

Economic Analysis of Law Review

Segregação de atividades e Planejamento Tributário: análise de casos na experiência brasileira

Split-up of activities and Tax Planning: Analysis of the Brazilian Case Law

Michell Przepiorka¹

IBDT

Jeferson Teodorovicz²

Universidade Católica de Brasília

RESUMO

A segregação de atividades como meio de se aproveitar de um regime tributário mais benéfico é um planejamento tributário muito comum que pode ser utilizado em diversos setores econômicos. Este artigo busca identificar quais os limites normativos para uma segregação de atividades que possua reduzido risco de autuação fiscal, com base na doutrina e nos precedentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Por fim, será realizada breve análise de um caso julgado no Carf em que foram levantados os argumentos favoráveis e contrários para que tal planejamento fosse oponível ao fisco ou não..

Palavras-chave: Planejamento tributário; segregação de atividades; Limites Normativos.

JEL: K0, K4, K40, K42

ABSTRACT

The split-up of activities to adopt a more beneficial tax regime is a widespread tax planning that can be used in various sectors of the economy. This paper aims to identify normative bounds to split-up activities reducing risks of tax assessment according to scholar opinions and the Federal Administrative Court (CARF) precedents. In the end, we analyze a recent precedent held by the Federal Administrative Court in which all the arguments to the tax planning be accepted or disregarded were exposed..

Keywords: Tax planning; split up of activities; Legal Limits.

R: 05/05/2020 **A:** 02/06/2020 **P:** 31/12/2020

¹ E-mail: michellprzepiorka@hotmail.com

² E-mail: jeferson.teodorovicz@yahoo.com.br

1. Introdução

O mercado brasileiro passa por grave crise econômica desde 2015, em razão de diversos fatores conjunturais: a deflagração da operação lava-jato em 17 de março de 2014 que implicou em desestabilidade político-institucional³; a queda do preço das commodities; os reflexos da crise que se propagou nos Estados Unidos e no mundo em 2008 e; uma política anticíclica duradoura pelo Executivo brasileiro⁴. Nesse contexto, somados à desaceleração da economia chinesa⁵ a partir de 2015, que teve reflexos na economia nacional como um todo⁶, todos esses fatores contribuíram para a derrocada do ambiente negocial com desmantelamento de empreendimentos e queda real nos preços⁷.

O cenário legislativo tributário também não é dos mais animadores, sobretudo em face da multiplicação de normas legislativas e de atos administrativos, das alterações constantes na aplicação pelas autoridades administrativas deste emaranhado de leis acarretando na ausência dos requisitos básicos da segurança jurídica⁸.

Nesse cenário caótico, as empresas têm altos custos no cumprimento de deveres instrumentais e, conseqüentemente, são forçadas à implementação de planejamentos tributários que lhes permitam a economia de tributos, ganhos de sinergia e eficiência. Possivelmente, uma das formas mais simples de economia de tributos seja a segregação de atividades para, por exemplo, permitir (i) a adequação da empresa aos requisitos para apuração do imposto sobre a renda pelo lucro presumido e (ii) aproveitamento de créditos de contribuições (PIS/COFINS).

A segregação de atividades já foi objeto de inúmeras autuações pela Receita Federal do Brasil (RFB). Nesse sentido, o primeiro caso que se tem notícia, o “Caso Grendene”, remete ao ano de 1986⁹. Desde então, a jurisprudência tem ora recepcionado, ora rejeitado este planejamento. Por essa razão, através da análise dos principais acórdãos proferidos no que tange

³<http://www.pf.gov.br/agencia/noticias/lava-jato> e <http://especiais.g1.globo.com/politica/2015/lava-jato/linha-do-tempo-da-lava-jato/>. Acesso em 20.05.2020.

⁴ Sobre o tema, ABOUCHEDID, Saulo Cabello. **A política econômica no Brasil no contexto da crise financeira global (2008-2012)**. Dissertação de Mestrado. 171 p. Universidade Estadual de Campinas. Instituto de Economia. 2014. Disponível em <http://www.bibliotecadigital.unicamp.br/document/?code=000928427&fd=y>. Acesso em 20.05.2020.

⁵http://www.bbc.com/portuguese/noticias/2015/05/150508_china_desaceleracao_lgb. Acesso em 20.05.2020.

⁶<http://infograficos.estadao.com.br/economia/por-que-o-brasil-parou/commodities.php>. Acesso em 20.05.2020.

⁷ <http://g1.globo.com/especial-publicitario/zap/imoveis/noticia/2016/04/o-auge-e-queda-do-mercado-imobiliario-em-uma-decada.html>. Acesso em 20.05.2020.

⁸ Importa recordar que Humberto Ávila estabelece que “o conceito de segurança jurídico-tributária pode ser definido como uma norma-princípio que exige dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário a adoção de comportamentos que contribuam mais para a existência, em benefício dos contribuintes e na sua perspectiva, de um elevado estado de confiabilidade e de calculabilidade jurídica, com base na sua elevada cognoscibilidade, por meio de controlabilidade jurídico-racional das estruturas argumentativas reconstitutivas de normas gerais e individuais, como instrumento garantidor do respeito à sua capacidade de, sem engano, frustração, surpresa ou arbitrariedade, plasmar digna e responsavelmente o seu presente e fazer um planejamento estratégico juridicamente informado do seu futuro”. ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 300-301.

⁹Acórdão n. 103-07.260. Disponível em http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/10307260_110200010548515_198602.pdf. Acesso em 20.05.2020.

a matéria, identificar-se-ão quais os requisitos que lastreiam uma segregação de atividades válida e oponível ao fisco.

Especificamente no setor imobiliário, por exemplo, em relação às incorporações, prevalece a tributação em regimes simplificados, decorrência principalmente da introdução no Sistema Brasileiro da sociedade de propósito específico, prevista genericamente no art. 981, §único do Código Civil¹⁰, regulamentada posteriormente no art. 56, da Lei Complementar n. 123/2003.

Isso não significa dizer, entretanto, que a segregação de atividades não seja um planejamento útil e possível para o setor imobiliário, pois, em que pese a utilização de SPEs ou do chamado Regime Especial de Tributação (RET)¹¹ para novas incorporações, empresas de atividades imobiliárias ainda poderiam se valer dessa estratégia para otimizar sua carga tributária e garantir eficiência negocial no que concerne à atividades de locação e compra e venda de unidades imobiliárias.

Nesse aspecto, esta breve exposição dedicará uma seção a considerações gerais sobre o planejamento tributário e outra será dedicada à análise das principais decisões proferidas no atual Conselho administrativo de Recursos Fiscais, no que concerne à segregação de atividades, necessárias para que o leitor compreenda o ambiente jurídico-negocial em que o contribuinte brasileiro deve organizar suas atividades e quais os limites para eventual economia tributária oponível ao fisco.

Por fim, analisar-se-á o caso Transpinho, em que fica bem delineada a tendência do Carf em sua atual composição e quais os argumentos foram contrapostos à manutenção do auto de infração.

2. Considerações sobre o planejamento tributário

Hoje no Brasil, porque não dizer no mundo¹², falar em planejamento tributário acende logo o “alerta vermelho”¹³. Dos contribuintes, de um lado, surgem toda sorte de preocupações, a exemplo dos limites que devem ser considerados para que seja reputado lícito os eventuais efeitos na responsabilização pelo crédito tributário¹⁴, bem como eventuais sanções aplicáveis¹⁵. De sua

¹⁰ Art. 981. Celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados. Parágrafo único. A atividade pode restringir-se à realização de um ou mais negócios determinados.

¹¹ Previsto na Lei n. 10.931, de 02 de agosto de 2004.

¹² Vide o projeto BEPS em <http://www.oecd.org/ctp/beps/>. Acesso em 20.05.2020.

¹³ E aqui estamos nos referindo a planejamento tributário no sentido de elisão, tal como o termo foi consagrado na doutrina, e bem define F. Piovesan Bozza “a não sujeição à incidência da norma tributária, mediante adoção de uma conduta voluntária do contribuinte que apresenta por escopo exclusivo ou preponderante a obtenção daquele resultado negativo e que não contraste com o ordenamento jurídico”. Em outras palavras, “o contribuinte realiza procedimento lícito, cujo resultado ou não integra os pressupostos para a incidência tributária ou atenua o valor do tributo devido” BOZZA, Fabio P. **Planejamento tributário e autonomia privada**. Série Doutrina tributária vol. XV. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 250.

¹⁴ Basta lembrar da recente movimentação da Receita Federal em tentar imputar responsabilidade aos consultores das empresas. Nessa linha traz alento o posicionamento adotado ainda incipientemente pelo CARF: <http://www.valor.com.br/legislacao/4970540/carf-afasta-responsabilidade-de-consultoria-em-autuacao-fiscal> (último acesso em 20.05.2020).

parte, não raramente, há certa tendência ao fisco de elevar a arrecadação e a desconsiderar toda e qualquer operação que implique prioritariamente em economia de tributos¹⁶.

Destarte, fica a questão: o contribuinte pode organizar suas atividades de forma a economizar tributos, ou seja, adequar seu modelo de negócio voluntariamente para se sujeitar em carga tributária menor ou está adstrito às opções oferecidas pelo legislador na formulação da política fiscal brasileira¹⁷? Vejam-se alguns exemplos de opção fiscal no ordenamento pátrio: (i) quando do início do ano calendário, o contribuinte pode optar entre o lucro real¹⁸ e o presumido¹⁹, tornando menos onerosa sua carga tributária; (ii) o contribuinte pessoa física que

¹⁵ Além da possibilidade da aplicação de multas que variam entre 75% e 225%, a depender do caso, ainda existe a possibilidade de que se inicie uma representação fiscal para fins penais.

¹⁶ Nesse sentido, TAKANO, Caio Augusto. A relação entre o direito tributário e o direito privado e seus impactos nos limites ao planejamento tributário. **Revista de direito tributário contemporâneo**. Ano 2, vol. 4. Jan-fev. 2017, p. 40.

¹⁷ Paulo Ayres Barreto sustenta que a elisão tributária não se confunde com a opção fiscal, *(n)esta, tem-se um comportamento induzido pelo legislador ou por ele admitido, que propicia a escolha de uma alternativa (entre duas ou mais presentes no ordenamento jurídico) para o reconhecimento da percução tributária*. BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 226.

¹⁸ Decreto-Lei 1.598/1977, Art 6º, - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária. § 1º - O lucro líquido do exercício é a soma algébrica de lucro operacional (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial. § 2º - Na determinação do lucro real serão adicionados ao lucro líquido do exercício: a) os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real; b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, devam ser computados na determinação do lucro real. § 3º - Na determinação do lucro real poderão ser excluídos do lucro líquido do exercício: a) os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do exercício; b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real; c) os prejuízos de exercícios anteriores, observado o disposto no artigo 64. § 4º - Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente. § 5º - A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar: a) a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou b) a redução indevida do lucro real em qualquer período-base. § 6º - O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 4º. § 7º - O disposto nos §§ 4º e 6º não exclui a cobrança de correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência.

¹⁹ Lei 9.430/1996, Art. 25. O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas: I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos; e II - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas, os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso I, com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período. § 1º O ganho de capital nas alienações de investimentos, imobilizados e intangíveis corresponderá à diferença positiva entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil. § 2º Para fins do disposto no § 1º, poderão ser considerados no valor contábil, e na proporção deste, os respectivos valores decorrentes dos efeitos do ajuste a valor presente de que trata o inciso III do caput do art. 184 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. § 3º Os ganhos decorrentes de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo não integrarão a base de cálculo do imposto, no momento em

pode deduzir os gastos previstos em lei ou optar pela declaração simplificada²⁰; e (iii) a opção pela base folha de salário ou pela receita bruta em relação à contribuição patronal.

No que diz respeito à primeira, a doutrina não é unânime, sendo possível afirmar que, no âmbito administrativo, as autoridades fiscais, mormente, no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (doravante CARF), ao lidar com casos envolvendo o Planejamento Tributário adotaram e vem adotando posturas muito diversas com o transcorrer do tempo. Nesse contexto, Marco Aurélio Greco, em clássica obra, verifica três momentos distintos: (i) Liberdade, salvo simulação; (ii) Liberdade, salvo patologias; e, por fim, (iii) Liberdade com capacidade contributiva²¹⁻²².

Os adeptos da primeira corrente entendem o contribuinte é livre para organizar suas atividades econômicas dentro da licitude, já que não pode o contribuinte ser obrigado a incorrer no fato gerador da obrigação tributária²³, tendo como limites, por opção legislativa consagrada no

que forem apurados. § 4º Para fins do disposto no inciso II do caput, os ganhos e perdas decorrentes de avaliação do ativo com base em valor justo não serão considerados como parte integrante do valor contábil. § 5º O disposto no § 4º não se aplica aos ganhos que tenham sido anteriormente computados na base de cálculo do imposto.

Lei n. 9.249/1995, Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto no art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995. § 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de: I - um inteiro e seis décimos por cento, para a atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural; II - dezesseis por cento: a) para a atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput deste artigo; b) para as pessoas jurídicas a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 da referida Lei; III - trinta e dois por cento, para as atividades de: a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa; b) intermediação de negócios; c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza; d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring). e) prestação de serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura vinculados a contrato de concessão de serviço público. § 2º No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade. § 3º As receitas provenientes de atividade incentivada não comporão a base de cálculo do imposto, na proporção do benefício a que a pessoa jurídica, submetida ao regime de tributação com base no lucro real, fizer jus. § 4º O percentual de que trata este artigo também será aplicado sobre a receita financeira da pessoa jurídica que explore atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda, quando decorrente da comercialização de imóveis e for apurada por meio de índices ou coeficientes previstos em contrato.

²⁰ Lei 9.250/1995, Art. 10. O contribuinte poderá optar por desconto simplificado, que substituirá todas as deduções admitidas na legislação, correspondente à dedução de 20% (vinte por cento) do valor dos rendimentos tributáveis na Declaração de Ajuste Anual, independentemente do montante desses rendimentos, dispensadas a comprovação da despesa e a indicação de sua espécie (...)

²¹ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 133.

²² Outros autores variam quanto à nomenclatura e o número de subespécies, por exemplo, Fabio P. BOZZA subdivide essas posturas em visão liberal de um lado, que abrangeria (i) e (ii), e visão solidária de outro que corresponderia a (iii). BOZZA, Fabio **Planejamento tributário e autonomia privada**. Série Doutrina tributária vol. XV. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 252. Humberto Ávila prefere os termos doutrina tradicional e moderna. ÁVILA, Humberto. (Planejamento tributário. **Revista de Direito tributário**, n.98, Malheiros ed, s. d., p. 77-78)

²³ GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento tributário: Elisão e Evasão fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 116.

art. 116, § único e 149, ambos do CTN²⁴, a ação fraudulenta, a conduta dolosa, a simulação e dissimulação, servindo ainda de outras figuras (abuso de direito, propósito negocial²⁵, por exemplo) como mero indício desta²⁶. Verifica-se que, na jurisprudência administrativa, essa corrente prevaleceu até o início da década de 2000²⁷.

A segunda fase, segundo Marco Aurélio Greco relata, inicia-se a partir de questionamentos quanto à diferença de efeitos para efeitos fiscais entre a simulação e outras patologias que contaminam o negócio jurídico²⁸. A resposta mais simples, mas lastreada no direito positivo brasileiro, é que o legislador somente aceitou a simulação como patologia capaz de ser oposta à atividade do contribuinte e gerar a descon sideração dos efeitos fiscais almeja dos²⁹, não dando guarida a uma norma geral antielisiva³⁰. Segundo Fajersztajn e Santos:

[A] Fase do pós-positivismo valorativo: a segunda fase da jurisprudência é marcada pela crescente preocupação dos julgadores com os propósitos econômicos e/ou negociais da operação, como forma de conferir legitimidade aos atos ou negócios jurídicos praticados pelos contribuintes. O propósito negocial, preponderante em relação à intenção de economizar tributos, passa a ser imprescindível para o reconhecimento da legitimidade do negócio jurídico, sob pena de o planejamento tributário ser considerado abusivo³¹.

²⁴ 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.

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: I - quando a lei assim o determine; II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária; III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade; IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória; V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte; VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária; VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação; VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior; IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial. Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

²⁵ Sobre o assunto: BOZZA, Fábio P. **Planejamento Tributário e Autonomia Privada**. Série Doutrina Tributária. Volume XV. São Paulo: Quartier Latin – IBDT, 2015, p. 286 e seguintes.

²⁶ Nessa linha, por exemplo, BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 228 e HABER NETO, Michel. Limites normativos ao planejamento tributário no Brasil. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 223, São Paulo. ed. Dialética, abril/2014, p. 125.

²⁷ FAJERSZTAJN, Bruno; SANTOS, Ramon Tomazela. **Planejamento Tributário - entre o Positivismo Formalista e o Pós-positivismo Valorativo: a Nova Fase da Jurisprudência Administrativa e os Limites para a Desconsideração dos Negócios Jurídicos**. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 223, São Paulo. ed. Dialética, abril/2014, p. 49.

²⁸ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 194 e ss.

²⁹ Veja art. 116, § único na nota de rodapé n. 22.

³⁰ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 163 e ss.

³¹ FAJERSZTAJN, Bruno – SANTOS, Ramon Tomazela. Planejamento Tributário - entre o Positivismo Formalista e o Pós-positivismo Valorativo: a Nova Fase da Jurisprudência Administrativa e os Limites para a Desconsideração dos Negócios Jurídicos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 223, São Paulo. ed. Dialética, abril/2014, p. 49.

Para Marco Aurélio Greco, entretanto, a utilização dessas outras figuras (abuso de direito, abuso das formas etc) estaria em consonância com os novos valores e princípios que orientam a Constituição Federal de 1988, mas também no direito positivo, principalmente no Código Civil de 2002³². O renomado professor não apenas justifica essa visão restritiva da auto-organização dos contribuintes, mas também concede um efeito positivo ao princípio da capacidade contributiva, como um critério de distribuição da carga tributária, na mesma linha proposta pelo português José Casalta Nabais³³, o que daria início à terceira fase do planejamento tributário *liberdade com capacidade contributiva*, em que nem atos sem patologias seriam oponíveis ao fisco³⁴.

Para Fajersztajn e Santos, entretanto, verifica-se uma posição mais lúcida do CARF em seus julgamentos, em que a presença de substância mínima lastrearia o planejamento tributário em alguma medida. Nesse sentido, registra-se a posição dos autores:

Em suma, pode-se dizer que aquela fase de extrema repulsa às estruturas adotadas com o objetivo de economizar tributos está em declínio. Isso não significa um retorno à fase inicial mais formalista. Ao revés, a jurisprudência parece caminhar para um estado de equilíbrio (meio-termo), no qual se afasta a preconcepção de que qualquer operação com objetivo elisivo é inoponível ao Fisco, a fim de se acolher a proposta teórica de que os casos submetidos a julgamento deverão ser examinados a partir do confronto entre os elementos dos negócios jurídicos praticados e a conduta real do contribuinte perante os seus efeitos, a fim de que se identifique a existência, ou não, de determinada patologia³⁵.

Tais posturas, afirma-se, não se sucedem perfeitamente no tempo, e convivem ainda em que pese a preponderância de uma sobre as outras no transcorrer do tempo³⁶, e explicam-se na medida em que o intérprete conforma os princípios do direito aplicáveis no controle dos planejamentos e das atividades dos contribuintes³⁷.

Importante salientar que grande parte dessa discussão resta confinada ao âmbito do contencioso administrativo, bem como de casos envolvendo planejamento tributário e dos

³² GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 201 e seguintes.

³³ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2015., *en passant*.

³⁴ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 319.

³⁵ FAJERSZTAJN, Bruno – SANTOS, Ramon Tomazela. **Planejamento Tributário - entre o Positivismo Formalista e o Pós-positivismo Valorativo: a Nova Fase da Jurisprudência Administrativa e os Limites para a Desconsideração dos Negócios Jurídicos**. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 223, São Paulo. ed. Dialética, abril/2014, p. 52-53.

³⁶ FAJERSZTAJN, Bruno – SANTOS, Ramon Tomazela. **Planejamento Tributário - entre o Positivismo Formalista e o Pós-positivismo Valorativo: a Nova Fase da Jurisprudência Administrativa e os Limites para a Desconsideração dos Negócios Jurídicos**. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 223, São Paulo. ed. Dialética, abril/2014, p. 51.

³⁷ Nesse sentido ANDRADRE, Leonardo Aguirra de. **Planejamento tributário**. São Paulo Quartier Latin, 2016, p. 58.

critérios para sua desconstituição³⁸, normalmente à margem da legalidade³⁹, mas que raramente chegam ao escrutínio do poder judiciário⁴⁰.

Portanto, hodiernamente, não há como determinar os limites do planejamento tributário sem consultar o normalmente aceito pela jurisprudência do CARF nos últimos anos, e bem alertam Fajersztajn e Santos, “(...) *ainda não é possível identificar critérios e contornos claros e precisos a respeito dos vícios que permitem a requalificação dos atos ou negócios jurídicos pelas autoridades fiscais*”⁴¹.

De qualquer forma, ainda que exista ainda uma cultura jurisprudencial administrativa em formação sobre os critérios a serem considerados no âmbito da validação ou não de um planejamento tributário, é certo que o tema merece investigação da literatura especializada.

3. Segregação de Atividades na Jurisprudência do CARF

Conforme se antecipou na introdução, o CARF já se deparou com a questão envolvendo a segregação de atividades em inúmeras oportunidades. Destacam-se alguns casos que darão as bases para estabelecer os cuidados que os contribuintes devem ter ao segregarem suas atividades para adotarem uma organização societária mais eficiente que acarrete em diminuição da carga tributária.

a. Caso Grendene⁴²

Em 1985, a Grendene S.A foi autuada por irregularidades relativas ao ano-base 1981, exercício de 1982. Os sócios da Grendene S.A incorporaram oito empresas comerciais para escoar a sua produção para os representantes comerciais.

Ocorre que, *in casu*, a fiscalização verificou que (i) as 8 empresas localizavam-se no mesmo endereço; (ii) as *empresas comerciais, não possuíam estrutura, instalações e tudo o mais que uma empresa necessita para exercer plenamente suas atividades*; (iii) Grendene S.A e a empresa comercial emitiam notas fiscais com mesmo pedido e representante; (iv) a Grendene S.A vendia seus produtos as empresas comerciais por preço bem inferior ao de mercado, enquanto estas

³⁸ A análise da jurisprudência do Conselho de Contribuinte, entre 2002 e 2008, revelou que se costuma utilizar abuso de direito, abuso de forma, propósito negocial, fraude à lei e simulação para desconstituir planejamentos tributários, sem grande definição do quê e quando cada um deles deve ser utilizado (SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). **Planejamento tributário e o “propósito negocial”**. São Paulo: QuartierLatin, 2008).

³⁹ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 163 e ss.

⁴⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **O Refis e a Desjudicialização do Planejamento Tributário**. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 232, São Paulo, ed. Dialética, jan. de 2015, p. 103-115.

⁴¹ Nesse sentido FAJERSZTAJN, Bruno – SANTOS, Ramon Tomazela. **Planejamento Tributário - entre o Positivismo Formalista e o Pós-positivismo Valorativo: a Nova Fase da Jurisprudência Administrativa e os Limites para a Desconsideração dos Negócios Jurídicos**. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 223, São Paulo. ed. Dialética, abril/2014, p. 38.

⁴² Processo administrativo n. 11020/001.054/85-15, Acórdão n. 103-07.260, Relator Conselheiro Urgel Pereira Lopes.

IRPJ - TRANSFERÊNCIA DE RECEITAS - EVASÃO FISCAL. Há evasão ilegal de tributos quando se criam oito sociedades de uma só vez-” com os mesmos sócios que, sob a aparência de servirem à revenda dos produtos da recorrente, têm, na realidade, o objetivo admitido de evadir tributo, ao abrigo de tributação mitigada (lucro presumido). Acesso em 20.05.2020.

revendiam estes produtos a terceiros pelos mesmos preços praticados pela primeira quando transacionava com terceiros.

A nosso ver, pesa contra o contribuinte principalmente o fato de não se diferenciarem notas fiscais e a falta de uma estrutura operacional adequada para a realização das atividades a que se propunha. A venda por preço menor ao de mercado dentro do mercado nacional não é vedada, ainda mais porque quando quis vetar ou combater esse tipo de prática, o legislador previu instrumentos próprios, a exemplo das regras de preços de transferência em relação a transações internacionais ou a limitação de valor mínimo prevista na legislação do IPI⁴³.

b. Caso Kitchens⁴⁴

A administração fiscal autuou a Kitchens Comércio de aparelhos domésticos LTDA por suposta omissão de receitas relativa ao ano-calendário de 1993, sob a alegação de que esta e a Kitchens Cozinha e Decorações LTDA, embora juridicamente empresas distintas, de fato constituem um único contribuinte.

As circunstâncias alegadas para a autuação foram (i) dois terços do preço do contrato com terceiros era imputado ao serviço de montagem, enquanto apenas um terço era referente à fabricação; (ii) igualdade de sócios, estrutura administrativa e de pessoal, sem rateio de custos, além de ocuparem o mesmo imóvel, sem estipulação de aluguel; (iii) os vendedores são os mesmos que captam o pedido que é único mas desdobrados em dois contratos; (iv) mesmo contador; (v) ambas utilizam mesmo nome comercial e logotipo.

⁴³ Art. 195. O valor tributável não poderá ser inferior: I - ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente quando o produto for destinado a outro estabelecimento do próprio remetente ou a estabelecimento de firma com a qual mantenha relação de interdependência (Lei nº 4.502, de 1964, art. 15, inciso I, e Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2o, alteração 5a); II - a noventa por cento do preço de venda aos consumidores, não inferior ao previsto no inciso I, quando o produto for remetido a outro estabelecimento da mesma empresa, desde que o destinatário opere exclusivamente na venda a varejo (Lei nº 4.502, de 1964, art. 15, inciso II, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 37, inciso III); III - ao custo de fabricação do produto, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem como do seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação, no caso de produtos saídos do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, com destino a comerciante autônomo, ambulante ou não, para venda direta a consumidor (Lei nº 4.502, de 1964, art. 15, inciso III, e Decreto-Lei nº 1.593, de 1977, art. 28); e IV - a setenta por cento do preço da venda a consumidor no estabelecimento moageiro, nas remessas de café torrado a estabelecimento comercial varejista que possua atividade acessória de moagem (Decreto-Lei nº 400, de 1968, art. 8º).

⁴⁴ Processo administrativo n. 13808.000058/97-33, Acórdão n. 107-08.326, Relator Luiz Martins Valero, Sessão 09/11/2005.

“PAF - PROVA INDICIÁRIA - A prova indiciária é meio idôneo para referendar uma autuação, quando a sua formação está apoiada num encadeamento lógico de fatos e indícios convergentes que levam ao convencimento do julgador.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO - Os elementos probatórios indicam, com firmeza, que as pessoas jurídicas, embora formalmente constituídas como distintas, formam uma única empresa que atende, plenamente, o cliente que a procura em busca do produto por ela notoriamente fabricado e comercializado.

IRPJ E OUTROS - OMISSÃO DE RECEITAS - Constatada, ainda que parcialmente, a falta de registro de receitas apuradas a partir de pedidos de compra e ou prestação de serviços, sem que a autuada conteste a veracidade dos referidos documentos, provado está a omissão de receitas que deve ser imputada à empresa considerada como um todo.

CSLL E DEMAIS DECORRENTES - O decidido quanto ao lançamento do IRPJ deve nortear a decisão dos lançamentos decorrentes”. [Acesso em 20.05.2020.](#)

Salta aos olhos afirmação do relator quanto à impossibilidade de a pessoa jurídica se dispor a realizar um projeto de cozinha sem compromisso e, em contrapartida, os custos referentes à tal prestação de serviços (projeto e montagem) representarem quase 70% do custo, enquanto que a fabricação propriamente dita representava somente 30% do custo total.

Esse caso confirma a necessidade de a realidade e da contabilidade convergirem, a nosso ver, já que igualdade de localização e de funcionários só joga contra o planejamento caso não esteja firmemente definida a imputação de custos a cada uma das empresas, como a referência ao pagamento de aluguel no caso.

c. Caso Kiwi Boats⁴⁵

Neste caso, em 28 de setembro de 2004, a contribuinte foi excluída do Regime conhecido como Simples, por supostamente ter auferido, no ano-calendário de 2000, receitas superiores ao limite estabelecido para as empresas de pequeno porte. A fiscalização entendeu que a incorporação da empresa Estaleiro SchaeferYachts Ltda, objetivava unicamente a evasão tributária, imputando então suas receitas à contribuinte Estaleiro Kiwi Boats.

Importa ressaltar que este caso diverge um pouco dos anteriores, já que a Kiwi Boats foi incorporada em 1994, pelos sócios A e B, tendo por objeto social a construção de embarcações. Em 1999, o sócio B, em conjunto com C, incorpora a Estaleiro Schaefer Yachts Ltda. Em 2000, B e C retiram-se desta, ao passo que em seu lugar ficam A e D, e seu objeto social passa a ser apenas a prestação de serviços de montagem, acabamento e manutenção de embarcação. Embora não tivessem os mesmos sócios, importa ressaltar a seguinte passagem do voto relator:

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.

O que reforça o quadro que se está desenhando na posterior análise do caso Grendene.

d. Caso Mandala⁴⁶

⁴⁵ Processo administrativo n. 11516.002462/2004-18, Acórdão n. 103-23.357, Relator Paulo Jacinto do Nascimento, Sessão 23/01/2008.

“SIMULAÇÃO – INEXISTÊNCIA – Não é simulação a instalação de duas empresas na mesma área geográfica com o desmembramento das atividades antes exercidas por uma delas, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária.

OMISSÃO DE RECEITAS – SALDO CREDOR DE CAIXA – DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA – A reunião das receitas supostamente omitidas por duas empresas para serem tributadas conjuntamente como se auferidas por uma só importa em erro na quantificação da base de cálculo e na identificação do sujeito passivo, conduzindo à nulidade do lançamento.

Recurso provido”. Acesso em 20.05.2020.

⁴⁶ Processo Administrativo n. 13971.720763/2012-87, Acórdão n. 1302-002.071, Relator Rogério Aparecido Gil, Sessão 21/03/2017.

“SIMPLES FEDERAL. EXCLUSÃO. FRACIONAMENTO DE ATIVIDADES. UTILIZAÇÃO DE INTERPOSTAS PESSOAS NA CONSTITUIÇÃO E FUNCIONAMENTO DE PESSOA JURÍDICA. ABUSO DE FORMA. AUSÊNCIA DE AUTONOMIA OPERACIONAL E PATRIMONIAL. ADMINISTRAÇÃO ÚNICA E ATÍPICA. PREVALÊNCIA DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA. DESCONSIDERAÇÃO DE NEGÓCIOS JURÍDICOS SIMULADOS.

Recentemente foi julgado o caso Mandala, em que o contribuinte foi excluído do regime nacional desde 01 de julho de 2007. As circunstâncias analisadas pela fiscalização foram as seguintes: a) cotejamento dos respectivos contratos sociais e alterações ao longo do tempo; b) localização das sedes das empresas no mesmo imóvel; a) faturamento, despesas com empregados e forma de tributação das empresas; b) transferência de empregados da empresa Ell' Golli para a empresa Mandala; c) prestação de serviços entre as mesmas empresas; d) mesmos proprietários das instalações, máquinas e equipamentos; e) reclamações trabalhistas/acordos; f) procurações outorgadas pelas empresas com coincidência entre seus representantes (empresas administradas pelos mesmos membros de uma mesma família).

A fiscalização percebeu em sua análise que, embora juridicamente distintas, em realidade, haveria uma unidade fática demonstrada pela composição da direção por membros de uma mesma família, com falta de autonomia e de independência gerencial. Funcionários também foram dispensados de uma empresa para serem admitidos em seguida pela outra, para exercerem as mesmas funções e, normalmente, nas dependências da Ell' Golli. A Mandala contava com uma única sala nas dependências da Ell' Golli, que, além de tudo, detinha a propriedade dos equipamentos utilizados pela Mandala. Note-se que uma empresa que pretendia atuar no ramo de transportes não possuía sequer um único caminhão, alugando das empresas para as quais prestava serviço por uma quantia irrisória de R\$500,00.

Os fatos descritos evidenciam que a Mandala não possuía qualquer estrutura operacional para cumprir seu objeto social. Ela não subsistiria no mercado caso a Ell' Golli deixasse de existir. Não existia independência e autonomia e, portanto, não há como se sustentar a segregação de atividades válidas e, por isso, ficou configurada a simulação e a correta exclusão da apuração pelo Simples Nacional.

4. Análise do caso transpinho

a. Decisão administrativa

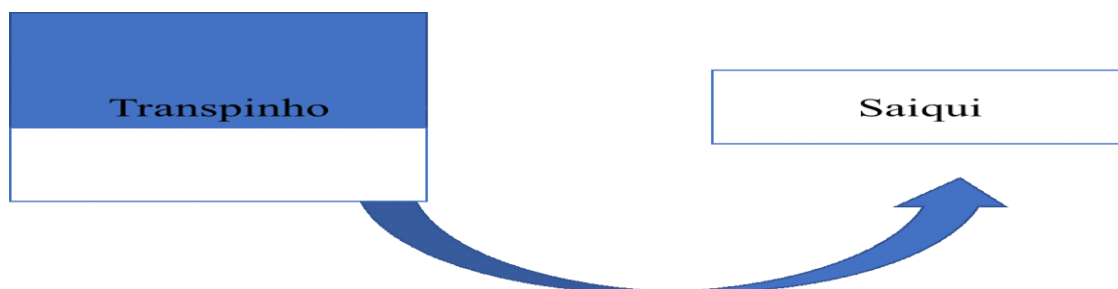
O abuso de forma viola o direito e a fiscalização deve rejeitar o planejamento tributário que nela se funda, cabendo a requalificação dos atos e fatos ocorridos, com base em sua substância, para a aplicação do dispositivo legal pertinente. Não há nesse ato nenhuma violação dos princípios da legalidade ou da tipicidade, nem de cerceamento de defesa, pois o conhecimento dos atos materiais e processuais pela recorrente e o seu direito ao contraditório estiveram plenamente assegurados.

A simulação pode configurar-se quando as circunstâncias e evidências indicam a coexistência de empresas com regimes tributários favorecidos, perseguindo a mesma atividade econômica, com sócios ou administradores em comum e a utilização dos mesmos empregados e meios de produção, implicando confusão patrimonial e gestão empresarial atípica.

O fracionamento das atividades empresariais, mediante a utilização de mão de obra existente em empresas interpostas, sendo estas desprovidas de autonomia operacional, administrativa e financeira, para usufruir artificial e indevidamente dos benefícios do regime de tributação do Simples Nacional, viola a legislação tributária, cabendo então a partir de inúmeras e sólidas evidências a desconsideração daquela prestação de serviços formalmente constituída.

É cabível a exclusão do regime simplificado quando ficar comprovada a utilização de interpostas pessoas na constituição e no funcionamento de pessoa jurídica, de modo a encobrir quem são os verdadeiros sócios administradores". Acesso em 20.05.2020.

O caso trata de auto de infração lavrado em face da *Transpinho Madeiras LTDA*⁴⁷, empresa sujeita à tributação pelo lucro real, por supostamente não ter oferecido à tributação ganhos de capital e receitas operacionais. Em 2005, Transpinho realizou uma cisão parcial, integralizando bens na incorporação de *Saiqui Empreendimentos Imobiliários LTDA*.



A incorporação de uma empresa sujeita à apuração do imposto sobre a renda pela sistemática do lucro presumido pode reduzir a carga tributária de 34% para algo em torno de 3,2%, considerando apenas IRPJ e CSL, aplicando-se os percentuais de presunção de 8% para o imposto sobre a renda e de 12% para a CSL⁴⁸. Veja-se abaixo um exemplo numérico simples⁴⁹ para explicitar a economia tributária que se pode alcançar:

	Lucro Real	Lucro Presumido
Valor de venda	R\$ 1.000.000,00	R\$ 1.000.000,00
Valor de Aquisição	R\$ 750.000,00	
Base de Cálculo	R\$ 250.000,00	R\$ 80.000,00
Imposto sobre a renda	R\$ 38.500,00	R\$ 12.000,00

	Lucro Real	Lucro Presumido
Valor de venda	R\$ 1.000.000,00	R\$ 1.000.000,00
Valor de Aquisição	R\$ 750.000,00	
Base de Cálculo	R\$ 250.000,00	R\$ 120.000,00
Contribuição social sobre o lucro	R\$ 22.500,00	R\$ 18.000,00

	Imposto devido
Lucro Real	R\$ 61.000,00
Lucro Presumido	R\$ 30.000,00
Economia tributária	R\$ 31.000,00

As autoridades fiscais autuaram esta economia tributária decorrente da diferença de imposto devido apurado sob o lucro real e pelo lucro presumido sob a alegação de que a Saiqui é

⁴⁷ Processo Administrativo n. 11080.723307/201206, Acórdão n. 9101002.429 – 1ª Turma, Sessão de 18 de agosto de 2016, Relator Conselheiro Marco Aurélio Pereira Valadão. Ementa:

“OPERAÇÕES DE REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E LEGAIS. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. INADMISSIBILIDADE.

Não se pode admitir, à luz dos princípios constitucionais e legais entre eles os da função social da propriedade e do contrato e da conformidade da ordem econômica aos ditames da justiça social, que, a prática de operações de reorganização societária, seja aceita para fins tributários, pelo só fato de que há, do ponto de vista formal, lisura *per se* dos atos quando analisados individualmente, ainda que sem propósito negocial.

GANHO DE CAPITAL. CONSTITUIÇÃO DE SOCIEDADE SEM PROPÓSITO NEGOCIAL. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO.

O sólido e convergente acervo probatório produzido nos autos demonstra que o contribuinte valeu-se da criação de uma sociedade, para a alienação de bens classificados em seu ativo permanente, evadindo-se da devida apuração do respectivo ganho de capital, por meio de simulação, que é reforçada pela ausência propósito negocial para sua realização.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SIMULAÇÃO.

Comprovadas a simulação e o intuito fraudulento, caracterizado pelo dolo específico, impõe-se a aplicação da multa de 150%.

Recurso Especial do Contribuinte Negado”. Acesso em 20.05.2020.

⁴⁸ Nesse sentido a Solução de Consulta COSIT n. 169, de 22 de junho de 2015. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=65687>. Acesso em 20.05.2020.

⁴⁹ Não são os valores da autuação no caso concreto.

uma “empresa casca”, criada sem propósito negocial e substância, o que se evidenciaria pela descapitalização da empresa, que efetuou a distribuição de todo o produto da venda dos imóveis integralizados após o pagamento de tributos, sem ulterior reposição de estoque ou reinvestimento na empresa.

Nessa toada, a Saiqui Empreendimentos Imobiliários LTDA foi desconsiderada para fins fiscais, sendo que o fisco atribuiu o rendimento da venda de imóveis para a Transpinho Madeiras LTDA, cobrando a diferença de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, Contribuição Social sobre o Lucro, contribuições ao Programa de Integração Social – PIS e para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, além de juros e de multa de 150%, pois estaria configurado *in casu*, planejamento abusivo com simulação.

O relator valeu-se das lições de Marco Aurélio Greco, principalmente na ideia de *liberdade com capacidade contributiva*, para afirmar a restrição da autonomia privada quando a reestruturação societária tenha como único fim a economia tributária. Por isso, é importante salientar que, em sua visão:

Isso porque, *não possuindo essas operações qualquer propósito negocial, configuram-se, antes, meros artifícios jurídicos*, simples truques organizacionais, objetivando burlar a tributação, ao aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas (“empresas veículo”, “interpostas pessoas”, “testas de ferro”, “laranjas”, etc.) daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem, na precisa dicção do § 1º do art. 167 do Novo Código Civil, e dessa forma, impedindo ou retardando, total ou parcialmente, o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, ou das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente (art. 71 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964).

A fundamentação do relator centra-se em argumento restritivo, limitando-se à identificação da existência de propósito negocial ou de se configurarem em meros artifícios jurídicos. Entretanto, as circunstâncias elencadas para desconsiderar a personalidade jurídica da Saiqui, bem como para qualificar a operação como simulada (localização geográfica, meios de contato, número de funcionários) justificar-se-iam a partir da própria lógica do negócio (necessidade de aproximação do objeto da venda, fluxo de transações, eficiência na alocação de custos, etc.), não podendo ser desconsiderada aprioristicamente, sem que se considerasse o controle contábil do estoque, de receitas e de despesas, da relação entre as empresas (contrato de compartilhamento de despesas ou valores entre as transições realizadas entre as partes e entre terceiros, por exemplo), como se verificam nos casos Grendene, Kitchens e Kiwi Boats, acima analisados.

Nesse sentido, em outro caminho, o voto do Conselheiro Luís Flávio Neto, cuja leitura é recomendada, pontua que reorganizações societárias são comuns no mercado para evitar a excessiva verticalização de atividades e que o lucro presumido é uma opção fiscal prevista na legislação nacional. Assumindo ainda que “*o particular possui um núcleo de direitos livre de intervenções, dentro do qual está inserido o planejamento tributário*”, que só pode sofrer interferência no caso de previsão no ordenamento jurídico de norma de reação geral (GAAR – *general antiavoidance rule*) ou específica (SAAR – *specific antiavoidance rule*)⁵⁰.

⁵⁰ Como já pontuamos acima, chamado a se manifestar, o legislador em quatro oportunidades rejeitou uma norma geral de reação. O que não se pode dizer, em relação a normas específicas, dado que o ordenamento jurídico pátrio

Dentro do caso específico, afirma que a Constituição Federal de 1988 não exige razões extratributárias para que o particular integralize bens em uma empresa, podendo organizar suas atividades livremente⁵¹. E, ainda, que não houvesse tal previsão, as autoridades administrativas não teriam competência para se sub-rogar na posição do contribuinte, ignorando as decisões por ele tomadas, já que, nas palavras do Conselheiro Luís Flávio Neto, “*a regra de não intervenção por parte do fisco, salvo prescrição legal, é de fundamental observância para a manutenção do Estado de Direito insculpido pelo Constituinte*”.

Na sequência, analisa o conceito de simulação para fins de desconsideração de reorganização societária, cujo sentido deve ser buscado no Código Civil de 2002, conforme se abstrai da conjugação dos mandamentos contidos nos arts. 109 e 110 do CTN⁵², e, a partir da leitura do art. 167 do Código Civil atual⁵³, conclui que:

(...) 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.

A análise da estrutura operacional, ou caso se prefira, da substância necessária para uma empresa atuar em determinado segmento ou atividade, independe das receitas auferidas, mas sim das circunstâncias do caso concreto. Ainda, exemplifica que, na administração de rendimentos passivos, através de uma *holding company*, essa estrutura tende a ser ínfima, e de novo, repita-se, independentemente do valor que tal companhia aufera no calendário.

Note-se, por fim, que ainda permanece certo subjetivismo na análise da existência ou não da verificação do propósito negocial em diversos casos julgados pelo Carf, já que, muitas vezes, efetivamente, não estaria configurada a simulação ou hipótese de planejamento tributário abusivo, principalmente pela ausência de norma geral de reação, motivo pelo qual afasta a autuação em sua integralidade. Possivelmente, com o amadurecimento das discussões acadêmicas e jurisprudenciais administrativas sobre o ora analisado instituto jurídico, surjam mais decisões que analisem de forma mais aprofundada a natureza jurídica complexa do instituto (e suas consequências jurídico-tributárias).

convive harmoniosamente com regras de preço de transferência, subcapitalização, apenas para ficarmos nos exemplos mais óbvios.

⁵¹“A Constituição Federal, forte nas liberdades econômicas e na preservação da função social da propriedade, não exigiu como razões extratributárias para a fruição dessa garantia do particular. Não se trata de uma garantia condicionada a justificativas gerenciais ou íntimas do particular. Pelo contrário, o mandamento constitucional é claro, explícito, indubitável: no exercício de suas liberdades econômicas, com a garantia de poder decidir como e quando combinar fatores de produção e de utilizar de riqueza para produzir nova riqueza, o particular pode integralizar bens imóveis ao capital social de pessoas jurídicas, sejam elas imobiliárias ou não”.

⁵² Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

⁵³ 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.

b. Decisão judicial⁵⁴

O caso Transpinho foi submetido ao escrutínio do poder judiciário no âmbito do Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Na ocasião, o relator revisou o conceito de propósito negocial que orientou o voto vencedor no acórdão nº 9101002.429.

Em seu voto, reverberando o inconformismo do voto vencido, o desembargador aponta a inexistência de “uma autorização genérica, ampla, inespecífica, para que a fiscalização desconsidere atos, negócios ou operações com base em critérios por ela aleatoriamente introduzidos, como o tal ‘propósito negocial’” pela ausência de conteúdo normativo do instituto. Assevera ainda que:

O volume de tributos economizado, a ausência de propósitos extratributários, ou qualquer outra circunstância que, a despeito de causar espécie à administração tributária, não seja proibida e, portanto, não reflita um ato ilícito, não pode ser considerada como causa justificadora do lançamento suplementar, impondo-se o respeito à liberdade que tem o contribuinte, no exercício da autonomia privada garantida no artigo 170 da Constituição Federal, de "reestruturar a exploração do seu capital da forma mais eficiente, inclusive sob a perspectiva fiscal" (evento 1 - out7, pág. 199). Diante de operações lícitas que venham sendo utilizadas pelos contribuintes "como substitutas não tributadas, ou ainda menos onerosas", ou bem o legislador edita norma casuística proibindo o emprego desse expediente específico (ou ainda impedindo a economia pretendida), ou bem o Estado se conforma com o montante pago, não sendo aceitável que o Fisco, a pretexto de reparar o que parece uma injustiça fiscal aos seus olhos, desconsidere tal "planejamento", porque é do Poder Legislativo, e não da administração pública (por mais elevados que sejam os seus propósitos), a competência para regular e interferir no exercício das liberdades econômicas e no patrimônio dos indivíduos.

Nessa linha o relator conclui que operações verdadeiras, ainda que tenham por resultado a economia de tributos, não podem ser desconsideradas pelo Fisco, haja vista a inexistência de previsão legal que autorize tal procedimento.

Como se pode perceber, apesar de poucas manifestações do poder judiciário, as condutas da Administração Tributária sem o devido amparo legal acabam sendo refratadas no âmbito judicial, apesar do grau de tolerância que tem sido registrado no âmbito administrativo.

5. Considerações finais

Finalmente, diante do exposto nos tópicos anteriores, em breve análise à luz do Sistema Tributário Nacional, considera-se que os limites ao planejamento tributário são aqueles impostos pelo legislador nacional no exercício de sua competência, ou seja, a *comprovação* de dolo, fraude, conluio ou simulação. Deve haver, portanto, reservas no tratamento dado ao propósito negocial, ao abuso de direito, ao abuso de formas e a outros institutos jurídicos utilizados originariamente em sistemas jurídicos alienígenas sem que estes tenham sido devidamente – e previamente – submetidos ao crivo do legislador pátrio.

Na prática, entretanto, na ausência de manifestação contundente do judiciário para coibir os abusos observados no âmbito administrativo, os contribuintes devem observar as orientações

⁵⁴ Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação/remessa necessária nº 5009900-93.2017.4.04.7107/RS, relator Desembargador Federal Rômulo Pizzolatti, julg. 10/12/2019, publicado em 11/12/2019

que podem ser abstraídas das decisões proferidas no Conselho Administrativo e nas soluções de consulta emitidas para evitar autuações.

A apresentação da jurisprudência administrativa realizada nas linhas anteriores comprova que há espaço para o planejamento tributário conhecido como segregação de atividades, desde que alguns cuidados sejam tomados: (i) controle contábil de estoques, receitas e despesas; (ii) atribuição de preços e atividades, que impliquem em alocação de receitas, em consonância com a prática do mercado; (iii) estruturas operacionais adequadas às atividades da empresa, ou seja, em consonância entre a realidade e o documentado; (iv) formalização de contrato de compartilhamento de despesas, em caso de as empresas dividirem estruturas ou funcionários.

O caso Transpinho, acima descrito, bem como as discussões que se verificam no acórdão, mostram as dificuldades que o contribuinte enfrenta no planejamento de suas atividades. Ainda, o conflito entre a ausência de uma norma geral de reação prevista na legislação com a jurisprudência administrativa explicita um cenário de elevada insegurança jurídica, bem como as dificuldades intrínsecas em importar institutos jurídicos sem o crivo do legislador. Em muitos aspectos, há razão em considerar a possibilidade de os contribuintes organizarem suas atividades sem a ingerência das autoridades administrativas e sem que precisem demonstrar qualquer motivo extratributário ou propósito negocial.

De toda forma, deve-se reconhecer, por outro lado, que há entendimentos em diferentes sentidos, tanto na literatura especializada quanto na jurisprudência administrativa.

Espera-se que, com o amadurecimento dos debates, a problemática encontre melhor caminho hermenêutico, especialmente favorecendo o planejamento tributário lícito fundado na autonomia ou liberdade negocial.

Nesse aspecto, deve exercer papel fundamental o que for decidido na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2446, de relatoria da Ministra Cármen Lúcia, em que se analisa o conteúdo do parágrafo único do art. 116 do CTN. Em seu voto, a relatora decidiu pela constitucionalidade da norma, mas especificando que “a descon sideração autorizada pelo dispositivo está limitada aos atos ou negócios jurídicos praticados com intenção de dissimulação ou ocultação desse fato gerador”.

Há ainda expressa menção ao fato de tal norma não ser uma norma antielisão, mas uma norma antievasão. Nesse cenário, espera-se que enquanto não seja promulgada verdadeira norma antielisiva pelo poder legislativo, competente para tanto, o judiciário passe a um controle maior da fundamentação dos autos de infração lavrados para coibir os planejamentos tributários adotados pelos contribuintes.

6. Bibliografia

- ANDRADRE, Leonardo Aguirra de. **Planejamento tributário**. São Paulo Quartier Latin, 2016;
- ÁVILA, Humberto. **Planejamento tributário**. *Revista de Direito tributário*, n.98, Malheiros ed, s. d., p. 74-85;
- ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016;
- BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. São Paulo: Noeses, 2016;
- EALR, V.11, nº 3, p.113-129, Set-Dez, 2020

Segregação de Atividades e Planejamento Tributário: Análise de Casos na Experiência Brasileira

- BOZZA, Fábio Piovesan. **Planejamento tributário e autonomia privada**. Série Doutrina tributária vol. XV. São Paulo: Quartier Latin, 2015;
- FAJERSZTAJN, Bruno – SANTOS, Ramon Tomazela. Planejamento Tributário - entre o Positivismo Formalista e o Pós-positivismo Valorativo: a Nova Fase da Jurisprudência Administrativa e os Limites para a Desconsideração dos Negócios Jurídicos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 223, São Paulo. ed. Dialética, abril/2014, p. 38-55;
- GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2011;
- GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento tributário: Elisão e Evasão fiscal**. São Paulo: QuartierLatin, 2006.
- HABER NETO, Michel. **Limites normativos ao planejamento tributário no Brasil**. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 223, São Paulo. ed. Dialética, abril/2014, p. 116-129;
- SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). **Planejamento tributário e o “propósito negocial”**. São Paulo: Quartier Latin, 2008;
- SCHOUERI, Luís Eduardo. **O Refis e a Desjudicialização do Planejamento Tributário**. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 232, São Paulo, ed. Dialética, jan./2015, p. 103-115;
- TAKANO, Caio Augusto. **A relação entre o direito tributário e o direito privado e seus impactos nos limites ao planejamento tributário**. Revista de direito tributário contemporâneo. Ano 2, vol. 4. Jan-fev. 2017, ed. RT, p. 39-66;