de caso em que a autuada e grupo de origem norueguesa, teriam se associado com o fim de transferir ao grupo norueguês, a produção e comercialização de “papel jornal” até então pertencente a autuada. A autuada, por intermédio de suas controladas, adquiriu uma holding e em momento posterior promoveu um aumento de capital no montante de R\$ 3.250.900,00, integralizando bens e direitos.

Conforme descrito no acórdão, cerca de 30 dias após o mencionado aumento de capital na holding, o grupo norueguês, por meio de sua controlada, realizou nova subscrição e integralização de capital na holding no valor de R\$ 88.280.486,00, sendo R\$ 11.158.843,00 como capital e R\$ 77.121.643,00 a título de ágio.

Posteriormente, a autuada retirou-se da sociedade da holding, mediante o cancelamento de suas ações e recebimento de R\$ 88.027.000,00, ou seja, quase a totalidade do capital e da reserva integralizados pelo grupo norueguês.

O acórdão entendeu que a operação foi simulada, elucidando que na simulação há declaração não verdadeira, sendo certo que a falsidade reside na declaração das partes as quais pretendiam o afastamento da tributação sobre o ganho de capital.

Na sequência, apontou que a autuada pretendeu transferir ao grupo norueguês toda a estrutura de produção do chamado “papel jornal” e o fez por meio de expediente impregnado de falseamento da declaração de vontade, eis que as partes estabeleceram para tanto, negócio jurídico no qual exteriorizavam a vontade de se associar, sendo que a retirada quase imediata da autuada revelou a real vontade das partes.

Dessa forma, uma vez reconhecida a simulação e desconstituídos os efeitos do ato considerado simulado, foi mantido o lançamento dos tributos IRPJ e CSLL sobre o ganho de capital.

O Colegiado divergiu do voto do Relator apenas para manter a multa qualificada e os juros moratórios incidentes.

O **Acórdão nº 1302-001.056** trata de caso de vendas de ações de emissão da própria pessoa jurídica, mantidas em tesouraria, para pessoa jurídica do mesmo grupo econômico. A fiscalização entendeu que o real motivo da estruturação da operação era fugir da tributação do ganho de capital aproveitando-se da isenção veiculada pelo disposto no artigo 422 do Decreto nº 3.000/1999 - RIR, pois não havia qualquer outra necessidade ou obrigação que impusesse o tratamento como ações em tesouraria.

Ainda, o acórdão tratou de questão referente à omissão de receitas, fundamentada na ausência de comprovação da origem de conta-corrente de passivo.

Na análise das questões impostas, o acórdão destacou o curtíssimo lapso temporal entre as etapas (as ações em tesouraria foram vendidas cinco dias após a sua aquisição), bem como a situação final igual à inicial.

Assim, apontou a falta de substrato econômico para a operação intragrupo, bem como que as declarações de vontade da operação não são verdadeiras:

“as declarações de vontade estampadas nos atos societários que definiram a aquisição de ações e sua manutenção em tesouraria e a alienação de 80% destas à Aerosystem não são verdadeiras, maculando o ato societário que as veicula. Individualmente, em cada ato societário, o quadro societário vai decidindo que a empresa: deve comprar; noutra que a empresa deve vender 80% do que comprou; depois que quer que a empresa seja incorporada pela que comprou; depois que quer que a empresa que comprou incorpore a que

vendeu. Mas, vistos eles de uma só vez, percebe-se que as vontades individuais não são verdadeiras, já que volta-se ao 'status quo ante', com exceção de um detalhe: tributo foi economizado. Assim, e somente assim, descobre-se a declaração de vontade que faltou: o desejo de alienar ações sem pagar tributo sobre o ganho de capital."

O acórdão deu provimento parcial ao recurso para: manter o lançamento efetuado em razão de venda de ações de emissão da própria pessoa jurídica, mantidas em tesouraria, assim como a multa qualificada: afastar o lançamento relativo à omissão de receitas.

O Acórdão nº **1402-001.472** analisou a autuação da Empresa Cardeiros Participações S.A., posteriormente denominada como Organizações Globo Participações S.A., por ausência de pagamento de IRPJ e de CSLL em decorrência da falta de contabilização de ganho de capital em alienação de investimento. Narra o acórdão a seguinte sequência de fatos:

- (i) Empresa Zenit detinha 99,7% das quotas da Empresa São Marcos Empreendimentos Imobiliários Ltda., sendo que as demais cotas eram detidas pelos sócios Roberto Irineu Marinho, João Roberto Marinho e José Roberto Marinho;
- (ii) Os sócios Roberto Irineu Marinho, João Roberto Marinho e José Roberto Marinho celebraram com a Ancar IC S.A. contrato no qual se comprometiam a vender 100% das quotas de capital da Empresa São Marcos Empreendimentos Imobiliários Ltda.. Como os sócios também se comprometeram a possuir 100% das quotas da Empresa até a data estipulada como fechamento da operação;
- (iii) A Empresa Zenit realizou cisão parcial e transferiu a participação na Empresa São Marcos Empreendimentos Imobiliários Ltda para a sua controladora, a Empresa Cardeiros Participações S.A.;
- (iv) A Empresa Cardeiros Participações S.A. realizou redução de capital e transferiu as quotas da Empresa São Marcos Empreendimentos Imobiliários Ltda para seus acionistas, (a) RIM 1947 Participações S/A, controlada em 99,99% pela pessoa física Roberto Irineu Marinho; (b) JRM 1953 Participações S/A, controlada em 99,99% pela pessoa física João Roberto Marinho; e (c) ZRM 1955 Participações S/A, controlada em 99,99% pela pessoa física José Roberto Marinho;

(v) As três empresas acima citadas também realizaram redução do capital e transferiram as quotas da Empresa São Marcos Empreendimentos Imobiliários Ltda para os seus sócios Roberto Irineu Marinho, João Roberto Marinho e José Roberto Marinho.

Desta forma, os sócios Roberto Irineu Marinho, João Roberto Marinho e José Roberto Marinho puderam concluir a operação feita com a Ancar IC S.A. de venda de participação da Empresa São Marcos Empreendimentos Imobiliários Ltda., tal como previsto anteriormente.

A fiscalização entendeu que os negócios jurídicos realizações não tiveram nenhuma motivação ou propósito comercial para todas as partes envolvidas e, sendo o único objetivo deixar de pagar imposto de renda a título de ganho de capital. Com isso, o auto de infração exige IRPJ e CSLL sobre a diferença positiva entre o valor pago pela Empresa São Marcos Empreendimentos Imobiliários Ltda. e o valor contábil registrado na Empresa Cardeiros Participações S.A..

A defesa afirmou que não procedia a alegação da fiscalização, uma vez que existiam outros motivos para que as operações ocorressem que não apenas a economia fiscal. Neste sentido, afirmou que a Ancar IC S.A. não tinha interesse em algumas atividades imobiliárias realizadas pela Empresa São Marcos Empreendimentos Imobiliários Ltda.. Além disso, afirmou que a empresa compradora tinha relacionamento direto e de confiança com Roberto Irineu Marinho, João Roberto Marinho e José Roberto Marinho de modo que a sua exigência era de que o negócio fosse celebrado com as pessoas físicas. Como consequência, as pessoas físicas ficaram responsáveis por apresentar todas as garantias do negócio e ainda por qualquer contingência passada da Empresa São Marcos Empreendimentos Imobiliários Ltda..

Por fim, argumentou ainda que, mesmo que se admita que não havia propósito comercial, tanto a operação via pessoa jurídica quanto a operação via pessoa física são lícitas e válidas. Assim, os contribuintes podem fazer a opção fiscal mais vantajosa que signifique economia tributária.

O CARF entendeu que, de fato, o auto de infração não deveria ser mantido. Sustentou que não cabe ao fiscal desconsiderar negócios jurídicos legítimos firmados pelos contribuintes sem apoio em lei para tanto. Afirmou que é plenamente viável em nosso

ordenamento a realização de negócio jurídico indireto, podendo o contribuinte escolher alternativa que importe redução da carga tributária. Apenas é vedado ao contribuinte utilizar-se de operações que mascarem a transação pretendida (operações simuladas), ocultando a realidade por formas artificiosas.

Assim, no caso concreto, o CARF afirmou que não houve qualquer transação meramente formal, tendo em vista que as operações realizadas modificaram substancialmente e patrimonialmente grupo econômico. Assim, não há qualquer registro de documentos falsos, inidôneos ou fraudes que justificassem operação de simulação.

Além disso, o CARF afirmou que não existiram apenas motivadores de economia fiscal, mas também negociais. Contudo, ainda que não fosse esta a situação, ao contribuinte também é permitido a opção fiscal que lhe seja mais vantajosa, desde que as operações sejam todas feitas de acordo com a lei.

Por estas razões, o CARF decidiu favoravelmente ao contribuinte e afastou a exigência de IRPJ e CSLL no caso.

O **Acórdão nº 1302-001.330** trata de caso de operação “casa separa”. Em linha com o acórdão, ocorre a operação “casa separa” quando o possuidor de determinado ativo (no caso concreto, participações societárias) resolve dele se desfazer. Entretanto, em vez de aliená-lo em simples operação de compra e venda, com a apuração de ganho de capital, estrutura complexa alterações societárias com a entrada de novo sócio com recursos financeiros e posterior retirada de sócio, de tal forma que o resultado final é que o “novo sócio”, o qual havia ingressado na sociedade com recursos financeiros, nela permanece com o ativo, objeto de alienação, sendo que o “antigo sócio”, até então dono do ativo, retira-se da sociedade com recursos financeiros.

Nesse contexto, o ativo é transferido como se tivesse sido efetuada operação de compra e venda sem a apuração de ganho de capital. Na sequência, o acórdão justifica o nome da operação, consignando que nunca houve qualquer intenção de constituir uma sociedade, sendo que os sócios já sabiam de antemão que nunca haveriam de explorar um negócio de forma conjunta.

No caso em comento, os membros da 3ª Câmara, pelo voto de qualidade, negaram provimento ao recurso voluntário, mantendo o lançamento e a multa qualificada.

O voto vencido destacou, pela análise de acórdão já proferidos pelo CARF, o Conselho leva em consideração três requisitos para qualificar as operações “casa separa”: (i) tempo decorrido: entre a entrada dos investidores e saída das autuadas as operações sempre se davam em algumas horas ou poucos dias; (ii) condições: as operações eram sempre resolutivas, sem possibilidade de arrependimento; (iii) negócio feito entre as mesmas partes: invariavelmente os negócios se dão entre empresas privadas e do mesmo grupo econômico; (iv) motivação: a motivação sempre é exclusivamente tributária, pois havia a justificativa jurídica mais simples e direta como a venda.

Nos termos do voto vencido, não existe semelhança entre o caso em tratamento e aqueles que o CARF julgou ser uma operação simulada – “casa separa”.

Por outro lado, o voto vencedor destacou que, em se tratando de operações deste tipo, não é necessária a pactuação de negócios entre partes vinculadas, sendo até comum que as partes não possuam qualquer vínculo. Consignou, ainda, que a complexa operação societária nunca pretendeu admitir novo sócio ou investidor, mas tão somente fazer com que as participações societárias fossem transferidas para outra parte, restando claro o descasamento entre a vontade aparente e a vontade real das partes e a simulação com intuito de ocultar a ocorrência do fato gerador do tributo.

4.1. Conclusões parciais

Nas decisões analisadas, é possível notar a importância que, ao longo dos anos, ganhou a análise dos objetivos, da causa dos atos.

Se, no passado, a análise se restringia aos atos individualmente praticados, sem tomar em conta os objetivos das partes e as repercussões econômicas dos atos, as decisões vistas neste tópico indicam claramente a necessidade de esclarecer aos julgadores a causa dos atos praticados, tal como ocorreram.

5. Planejamento Tributário e Propósito Negocial⁷

Este capítulo tem por objetivo tratar de acórdãos proferidos pelo extinto Primeiro Conselho de Contribuintes e pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”) acerca do conceito de substância econômica e seu impacto para o reconhecimento da regularidade de planejamentos tributários. Para tanto, os acórdãos nºs 107-07596, 1401-00155, 9202-01.194, 3403-002.519, 1202-001.076, 1202-001060 e 2202002732 foram selecionados pelo Grupo de Pesquisa responsável pela redação desse artigo.

Nos casos referidos, a Fiscalização entendeu que a ausência de propósito que transcenda a economia de tributos conduziria necessariamente à conclusão de que o negócio jurídico está desprovido de propósito negocial que o justifique e o fundamente, ensejando, assim, a autuação dos contribuintes para o lançamento do crédito tributário por suposta simulação de atos, utilização de negócio jurídico indireto, ou, ainda, abuso de direito.

Da leitura cronológica dos textos selecionados, verifica-se que, em um primeiro momento, algumas decisões admitiram que o propósito (das operações realizadas) fosse estritamente fiscal, tanto é que as decisões e defesas dos contribuintes seguiam a linha de que não haveria vedação legal para estruturar uma operação unicamente com o fim de economizar em tributos. Em momento posterior, contudo, os acórdãos refutaram essa premissa e passaram a adentrar na análise de existência (ou não) de propósito negocial, passando a ter este o condão de, caso presente, validar o planejamento, e, caso ausente, invalidá-lo. Ou seja, sob essa orientação, a economia tributária deveria ser sempre mero reflexo ou consequência do conjunto de operações, e não o seu fim. Os acórdãos, via de regra, preocupam-se com a análise das particularidades do caso concreto e, nelas, buscam encontrar “propósito negocial”. Não se percebe, nos acórdãos selecionados, preocupação com a fixação de standard de comportamento para nortear a conduta dos contribuintes em situações análogas.

O **Acórdão nº 107-07596** trata da operação denominada “incorporação às avessas”, por meio da qual uma pessoa jurídica, normalmente contumaz geradora de lucros, é incorporada por outra (pessoa jurídica) que possui enorme estoque de prejuízos fiscais

⁷ Com a colaboração de Antonio Carlos Guidoni Filho

passíveis de compensação (com eventuais lucros futuros). A legislação tributária em vigor veda a possibilidade de compensação de prejuízos fiscais originários da empresa incorporada pela pessoa jurídica incorporadora, mas naturalmente não impede que prejuízos fiscais da empresa incorporadora sejam compensados com lucros gerados pela absorção das atividades da empresa incorporada.

Em que pese não tenha tratado especificamente sobre o conceito de propósito comercial, o acórdão referido adotou a premissa de que não haveria vedação em lei para que uma operação fosse estruturada visando única e exclusivamente reduzir custos tributários (no caso, via aproveitamento de prejuízos fiscais). Segundo o acórdão, seria permitido ao contribuinte realizar tudo aquilo que não fosse vedado pela lei⁸.

O **Acórdão 1401-00155**, por sua vez, versa sobre a chamada operação “casa-separa”. Nessa hipótese, uma pessoa jurídica que pretende alienar ativos (no caso, participação societária) e outra (pessoa jurídica) que intenta compra-los constituíram uma terceira empresa, de duração efêmera, cujo capital foi composto pela participação societária a ser “vendida” (contribuídos pela “alienante”) e por dinheiro (em montante proporcional ao “preço” do ativo). Em curto espaço de tempo, essa terceira sociedade foi cindida para que houvesse a saída da “alienante”, carregando consigo o “preço” da participação societária. A consequência jurídica dessa operação foi ilidir a tributação por ganho de capital na alienação de bens.

Assim como a Fiscalização, o acórdão entendeu que essa sequência de operações societárias não teria propósito comercial além da economia de tributos, o que permitiria a desconsideração, para fins tributários, dos negócios jurídicos formalmente praticados pelas partes, em virtude de alegado abuso de direito. Ainda segundo o acórdão, a operação deveria ser tributada de acordo com sua efetiva materialidade, no caso, como se compra e venda fosse, ensejando a apuração de ganho de capital (para a alienante) e respectiva tributação pelo IRPJ e CSLL. Afastou-se a qualificação da

⁸ Nada obstante entendesse desnecessária para a solução do caso, o acórdão afirmou que seria possível identificar propósitos específicos além dos fiscais, notadamente a eficiência comercial e a economia de despesas administrativas, o que ocorreria em praticamente todas as operações de incorporação de sociedades. Nesse sentido, “*não é necessário nenhum grande esforço para se concluir que a empresa resultante da operação, em termos empresariais, ganhou eficiência e reduziu custos, sobretudo aqueles custos que são inerentes ao simples fato de existência da sociedade empresarial*”.

penalidade de ofício aplicada (imposta sob acusação de dolo), sob o fundamento de que o contribuinte tinha convicção, no momento dos atos praticados, que realizava negócios jurídicos lícitos, não havendo que se falar em dolo, portanto.

Já na situação analisada pelo **Acórdão nº 9202-01.194**, o contribuinte, pessoa física, constituiu empresas no exterior para evitar a tributação de dividendos recebidos de outra pessoa jurídica, a qual passou a ser investida das empresas constituídas. Tais empresas foram constituídas apenas para receber os dividendos de empresa controlada no exterior e, em seguida, deixaram de existir. Assim como no caso anterior, o acórdão desconsiderou, para fins tributários, os efeitos dos negócios jurídicos formalmente praticados, sob alegação de que estes (atos) tiveram apenas o propósito de viabilizar a economia de tributos (no caso, da tributação dos dividendos se estes tivessem sido recebidos diretamente pelo contribuinte, pessoa física). Destacou-se a regularidade formal dos atos praticados pelo contribuinte, quando considerados isoladamente, um a um, mas se relevou o fato de que, quando vistos em conjunto, não mostravam a realidade alegada pelo sujeito passivo. Nesse sentido, afirma o voto condutor que *“no que se refere aos atos isoladamente, todos estão perfeitamente formalizados; tomadas um a um encontram validade. Essa característica de forma é importante para convencer o observador de que a aparência e realidade coincidem; mas, convence o ‘míope’, aquele que ao enxergar somente de perto só vê as partes e não o conjunto com um todo. Em conjunto, a obra é transvestida”*.

O **Acórdão nº 3403-002.519**, por sua vez, analisou a regularidade da segregação de atividades comerciais em relação (a atividades) industriais de uma pessoa jurídica, com implicação na tributação do produto industrializado pelo PIS monofásico. Em que pese não tenha mencionado expressamente que a organização das atividades pelo sujeito passivo continha fundamentos econômicos próprios além do aspecto tributário, o acórdão assevera que, sendo a tributação um fator relevante na economia, uma decisão pautada por fins fiscais é legítima, porque, em última análise, é uma decisão pautada em redução de custos, o que é algo a ser observado pelas empresas e seus gestores. Afirmou-se, no acórdão, que políticas tributárias têm o condão de induzir comportamentos nos contribuintes. Desse modo, a criação do PIS monofásico induziu um comportamento natural de segregação, o que, por si só, justificaria a operação

praticada pela pessoa jurídica. Neste sentido, o voto do relator afirma que *“a manobra tributária do Governo, de implementar a incidência monofásica – pretendendo concentrar a carga tributária de toda a cadeia econômica em apenas uma de suas fases – ignorou a atualidade dos mecanismos de arranjo econômico e a reação natural dos agentes econômicos na reestruturação do âmbito de sua atuação no mercado”*.

Partindo da premissa de que devem ser desconsiderados os efeitos de operações que não tenham propósitos econômicos próprios além da economia tributária, o **Acórdão nº 1202-001060** rejeitou a possibilidade de o contribuinte utilizar-se de prejuízos fiscais provenientes de empresa incorporada, ante a caracterização da denominada *“incorporação às avessas”*. Segundo o acórdão, não haveria fundamento econômico no caso para a incorporação de empresa superavitária por empresa deficitária, sendo a única razão para tal (incorporação) o aproveitamento de prejuízos fiscais. Reforçaria essa alegação (de ausência de propósito comercial) o fato de que a empresa incorporadora, após a incorporação, ter adotado predominantemente o objeto social da própria pessoa jurídica incorporada. Conclui o acórdão que *“é evidente que o conjunto de operações descritas no presente processo foi articulado, dolosamente, pela recorrente em conjunto com outras pessoas jurídicas do mesmo grupo econômico, com o único propósito de criar, formalmente, uma situação que reduzisse a tributação sobre os lucros do grupo”*.

O **Acórdão nº 1202-001.076** analisou outra operação denominada de *“casa-separa”*, no qual duas pessoas jurídicas contribuíram com participações societárias para o capital de uma terceira empresa, posteriormente cindida. Como resultado dessas operações, as pessoas jurídicas acima citadas *“trocaram”* entre si as referidas participações societárias (objeto da conferência de capital). Entendeu o acórdão, na linha dos precedentes anteriores, que não basta que os negócios jurídicos realizados pelo contribuinte tenham respaldo legal em tese, quando considerados isoladamente. Para que sejam oponíveis ao Fisco, tais negócios devem representar adequadamente a intenção externada pelo contribuinte quando de sua formalização (dos atos). No caso, segundo o acórdão, as pessoas jurídicas não pretendiam constituir e empreender uma nova (terceira) sociedade. A sequência de operações societárias teria materializado situação de permuta de ações que, como tal, deveria ser tributada (tributação do

ganho de capital decorrente de permuta). Em síntese, reitera-se que não se mostra suficiente a licitude (em tese) dos atos realizados, *“tampouco a máxima argumentativa da liberdade empresarial de auto-organização, para legitimar as alternativas escolhidas em uma reestruturação societária, pois estas devem estar providas de causa econômica, de modo que o motivo da reorganização não seja única ou predominantemente de economizar tributos”*. Reconhece a procedência da pretensão fiscal sob o fundamento de que a ausência de propósito negocial em operações (a priori) legítimas praticadas pelo contribuinte permite a desconsideração de seus respectivos efeitos, a fim de que seja procedida a tributação das consequências do negócio jurídico efetivamente praticado pelas partes.

Por fim, em relação ao **Acórdão nº 2202-002.732**, em que foi analisada outra operação de “casa-separa”, parte-se da premissa jurídica de que a tributação deve incidir sobre o negócio jurídico efetivamente praticado pelas partes (que, no caso, seria a venda e compra de participações societárias) e não de acordo com a aparência formal dos atos praticados/declarados. Nesse sentido, diante das particularidades do caso, o acórdão atestou não haver propósito negocial para a sequência de atos praticados pelas partes (constituição de sociedade, integralização de capital com bens e posterior venda das ações por valor majorado, já reconhecido na contabilidade pelo MEP), senão a pretensão de ilidir a tributação (sobre o ganho de capital) na alienação de participação societária. Assim concluiu: *“os fatos desencadeados pelas empresas envolvidas nas operações, representam, no meu entendimento, uma série de atos que não guardam qualquer correspondência com a real intenção das partes, porquanto se produziu uma série de documentos envolvendo uma pretensa operação de participação societária, quando na verdade o único objetivo do negócio foi de transferir parte das atividades do recorrente para a empresa adquirente, afastando o ônus tributário”*.

6. A imputação de pagamento de tributo na “reclassificação fiscal” decorrente de planejamento tributário⁹

Nos casos de lançamento fulcrado em discussão sobre o efetivo ato ou negócio jurídico que deve ser considerado para fins fiscais, com consequente requalificação da situação jurídica apresentada pelo contribuinte, a partir da demonstração da existência de um

⁹ Colaboração de Karem Jureidini Dias

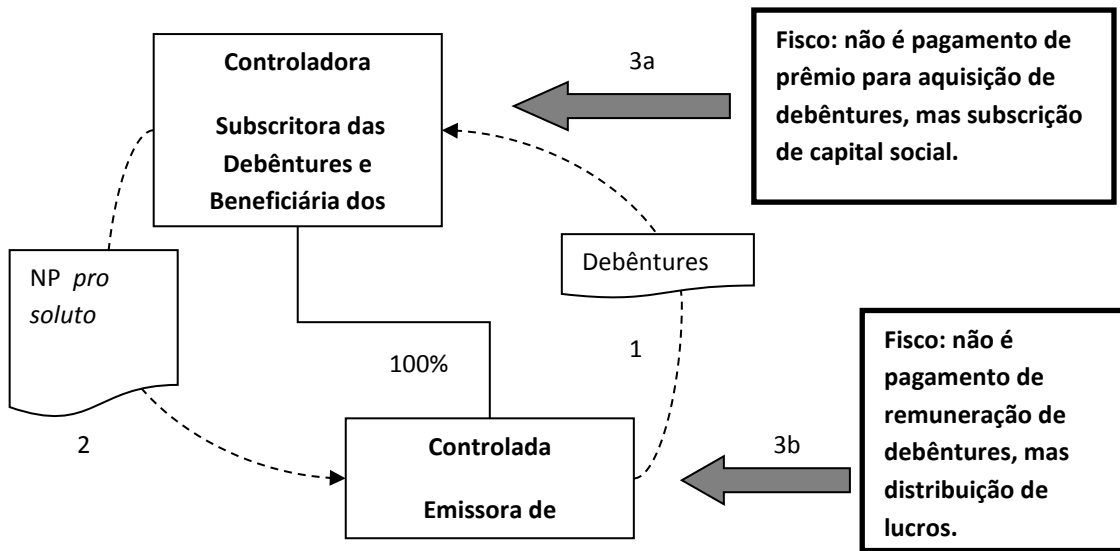
fato, ato ou negócio que se sobreponha àquele defendido pelo sujeito passivo, tem-se a análise, por vezes e por decorrência, dos efeitos fiscais positivos e, também, eventuais efeitos fiscais negativos. Ou seja, é possível que, na requalificação da situação jurídica, se verifique a possibilidade de imputação dos tributos pagos indevidamente, uma vez que o pagamento dos tributos foi, por princípio, baseado na situação jurídica afastada no lançamento.

O presente estudo pretende reportar os julgamentos do Tribunal Administrativo Fiscal justamente em relação à possibilidade ou não de imputação dos efeitos de uma reclassificação fiscal de atos jurídicos. Por essa razão que, em relação ao relatório sobre imputação de efeitos, somente foram considerados os casos nos quais foi possível a identificação de tal discussão, acrescentando-se, ainda, menção a acórdãos que versam sobre rendimentos declarados pela pessoa jurídica e imputados à pessoa física, porquanto a imputação é nesses casos tema bastante recorrente, a despeito de que tais casos são objeto de capítulo específico entre os temas pesquisados no vasto estudo sobre a jurisprudência do CARF, constante desse livro, motivo pelo qual não tratados exaustivamente neste relatório.

A possibilidade de aproveitamento, no lançamento de ofício dos valores pagos a título de tributo, antes da ação fiscal e em decorrência de negócio jurídico requalificado, é enfrentada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em duas hipóteses: (i) quando a requalificação não implica alteração do sujeito passivo; ou (ii) quando implica em alteração do sujeito passivo.

Na primeira hipótese, tem-se acórdão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“Caso HStern”) que tratou dos efeitos da reclassificação fiscal, descaracterizando a prova do ato jurídico de emissão de debêntures e constituindo fato jurídico diverso. Decidiu-se que as provas reportavam evento jurídico diverso, negando-se o fato jurídico anteriormente apresentado (emissão de debêntures) e, por decorrência, imputaram-se também os efeitos benéficos da requalificação. A questão fática pode ser assim desenhada¹⁰:

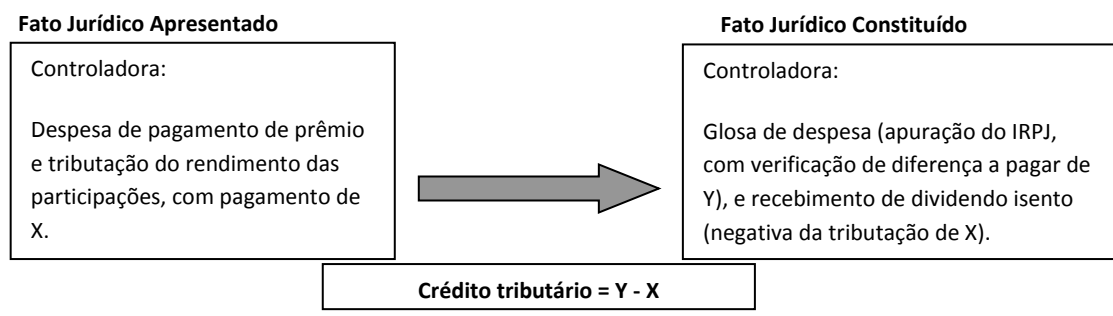
¹⁰ Operação referente ao Processo Administrativo nº 18471.000013/2006-00 (acórdão nº 107-09587, sessão de 17/12/2008) e ao Processo Administrativo nº 18471.000009/2006-33 (acórdão nº 107-09.601, sessão de 17/12/2008), ambos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.



1. Emissão de debêntures pela controlada, adquiridas pela controladora.
2. Entrega de nota promissória *pro soluto* pela controladora à controlada, correspondente ao montante total das debêntures.
3. O fisco, a partir da tradução dos suportes fáticos (dentre outros, subscrição total pela controladora, com prêmio 100 vezes superior ao valor nominal e com 100% da participação nos lucros), constata o seguinte:
 - a) aporte de capital na controlada pela controladora, o que implicou na glosa de despesa relativa ao pagamento do prêmio das supostas debêntures pela controladora; e
 - b) distribuição de dividendos pela controlada à controladora, gerando glosa de despesa relativa ao pagamento da remuneração das debêntures.

O Tribunal Administrativo, em ato de revisão, imputou os efeitos da negação da situação jurídica anteriormente apresentada. Considerando que, de acordo com o novo fato jurídico tributário, o que a controladora teria recebido corresponderia à participação nos lucros, e esta não é tributável, o tributo antes recolhido em razão do rendimento de debêntures foi devolvido à controladora na forma de imputação, por meio de dedução do valor tributável decorrente da glosa das despesas de amortização do prêmio por ela pago para aquisição das supostas debêntures.

Ilustramos:



Vale destacar que não se exigiu a observância de qualquer requisito para a compensação ou de prazo de cinco anos contados da data do “pagamento indevido”. Isso porque, nos termos do acórdão tratado, não se trata de compensação, mas, na verdade, de imputação de efeitos próprios da requalificação de fatos jurídicos. De acordo com o respectivo acórdão, em se tratando de imputação de efeitos próprios, não há que se observar o prazo e os requisitos para compensação, limitando-se o julgador a apurar o montante de tributo que efetivamente deixou de ser pago, tendo em vista o fato jurídico que se entendeu, ao final, comprovado. Vejamos trecho esclarecedor do mencionado acórdão:

“se afastados os efeitos do suposto pagamento de prêmio na subscrição de debêntures e tributados pelo fisco os valores registrados como atribuídos à controladora a título de participação, os valores assim registrados pela beneficiária devem nela ser tratados como lucros recebidos da investida, sem tributação. Se referidos valores foram oferecidos à tributação na beneficiária, porque titulados como rendimentos, devem ser agora deduzidos do valor tributável decorrente da glosa das amortizações do prêmio, independentemente de formalidades, pois não se trata de repetição de indébito ou de compensação de créditos, mas sim de reclassificação dos fatos”¹¹.

De se verificar que, no exemplo tratado, não houve alteração de sujeição passiva, sendo que a imputação foi efetuada diretamente em relação ao sujeito passivo que, de um lado, procedeu à tributação de rendimentos, a qual, por implicação lógica do lançamento de ofício, foi considerada indevida, e, de outro lado, pertencia o mesmo sujeito como parte em processo administrativo, no qual se averiguava lançamento de ofício, efetuado em relação ao mesmo conjunto de atos jurídicos examinados e requalificados.

¹¹ Trecho do voto do Conselheiro Luiz Martins Valero, prolatado no acórdão nº 107-09.587, sessão de 17/12/2008, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Em julgado que também envolve a empresa “HStern” (Acórdão nº 1102-001.228, Sessão de 22/10/2014), relativamente à discussão sobre a emissão de debêntures utilizadas para aumento de capital, decidiu-se que na requalificação de fatos devem ser aplicadas todas as consequências, inclusive na parte em que minimiza a cobrança. Segue abaixo trecho do voto do Conselheiro Relator:

“Não é possível admitir o entendimento do julgador a quo, que afirmou não ser função da Fiscalização refazer a contabilidade do contribuinte, devendo ele solicitar a compensação na forma da legislação de regência. Ora, como os fatos ocorridos foram qualificados de ofício de forma diversa, deve-se aplicar a nova qualificação com todas as suas consequências.

Não é possível se contar a história pela metade, apenas na parte que aumenta a tributação. Ademais, sabe-se não mais ser possível se postular a repetição dos indébitos dos anos de 2007 e 2008. Assim, como os valores pagos para a aquisição das debêntures foram tratados como aumentos de capital, os rendimentos das debêntures, equivalentes a 100% dos lucros da controlada, devem ser considerados como distribuição de lucros à controladora. E nela devem ser considerados como rendimentos isentos, nos termos do art. 10 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, abaixo transcrito:

(...)

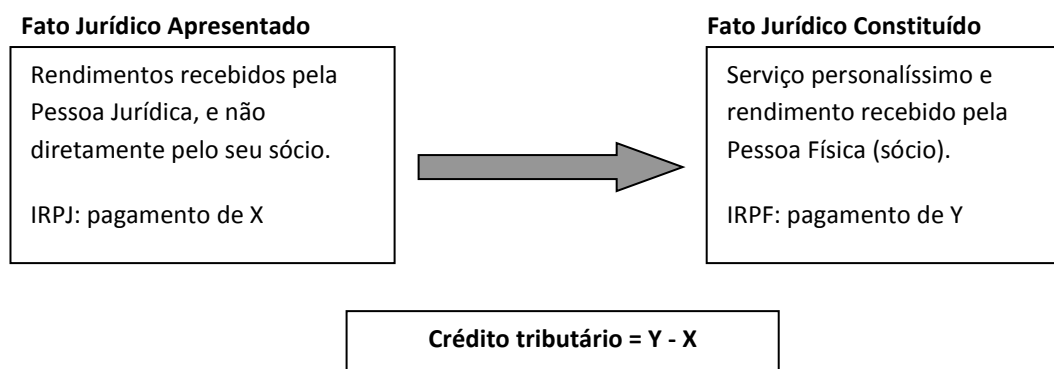
Foi esse o entendimento do já citado Acórdão nº 107-09587, que foi assim ementado nessa parte:

RECLASSIFICAÇÃO DOS FATOS PELA FISCALIZAÇÃO – EFEITOS Se afastados os efeitos do suposto pagamento de prêmio na subscrição de debêntures e tributados pelo fisco os valores registrados como atribuídos à controladora a título de participação, os valores assim registrados pela beneficiária devem nela ser tratados como lucros recebidos da investida, sem tributação. Se referidos valores foram oferecidos à tributação na beneficiária, porque titulados como rendimentos, devem ser agora deduzidos do valor tributável decorrente da glosa das amortizações do prêmio, independentemente de formalidades, pois não se trata de repetição de indébito ou de compensação de créditos, mas sim de reclassificação dos fatos.

Contudo, não se trata de apenas excluir da tributação os valores pagos pela HSJ Comercial S.A. a título de remuneração das debêntures. Isso porque tais valores correspondem a 100% do lucro líquido da investida antes de

qualquer tributação, mas os lucros somente poderiam ser distribuídos após o cálculo e a exclusão do IRPJ e da CSLL. Dessa forma, devem ser excluídos da tributação os valores referentes à remuneração das debêntures após a exclusão do IRPJ e da CSLL sobre eles incidentes. E esses montantes são facilmente obtidos do lançamento do processo nº 12448.728319/2012-75, que, como já mencionado, glosou a dedução das participações dos lucros destinada aos debenturistas relativa ao mesmo período (...)”.

Passamos, então, para a análise da imputação na hipótese em que a requalificação do fato jurídico implica, para fins fiscais, alteração de sujeição passiva. Em diversas oportunidades, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais entendeu que a imputação é também possível, ainda que haja, por força da requalificação do fato jurídico, a alteração do sujeito passivo tributário. Quando do julgamento do Processo Administrativo nº 11020.003823/2003-26 (“Caso Felipão”)¹², justamente porque se desconsiderou a prestação de serviço pela pessoa jurídica, atribuindo-a a pessoa física, os tributos por aquela pagos foram imputados para efeito de apuração do crédito tributário decorrente do fato jurídico requalificado, cuja tributação passou então para a responsabilidade da pessoa física. Ilustramos:



Quanto à transferência de ofício dos rendimentos da pessoa jurídica à pessoa física, uma vez desconsiderada a prestação de serviços pela pessoa jurídica, entendeu o então Conselho de Contribuintes, conforme acórdãos abaixo citados, que se faria possível a imputação dos valores recolhidos pela pessoa jurídica, aos valores devidos pela pessoa física, a quem foram atribuídos os rendimentos. A esse respeito, merece destaque o seguinte trecho do Acórdão nº 104-21.583:

¹² Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: Processo Administrativo nº 11020.003823/2003-26, Acórdão nº 106-14.244, sessão de 20/10/2004.

"A lei não proíbe o ser humano de errar, seria antinatural que o fizesse; apenas comina sanções Mais ou menos desagradáveis, segundo os comportamentos e atitudes que deseja inibir ou incentivar. Todo erro ou equívoco deve ser reparado tanto quanto possível, da forma menos injusta tanto para o fisco quanto para o Contribuinte."

Similarmente a esse caso, também foi determinada a imputação dos valores recolhidos pela pessoa jurídica aos valores devidos pela pessoa física nos seguintes acórdãos, nos quais também se constatou a prestação de serviços que se entenderam "personalíssimos", os quais, contudo, teriam sido originalmente tributados pela pessoa jurídica: Acórdão nº 104-18.641 (Sessão de 19.03.2002); Acórdão nº 104-21.583 (Sessão de 24/05/2006), Acórdão nº 106-17.147 (Sessão de 05/11/2008); Acórdão nº 106-14.244 (Sessão de 20/10/2004); Acórdão nº 104-20.915 (Sessão de 11/08/2005), Acórdão nº 2102-002.441 (Sessão de 19.02.2013); Acórdão nº 2202-00.252 (Sessão de 23/09/2009); Acórdão nº 2102-00.447 (Sessão de 04/12/2009) e Acórdão nº 107-08064 (Sessão de 18/05/2005).

Segue tabela com relação dos acórdãos que serviram de base empírica e breve resumo das decisões, na parte relativa à imputação:

Acórdão	Contribuinte	Relator	Tributo	Data de julgamento	Imputação	Decisão
104-18.641	Carlos Roberto Massa ("Ratinho")	Nelson Mallmann	IRPF	19/03/2002	Sim	<p>Fato Jurídico Apresentado</p> <p>Rendimentos recebidos pela Pessoa Jurídica, e não diretamente pelo seu sócio. IRPJ: pagamento de X</p> <p>→</p> <p>Fato Jurídico Constituído</p> <p>Serviço personalíssimo e rendimento recebido pela Pessoa Física (sócio). IRPF: pagamento de Y</p> <p>Crédito tributário = Y - X</p>
106-14.244	Luiz Felipe Scolari	José Ribamar Barros Penha	IRPF	20/10/2004	Sim	<p>Fato Jurídico Apresentado</p> <p>Rendimentos recebidos pela Pessoa Jurídica, e não diretamente pelo seu sócio. IRPJ: pagamento de X</p> <p>→</p> <p>Fato Jurídico Constituído</p> <p>Serviço personalíssimo e rendimento recebido pela Pessoa Física (sócio). IRPF: pagamento de Y</p> <p>Crédito tributário = Y - X</p>
107-08064	CIA AGRICOLA EXTREMO SUL	Luiz Martins Valero	IRPJ e outros	18/05/2005	Sim	<p>Fato Jurídico Apresentado</p> <p>Rendimentos recebidos pela Pessoa Física decorrente de contrato de parceria. IRPF: pagamento de X</p> <p>→</p> <p>Fato Jurídico Constituído</p> <p>Rendimentos recebidos pela Pessoa Jurídica. IRPJ e reflexos: pagamento de Y</p> <p>Crédito Tributário: Y - X</p>
104-20.915	Luiz Felipe Scolari	Pedro Paulo Pereira Barbosa	IRPF	11/08/2005	Sim	<p>Fato Jurídico Apresentado</p> <p>Rendimentos recebidos pela Pessoa Jurídica, e não diretamente pelo seu sócio. IRPJ: pagamento de X</p> <p>→</p> <p>Fato Jurídico Constituído</p> <p>Serviço personalíssimo e rendimento recebido pela Pessoa Física (sócio). IRPF: pagamento de Y</p> <p>Crédito tributário = Y - X</p>
104-21.583	Carlos Roberto Massa ("Ratinho")	Nelson Mallmann	IRPF	24/05/2006	Sim	<p>Fato Jurídico Apresentado</p> <p>Rendimentos recebidos pela Pessoa Jurídica, e não diretamente pelo seu sócio. IRPJ: pagamento de X</p> <p>→</p> <p>Fato Jurídico Constituído</p> <p>Serviço personalíssimo e rendimento recebido pela Pessoa Física (sócio). IRPF: pagamento de Y</p> <p>Crédito tributário = Y - X</p>

106-17.147	Gustavo Kuerten	Giovanni Christian Nunes Campos	IRPF	05/11/2008	Sim	<p>Fato Jurídico Apresentado</p> <p>Rendimentos recebidos pela Pessoa Jurídica, e não diretamente pelo seu sócio. IRPJ: pagamento de X</p> <p>→</p> <p>Fato Jurídico Constituído</p> <p>Serviço personalíssimo e rendimento recebido pela Pessoa Física (sócio). IRPF: pagamento de Y</p> <p>Crédito tributário = Y - X</p>
107-09.587	H Stern Comércio e Indústria S.A.	Luiz Martins Valero	IRPJ e CSLL	17/12/2008	Sim	<p>Fato Jurídico Apresentado</p> <p>Controladora: Despesa de pagamento de prêmio e tributação do rendimento das participações, com pagamento de X.</p> <p>→</p> <p>Fato Jurídico Constituído</p> <p>Controladora: Glosa de despesa (apuração do IRPJ, com verificação de diferença a pagar de Y), e recebimento de dividendo isento (negativa da tributação de X).</p> <p>Crédito tributário = Y - X</p>
2202-00.252	Marcelo Kiremitdjian	Nelson Mallman	IRPF	23/09/2009	Sim	<p>Fato Jurídico Apresentado</p> <p>Rendimentos recebidos pela Pessoa Jurídica, e não diretamente pelo seu sócio. IRPJ: pagamento de X</p> <p>→</p> <p>Fato Jurídico Constituído</p> <p>Serviço personalíssimo e rendimento recebido pela Pessoa Física (sócio). IRPF: pagamento de Y</p> <p>Crédito tributário = Y - X</p>
2102-00.447	Carmem Luiza Conter Ferrão	Giovanni Christian Nunes Campos	IRPF	04/12/2009	Sim	<p>Fato Jurídico Apresentado</p> <p>Rendimentos recebidos pela Pessoa Jurídica, e não diretamente pelo seu sócio. IRPJ: pagamento de X</p> <p>→</p> <p>Fato Jurídico Constituído</p> <p>Serviço personalíssimo e rendimento recebido pela Pessoa Física (sócio). IRPF: pagamento de Y</p> <p>Crédito tributário = Y - X</p>
2102-002.441	Alexandre Eggers Garcia	Núbia Matos Moura	IRPF	19/02/2013	Sim	<p>Fato Jurídico Apresentado</p> <p>Rendimentos recebidos pela Pessoa Jurídica, e não diretamente pelo seu sócio. IRPJ: pagamento de X</p> <p>→</p> <p>Fato Jurídico Constituído</p> <p>Serviço personalíssimo e rendimento recebido pela Pessoa Física (sócio). IRPF: pagamento de Y</p> <p>Crédito tributário = Y - X</p>
1102-001.228	H Stern Comércio e Indústria S.A.	José Evande Carvalho Araujo	IRPJ e CSLL	22/10/2014	Sim	<p>Fato Jurídico Apresentado</p> <p>Controladora: Despesa de pagamento de prêmio e tributação do rendimento das participações, com pagamento de X.</p> <p>→</p> <p>Fato Jurídico Constituído</p> <p>Controladora: Glosa de despesa (apuração do IRPJ, com verificação de diferença a pagar de Y), e recebimento de dividendo isento (negativa da tributação de X).</p> <p>Crédito tributário = Y - X</p>

Divergente é o caso do contribuinte Marcio Fernando Boff, julgado em 12.08.2014, no qual a fiscalização reclassificou a distribuição de lucros pela pessoa jurídica como pagamentos de serviços médicos prestados por pessoas físicas, sujeitos ao imposto de renda retido na fonte e considerados como rendimentos tributáveis. Diante disso, o contribuinte pleiteou o reconhecimento de que os pagamentos aos médicos seriam despesas dedutíveis para a pessoa jurídica que, não tendo feito a dedução, pagou IRPJ a maior, ensejando o direito à compensação.

A Segunda Turma Especial da Segunda Seção de Julgamento não admitiu a imputação, afirmando que a pessoa jurídica apurava IRPJ na modalidade de lucro presumido e, portanto, irrelevante o valor de despesas no cálculo do imposto devido, bem como considerou que a fiscalização reclassificou rendimentos declarados como de pessoa jurídica para rendimentos de pessoa física, asseverando que a imputação só seria admitida na hipótese de reclassificação de rendimentos de pessoa física, declarados como isentos, para rendimentos tributáveis. Pela leitura, depreende-se que a imputação foi negada por não se tratar de confusão entre sujeitos, bem como em razão da inexistência de relação entre a despesa e a apuração do lucro presumido pela pessoa jurídica.

Nada obstante, também por outros motivos verificou-se a existência de julgados que negaram a imputação, conforme tabela abaixo, a qual enumera os casos que serviram de base empírica para análise dos motivos que ensejaram a negativa da imputação pleiteada, nas hipóteses de requalificação do fato jurídico:

Acórdão	Contribuinte	Relator	Tributo	Data de julgamento	Imputação	Operação
104-21.954	Donizete Francisco de Oliveira	Nelson Mallmann	IRPF	18/10/2006	Não	<p>Fato Jurídico Apresentado</p> <p>Rendimentos recebidos pela Pessoa Jurídica, e não diretamente pelo seu sócio. IRPJ: pagamento de X</p> <p>→</p> <p>Fato Jurídico Constituído</p> <p>Serviço personalíssimo e rendimento recebido pela Pessoa Física (sócio). IRPF: pagamento de Y</p> <p>Decidiu-se pela improcedência do pedido de imputação de tributos pagos, porque o valor tributado foi aquele efetivamente recebido sob a rubrica de lucros distribuídos e não de receita da empresa. Ainda, porque a acusação é de que os pagamentos feitos pela pessoa jurídica foram apenas uma forma simulada de o Contratante, por intermédio de uma interposta pessoa, remunerar o ora recorrente pelos serviços prestados. Ora, a pessoa física, em seu nome, não pode pleitear os impostos apurados, lançados e recolhidos, mesmo que indevidamente, pela pessoa jurídica, a única entidade competente para pleitear a restituição deste indébito é a própria Pessoa Jurídica, na forma</p>
2802-002.809	Antonio Carlos Aguiar Gouveia	German Alejandro San Martin Fernandez	IRPF	14/04/2014	Não	<p>Fato Jurídico Apresentado</p> <p>Rendimentos recebidos pela Pessoa Jurídica, e não diretamente pelo seu sócio. IRPJ: pagamento de X</p> <p>→</p> <p>Fato Jurídico Constituído</p> <p>Serviço personalíssimo e rendimento recebido pela Pessoa Física (sócio). IRPF: pagamento de Y</p> <p>Conforme acórdão, não se admitiu a exclusão dos pagamentos anteriormente efetuados, pois (a) o contribuinte não pediu isto; (b) o ônus da prova é do contribuinte, no entanto, não há comprovação nos autos de que o valor pago pela pessoa jurídica tenha por base os mesmos valores de receitas que estão sendo tributas na pessoa física, ao contrário, a análise por amostra das receitas dedaradas aponta divergências; (c) diferente dos precedentes apontados pelo Relator, nestes autos não haveria exclusivamente uma reclassificação de rendimentos de pessoa jurídica, para rendimentos da pessoa física, foi apurada uma omissão de rendimentos; (d) a pessoa jurídica apresentou declaração do Simples, o que envolve não só tributos federais.</p>
2802-002.996	Marcio Fernando Boff	Valmir Sandri	IRPF	12/08/2014	Não	<p>Fato Jurídico Apresentado</p> <p>Rendimentos recebidos pela Pessoa Jurídica, e não diretamente pelo seu sócio. IRPJ: pagamento de X</p> <p>→</p> <p>Fato Jurídico Constituído</p> <p>Pagamento de pró-labore. Rendimentos tributáveis. IRPF: pagamento de Y</p> <p>Não há crédito tributário, pois os rendimentos recebidos pela pessoa física não guardam identidade ou proporcionalidade com as receitas auferidas pela pessoa jurídica</p>

A partir da análise desses casos, com foco na problemática da imputação de tributos pagos sob o negócio jurídico, cuja prova foi requalificada pelo fisco, apuramos pelos julgados que, a despeito de não haver jurisprudência pacificada, muitas decisões possibilitam a imputação quando se trata de mesmo sujeito passivo ou quando ocorre confusão, seja entre os sujeitos, seja no próprio efeito fiscal.

Verificou-se, por outro lado, que, em se tratando de efeitos direcionados a pessoas distintas, e que não impactaria de qualquer forma no ônus fiscal ao final devido pelo sujeito autuado, foi majoritariamente negado o pedido de imputação de pagamentos.

Salientamos, por fim, que em alguns acórdãos, apesar de utilizarem o termo compensação como sinônimo de imputação, não se exigiu a observância do prazo de cinco anos, adotando por premissa que a imputação se reporta ao ajuste no lançamento à época em que efetuado. Outros, ainda, mencionam expressamente que

imputação não se confunde com compensação, como no “Caso H Stern” (Acórdão nº 106-27.147).

7. Conclusões

A análise dos 112 (cento e doze) acórdãos pesquisados, mesmo que nem todos tenham sido objeto de comentários nos tópicos acima, demonstra que o tema planejamento tributário é um dos mais controversos no direito tributário brasileiro. A pluralidade de autuações e discussões entre fisco e contribuintes não é a única responsável pela complexidade do tema, contribuindo para tanto o fato de se tratar de um assunto que abrange conceitos cuja interpretação foi drasticamente alterada no decorrer dos anos. Não apenas se sofisticaram os instrumentos e negócios jurídicos no decorrer dos anos, mas também e inclusive os meios para sua realização, com a consequente alteração do modo de interpretação sobre os impactos tributários decorrentes de tais negócios.

Da análise dos acórdãos selecionados pelo Grupo de Pesquisa, devidamente indicados no Capítulo 1 (“Introdução”), extraem-se as seguintes conclusões específicas:

- I. Em relação à *forma, substância e negócio jurídico indireto*, ao longo dos anos, nota-se que as decisões do Conselho de Contribuintes / CARF passaram a considerar outros elementos que não somente os aspectos formais das situações que geraram a disputa tributária. Neste sentido, diversas decisões do CARF em um passado mais remoto dizem respeito à análise dos negócios jurídicos com base na forma adotada, sem considerar os aspectos econômicos ou objetivos das partes, ou dando-lhes um papel secundário. A análise se concentrava em verificar se em cada uma das operações ou negócios realizados, respeitou-se ou não os requisitos (formais) estabelecidos em lei.

A análise dos efeitos, inclusive econômicos, dos negócios, que, até o final dos anos 90 e início dos anos 2000, eram rechaçadas, passaram a ser mais frequentes nas decisões. Ao considerar esses outros elementos, o tribunal administrativo deixou de analisar cada ato praticado isoladamente, e passou a analisar o conjunto em que inseridos.

II. Quanto ao *abuso de forma e sua utilização como meio de desconsideração de negócios jurídicos*, verifica-se julgados que aceitam a argumentação do fisco no sentido de qualificar como “abusivos” os atos do contribuinte que resultem em redução da carga tributária, considerando a economia tributária como um motivo isoladamente abusivo para a prática dos atos jurídicos, adotando conceito do Código Civil.

Nos casos em que a acusação de abuso foi aceita, os julgadores consideraram que os contribuintes se valeram de atos formalmente perfeitos, porém materialmente evitados de abuso de forma e que este tipo de situação não poderia ser qualificada como planejamento tributário, como *elisão fiscal*.

Quando a qualificação de “abusiva” é aceita pelos julgadores, nem sempre é desqualificada a multa.

III. No que se refere à *análise da causa jurídica*, foi possível notar nas decisões a importância que, ao longo dos anos, ganhou a análise dos objetivos, da causa dos atos. Se, no passado, a análise se restringia aos atos individualmente praticados, sem tomar em conta os objetivos das partes e as repercussões econômicas dos atos, as decisões vistas neste tópico indicam claramente a necessidade de esclarecer aos julgadores a causa dos atos praticados, tal como ocorreram. A questão da motivação de atos não se restringiu ao tipo de ato, tampouco ao tributo em cobrança, o que indica ser um dos balizadores mais comumente considerado pelos julgadores.

IV. No tocante ao *propósito negocial* e sua relevância para os planejamentos tributários, a leitura cronológica dos textos selecionados indica importante modificação jurisprudencial a respeito do tema. Em um primeiro momento, algumas decisões admitiram que o propósito (das operações realizadas pelo contribuinte) fosse estritamente fiscal, sob a alegação de que não haveria vedação legal para estruturar operações unicamente com o fim de economizar em tributos. Em momento posterior, os acórdãos passaram a refutar essa premissa e a adentrar na análise de existência (ou não) de propósito negocial, passando a ter este o condão de, caso presente, validar o planejamento, e, caso ausente, invalidá-lo. Ou seja, sob essa orientação, a

economia tributária deveria ser sempre mero reflexo ou consequência do conjunto de operações, e não o seu fim. Os acórdãos, via de regra, preocupam-se com a análise das particularidades de cada caso e, nelas, buscam encontrar “propósito negocial”. Não se percebe, nos acórdãos selecionados, preocupação com a fixação de *standards* de comportamento para nortear a conduta dos contribuintes em situações análogas.

V. No tema de *imputação de tributos pagos sob o negócio jurídico*, cuja prova foi requalificada pelo fisco, apuramos pelos julgados que, a despeito de não haver jurisprudência pacificada, muitas decisões possibilitam a imputação quando se trata de mesmo sujeito passivo ou quando ocorre confusão, seja entre os sujeitos, seja no próprio efeito fiscal.

Verificou-se, por outro lado, que, em se tratando de efeitos direcionados a pessoas distintas, e que não impactaria de qualquer forma no ônus fiscal ao final devido pelo sujeito autuado, houve negativa ao pedido de imputação de pagamentos.

Salientamos que em alguns acórdãos, apesar da utilização do termo compensação como sinônimo de imputação, não se exigiu a observância do prazo de cinco anos, adotando tais decisões a premissa de que a imputação se reporta ao ajuste no lançamento à época em que efetuado. Outras decisões ainda mencionam expressamente que a imputação não se confunde com a compensação, como no “Caso H Stern” (Acórdão nº 106-27.147).