

Planejamento Tributário
sob a ótica do CARF
Análise de casos concretos



www.lumenjuris.com.br

Editor

João Luiz da Silva Almeida

Conselho Editorial

Abel Fernandes Gomes
Adriano Pilatti
Alexandre Bernardino Costa
Ana Alice De Carli
Anderson Soares Madeira
André Abreu Costa
Beatriz Souza Costa
Bleine Queiroz Caúla
Daniele Maghelly Menezes Moreira
Diego Araujo Campos
Enzo Bello
Firly Nascimento Filho
Flávio Ahmed
Frederico Antonio Lima de Oliveira
Frederico Price Grechi
Geraldo L. M. Prado

Gina Vidal Marcilio Pompeu
Gisele Cittadino
Gustavo Noronha de Ávila
Gustavo Sénéchal de Goffredo
Jean Carlos Dias
Jean Carlos Fernandes
Jeferson Antônio Fernandes Bacelar
Jerson Carneiro Gonçalves Junior
João Marcelo de Lima Assafim
João Theotonio Mendes de Almeida Jr.
José Emílio Medauar
José Ricardo Ferreira Cunha
José Rubens Morato Leite
Josiane Rose Petry Veronese
Leonardo El-Amme Souza e Silva da Cunha
Lúcio Antônio Chamon Junior

Luigi Bonizzato
Luis Carlos Alcoforado
Luiz Henrique Sormani Barbugiani
Manoel Messias Peixinho
Marcelo Ribeiro Uchôa
Márcio Ricardo Staffen
Marco Aurélio Bezerra de Melo
Marcus Mauricius Holanda
Maria Celeste Simões Marques
Océlio de Jesús Carneiro de Morais
Ricardo Lodi Ribeiro
Salah Hassan Khaled Jr.
Sérgio André Rocha
Simone Alvarez Lima
Valter Moura do Carmo
Vicente Paulo Barretto
Vinicius Borges Fortes

Conselheiros Beneméritos

Denis Borges Barbosa (*in memoriam*)
Marcos Juruena Villela Souto (*in memoriam*)

Filiais

Sede: Rio de Janeiro
Rua Octávio de Faria - n° 81, sala 301 –
CEP: 22795-415
Recreio dos Bandeirantes – RJ
Tel. (21) 3933-4004 / (21) 3249-2898

São Paulo (Distribuidor)
Rua Sousa Lima, 75 –
CEP: 01153-020
Barra Funda – São Paulo – SP
Telefax (11) 5908-0240

Minas Gerais (Divulgação)
Sergio Ricardo de Souza
sergio@lumenjuris.com.br
Belo Horizonte – MG
Tel. (31) 9-9296-1764

Santa Catarina (Divulgação)
Cristiano Alfama Mabilia
cristiano@lumenjuris.com.br
Florianópolis – SC
Tel. (48) 9-9981-9353

Organizadores:

Marcus Lívio Gomes
Sergio André Rocha
Aline Cardoso de Faria

Coordenadores:

Marcus Lívio Gomes
Sergio André Rocha

Autores:

| | |
|-------------------------------|------------------------|
| Alex Ribeiro Bernardo | Maurício Pereira Faro |
| Aline Della Vittoria | Paula Santos de Abreu |
| Aline Cardoso de Faria | Raphael Assef Lavez |
| Ana Carolina Barreto | Renan Menezes Chagas |
| Augusto Fiel Jorge d'Oliveira | Ricardo Lodi Ribeiro |
| Carlos Augusto Rolim | Rodolfo Elias Brazil |
| Daniel Alves Teixeira | Rodrigo Moreira Lopes |
| Karolina Quintão Quintanilha | Rodrigo Senne Capone |
| Luís Eduardo Schoueri | Sérgio Andre Rocha |
| Luíz Flávio Neto | Sérgio Magalhães Lima |
| Luiza Monteiro Paiva | Tatiana Junger |
| Mariana Lopes da Silva | Thais de Barros Meira |
| Marciano Seabra de Godoi | Vanessa Benelli Corrêa |
| Marcus Lívio Gomes | |

Planejamento Tributário
sob a ótica do CARF
Análise de casos concretos

EDITORA LUMEN JURIS
RIO DE JANEIRO
2019

Copyright © 2019 by Marcus Lívio Gomes

Categoria:

PRODUÇÃO EDITORIAL
Livraria e Editora Lumen Juris Ltda.

Diagramação: **Rômulo Lentini**

A LIVRARIA E EDITORA LUMEN JURIS LTDA.
não se responsabiliza pelas opiniões
emitidas nesta obra por seu Autor.

É proibida a reprodução total ou parcial, por qualquer
meio ou processo, inclusive quanto às características
gráficas e/ou editoriais. A violação de direitos autorais
constitui crime (Código Penal, art. 184 e §§, e Lei nº 6.895,
de 17/12/1980), sujeitando-se a busca e apreensão e
indenizações diversas (Lei nº 9.610/98).

Todos os direitos desta edição reservados à
Livraria e Editora Lumen Juris Ltda.

Impresso no Brasil
Printed in Brazil

CIP-BRASIL. CATALOGAÇÃO-NA-FONTE

Apresentação

Esta obra foi idealizada no âmbito da matéria de planejamento tributário que ministrou no Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* da Faculdade de Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ (Mestrado e Doutorado), onde temos buscado debater o tema não só de uma perspectiva teórica, mas também seguindo uma abordagem concreta, considerando, principalmente, a maneira como as controvérsias entre o Fisco e os contribuintes sobre os limites da economia legítima de tributos chegam ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Desde o início dos anos 2000, notadamente após a rejeição, pelo Congresso Nacional, da regulamentação do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, os então Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda e, posteriormente, o CARF, exerceram papel fundamental na definição de critérios concretos para a identificação de limites ao planejamento tributário considerado legítimo.

Dada a relevância das decisões do CARF para o estudo do planejamento tributário, esta coletânea reúne artigos escritos por professores do PPGD/ UERJ e de importantes Universidades brasileiras, doutorandos, mestrandos, advogados, auditores fiscais, procuradores e conselheiros do CARF, e consolida o resultado de profundos debates e reflexões, inspirados tanto pela pesquisa acadêmica quanto pela prática.

Integram o presente livro 21 artigos que analisam casos concretos e atuais de planejamento tributário julgados pelo CARF. Como corte metodológico, foram selecionados julgamentos ocorridos após a reformulação do Conselho que resultou da Operação Zelotes.

Os textos que o leitor tem em mãos trazem os principais argumentos que buscam protagonismo na solução dos casos concretos, e evidenciam a complexidade da literatura tributária brasileira sobre o tema do planejamento tributário, especialmente no que tange à interação entre interpretação, compreensão e aplicação das normas tributárias sobre fatos pretéritos cujos efeitos sofrem valoração em espaço de tempo ulterior à ocorrência do fato gerador.

O ecletismo da presente obra fornece ao leitor importante fonte de consulta sobre a evolução jurisprudencial administrativa, razão pela qual contribui sobremaneira para avançar no debate crítico sobre os critérios utilizados para desconsiderar ou validar determinados atos ou negócios jurídicos no contexto atual, tornando-a, esperamos, fonte imprescindível de pesquisa e consulta para estudiosos, acadêmicos e profissionais dos Direito Financeiro e Tributário.

Agradeço o apoio do amigo e companheiro no Departamento de Direito do Estado na Uerj, Professor Sergio André Rocha, e da Doutoranda Aline Cardoso de Faria, cujo auxílio foi indispensável para a organização do livro.

Marcus Lívio Gomes

Professor de Direito Financeiro e Tributário da Uerj

Prefácio

Caro Leitor,

Tornar realidade uma coletânea de artigos é um desafio, cuja dimensão aumenta à medida em que se busca um grau maior de densidade. Definir temas, escolher autores, reunir os textos e formar uma unidade são desdobramentos do desafio inicial assumido pelos seus organizadores.

Ter em mãos o volume organizado pelos colegas Marcus Lívio Gomes, Sergio André Rocha e por Aline Cardoso de Faria versando o tema “Planejamento Tributário sob a ótica do CARF: Análise de Casos concretos” é motivo de alegria.

Alegria por ver a seriedade e profundidade com que os temas são tratados, posicionando-se este volume ao lado de outros poucos que têm sido editados e que configuram um contraponto saudável ao que ocorre muitas vezes na prática, em que somos inundados com páginas e páginas do “sempre mais do mesmo”.

Motivo, também, de admiração pela minúcia e pertinência com que essa plêiade de colegas enfrenta a mais de uma dezena de temas centrais ligados ao planejamento tributário e que se desdobram nos múltiplos aspectos do debate que hoje está instaurado no âmbito do direito tributário brasileiro. Empresa veículo, ágio, criação de atacadistas, fracionamento operacional, simulação, debêntures, estruturação imobiliária e tantos outros são temas enfrentados nestas páginas.

E motivo de gratidão, não só pelas inúmeras vezes que minhas posições são referidas (para concordar ou discordar – o que é muito saudável), mas, principalmente, por ter merecido o convite para preparar este prefácio.

Há muito o que dizer à vista desta coletânea.

De plano, porque se dedica ao tema do planejamento tributário não a partir de uma discussão teórica abstrata (que também seria pertinente), mas em sintonia com o que mais tem preocupado os que atuam nesse campo. Contribuintes, auditores, julgadores, advogados e professores têm se deparado com um quadro interpretativo desafiador pela multiplicidade de ângulos levantados em cada caso concreto sobre os quais, dentro da formação da decisão, nem sempre é explicitado o respectivo peso específico.

Sublinho este ponto, pois desafiador é o quadro interpretativo e não tanto o quadro normativo. Sobre este, dúvidas podem existir, mas não são as que

mais afligem. Desafiador é, sim, tentar captar as linhas argumentativas, a maneira como aquele que tomou ou vai tomar a decisão (de realizar a operação, de lavrar o eventual auto de infração ou de decidir sobre a divergência instaurada) formulou seu raciocínio que levou a esta ou àquela conclusão.

Hoje, mais do que antes, o “jogo” do planejamento tributário se assemelha àquele brinquedo formado por peças de diversas cores e tamanhos diferentes que se encaixam mutuamente permitindo à criança “construir” o objeto que lhe vier à mente. O mesmo conjunto de peças pode levar a um avião, um automóvel ou um navio, sem que as peças individualmente consideradas sofram qualquer alteração. A maneira como são interligadas é que determinará ser este ou aquele o objeto final. E mais, a mesma peça, isoladamente considerada, pode surgir numa situação como a escotilha de um navio ou o olho de um robô.

Este mesmo fenômeno se verifica, com frequência, nos debates sobre planejamento tributário; os fatos brutos são basicamente os mesmos, mas as “histórias” relatadas diferem amplamente. O que era irrelevante ou de menor importância de uma perspectiva, passa a assumir grau decisivo na outra. Variam os critérios de relevância, os graus de importância na definição de categorias ou situações.

Isto não é peculiaridade deste tema. Ao contrário, cada Ser Humano raciocina e decide utilizando seus respectivos mapas mentais, ou seja, os desenhos esquemáticos que construiu em seu intelecto a partir da experiência vivida nos diversos planos em que ela se desenvolveu.

Este é um dos fatores que contribuem para a imprevisibilidade (ou como querem alguns, a insegurança) quanto ao conteúdo das decisões a serem proferidas nos diversos campos da experiência jurídica.

Daí a importância de entender como e porque certa decisão se estruturou de determinada forma e em determinada direção.

Atualmente, aliás, ao lado dos conceitos teóricos relevantes para a análise de determinado caso concreto, está o desafio de entender e explicitar os processos mentais adotados pelo tomador da decisão. Processos, não no sentido procedimental de sequência ordenada de atos disciplinados normativamente, mas no sentido de conjunto de componentes, vetores e atratores que direcionam o tomador da decisão para determinado rumo.

Para tanto, conhecer a jurisprudência afigura-se instrumento fundamental, pois é nela que mais nitidamente estão estampados tais componentes, vetores e atratores, razão pela qual comentá-la é tarefa relevante para todos que estiverem interessados em verdadeiramente compreender a evolução, o estado atual e as tendências do que pode vir a ser o quadro futuro do enquadramento de determinado tema.

Mas, comentar a jurisprudência não é apenas relatar o que foi decidido, nem realizar uma compilação ou estatística quanto ao número de decisões nesta ou naquela direção. Comentá-la é analisar sua lógica interna assim como sua sintonia ou discrepância à luz de decisões anteriores, numa efetiva abordagem crítica no melhor sentido do termo, vale dizer, num mergulho na decisão para, deste modo procurar captar e entender o que levou à sua emanção.

É o que encontrei nos textos que compõem esta coletânea. Análise crítica, mostrando as qualidades ou deficiências da abordagem, os percalços ou saltos lógicos adotados, às visões mais impermeáveis ou flexíveis adotadas, mostrando a riqueza própria que emana do exame dos casos concretos.

Aliás, casos concretos são a melhor matéria-prima para a construção de modelos teóricos voltados à explicação racional da realidade. É a partir da vida, e não das abstrações, que a aplicação do Direito deve se dar. Nunca é demais lembrar a visão tridimensional do Direito apresentada por Miguel Reale – fato, valor e norma – que, não por outro motivo, começa com a compreensão do fato, sendo a norma o último elemento relevante e não o primeiro, como é usual num sem-número de visões jurídicas disseminadas no campo tributário.

Mas os fatos, como fatos que são, não são padronizados, não se resumem a fórmulas abstratas, nem a uma listagem de qualidades teóricas. Fatos são dados reais, ricos em pormenores, cercados por personagens que agem por motivos presentes e buscam alcançar finalidades futuras, pessoas humanas e não apenas números ou categorias assépticas.

“Contribuinte” num planejamento tributário não é um ser imaginário, distanciado de determinado contexto; ao contrário, é “aquele contribuinte” que se encontrava “naquela situação”, “naquele momento” e que decidiu realizar “aquela conduta”.

Isto gera uma consequência que está muito bem exposta nos textos que compõem esta coletânea, ou seja, que a prova dos fatos em todas as suas di-

mensões, não só objetiva, como também subjetiva e funcional, passou a adquirir uma relevância única o que permitiu, por exemplo, que determinados entendimentos anteriores fossem alterados não porque tivesse mudado a lei ou mesmo o fato, mas porque a prova passou a ser mais minuciosa e precisa.

Transitar por estes caminhos exige novas posturas, nova maneira de compreender a experiência jurídica e novos critérios de análise. Algo que tenho reiteradamente sublinhado. Ou seja, precisamos de critérios nítidos que permitam avaliar e enquadrar os casos que surgem neste campo e esta coletânea apresenta importante contribuição nesta direção. Não apenas uma análise verdadeiramente crítica de decisões do CARF mostrando suas qualidades e eventuais falhas, mas principalmente realçando as razões que as embasaram de modo a permitir ao leitor melhor entender porque seguiu-se nesta ou naquela direção e, com isto, encontrar uma *ratio* interna à decisão que sirva para iluminar outras situações com as quais a mesma *ratio* possa estar em sintonia.

Parabéns aos colegas Marcus Lívio Gomes, Sergio André Rocha e Aline Cardoso de Faria pela iniciativa e por trazerem aos leitores um volume dessa qualidade.

E a você, meu caro leitor, digo que vale a pena ler estes estudos. Há muito de útil em suas páginas.

Em São Paulo, no dia 11 de agosto de 2.019, dia da criação dos cursos jurídicos no Brasil, pois todos os dias são dias propícios para um novo aprendizado.

Marco Aurélio Greco

Sumário

| | |
|---|-----|
| 1. From The Guiding Principle to the Principal Purpose Test: the Burden of Proof and Legal Consequences | 1 |
| <i>Marcus Lívio Gomes</i> | |
| 2. Redução de Capital para Alienação de Ativos por Intermédio dos Sócios Pessoas Físicas ou Pessoa Jurídica Domiciliada no Exterior | 27 |
| <i>Alex Ribeiro Bernardo</i> <i>Aline Della Vittoria</i> | |
| 3. Amortização de Ágio por Intermédio de Empresa Veículo: Análise do Caso Santander à Luz da Jurisprudência Administrativa e Evolução Doutrinária | 75 |
| <i>Aline Cardoso de Faria</i> | |
| 4. Planejamento Tributário, Segregação de Atividades Empresariais e a Jurisprudência da CSRF | 101 |
| <i>Ana Carolina Barreto</i> | |
| 5. Planejamento Tributário em Reorganizações Patrimoniais de Natureza Imobiliária | 123 |
| <i>Augusto Fiel Jorge d'Oliveira</i> | |
| 6. Debêntures e Participação nos Lucros – Limites no Planejamento Tributário na Jurisprudência do CARF | 149 |
| <i>Carlos Augusto Rolim</i> | |
| 7. Reflexões Sobre Ágio e Operações entre Partes Vinculadas | 163 |
| <i>Daniel Alves Teixeira</i> | |
| 8. Análise dos Stock Options Plans e seus Reflexos Tributários Segundo o Entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais | 183 |
| <i>Karolina Quintão Quintanilha</i> | |

| | |
|--|-----|
| 9. Planos de Opções de Ações (Stock Option Plans) na Jurisprudência do CARF: uma Típica Questão de Legalidade em Matéria Tributária..... | 221 |
| <i>Luís Eduardo Schoueri</i> <i>Raphael Assef Lavez</i> | |
| 10. Segregação Operacional e Societária de Fontes Produtoras de Rendimentos: “Planejamento Tributário” ou “Evasão Fiscal”? | 265 |
| <i>Luíz Flávio Neto</i> | |
| 11. A Interpretação do CARF acerca da Capitalização em Duplicidade de Lucros com A Respectiva Majoração do Custo das Participações Societárias..... | 293 |
| <i>Luiza Monteiro Paiva</i> | |
| 12. A Unilever e o Planejamento Tributário da Década | 319 |
| <i>Marciano Seabra de Godoi</i> | |
| 13. A Prestação de Serviços por Pessoa Jurídica e Eventual Configuração da Condição de Segurado Empregado (“Pejotização”), com Reflexos Previdenciários..... | 345 |
| <i>Mariana Lopes da Silva</i> | |
| 14. O Aproveitamento do Ágio e Utilização da Empresa Veículo na Jurisprudência do CARF – O “Caso Energisa” (Acórdão nº 1402-001.409/13) | 373 |
| <i>Maurício Pereira Faro</i> <i>Thais de Barros Meira</i> | |
| 15. A Abusividade nos Planejamentos Fiscais: uma Análise da Jurisprudência do CARF | 393 |
| <i>Paula Santos de Abreu</i> | |
| 16. Aspectos Fiscais dos Juros sobre o Capital Próprio nas Hipóteses de Existência de Usufruto Real..... | 433 |
| <i>Renan Menezes Chagas</i> | |

| | |
|--|-----|
| 17. Reorganização Patrimonial e a Exigência de Propósito Negocial na Constituição de Pessoa Jurídica Imobiliária | 461 |
| <i>Ricardo Lodi Ribeiro</i> | |
| <i>Vanessa Benelli Corrêa</i> | |
| 18. Planejamento Tributário e a Precificação do Comércio Intragrupo: um Novo Capítulo do Caso Unilever | 483 |
| <i>Rodolfo Elias Brazil</i> | |
| 19. Possibilidade de Tomada de Créditos de PIS e Cofins Sujeitos ao Regime Não-Cumulativo de Tributação Monofásica no Pagamento de Transporte de Mercadorias em Operações de Venda | 497 |
| <i>Rodrigo Senne Capone</i> | |
| <i>Rodrigo Moreira Lopes</i> | |
| 20. Segregação das Atividades de uma Empresa em duas Pessoas Jurídicas Distintas, para Redução do IPI na Cadeia Produtiva | 515 |
| <i>Sérgio Magalhães Lima</i> | |
| 21. O “Caso MMX” e a Aplicação do Parágrafo Único do Artigo 116 do Código Tributário Nacional pela Câmara Superior de Recursos Fiscais..... | 545 |
| <i>Sergio André Rocha</i> | |
| <i>Tatiana Junger</i> | |

4. Planejamento Tributário, Segregação de Atividades Empresariais e a Jurisprudência da CSRF

Ana Carolina Barreto¹⁸⁵

Introdução

No contexto das discussões que envolvem planejamentos tributários, uma operação recorrentemente questionada pelas autoridades fiscais e também objeto de análise pela doutrina é a segregação de atividades, antes concentradas numa só empresa, em entidades controladas pelos mesmos sócios.

Esse tipo de reestruturação societária é bastante comum no dia a dia das atividades empresariais e pode ser norteado pelos mais diversos motivos, tais como: racionalizar operações, questões sucessórias e/ou societárias, viabilizar ingresso de investidores, etc. Sem sombra de dúvidas, numa reestruturação societária os impactos fiscais são sempre levados em consideração e, por vezes, inclusive, o objetivo central da decisão negocial tomada.

No entanto, quando a economia tributária é o norte da operação implementada, o risco de questionamento por parte das autoridades fiscais é incrementado sobremaneira. Assim é que um dos passos iniciais (e essenciais) à implementação de uma reorganização societária que envolva a segregação de atividades e que proporcione a diminuição da carga tributária é a compreensão da congruência objetiva dos atos e negócios jurídicos praticados e das razões não tributárias que nortearam a operação.

Nesse contexto, como pauta para a identificação dos critérios relevantes considerados pelas autoridades fiscais em casos semelhantes, o levantamento

185 Advogada. Mestranda em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ).

e o estudo dos casos já apreciados pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) são ferramentas importantes¹⁸⁶.

Justamente por se tratar de uma operação costumeiramente questionada pelas autoridades fiscais, há vasta jurisprudência administrativa sobre o tema dos potenciais efeitos fiscais de operações de segregação de atividades que normalmente visam à permanência do contribuinte em um regime presumido de tributação, seja o Lucro Presumido, seja o Simples Nacional (“Simples”). Há, inclusive, casos recentemente julgados pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF).

Através do estudo dos casos apreciados no âmbito administrativo, é possível afirmar que há uma certa linearidade em relação aos elementos usualmente ponderados para fins de verificação da oponibilidade (ou não) ao Fisco de uma operação societária de segregação de atividades empresariais que também tenha como efeito a economia de tributos.

O objetivo do presente artigo é, portanto, analisar os casos mais recentemente julgados pela CSRF com a finalidade de apontar os parâmetros utilizados e os elementos levados em consideração para manutenção (ou não) de autos de infração lavrados com o objetivo de desqualificar operações de segregação de fontes produtoras de rendimentos entre pessoas jurídicas distintas.

Contexto Doutrinário dos Debates sobre os Limites do Planejamento Tributário

A crise dos debates meramente formais em torno da legitimidade dos planejamentos tributários e o protagonismo assumido pela jurisprudência administrativa nessas discussões foram objeto de estudo por Marco Aurélio Greco (2011a, p.16):

Os fatos se mostraram mais fortes que os modelos formais. O debate substancial está instaurado e, talvez para surpresa de alguns, isto não

186 Sobre a necessidade de acompanhamento da jurisprudência administrativa para compreensão das limitações ao direito do contribuinte se auto-organizar, Luis Eduardo Schoueri assim se manifestou: “(...) impõem-se ao contribuinte a tarefa de acompanhar a jurisprudência, a fim de assegurar seu direito de – legitimamente – buscar economia tributária, bem como estruturar seus negócios do modo como melhor lhe convenha. Sirvam-lhe de alerta, entretanto, os resultados desta pesquisa para compreender que este exercício de direito não é ilimitado” (2010, p.20).

se deu no âmbito do Poder Judiciário (onde o tema da ponderação de valores constitucionais encontra espaço propício), mas no âmbito da jurisprudência administrativa, como é o exemplo do acórdão referido no início do presente estudo. (...) Pondera-se (mitiga-se) a liberdade com a isonomia e a capacidade contributiva. Exige-se um motivo para que a conduta do contribuinte seja fiscalmente aceitável. Passa a assumir relevância o conjunto de atos praticados e não cada um isoladamente; o filme e não apenas a foto; o fazer efetivo e não apenas o querer abstrato. (...) A grande questão que agora e põe é de saber quais os parâmetros e critérios a serem adotados nesse novo contexto em que a substância é tão importante quanto à forma.

Nesse contexto de protagonismo crescente do debate substancial, Marco Aurélio Greco apontou que o conceito de simulação passaria a ser visto como vício de causa e não mais de vontade

(...) na medida em que a causa, vista dessa perspectiva, é que deve servir de critério para aferir a ocorrência de simulação, isto é a cabal demonstração de que o próprio conceito de simulação precisa ser revisto, pois não pode ser visto como vício da vontade. Ao revés, deve ser visto como vício do motivo ou da causa do negócio (2011b, p.278).

O amplo acolhimento do conceito causalista de simulação pela jurisprudência administrativa foi abordado em estudo realizado por Fábio Piovesan Bozza (2015). De acordo com este autor, desde meados de 2005, os acórdãos proferidos pelo CARF têm se aproximado do conceito causalista de simulação, focalizando na incompatibilidade objetiva entre o modelo adotado nas operações realizadas para o negócio supostamente pretendido pelas partes.

A aplicação do conceito amplo e causalista de simulação demanda a avaliação do grau de artificialidade¹⁸⁷ de determinado planejamento tributário, que acaba repercutindo não só para fins de verificação da oponibilidade dos planejamentos tributários ao Fisco, mas também para a gradação das multas aplicadas.

Na doutrina e jurisprudência administrativa, não se identifica uniformidade quanto à fundamentação legal dos casos desqualificados por caracterização de

187 Em estudo realizado por Marcus Lívio Gomes, é ressaltada a indeterminação do conceito de artificialidade: “Even though it is not a concept, ‘artificiality’ can be understood as a lack of a logical and coherent correspondence between the arrangement and the underlying economic reality”.

simulação. Há quem fundamente no artigo 167 do Código Civil¹⁸⁸ – há casos mais recentes que são fundamentados com base no artigo 149, inciso VII do Código Tributário Nacional¹⁸⁹ e, inclusive, com base no artigo 187 do Código Civil¹⁹⁰.

No entanto, mesmo sem uniformidade quanto ao fundamento legal para a desconsideração e com os persistentes debates doutrinários quanto ao conceito de simulação, o fato é que a análise dos casos apreciados pelo CARF (e pela CSRF) indica a aplicação prática do conceito amplo de simulação na linha do que é defendido por Marco Aurélio Greco, Marciano Seabra Godoi (2018) e Sergio André Rocha.

Sobre esse aspecto, é relevante transcrever a posição defendida por Sergio André Rocha (2019a), que ressalta a importância de que os debates em torno das circunstâncias que legitimam a desconsideração e consequente requalificação de atos e negócios jurídicos :

A questão do “batismo” da patologia se torna menos relevante diante da posição que defendemos de que (i) a questão conceitual tem importância secundária, havendo certa polissemia na utilização de termos como abuso de direito, abuso de forma, fraude à lei, simulação como vício de causa, etc.; e que (ii) no fundo, nos casos de planejamento tributário ilegítimo, todas as patologias estão usualmente presentes. Ademais, de acordo com a nossa posição, as patologias sempre se confundem no conceito amplo de simulação. Considerando que não aceitamos a fundamentação no Código Civil para afastar atos e negócios jurídicos exclusivamente para fins fiscais, a fundamentação da desconsideração

188 “Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

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

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.”

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

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

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

e requalificação de tais atos e negócios jurídicos deveria ser sempre o inciso VII do artigo 149 do Código Tributário Nacional.

Agora, se não é necessário batizar a patologia, em nossa opinião é essencial a capitulação legal. Ou seja, se o argumento é uma patologia que resulte na aplicação do conceito amplo de simulação, a autoridade fiscal tem o dever de fundamentar o auto de infração no inciso VII do artigo 149 do Código Tributário Nacional. Se o Fisco entende – ao contrário do que defendemos – que sejam aplicáveis as regras do Código Civil, deve fundamentar a autuação fiscal em tais regras (ROCHA, 2019a, p.107).

Para esse autor, as patologias importadas do Direito Privado para o Direito Tributário acabam por se confundir com o conceito amplo de simulação, daí a pouca importância dos debates em torno de tais aspectos.

Assim sendo, o autor se posiciona no sentido de que o intérprete não está adstrito ao conceito de simulação contido no Código Civil (BRASIL, 2002), nos casos de artificialidade evidente, hipóteses em que o caminho a ser seguido seria o da aplicação do artigo 149, inciso VII do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966):

(...) para as situações de artificialidade evidente (como, por exemplo, uma operação societária de “casa e separa” feita em um único dia, com toda a evidência de abuso de forma jurídica com a finalidade de obtenção de uma vantagem fiscal), aplica-se o conceito de simulação. Como mesmo uma situação como esta não se enquadra perfeitamente no artigo 167 do Código Civil, aplicaríamos um conceito amplo de simulação, como o advogado por Marciano Seabra de Godoi.

Sobre o conceito amplo e causalista de simulação, vale transcrevermos os comentários de Marciano Seabra Godoi:

Duas notas sobre esse conceito amplo de simulação (que propomos chamar de simulação-elusão) merecem destaque. Por um lado, a simulação passa a ser um conceito mais fluido e dinâmico que indaga o grau de “artificialidade” do planejamento tributário (p. 9 do voto do relator no Ac. CSRF/01-02.107) e, levando em conta os “verdadeiros efeitos econômicos subjacentes”, não consente que o aplicador fique aprisionado aos princípios de direito privado no que diz respeito à definição dos efeitos tributários dos atos e fatos jurídicos (p. 11 do voto do relator no Ac. CSRF/01-02.107) (2012, p.137).

Como se vê, a aplicação do conceito abrangente de simulação requer minuciosa atenção aos fatos e às circunstâncias do caso concreto, cabendo às autoridades fiscais a tarefa de comprovar a falta de congruência entre a realidade fática e a formalidade dos atos praticados.

No centro das discussões em torno da oponibilidade dos planejamentos tributários, está a noção de que o contribuinte não pode artificialmente distorcer a finalidade de um ato ou negócio jurídico para fins de afastar, reduzir ou postergar o dever jurídico tributário.

Nesse contexto, importante transcrever a lição de Marco Aurélio Greco:

Como se vê, o Fisco não pode interpretar os negócios privados como bem entender, apenas com o intuito de enquadrá-los na hipótese tributariamente mais onerosa. Não é isso que estou sustentando.

No entanto, os negócios jurídicos que não tiverem nenhuma causa real e predominante, a não ser conduzir a um menor imposto, terão sido realizados em desacordo com o perfil objetivo do negócio e, como tal, assumem um caráter abusivo; neste caso, o Fisco a eles pode se opor, desqualificando-os fiscalmente para requalificá-los segundo a descrição normativo-tributária pertinente à situação que foi encoberta pelo desnaturamento da função objetiva do ato. Ou seja, se o objetivo predominante for a redução da carga tributária, ter-se-á um uso abusivo do direito.

Sublinhe-se que, com esta conclusão, não estou dizendo que o contribuinte é “obrigado a optar pela forma mais onerosa”, ou que “deverá pagar o maior imposto possível”. Não!

Conforme diversas vezes afirmado acima, **o contribuinte tem o direito de se auto-organizar; e dispor a sua vida como melhor lhe aprouver, não está obrigado a optar pela forma fiscalmente mais onerosa** (2011b, p.212-213, grifo nosso).

Mesmo nos autores em que não se identifica a menção expressa ao conceito abrangente de simulação, o que se percebe é que há cada vez maior reconhecimento de que o tema central no debate da desconsideração de atos é a artificialidade dos atos praticados, que leva à sua descaracterização, exatamente por lhes faltar os traços típicos essenciais inerentes aos negócios praticados.

Ao analisar o tema, Humberto Ávila pontuou que “quando o contribuinte se utilizar de negócios jurídicos – portanto, de formas jurídicas dadas pelo

legislador –, se ele ‘usar’ das formas jurídicas sem, no entanto, ‘abusar’ delas, nós temos que manter a validade do negócio jurídico, inclusive para fins tributários” (2006, p.83). E prosseguiu o autor:

Bom, a pergunta, na verdade, apenas foi deslocada. Mas o que é, então, “abusar da forma jurídica”? Ora, é fazer uma compra e venda que tem vários elementos essenciais, com preço, e desnaturar o preço. Um veículo que vale R\$ 100.000,00 é vendido por R\$ 10,00. Neste caso estamos pegando um elemento essencial do negócio jurídico e desnaturando. É fazer uma compra e venda por meio da formação de uma sociedade, sociedade, essa, que não pratica nenhuma operação social alguma, que é criada num dia e extinta no outro, e simplesmente não tem seu objeto social concretizado. Nessa hipótese, o contribuinte estaria abusando da forma societária. **Quando, porém, o contribuinte, no exercício da sua autonomia privada e na concretização da liberdade de exercício de atividade econômica, usar uma forma jurídica sem dela abusar – isto é, sem desnaturar seus elementos essenciais – o negócio jurídico por ele praticado deve valer** (*Ibidem*, grifo nosso).

Diante de uma situação claramente artificial, em que se constata a ausência de congruência entre o ato praticado e a sua finalidade típica, não há dúvidas de que os atos praticados pelos contribuintes podem ser afastados pelo Fisco. Inclusive, como veremos mais adiante, as decisões sobre planejamento tributário proferidas pela CSRF estão, mais e mais, baseando-se neste conceito amplo de simulação, vinculado à falta de causa do ato ou negócio jurídico.

Como pretendemos demonstrar no presente estudo, os casos em que analisada a artificial segregação da empresa em duas entidades independentes com a finalidade única de utilização do Lucro Presumido como regime de tributação é um importante exemplo prático da aplicação deste critério da desconsideração, para fins fiscais, dos atos praticados pelos contribuintes.

Contudo, para que o Fisco exerça o poder/dever de desconsiderar, para fins fiscais, atos praticados pelo contribuinte, é imprescindível a comprovação de ausência de uma causa real ou, em outras palavras, do desnaturamento da função objetiva do ato ou negócio jurídico. Ou seja, somente nas situações em que sejam reunidos elementos que efetivamente comprovem que o contribuinte artificialmente desnaturou a função objetiva de um instituto de Direito Privado, com a finalidade exclusiva de ter um tratamento fiscal mais favorável, é que a autoridade fiscal poderá requalificar os atos praticados pelo contribuinte para fins de aplicação da legislação tributária.

Casos Concretos Analisados

As operações de segregação de atividades atuadas e desqualificadas são, via de regra, aquelas em que as autoridades identificam que a estrutura implementada teve por objetivo único e exclusivo a manutenção de regime de tributação mais benéfico e que as novas empresas constituídas não possuam existência autônoma.

Nessas situações, a segregação de atividades é utilizada como ferramenta para evitar que uma empresa que não mais atenda aos requisitos (em termos de projeção de receitas) para optar pelo SIMPLES¹⁹¹ ou pelo lucro presumido implemente alterações em sua estrutura societária/organizacional tão somente para se manter no regime de tributação que lhe é menos oneroso.

A escolha do regime de tributação a que se submeterá uma empresa, como se sabe, é uma *opção fiscal*. Assim sendo, desde que atendidos aos requisitos da lei, as pessoas jurídicas são livres para optar pelo regime de tributação que melhor lhes convier (GRECO, 2011b, p.104)¹⁹².

Contudo, quando as *opções fiscais* são manejadas, para que, de forma artificiosa, tão somente viabilizem a fruição de regime de tributação que represente uma menor carga tributária, fora do seu enquadramento legal, estamos diante de um planejamento tributário ilegítimo que, se comprovadamente artificioso, certamente não será oponível ao Fisco.

Assim, identificados elementos que indiquem a adoção de condutas artificiosas por parte de determinado contribuinte, ao pretexto de, por exemplo, racionalizar suas atividades operacionais, o procedimento adotado pelas autoridades fiscais tem sido o de lavrar auto de infração desconsiderando a personalidade jurídica das sociedades sob controle comum, de forma a consolidar seus resultados para fins fiscais, como se fossem uma única pessoa jurídica.

Os elementos de prova apontados pela fiscalização e considerados pelas autoridades julgadoras para a procedência ou improcedência das autuações,

191 Vale mencionar que na Lei Complementar nº 123/2006, há regra que impede que seja feita a opção pelo SIMPLES quando sócios participarem do capital de outras empresas também optantes do regime de tributação diferenciado se a bruta global ultrapassar o limite de R\$ 4.800.000,00 (conforme artigo 3º, § 4º, inciso III). No lucro presumido, contudo, não há regra nesse sentido.

192 Sobre esse tema ver: René Bergmann Ávila, Da Opção pelo Lucro Presumido de Empresas Integrantes de Grupo Empresarial (2013. p. 871).

como dito, se repetem, razão pela qual o estudo da jurisprudência administrativa é, sem dúvida, a melhor ferramenta para mapear o grau de risco de questionamento quando da implementação de uma operação de segregação de atividades pelas autoridades fiscais.

No caso mais antigo e talvez o mais emblemático que se tem notícia sobre esse tipo de operação, o Caso Grendene¹⁹³, a avaliação das circunstâncias específicas do caso ensejou a conclusão de que a estrutura de oito empresas constituídas pelos mesmos sócios, sob o pretexto racionalizar a administração e a operacionalidade, seria artificial.

Nesse caso, os principais elementos que respaldaram a desconsideração da estrutura societária adotada foram os seguintes: (i) a constatação de que as empresas somente existiam no papel; (ii) o fato de que quatro das oito empresas não possuíam empregados e as que possuíam tinham apenas um, e (iii) que todas as empresas funcionavam no mesmo endereço.

Quando do julgamento do Caso Grendene¹⁹⁴ pelo Judiciário¹⁹⁵, foi apontada a imprescindibilidade da consideração da realidade fática para solucionar controvérsias em torno da oponibilidade de operações societárias envolvendo segregação de atividades. As empresas criadas foram consideradas artificiosas, já que constituídas sem finalidade própria, ou seja, existiriam apenas no papel para viabilizar a manutenção de regime tributário mais favorável.

Nos casos mais recentemente julgados é possível perceber com ainda mais intensidade a centralidade do conjunto probatório nas análises de oponibilidade desse tipo de operação.

O que se percebe é que a segregação de atividades antes concentradas numa única pessoa jurídica é compreendida como plausível pela jurisprudência do CARF (e de fato é, por conta do direito de auto-organização assegurado às empresas) e que a sua desconsideração demanda que as autoridades fiscais consigam levantar provas que indiquem se tratar de reestruturação societária artificial.

193 Acórdão nº 103-05.942, datado de 12 de dezembro de 1983 - Processo Administrativo nº 11020/051.162/81-24. No âmbito administrativo, o lançamento foi mantido pelo voto de qualidade.

194 O Caso Grendene foi também estudado por Leonardo Freitas Moraes e Castro (2014. p.198).

195 A decisão administrativa foi confirmada pelo Tribunal Federal de Recursos, Apelação Cível nº 115.478-RS, de 18.02.1987.

Da parte do contribuinte, o trabalho consiste em comprovar a substância da operação, o que inclui a demonstração da “finalidade prática extratributária”¹⁹⁶ do negócio jurídico realizado.

O atendimento aos requisitos formais inerentes a este tipo de reorganização societária possui menor relevância, já que, como dito anteriormente, esse debate está centralizado na discussão substancial (inclusive na perspectiva doutrinária), ou seja, o foco da investigação é cada vez maior em detectar a congruência entre a realidade fática e a formalidade dos negócios jurídicos colocados em prática.

Por essa razão é que se torna importante mapear os elementos apontados como indícios de simulação pelas autoridades fiscais e os parâmetros levados em consideração quando do julgamento dos casos que foram determinantes para a qualificação de determinadas operações de segregação de atividades como simuladas.

Em 2016, a CSRF analisou o Caso Estaleiro Shaefer¹⁹⁷, tendo decidido pela desconsideração, para fins fiscais, da estrutura montada pela empresa.

Esse caso tem uma peculiaridade que merece destaque: a mesma situação fática já havia sido objeto de autuação (Caso Kiwi Boats¹⁹⁸), porém referente a outro período de apuração e com desfecho favorável para o contribuinte.

Assim, vale abrir parênteses para comentar que, no Caso Kiwi Boats¹⁹⁹, no qual o auto de infração foi julgado improcedente e a segregação das atividades reconhecida como regular, com base no argumento de que não haveria empecilhos ao desdobramento de atividades implementado com o objetivo de racionalizar operações e minorar carga tributária, sendo a desconsideração do desmembramento factível somente se comprovada a ocorrência de simulação, o que não teria sido feito pela fiscalização²⁰⁰.

196 Expressão utilizada por Marciano Seabra Godoi (2018) ao analisar a teoria do propósito negocial.

197 Acórdão nº 9101-002.397, publicado em 16.11.2016.

198 Acórdão nº 103-23.357, publicado em 25.03.2008.

199 O Caso Kiwi Boats foi estudado por Flavio Tudisco e Rafael Gomes Gobbi (2010, p.187).

200 Sobre esse ponto, em nosso entender decisivo para o reconhecimento da improcedência da autuação quando do julgamento do Caso Kiwi Boats, cabe transcrever o seguinte trecho do acórdão do Conselheiro Relator: “(...) o fisco, a quem incumbe desconstituir a presunção de legitimidade de que gozam os atos e negócios atacados, provando que não passam de mera aparência ou ocultam uma outra relação jurídica de natureza diversa, escamoteando a ocorrência do fato gerador, há de se valer

Os principais indícios apontados pela fiscalização: (i) empresas na mesma área geográfica e (ii) desmembramento de atividades antes exercidas por uma delas não foi entendido como suficiente para a caracterização de simulação. Ao contrário, o principal argumento para a improcedência do auto de infração foi no sentido de que a fiscalização não teria trazido aos autos indícios suficientes para que a estrutura questionada pudesse ser desconsiderada para fins fiscais.

Por sua vez, no Caso Estaleiro Shaefer, foi apontado pela fiscalização que haveria confusão patrimonial entre três empresas (A, B e C, sendo A a empresa autuada), constatação que justificaria a desconsideração da estrutura societária e a unificação das informações coletadas para apuração dos tributos devidos conjuntamente.

Em sua defesa a autuada (empresa A) alegou que as demais pessoas jurídicas envolvidas existiriam de fato e que a situação fática objeto da autuação já havia sido apreciada pelo CARF quando do julgamento do Caso Kiwi Boats, inclusive, com desfecho favorável (como comentado anteriormente).

Na perspectiva da empresa autuada, as circunstâncias fáticas teriam sido mantidas intactas de modo que o novo auto de infração seria diferente apenas por envolver outro período de apuração e por figurar como sujeito passivo a empresa B e não a empresa A do mesmo grupo (autuada no Caso Kiwi Boats). Foi argumentado pela empresa autuada que, nesse novo caso, a fiscalização teria

de prova indireta, de indícios, que não de ser graves, precisos, concordantes ente si, resultantes de uma forte probabilidade e indutores de ligação direta do fato desconhecido com fato conhecido.

A meu sentir, disso não se desincumbiu o fisco. A falta de aprofundamento da ação fiscal faz com que os fatos apontados como indícios de simulação, quais seja, a instalação das duas empresas na mesma área geográfica e as alterações dos seus objetivos sociais, reservando-se a uma a fabricação do casco e à outra os serviços de montagem da embarcação, possam ser tudo como desdobramento da atividade antes exercida por uma delas, objetivando racionalizar as operações e minorar a carga tributária.

A meu sentir, disso não se desincumbiu o fisco. **A falta de aprofundamento da ação fiscal faz com que os fatos apontados como indícios de simulação, quais sejam, a instalação das duas empresas na mesma área geográfica e as alterações dos seus objetivos sociais, reservando-se a uma a fabricação dos cascos e à outra os serviços de montagem da embarcação, possam ser tidos como desdobramento da atividade antes exercida por uma delas, objetivando racionalizar as operações e minorar a carga tributária.**

A conclusão diversa chegaria se a fiscalização comprovasse que a empresa desqualificada não mantinha registros e inscrições fiscais próprias, que não possuía quadro próprio de empregados, que não celebrava negócios, que não emitia documentação, que não mantinha escrituração fiscal relativa a seus negócios.” (Grifo nosso).

“apenas” readequado seus procedimentos em vista dos debates travados quando do julgamento do Caso Kiwi Boats com evidente intuito arrecadatário.

A impugnação apresentada foi julgada improcedente pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento e o recurso voluntário parcialmente procedente apenas para afastar o agravamento da multa de ofício aplicada. Houve a interposição de recurso especial pela Fazenda Nacional com o objetivo de manter o agravamento da multa de ofício e pelo contribuinte, alegando divergência em relação ao que foi decidido no Caso Kiwi Boats que, como dito, envolvia exatamente as mesmas empresas autuadas e, em alguma medida, as mesmas circunstâncias fáticas.

Na avaliação dos requisitos de admissibilidade dos recursos especiais interpostos, foi entendido que os fatos jurídicos captados num e noutra caso seriam distintos e, em razão disso, não estaria caracterizada divergência jurisprudencial tal como suscitado pelo contribuinte.

Quanto ao mérito, o voto proferido pelo Conselheiro Relator²⁰¹ trouxe ponderações bastante pertinentes e que certamente serão utilizadas para balizar os julgamentos futuros de casos que envolvam segregação de atividades, as quais merecem ser mais detidamente comentadas.

Em relação à busca por motivações tributárias ou extratributárias que, em muitos casos mais antigos, norteou a atuação das autoridades fiscais e, por vezes, dos julgadores, foi pontuado no voto sob análise que tal critério (individualmente) não pode ser determinante para que se reconheça sua oponibilidade (ou não) às autoridades fiscais²⁰².

Ainda assim, a busca por motivação extrafiscal continua sendo um elemento de importante consideração nos cenários em que os contribuintes conseguem demonstrar aspectos tributários que justifiquem a alteração da estrutura original.

Relevante aspecto destacado pelo Conselheiro Relator é que a desqualificação de determinado negócio jurídico deve ser necessariamente acompa-

201 Conselheiro Luís Flávio Neto.

202 Conforme trecho do voto: “(...) Há mais um esclarecimento que se mostra necessário em face do planejamento tributário sob análise: não há qualquer norma, no ordenamento jurídico brasileiro, que autorize distinguir reorganizações patrimoniais motivadas por propósitos tributários ou extratributários. A adoção desse critério, à sombra da lacuna legislativa, entre muitos outros óbices que podem ser suscitados, encontra vedação no art. 108 do CTN, por ofensa à equidade e aos princípios gerais de direito público”.

nhada da comprovação de que os atos praticados tiveram por objetivo ocultar determinada situação ou que, na verdade, sequer foram efetivamente implementados. Identificada e comprovada tal situação, devem ser aplicadas à situação as consequências tributárias pertinentes:

(...) o contribuinte que simular a segregação de fontes produtoras de receitas, submetendo indevidamente parte ou todos os seus rendimentos à tributação mais branda aplicável a outra pessoa jurídica (decorrente do *lucro presumido*, por exemplo), estará sujeito ao lançamento de ofício da diferença do tributo que seria devido conforme o regime que lhe seria verdadeiramente aplicável (*lucro real*, por exemplo). Caso não seja possível a apuração do *lucro real*, deve ser apurado, nos termos da legislação, o *lucro arbitrado*. Diante de simulação, com o dolo específico da evasão de tributos, deverá, ainda, ser imposta multa qualificada²⁰³.

Outro importante aspecto a ser destacado e que se relaciona com a transcrição acima é que o Conselheiro Relator parte da premissa de que o conceito da expressão “simulação” contida no Código Tributário Nacional seria o mesmo de Direito Privado e que a sua “tradução” para fins tributários seria a seguinte:

(...) a simulação a que se refere o art. 149, VII, do CTN, corresponderia à ‘mentira’ quanto à prática de um ato relevante para fins tributários. Sonega-se da Administração Fiscal a verdade dos fatos ocorridos. O ato simulado é um ato aparente que não existe no mundo dos fatos, mas apenas de forma precária no mundo jurídico. (...) Como exemplos de simulação, é possível cogitar a venda de bem imóvel por um valor abaixo do realizado, compatível com os limites exigidos pelo legislador para a adoção do lucro presumido ou a utilização de instrumentos antedatados de cessão gratuita do direito de uso de bem imóvel. (...) No Direito tributário brasileiro, então, a simulação se presta à sonegação, ou seja, ao ilícito. O que se combate não é a utilização de formas anormais, atípicas, para se alcançar determinado resultado. Combate-se o ato doloso da evasão de tributos em que as partes realizam um determinado negócio jurídico, mas declaram ao fisco que outro teria sido realizado.

Para o Conselheiro Relator, simulação equivaleria a uma mentira ou falsidade que, quando identificada, caracterizaria o “ato doloso de evasão” a ser combatido pelas autoridades fiscais. Pelo que se depreende do voto proferido, o caminho

203 Trecho do acórdão nº 9101-002.397, p. 26.

para se identificar determinado ato como evasão seria através da consideração dos elementos fáticos e da verificação da substância da operação praticada.

Em relação aos critérios apontados pelo relator para aferir a ocorrência de simulação, foi destacado que esse tipo de análise deve ser realizado caso a caso, levando em consideração a natureza das atividades desenvolvidas pelas empresas e a estrutura de pessoal e material de que demandam as empresas para a consecução de seus objetivos sociais. Pela relevância das considerações desenvolvidas, vale transcrever o seguinte trecho do acórdão:

A aferição da simulação, contudo, parece requerer considerações distintas diante de empresas com rendimentos ativos (indústria, por exemplo), daquelas que apresentam apenas rendimentos passivos (aplicações financeiras, por exemplo). Enquanto muitas vezes a obtenção dos primeiros (rendimentos ativos) pressupõe estrutura operacional robusta, a condução das atividades relacionadas aos últimos (rendimentos passivos) pode exigir, por natureza, estrutura operacional mínima.

No caso dos autos, as empresas do grupo empresarial desenvolvem atividades geradoras de rendimentos primordialmente ativos. Nesse caso, em geral, alguns fatores podem ser considerados determinantes para qualificar-se uma reestruturação societária como simulada, enquanto outros relevantes, por corroborar com o acervo probatório, mas não necessariamente determinantes. **A relevância de cada fator dependerá do particular contexto presente no caso específico, não se descartando a relativização de todos eles em vista de situações concretas** (Grifo nosso).

As considerações transcritas acima são pertinentes justamente por ressaltar que o ponto central para se aferir a oponibilidade ao Fisco de operações, como as sob análise, é a congruência entre as formalidades inerentes ao negócio jurídico e a realidade fática.

Identificados elementos que indiquem descompasso entre realidade X formalidades, há que se aprofundar a avaliação do caso concreto tendo em vista eventuais peculiaridades do ramo de atuação das empresas envolvidas. Isso porque, a simples identificação de indícios sem o cotejo do contexto no qual estão inseridos pode levar ao cometimento de injustiças, por isso a autoridade administrativa possui o dever de comprovar os fatos por ela alegados²⁰⁴.

204 A esse respeito vale transcrever as lições de Sergio André Rocha: "(...) o princípio da verdade material impõe às autoridades administrativas o *dever de investigar as circunstâncias em que*

Não há melhor caminho para avaliar a oponibilidade desse tipo de planejamento senão a partir das peculiaridades do caso concreto. Esse ponto é realmente muito importante, há que se considerar as especificidades do caso concreto para então ponderar o grau de importância de determinado elemento para o desenvolvimento dos objetivos sociais de determinado ramo de atividade.

Para esclarecer tal aspecto, o Conselheiro Relator se preocupou em elaborar uma relação de elementos que, em vista das especificidades de cada caso, podem ser determinantes para a qualificação da operação societária formalizada como simulada.

Essa parte do voto é bastante minuciosa; entretanto, para fins do presente estudo, destacamos os elementos relacionados no voto de forma sintética:

- responsabilidade efetiva pela atividade desenvolvida e suas decorrências (folha de pagamento, manutenção de estrutura física básica, aquisição de insumos, por exemplo);
- assunção de riscos e direitos correlatos aos ativos recebidos como contribuição ao capital social;
- coerência negocial;
- prática de preços de mercado nos negócios fechados entre as empresas originadas a partir da operação de segregação de atividades;
- individualização de recebíveis e passivos;
- contabilidades independentes;
- manutenção de endereços próprios;
- atividades administrativas com controles independentes, ainda que as estruturas sejam objeto de contrato de rateio de despesas;
- existência de operações realizadas fora do grupo empresarial.

Embora importante, a relação constante no voto e sumarizada acima deve ser olhada com cautela. Isso porque, como ressaltado pelo próprio Conselheiro Relator, é importante que se compreenda que tais elementos não devem, sob hipótese alguma, ser considerados de maneira isolada. Eles precisam ser devidamente

determinado fato ocorreu, a fim de verificar se o mesmo é relevante para fins jurídicos. (...) É de se assinalar que quando se falar em *dever de provar* da Administração Pública se está referindo não ao dever de formar o convencimento do julgador quanto à verossimilhança de determinados fatos a partir de sua representação, mas sim no *dever* das autoridades administrativas de investigarem a verdade material lastreando seus atos administrativos lastreando os seus atos administrativos em representações idôneas de fatos que se alega terem ocorrido.” (2019b, p.177-181).

inseridos no contexto de cada uma das operações realizadas levando em conta as peculiaridades do tipo de atividade desenvolvida pelo contribuinte.

A depender das circunstâncias do caso concreto, esses indícios podem e devem ser relativizados. Isso porque a presença de duas empresas do mesmo grupo numa mesma área geográfica não caracteriza por si só a simulação do desmembramento de atividades, é preciso ir mais fundo na situação concreta para verificar qual a relevância de tal aspecto na estrutura negocial como um todo.

No Caso Estaleiro Shaefer, foi identificada e comprovada pela Fiscalização a ocorrência de segregação simulada das atividades desenvolvidas pelas empresas.

Os principais elementos levados em consideração pela CSRF foram os seguintes: (i) a inexistência de estrutura negocial para que cada empresa segregada explore sua atividade de forma independente; (ii) evidências de confusão patrimonial entre as empresas segmentadas; (iii) ausência de documentos fiscais e contábeis regularmente escriturados; (iv) empresas situadas na mesma área geográfica, inclusive com o mesmo acesso; (v) compartilhamento de instalações e equipamentos; (vi) linha de produção das empresas contínuas (cada barco construído corresponderia a uma única ordem produção).

Nossa impressão é que talvez o Caso Estaleiro Shaefer seja um dos mais relevantes precedentes sobre desmembramento de atividades, justamente por evidenciar (de forma minuciosa) o que efetivamente relevante para a caracterização de simulação: a avaliação da realidade fática de cada caso concreto para se identificar se houve ou não desnaturação de elementos do negócio jurídico.

A “relação de indícios de simulação” contida no voto sob análise é de importante consideração, mas, como já dito e alertado pelo próprio Conselheiro Relator, deve ser considerada com parcimônia já que tais elementos podem (e devem) ser relativizados em vista das circunstâncias de cada situação analisada.

A linha de raciocínio desenhada no Caso Estaleiro Shaefer voltou a ser comentada e observada posteriormente em outro caso apreciado pela CSRF, o Caso Pandurata²⁰⁵. No entanto, nesse caso, foi bastante ressaltada a necessidade de identificação de um propósito negocial para a operação.

Ainda nesse caso, julgado pela CSRF em 2017, foram apontados pela fiscalização como elementos caracterizadores da abusividade: (i) as empresas en-

205 Acórdão nº 9101-002.880, publicado em 06.06.2017.

volvidas tinham controle societário comum; *(ii)* a sede informada por uma das empresas envolvidas era inativa; *(iii)* transferência de funcionários entre as empresas, porém que se mantinham desempenhando a mesma atividade; *(iv)* confusão patrimonial – transferência de recursos entre as empresas através de mútuos e cessão de créditos; *(v)* a empresa prestadora de serviços não tinha relações comerciais com quaisquer outras empresas que não com a empresa fiscalizada.

Em primeira instância administrativa, a autuação foi mantida, no entanto, quando do julgamento do caso pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara do CARE, o auto de infração foi cancelado ao argumento de que a operação implementada tinha propósito negocial e que os atos praticados além de lícitos eram coerentes da perspectiva formal.

No entanto, quando da análise do caso pela CSRF esse cenário foi revertido.

Para o Conselheiro Relator²⁰⁶ do caso, o núcleo da discussão seria definir o que deve prevalecer: regularidade formal ou a substância dos atos praticados e que ponderação entre esses aspectos passa necessariamente pela análise de existência de propósito negocial e da ocorrência de vícios.

Nesse caso, embora caracterizada a ocorrência de simulação, não há um debate em torno de seu conceito ou mesmo de seu fundamento legal (se o artigo 167 do Código Civil ou o artigo 149, inciso VII do Código Tributário Nacional), mas apenas ressaltada a necessidade de se investigar se os atos praticados pelo contribuinte “carregam, ou não, a mácula da abusividade caracterizada pela preponderância da forma sobre a substância”²⁰⁷.

Assim é que quando do julgamento do caso foram determinantes para a manutenção do auto de infração as seguintes constatações: *(i)* uma das empresas criadas, embora tivesse existência formal, não possuía substância, pois sequer desempenhava atividades econômicas e que *(ii)* o contrato de prestação de serviços celebrado entre as empresas tinha o propósito específico de reduzir o lucro tributável da empresa autuada.

Os elementos de prova identificados pela fiscalização foram minuciosamente apreciados no voto e embasaram a conclusão de que não havia des-

206 Conselheiro Rafael Vidal de Araújo.

207 Trecho do acórdão n.º 9101002.880, p.30.

membramento de atividades efetivo e, portanto, não havia entre as empresas segregadas relação de prestação de serviços.

No voto proferido pelo relator, foi ressaltado que, embora os contribuintes tenham direito a se auto-organizar, inclusive para perseguir economia tributária, esse direito não pode ser exercido de maneira ilimitada. Dessa forma, com base na realidade substancial, seria cabível a desqualificação do negócio jurídico ante a comprovação de sua artificialidade:

ELISÃO FISCAL ABUSIVA. PREVALÊNCIA DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA. Embora seja lícito aos contribuintes perseguirem a redução de sua carga tributária, tal objetivo não pode ser levado a efeito mediante a prática de atos abusivos que, embora formalmente válidos, não o sejam em sua substância. Segundo o disposto no art. 187 do Código Civil os atos assim praticados são qualificados como ilícitos e, por conseguinte, não são oponíveis ao Fisco. Considera-se abusiva a economia tributária levada a efeito mediante a transferência, a outra pessoa jurídica do mesmo grupo econômico, de parte das atividades que vinham sendo exercidas pelo sujeito passivo, **quando restar provado que a outra pessoa jurídica sequer possuía as condições materiais necessárias para efetivamente desenvolver as atividades que, por contrato, lhe foram transferidas. Neste caso a tributação deve ser realizada abstraindo-se da existência formal da outra pessoa jurídica, prevalecendo a realidade substancial, conseqüentemente não são dedutíveis as despesas relativas a serviços cuja efetiva realização não foi comprovada pelo sujeito passivo.**²⁰⁸ (Grifo nosso).

Como se depreende do trecho da ementa em destaque, para as conclusões obtidas pela CSRF no julgamento do Caso Pandurata, foi determinante a busca pela substância real da operação implementada. No entanto, embora tal acórdão tenha concluído pela ocorrência de simulação, não foi apontado qualquer dispositivo legal que fundamentasse a conclusão obtida, diferentemente do que ocorreu no Caso Estaleiro Shaefer.

Os precedentes da CSRF comentados acima são importantes por representarem a consolidação da jurisprudência cujo olhar está focalizado na substância dos atos praticados, sendo o formato adotado pouco relevante para o tipo de análise que vem sendo feito. Além disso, é possível extrair desses casos

208 Acórdão nº 9101-002.880, publicado em 04.08.2017.

parâmetros gerais que podem auxiliar os contribuintes que pretendem implementar esse tipo de operação numa operação societária que implique na segregação de atividades antes concentradas na mesma pessoa.

O que se percebe, portanto, é que, para a CSRF, a caracterização de determinada operação como simulada depende, de forma crucial, da análise de aspectos fáticos. Para verificar se a operação implementada é justificável da perspectiva substancial, devem ser identificados elementos que, reunidos ou isoladamente, caracterizem a ocorrência de simulação e que a artificialidade da estrutura adotada tenha sido pautada tão somente por economia fiscal.

Conclusões

A segregação de diferentes atividades econômicas em duas (ou mais) entidades é admissível, mesmo que dela decorra economia tributária. Não há como rotular esse tipo de operação, sem atentar às peculiaridades de cada caso concreto.

O estudo da jurisprudência administrativa demonstra que, quando comprovada a efetividade das escolhas do contribuinte, bem como o sentido econômico e negocial das operações realizadas, tais elementos foram (claramente) levados em consideração pelas autoridades julgadoras nos casos em que o desfecho foi favorável aos contribuintes.

Nas operações consideradas como não oponíveis ao Fisco pela CSRF, vimos que os casos foram minuciosamente analisados e que o trabalho desenvolvido pela fiscalização foi, de fato, cuidadoso e exitoso em comprovar que as empresas originadas a partir da segregação de atividades até então concentradas numa única pessoa jurídica possuíam existência artificial.

Os elementos repetidamente apontados nos casos autuados se referem: a estrutura operacional das empresas (geralmente uma das empresas constituídas não tem capacidade operacional autônoma), quadros de empregados e diretores (em comum), (ausência de) autonomia de gestão e carteira de clientes e escrituração contábil (interligadas).

No entanto, o Conselheiro Relator do Caso Estaleiro Shaefer, fez um importante alerta: não basta apontar indícios, há que se avaliar a relevância dos elementos indicados pela fiscalização para embasar a lavratura de auto de infração *vis a vis* a natureza da atividade desenvolvida pelas empresas. Assim é

que os casos precisam ser avaliados de maneira individualizada para que sejam ponderadas peculiaridades inerentes ao ramo de atividade de cada empresa.

Não há outro caminho para se avaliar a oponibilidade de determinada reestruturação societária ao Fisco que não através da análise da substância do negócio jurídico colocado em prática.

Os acórdãos analisados no presente estudo demonstram que cada vez mais a CSRF se baseia no conceito abrangente e causalista de simulação, centralizando a discussão na artificialidade, na distorção da causa típica de um ato ou negócio jurídico. A utilização do conceito amplo de simulação e suas consequências práticas tem o apoio de importantes doutrinadores sobre a temática do planejamento tributário.

Assim, se comprovado que o contribuinte artificialmente desnaturou a função objetiva de determinado negócio jurídico de Direito Privado, com a finalidade exclusiva de ter um tratamento fiscal mais favorável, não há dúvidas de que a autoridade fiscal poderá requalificar os atos praticados pelo contribuinte para fins das regras de incidência tributária.

Os casos de segregação de atividades, assim como boa parte dos casos que envolvem planejamento tributário, devem ser olhados de maneira individualizada, para que as operações praticadas pelos contribuintes sejam adequadamente avaliadas, como nos pareceu ter ocorrido nos casos que nos propomos a analisar no presente artigo. No contexto atual, somente se comprovada a artificialidade da segregação realizada é que esse tipo de operação pode ser desconsiderado para fins fiscais.

Referências

ÁVILA, Humberto. Planejamento Tributário. Revista de Direito Tributário, n. 98. São Paulo: Malheiros, 2006.

ÁVILA, René Bergmann. Da Opção pelo Lucro Presumido de Empresas Integrantes de Grupo Empresarial. In: ANAN JR., Pedro (Coord.). *Planejamento Tributário. Volume III. Análise de Casos*. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2013. p. 871-886.

BOZZA, Fábio Piovesan. *Planejamento tributário e autonomia privada*. São Paulo: IBDT/QuartierLatin, 2015.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em: 24 mar. 2019.

_____. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Código Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm. Acesso em: 24 mar. 2019.

GODOI, Marciano Seabra de. Estudo comparativo sobre o combate ao planejamento tributário abusivo na Espanha e no Brasil. *Revista de Informação Legislativa*. Brasília a. 49 n. 194 abr./jun. 2012. p.117-146.

_____. Planejamento Tributário. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Planejamento Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 477.

_____. Caso Unilever, Desmembramento do Objeto Social e sua Atribuição a Outras Pessoas Jurídicas, tendo como único Motivo a Redução de Tributos. Uso e Abuso desta Antiga Forma de Planejamento Tributário, à Luz dos Possíveis Conceitos de Simulação. In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Orgs.). *Planejamento Tributário: Limites e Desafios Concretos*. Editora D' Plácido. Belo Horizonte: 2018. p.285-316.

GOMES, Marcus Lívio. The DNA of the Principal Purpose Test in the Multilateral Instrument. *Intertax*. Issue 1. 2019. v. 47. p. 66-90.

GRECO, Marco Aurélio. Crise do formalismo no Direito Tributário Brasileiro. *Revista da PGFN*, v. 1, 2011a, p. 9-18.

_____. *Planejamento Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2011b.

MORAES E CASTRO, Leonardo Freitas, Caso Grendene: Limites à Realocação da Renda entre Empresas do Mesmo Grupo e Reflexões sobre Provas de Dolo, Fraude e Simulação no Planejamento Tributário Atual. In: MORAES E CASTRO, Leonardo Freitas (Coord.) *Planejamento Tributário: Análise de Casos*. São Paulo: MP Editora, 2014. p.198-204.

ROCHA, Sergio André. Para que Serve o Parágrafo Único do Artigo 116 do CTN Afinal? In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Coords.). *Planejamento Tributário: Limites e Desafios Concretos*. 2ª ed. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018. p. 501-506.

_____. *Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco*, Rio de Janeiro. Editora Lumen Juris, 2019a.

_____. *Processo Administrativo Fiscal – Controle do Lançamento Tributário*, Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2019b, 4ª edição.

SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Planejamento Tributário e Propósito Negocial*. São Paulo: CQuartierLatin, 2010.

TUDISCO, Flavio; GOBBI, Rafal Gomes. Caso Kiwi Boats: Segregação Lícita de Atividades Empresariais. In: MORAES E CASTRO, Leonardo Freitas (Coord.) *Planejamento Tributário: Análise de Casos*. São Paulo: MP Editora, 2010. p.187-199.