

10/04 | 08:00

WORKSHOP DIVISÃO TRIBUTÁRIA:  
GRANDES QUESTÕES ATUAIS  
DA ÁREA TRIBUTÁRIA



## **POSICIONAMENTO DO CARF DIANTE DOS PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS**

# **Posicionamento do CARF diante dos “planejamentos tributários”**

Dr. João Carlos de Lima Junior – Lima Junior, Domene e Advogados Associados



# **POSICIONAMENTO DO CARF DIANTE DOS PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS**



## **1. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

# **POSICIONAMENTO DO CARF DIANTE DOS PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS**

## **2. Liberdade de organização da vida empresarial (livre gestão do negócio)**

**- Despesas Financeiras Glosadas**

Acórdão 1201-000.984



## **POSICIONAMENTO DO CARF DIANTE DOS PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS**

**Trecho acórdão 1201-000.984:**

“ Admitir que a folga de caixa alegada pela fiscalização é incompatível com pagamento de juros aos acionistas é admitir uma indevida ingerência na administração da empresa, pois o Estado não pode substituir o administrador na determinação no grau de liquidez das pessoas jurídicas.

Da mesma forma que não pode glosar, por exemplo, a despesa com aluguel do escritório de uma empresa sob a alegação de que a pessoa jurídica poderia pagar um valor inferior, pelo mesmo espaço físico, em um prédio vizinho. Tais decisões administrativas são de competência exclusiva das empresas.”



# **POSICIONAMENTO DO CARF DIANTE DOS PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS**

## **3. EXISTEM LIMITES?**



# POSICIONAMENTO DO CARF DIANTE DOS PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS

# 4. ELISÃO X EVASÃO

**Anterior**                    X                    Concomitante ou posterior

## Atos lícitos X Atos ilícitos



## **POSICIONAMENTO DO CARF DIANTE DOS PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS**

### **5. Jurisprudência no CARF – 1ª fase**

- ✓ Estrita legalidade
- ✓ Licitude x Ilicitude
- ✓ Formalismo



# **POSICIONAMENTO DO CARF DIANTE DOS PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS**

## **➤ Obstáculos para a licitude**

“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;”



# **POSICIONAMENTO DO CARF DIANTE DOS PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS**

## ➤ Jurisprudência

- **Acórdão 101-94.127. Relatora Sandra Maria Faroni.**

“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 consequências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal e não de “evasão ilícita.”

# POSICIONAMENTO DO CARF DIANTE DOS PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS

## - Incorporação atípica (antes de 2002)

Acórdão 101-94.127



## **POSICIONAMENTO DO CARF DIANTE DOS PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS**

### ➤ Jurisprudência

- Acórdão nº 101-94.340. Relator Conselheiro Valmir Sandri.

Trecho do voto:

"(...) não há, em nosso País, nenhuma lei que obrigue alguém a promover a transferência de bens de sua propriedade para terceiros somente através de um contrato de compra e venda. Esta transferência poderá ser feita por qualquer das formas prescritas e não defesas em lei, além da compra e venda" (...) "Havendo licitude na forma, que é de livre escolha das partes, não se pode ter que por ter sido utilizado uma forma mais favorável às partes, inclusive que houve "abuso de forma", para se exigir efeitos tributários. Isto é a mesma coisa que dizer que a transferência de bens pode ser feita por qualquer forma permitida por lei, desde que, para efeitos tributários se tenha que utilizar necessariamente do contrato de compra e venda. Ora, isto é uma aberração jurídica e representa um violenta agressão aos direitos postos à disposição das pessoas."



# **POSICIONAMENTO DO CARF DIANTE DOS PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS**

## ➤ **Problemas**

- ✓ Inflação normativa
- ✓ Complexidade do sistema
- ✓ Perda da consistência e coerência
- ✓ Perda da segurança jurídica



# **POSICIONAMENTO DO CARF DIANTE DOS PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS**

## **6. Jurisprudência no CARF – 2ª fase**

✓ Licitude  Illicitude

✓ Planejamento oponível x Planejamento não oponível



# **POSICIONAMENTO DO CARF DIANTE DOS PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS**

## **➤ Patologias**

- ✓ Simulação absoluta (art. 167 cc)
- ✓ Simulação relativa (art. 167 cc)
- ✓ Fraude à lei (art. 166 cc – inciso VI)
- ✓ Abuso do direito (art. 187 cc)



# **POSICIONAMENTO DO CARF DIANTE DOS PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS**

**Propósito negocial**



**Causa objetiva**



**Substância**



## **POSICIONAMENTO DO CARF DIANTE DOS PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS**

➤ **Casos da 2<sup>a</sup> fase da jurisprudência  
do CARF**



## **POSICIONAMENTO DO CARF DIANTE DOS PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS**

**- Emissão de Debêntures**

**Acórdão 101-94.986. Relatora Conselheira Sandra Maria Faroni.**

**“DESPESAS COM REMUNERAÇÃO DE DEBÊNTURES.** Restando caracterizado o caráter de liberalidade dos pagamentos aos sócios, decorrentes de operações formalizadas apenas "no papel" e que transformaram lucros distribuídos em remuneração de debêntures, consideram-se indedutíveis as despesas contabilizadas.”

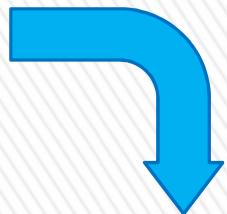


# POSICIONAMENTO DO CARF DIANTE DOS PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS

- Emissão de Debêntures

**Acórdão 101-94.986. Relatora Conselheira Sandra Maria Faroni.**

EMPRESA “A”  
POSSUI LUCROS  
ACUMULADOS



**EMITE DEBÊNTURES  
LASTREADAS NOS  
LUCROS ACUMULADOS**

ADQUIRENTES: PRÓPRIOS ACIONISTAS

REMUNERAÇÃO: 70% DO LUCRO DO  
EXERCÍCIO

EFEITOS FISCAIS: DESPESA  
FINANCEIRA DEDUTÍVEL

DECISÃO: GLOSA DAS DESPESAS –  
FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL

**VOTO CONTRÁRIO:** Existência de Propósito Negocial: "... A razão foi a reestruturação da dívida, facilitando o fluxo de caixa da pessoa jurídica, que, ao invés de pagar distribuição de lucros já provisionada, financiou-se com os próprios sócios, mediante a emissão de debêntures, retendo os valores em seu fluxo financeiro." (CONSELHEIRO MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR)



## **POSICIONAMENTO DO CARF DIANTE DOS PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS**

### **- Prestação de serviços por empresas vinculadas**

Acórdão 3802-001.564 – Relator: Francisco José Barroso Rios

“PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR EMPRESAS VINCULADAS À CONTRATANTE COM O OBJETIVO DE GERAR CRÉDITOS SEGUNDO REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS/PASEP.

ABUSO DO DIREITO CARACTERIZADO.

DESCONSIDERAÇÃO DOS NEGÓCIOS JURÍDICOS CELEBRADOS ENTRE TOMADORA DOS SERVIÇOS E CONTRATADAS.”



# POSICIONAMENTO DO CARF DIANTE DOS PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS

## - Prestação de serviços por empresas vinculadas

Acórdão 3802-001.564 – Relator: Francisco José Barroso Rios

### MOMENTO 1

EMPRESA  
INDUSTRIAL

- Possui funcionários na área produtiva cujo custo não gera créditos de PIS e COFINS

### MOMENTO 2

PRESTADORA DE  
SERVIÇOS DE  
INDUSTRIALIZAÇÃO  
POR ENCOMENDA



EMPRESA  
INDUSTRIAL

- Aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS
- A contratante pagou despesas operacionais
- Mesmo endereço
- Prestação de serviços exclusivos
- Transferências de empregados
- Mesmo ramo de atuação
- Sócios das duas empresas tinham ligação familiar



# **POSICIONAMENTO DO CARF DIANTE DOS PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS**

## **- Simulação de negócios jurídicos**

**Acórdão 101-94.771 – Redator: Caio Marcos Cândido**

“DESCONSIDERAÇÃO DE ATO JURÍDICO — Devidamente demonstrado nos autos que os atos negociais praticados deram-se em direção contrária a norma legal, com o intuito doloso de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária (art. 149 do CTN), cabível a desconsideração do suposto negócio jurídico realizado e a exigência do tributo incidente sobre a real operação.

SIMULAÇÃO/DISSIMULAÇÃO Configura-se como simulação, o comportamento do contribuinte em que se detecta uma inadequação ou inequivocabilidade entre a forma jurídica sob a qual o negócio se apresenta e a substância ou natureza do fato gerador efetivamente realizado, ou seja, dá-se pela discrepância entre a vontade querida pelo agente e o ato por ele praticado para exteriorização dessa vontade, ao passo que a dissimulação contém em seu bojo um disfarce, no qual se encontra escondida uma operação em que o fato revelado não guarda correspondência com a efetiva realidade, ou melhor, dissimular é encobrir o que é.” 

# POSICIONAMENTO DO CARF DIANTE DOS PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS

## - Simulação de negócios jurídicos

Acórdão 101-94.771 – Redator: Caio Marcos Cândido

### MOMENTO 1

- Vendedores criam uma nova empresa (**NEW CO 1**)
  - Integralizam os ativos da sua atividade que serão vendidos
  - Vendedores constituem uma 2<sup>a</sup> empresa (**NEW CO 2**)
- 

### MOMENTO 2

- Compradores integralizam em dinheiro na **NEW CO 1** o valor da compra
  - Este valor é dividido entre capital social e reserva de capital (o ágio)
- 

### MOMENTO 3

- Cisão seletiva da **NEW CO 1**:
    - Uma parte ficou com os ativos da operação
    - Outra parte ficou com as disponibilidades
  - As disponibilidades foram vertidas para a **NEW CO 2**
- 

### MOMENTO 4

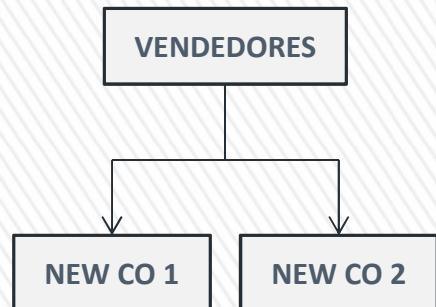
- A compradora incorpora a **NEW CO 1** que ficou com os ativos da operação
  - A vendedora incorpora a **NEW CO 2** que restou com as disponibilidades
- 

# POSICIONAMENTO DO CARF DIANTE DOS PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS

## - Simulação de negócios jurídicos

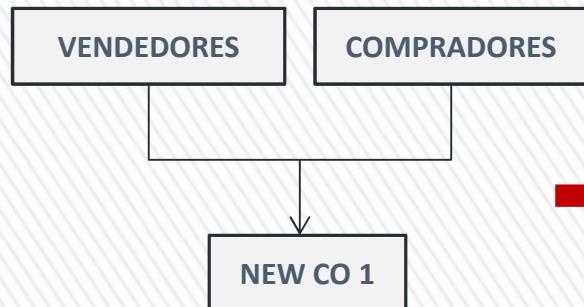
Acórdão 101-94.771 – Redator: Caio Marcos Cândido

### MOMENTO 1



- VENDEDOR  
INTEGRALIZA OS  
ATIVOS  
OPERACIONAIS NA  
NEW CO 1

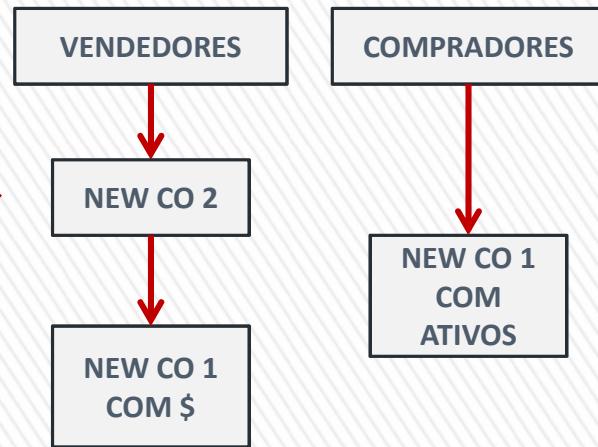
### MOMENTO 2



- COMPRADOR  
INTEGRALIZA O VALOR  
DA COMPRA NA NEW  
CO 1 (DIVIDIDO ENTRE  
CAPITAL E O VALOR DO  
ÁGIO COMO RESERVA  
DE CAPITAL)

CISÃO

### MOMENTO 3



NEW CO 1  
COM \$

**MOMENTO 4**  
- CADA GRUPO INCORPORA SUAS  
EMPRESAS



## **POSICIONAMENTO DO CARF DIANTE DOS PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS**

**- Ágio decorrente da efetiva aquisição de partes não relacionadas  
com emprego de “empresa-veículo”**

Acórdão 1402-001.404 – Redator: Frederico Augusto Gomes de Alencar

“AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. UTILIZAÇÃO DE SOCIEDADE VEÍCULO SEM PROPÓSITO NEGOCIAL. ANTECIPAÇÃO DE EXCLUSÕES DO LUCRO REAL E DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL. IMPOSSIBILIDADE.

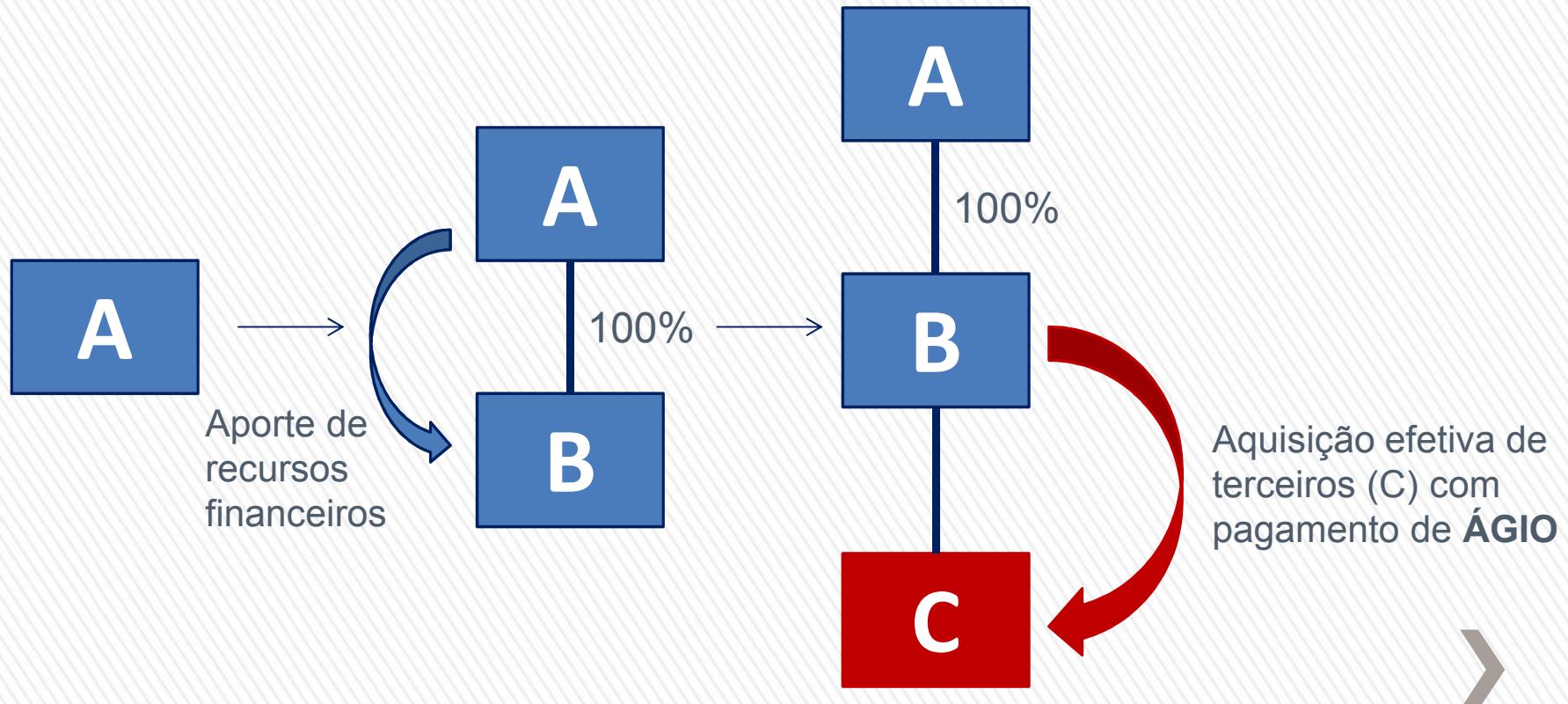
A utilização de sociedade veículo, de curta duração, colimando atingir posição legal privilegiada, quando ausente o propósito negocial, constitui prova da artificialidade daquela sociedade e das operações nas quais ela tomou parte, notadamente a antecipação de exclusões do lucro real e da base de cálculo da CSLL. A operação levada a termo nesses moldes deve ser desconsiderada para fins tributários.”



# POSICIONAMENTO DO CARF DIANTE DOS PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS

- Ágio decorrente da efetiva aquisição de partes não relacionadas com emprego de “empresa-veículo”

Acórdão 1402-001.404 – Redator: Frederico Augusto Gomes de Alencar



# POSICIONAMENTO DO CARF DIANTE DOS PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS

- Ágio decorrente da efetiva aquisição de partes não relacionadas com emprego de “empresa-veículo”

Acórdão 1402-001.404 – Redator: Frederico Augusto Gomes de Alencar



# POSICIONAMENTO DO CARF DIANTE DOS PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS

## Acusação fiscal:

- “B” teria sido criada com o único propósito de formalizar a aquisição de “C”;
- Memorando de Entendimentos foi firmado entre “A” e sócios de “C”, sendo que “B” sequer existia à época; e
- “A” e “B” tinham o mesmo endereço, sendo que B teve curta existência.

## Conclusão:

“A” seria a verdadeira adquirente de “C”

Simulação que visou à antecipação da amortização do ágio na aquisição de “C”

## Resultado:

Negado provimento ao Recurso Voluntário por voto de qualidade.



# **POSICIONAMENTO DO CARF DIANTE DOS PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS**

## **➤ Indícios (operações preocupantes):**

1. Operações estruturadas
2. Operações invertidas
3. Operações entre partes relacionadas
4. Uso de “empresa veículo”
5. Sociedades fictícias
6. Sociedade aparente
7. Sociedades efêmeras
8. Deslocamento de base tributável
9. Ingresso de sócio seguido de cisão
10. Ágio de si mesmo



## **POSICIONAMENTO DO CARF DIANTE DOS PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS**

### **- Ágio intragrupo sem reorganização societária**

Acórdão 1103-00.501 – Relator: José Sérgio Gomes

“CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS. OPERAÇÕES SOCIETÁRIAS. ENCARGO DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO GERADO COM UTILIZAÇÃO DE SOCIEDADE VEÍCULO. ÁGIO DE SI MESMO. ABUSO DE DIREITO.

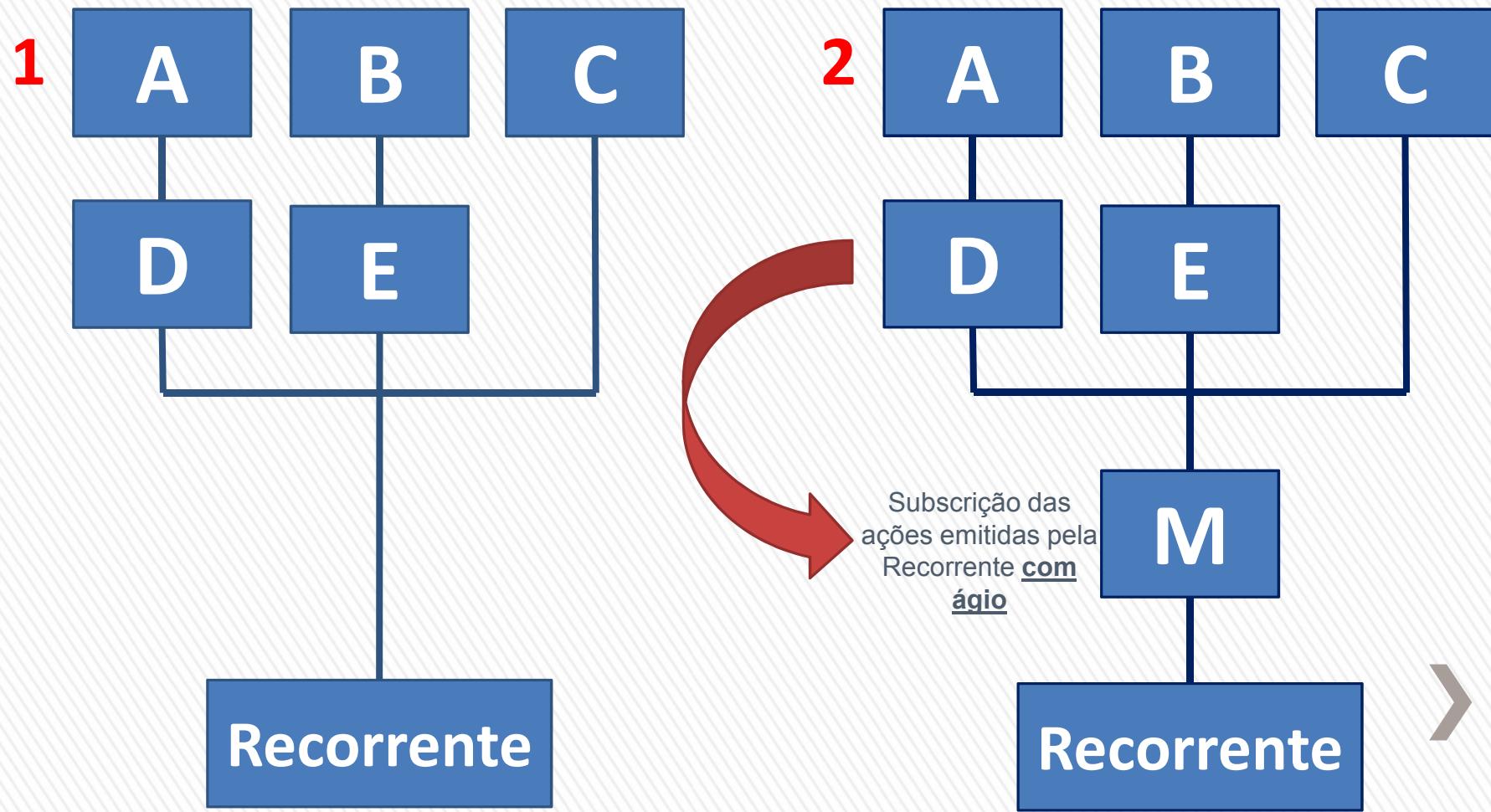
O ágio gerado em operações societárias, para ser eficaz perante o Fisco, deve decorrer de atos econômicos efetivamente existentes. A geração de ágio de forma interna, ou seja, dentro do mesmo grupo econômico, sem a alteração do controle das sociedades envolvidas, sem qualquer desembolso e com a utilização de empresa inativa ou de curta duração (sociedade veículo) constitui prova da artificialidade do ágio e torna inválida sua amortização. A utilização dos formalismos inerentes ao registro público de comércio engendrando afeiçoar a legitimidade destes atos caracteriza abuso de direito.”



# POSICIONAMENTO DO CARF DIANTE DOS PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS

## - Ágio intragrupo sem reorganização societária

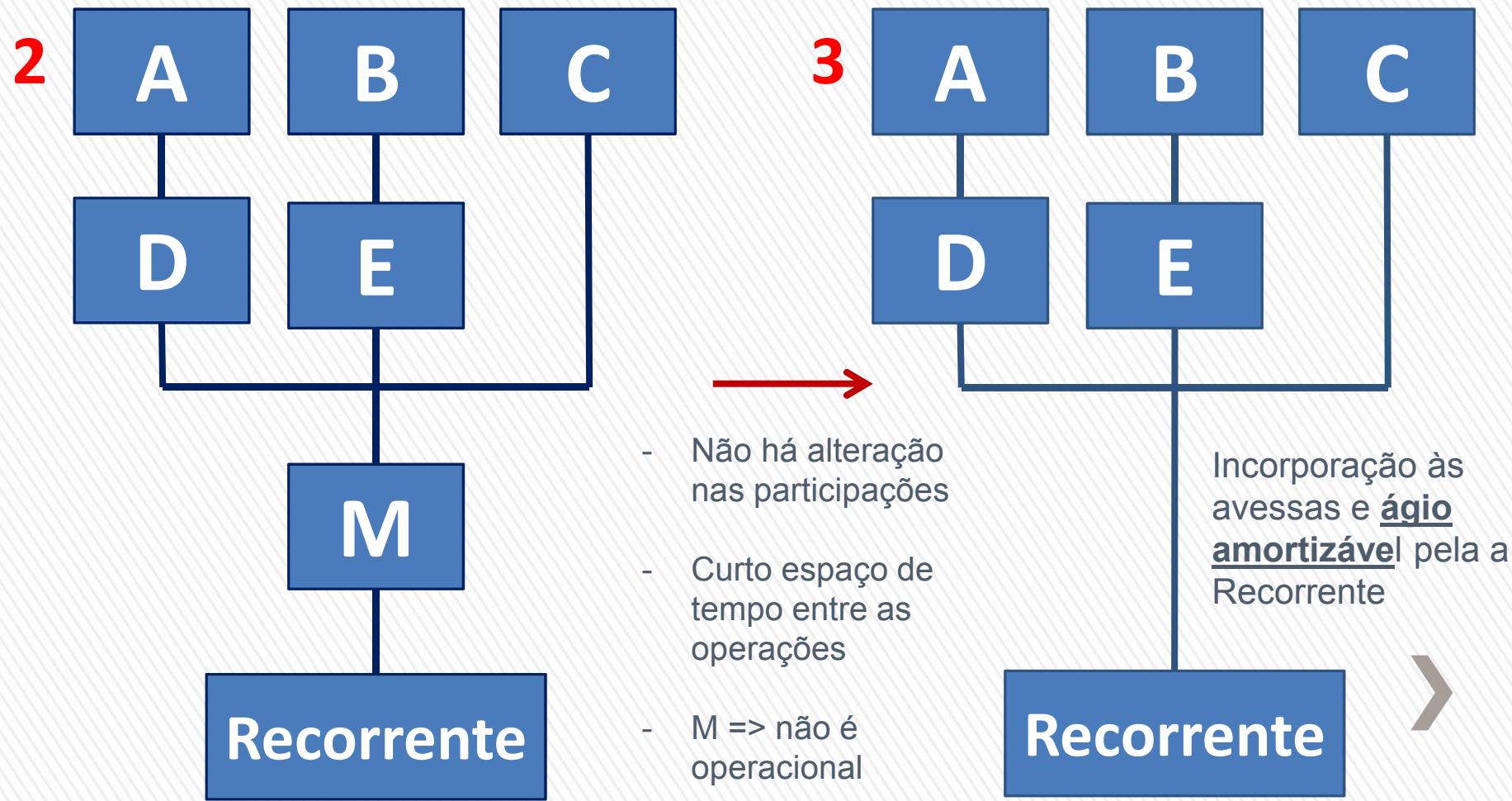
Acórdão 1103-00.501 – Relator: José Sérgio Gomes



# POSICIONAMENTO DO CARF DIANTE DOS PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS

## - Ágio intragrupo sem reorganização societária

Acórdão 1103-00.501 – Relator: José Sérgio Gomes



# **POSICIONAMENTO DO CARF DIANTE DOS PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS**

➤ **Ônus da prova**



## **POSICIONAMENTO DO CARF DIANTE DOS PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS**



### **Artigo 116, parágrafo único, CTN**

“Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

(...)

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.”



# **POSICIONAMENTO DO CARF DIANTE DOS PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS**

## **7. Multa qualificada**

- **Artigo 44, I e §1º da Lei 9.430/96:**

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

(...)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.”



# **POSICIONAMENTO DO CARF DIANTE DOS PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS**

## **■ Lei 4.502/64**

**“Art . 71.** Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

**Art . 72.** Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

**Art . 73.** Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.”

## **POSICIONAMENTO DO CARF DIANTE DOS PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS**

### **➤ 3 POSIÇÕES:**

- Desqualificação da multa (até 2000/02) – Acórdão 9101-001.625
- Qualificação da multa – Acórdão 9101-00.528
- Desqualificação da multa – Acórdão 101-95.537

