

# Planejamento Tributário e Reorganizações Societárias

---

Abril de 2011

**Paulo Vaz**  
**[pvaz@vbsoadvogados.com.br](mailto:pvaz@vbsoadvogados.com.br) / (11) 3043-4999**

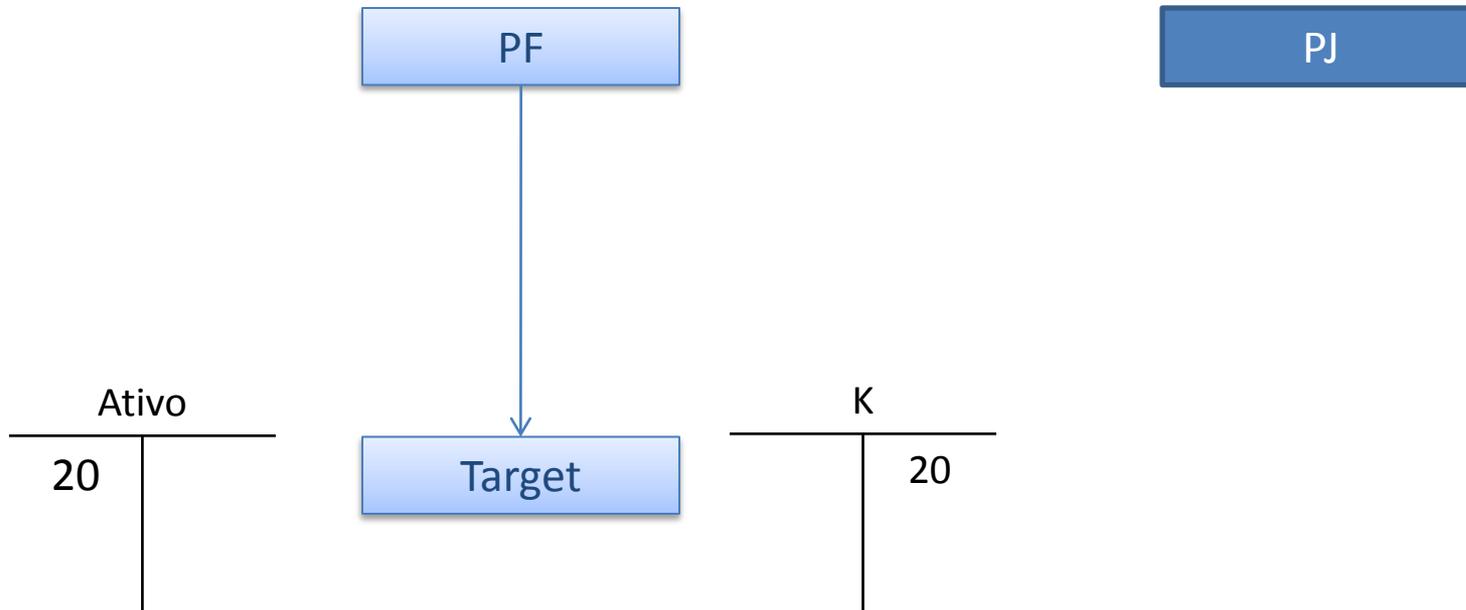
- ✓ Planejamento Tributário: Elisão X Evasão
- ✓ Ágio: tendências da fiscalização
- ✓ IFRS: novo padrão contábil e os seus reflexos fiscais
- ✓ Apêndice: Precedentes

## Elisão x Evasão

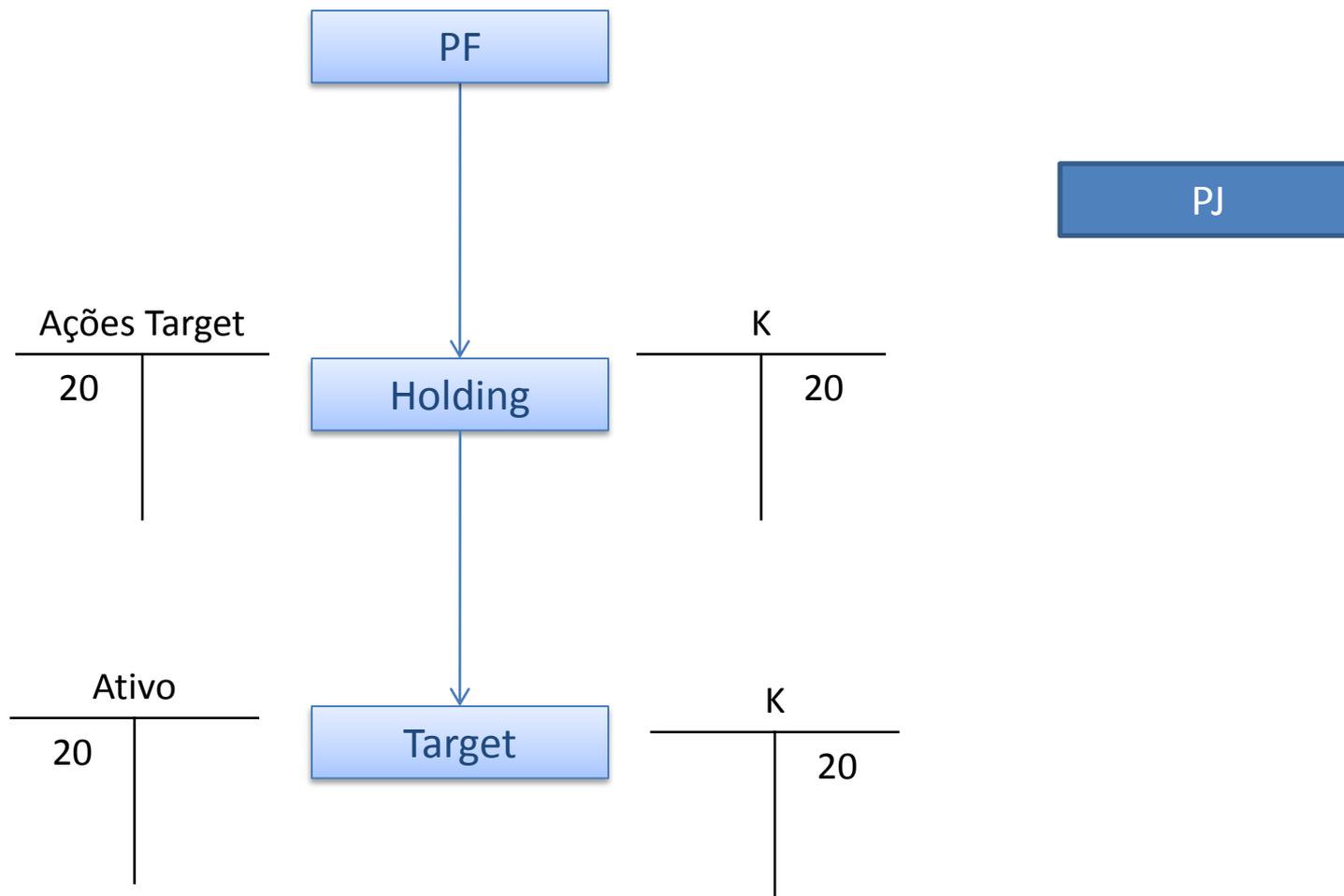
---

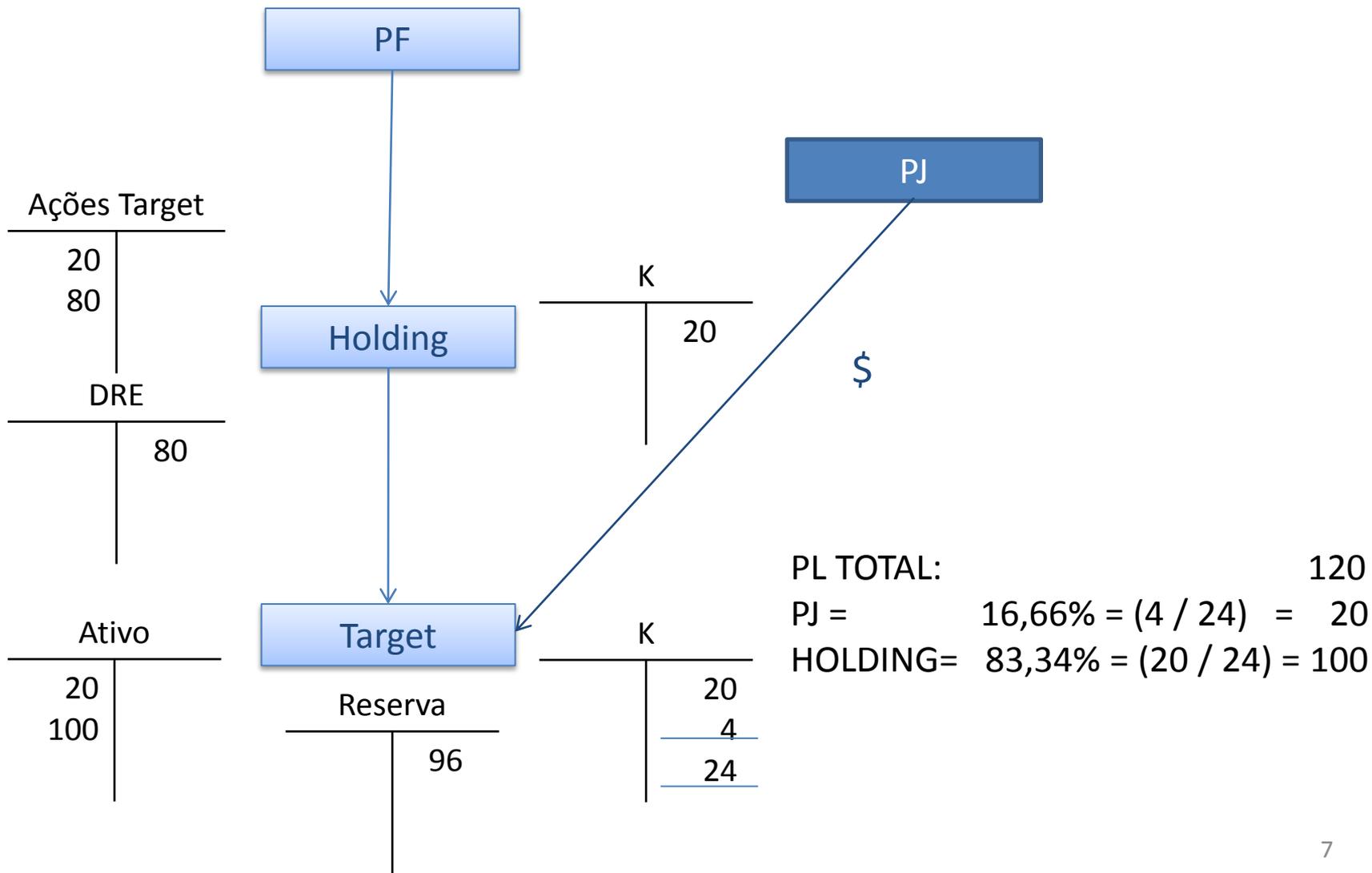
- ✓ Preponderância de decisões acerca de planejamentos tributários
  - ✓ Preponderância do tema “casa x separa”
- ✓ Tendências da fiscalização e do CARF
  - ✓ Mudança de posicionamento do Conselho de Contribuintes acerca do tema de planejamento tributário

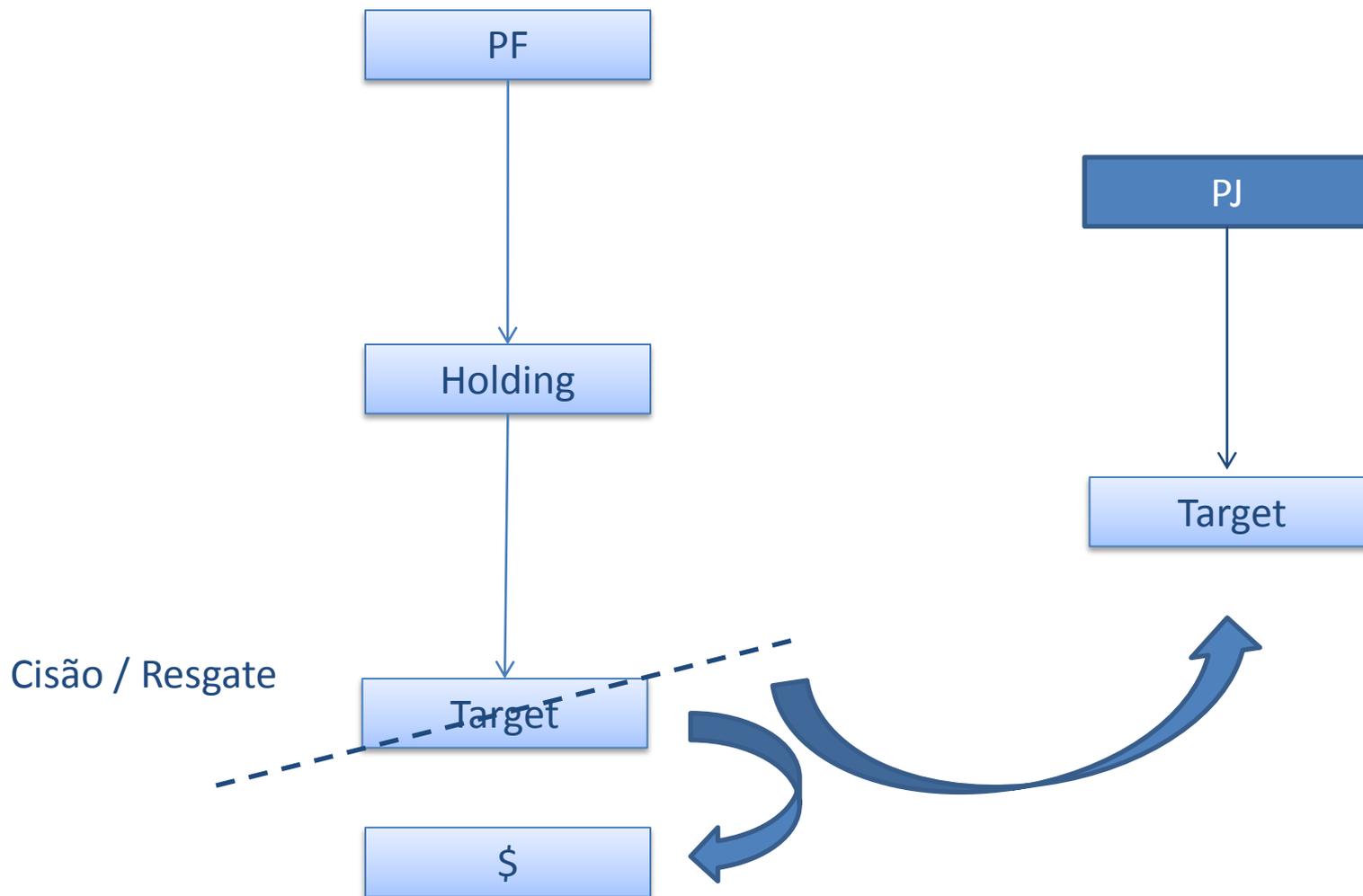
PL Target: 20  
Valor de Mercado: 100  
Mais valia: 80



## “Casa e Separa”: preparação (constituição de holding)







- ✓ Complexidade incompatível com cronologia dos atos
- ✓ Questões formais como contratos indicativos de operação de compra e venda
- ✓ Inconsistência econômica do ágio gerado na subscrição
- ✓ Em algumas circunstâncias: incipiência negocial e societária da sociedade “veículo”
- ✓ Em alguns casos: erros formais ou materiais (sequência de deliberações de atos societários incompatível com a natureza das decisões tomadas; falta de balancete de referência da equivalência patrimonial etc)

- ✓ Observância à estrita legalidade
- ✓ Justificação negocial (extremamente difícil de sustentar)
- ✓ Erro na identificação do sujeito passivo
- ✓ A questão do ágio

## CONCEITO ELEMENTAR

- ✓ Escolha adequada de ações ou omissões lícitas, portanto não viciadas e sempre anteriores aos fatos geradores dos tributos, para alcançar a redução ou mesmo a eliminação da carga tributária;
- ✓ Tribunais tendem a rejeitar efeitos tributários de transações realizadas com o único intuito de economizar tributos;

## **PRÉ-REQUISITOS:**

- ✓ Estricta legalidade;
- ✓ Objetivo Negocial (substância econômica);
- ✓ Entre as opções previstas em lei para realizar dada operação e alcançar o fim pretendido, o contribuinte escolhe a que apresenta o menor ônus fiscal;

- ✓ Sem distorções dos institutos do direito privado;
- ✓ Observância aos fins para os quais foram criados;
- ✓ Forma jurídica adotada deve ser:
  - condizente com real intenção;
  - apropriada ao fim almejado;
- ✓ Planejamento tributário lícito = “elisão fiscal”
- ✓ Diferenças em relação à “evasão fiscal” ilícita

**REGRA GERAL ANTI-ELISIVA** (art. 116 do CTN, incluído pela LC nº 104, de 10/1/01):

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

*I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;*

*II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.*

*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.” (grifamos)*

## REGRA GERAL ANTI-ELISIVA (Exposição de Motivos):

*“A inclusão do parágrafo único ao art. 116 faz-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade da elisão, constituindo-se, dessa forma, em instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário adotados com abuso de forma ou de direito”.*

## REGRA GERAL ANTI-ELISIVA: TENTATIVA DE REGULAMENTAÇÃO

- ✓ MP 66/02 - artigos 13 a 19
- ✓ Foi convertida na Lei nº 10.637/02 sem esses artigos;
- ✓ Regulamentação seria desejável para:
  - fixação de critérios e limites claros para a elisão fiscal;
  - “descriminalizar” e eliminar penalidades agravadas;

## COMENTÁRIOS:

- ✓ Embora não aplicável por falta de regulamentação:
  - Norma anti-elisiva tem influenciado julgadores e autoridades governamentais;
  - Questionamentos podem se fundamentar nos conceitos de simulação, dolo, sonegação, abuso de direito e, sobretudo, fraude;

- ✓ Cuidados, portanto, justificam-se em face:
  - da regra anti-elisiva como fenômeno sócio-econômico revelador da vontade das autoridades públicas; e
  - dos outros fundamentos para questionamento dos atos
- ✓ Jurisprudência (ementas no Apêndice):
  - vem aplicando interpretação econômica e conceitos de abuso de forma e de direito;
  - substância sobre a forma;

- Precedentes (judiciais e administrativos)
  - ✓ Precedentes antigos e “leading case” dos anos 80;
  - ✓ “Casa Separa”;
  - ✓ Incorporação às avessas;
  - ✓ Guerra fiscal interestadual;
  - ✓ Conflito entre doutrina e posição dos tribunais administrativos;
  - ✓ Trading estrangeira revendedora de bens brasileiros;
  - ✓ “Thin cap”;
  - ✓ Permuta de bens;
  - ✓ DPL;

- ✓ Exposição de motivos e tentativas de regulamentação revelam intenção de alcançar mais do que a simulação:
  - Ato ou negócio jurídico indireto - abuso de forma;
  - Formas mais complexas/onerosas entre duas ou mais para a prática de um dado ato;
  - Atos jurídicos sem propósito negocial;
- ✓ Diferencia hipóteses de dolo, fraude e simulação;
- ✓ Não seria tipo criminal nem sujeito a penalidades agravadas;
- ✓ “Dissimulação” do fato gerador ≠ de simulação, dolo, fraude e sonegação;

## ELISÃO

### 1) Observância à estrita legalidade:

- Atos lícitos e formas legais permitidas, etc;
- Evitar caracterização da “simulação civil”;
- Anterioridade ao fato gerador (exclui crime de sonegação fiscal e suas penalidades agravadas);
- Declaração, divulgação e registro dos atos (pode excluir o dolo, má fé e fraude ensejadores de penalidades agravadas);

## 2) Presença de propósito comercial ou econômico (“causa”):

- ✓ Em cada ato/etapa da operação, para cada parte envolvida e na operação como um todo;
- ✓ Sucessão de atos que a compõem e forma jurídica adotada devem ser condizentes com real intenção das partes e prestar-se ao fim almejado;
- ✓ Pode haver questionamento se a forma jurídica adotada não for apropriada ao fim pretendido ou se a substância da operação revelar que a real intenção das partes era a de realizar outro negócio jurídico;
- ✓ Endereços e infra-estrutura adequados;

✓ Jurisprudência ensina que podem denotar falta de propósito negocial:

- Forma mais complexa ou onerosa;
- Realização de vários atos em prazo ínfimo;
- Falta de parâmetros de mercado;

✓ Fatores agravantes:

- Paraísos fiscais;
- Operações entre partes relacionadas;

## O QUE DEVE PRINCIPALMENTE SER EVITADO:

- 1) Regulação clandestina da vontade ou subversão da finalidade/causa do ato declarado;
- 2) Antedatar ou pós-datar documentos;
- 3) Tentar ocultar atos ou operações omitindo dados em declarações e/ou evitando sua divulgação;
- 4) Presença de um ou mais atos/etapas sem propósito comercial ;
- 5) Operação como um todo sem substância;

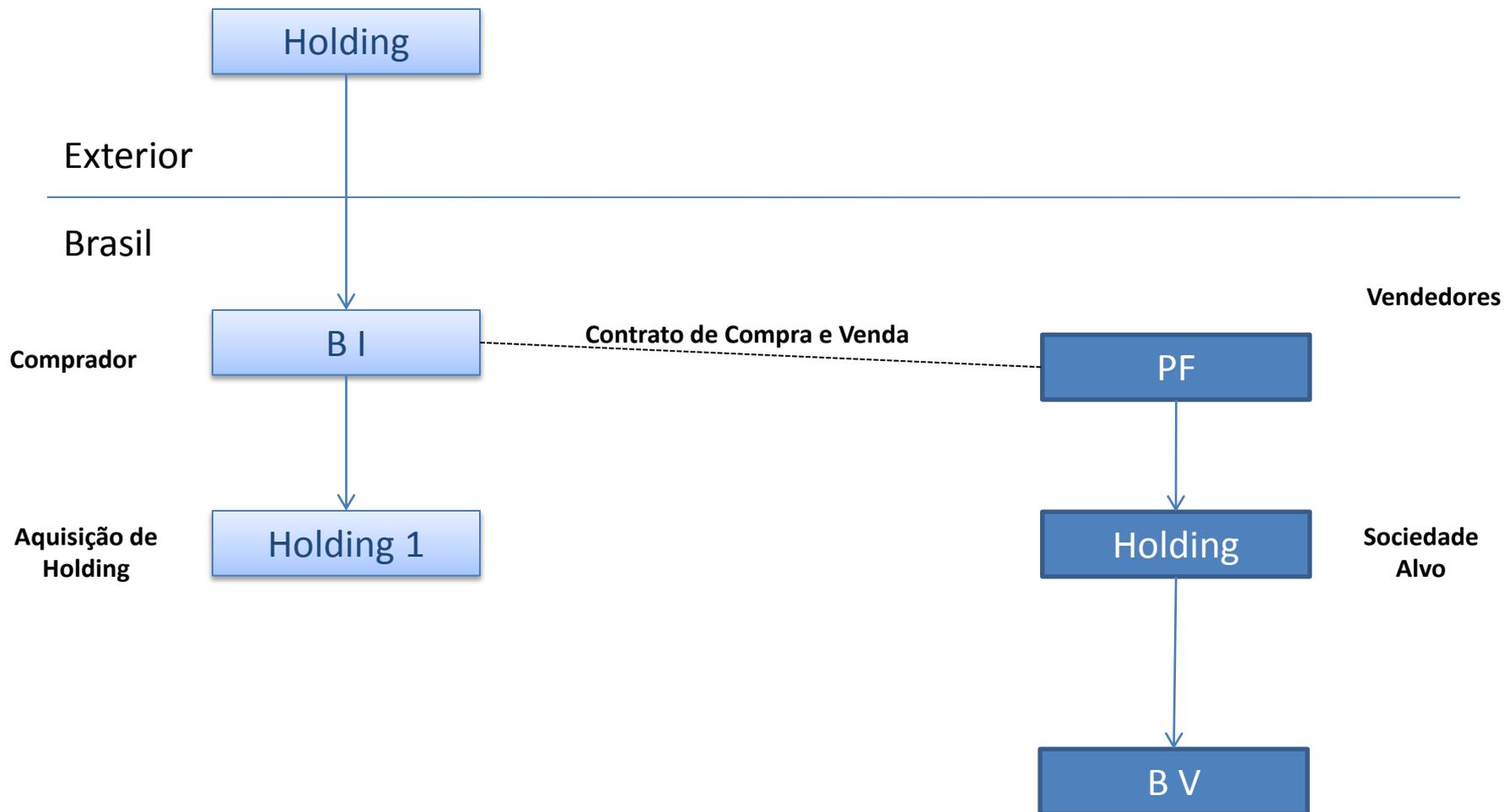
- 6) Adotar formas mais complexas ou onerosas para os envolvidos;
- 7) Realização dos atos em prazo ínfimo (se a operação envolver diversos atos);
- 8) Não observância de parâmetros de mercado;
- 9) Maior rigor aos demais requisitos em operações envolvendo paraísos fiscais;
- 10) Praticar atos e operações após a ocorrência do fato gerador;

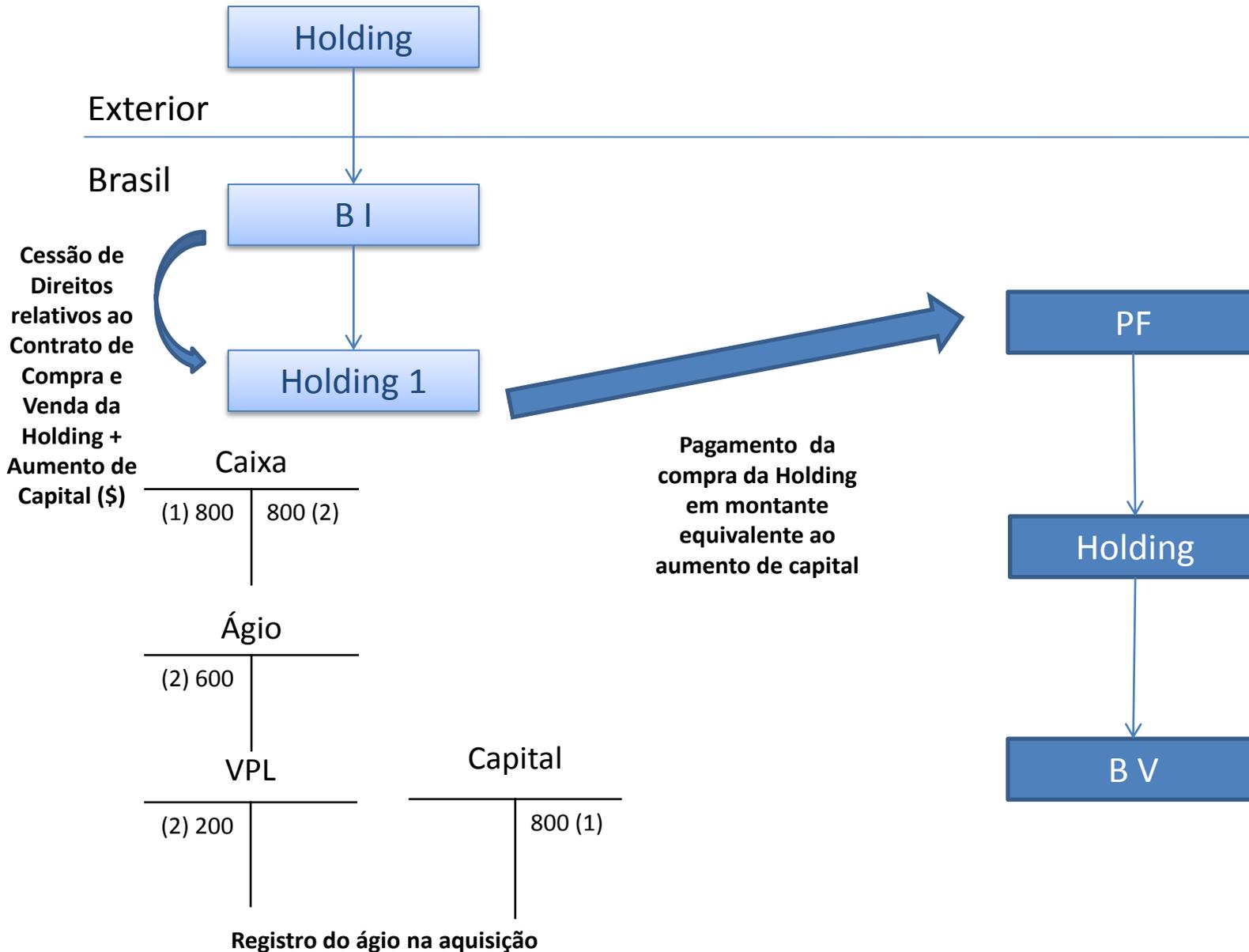
## **Ágio:** Pontos de atenção e tendência da fiscalização

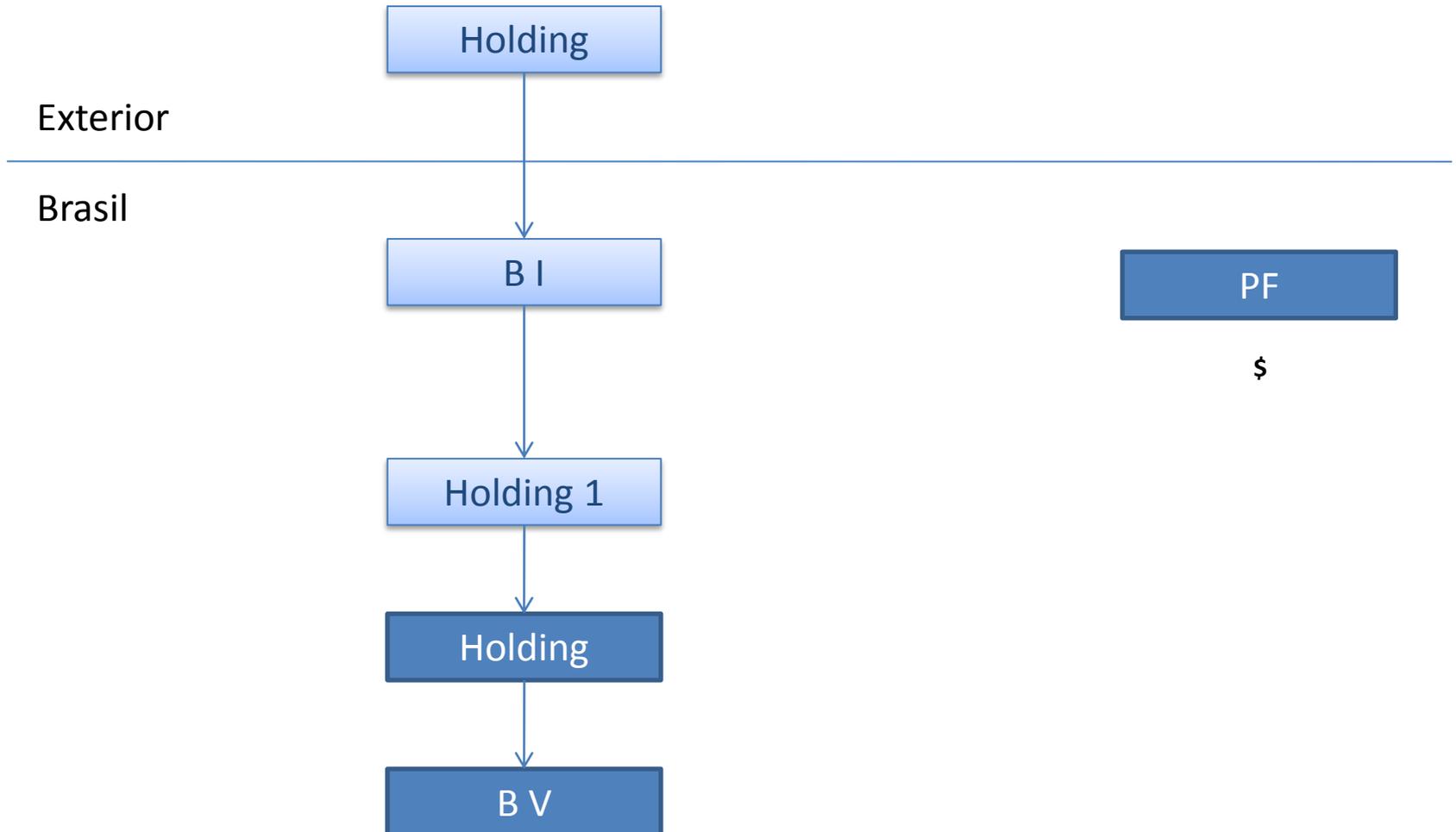
---

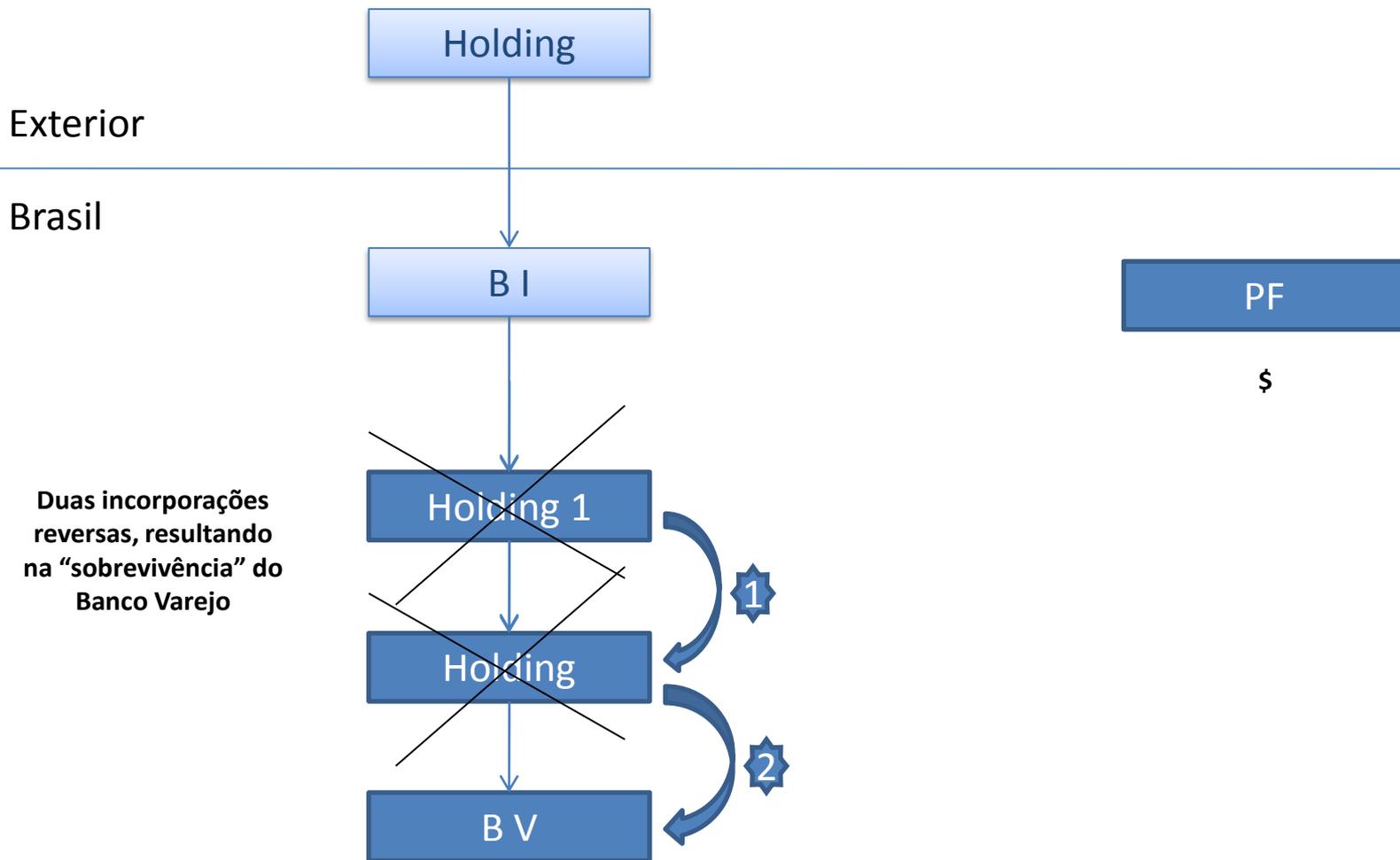
- ✓ Quando uma pessoa jurídica estabelecida no Brasil adquire investimento relevante e influente em sociedade coligada ou controlada, por valor superior ao do patrimônio líquido dessa sociedade haverá a figura contábil e fiscal do ágio (diferença entre os dois valores, de aquisição e o patrimonial);
- ✓ O ágio pago precisa ser fundamentado com base (regra fiscal):
  - na “mais-valia” de ativos;
  - na expectativa de rentabilidade futura de investimentos; ou
  - em outras razões econômicas.

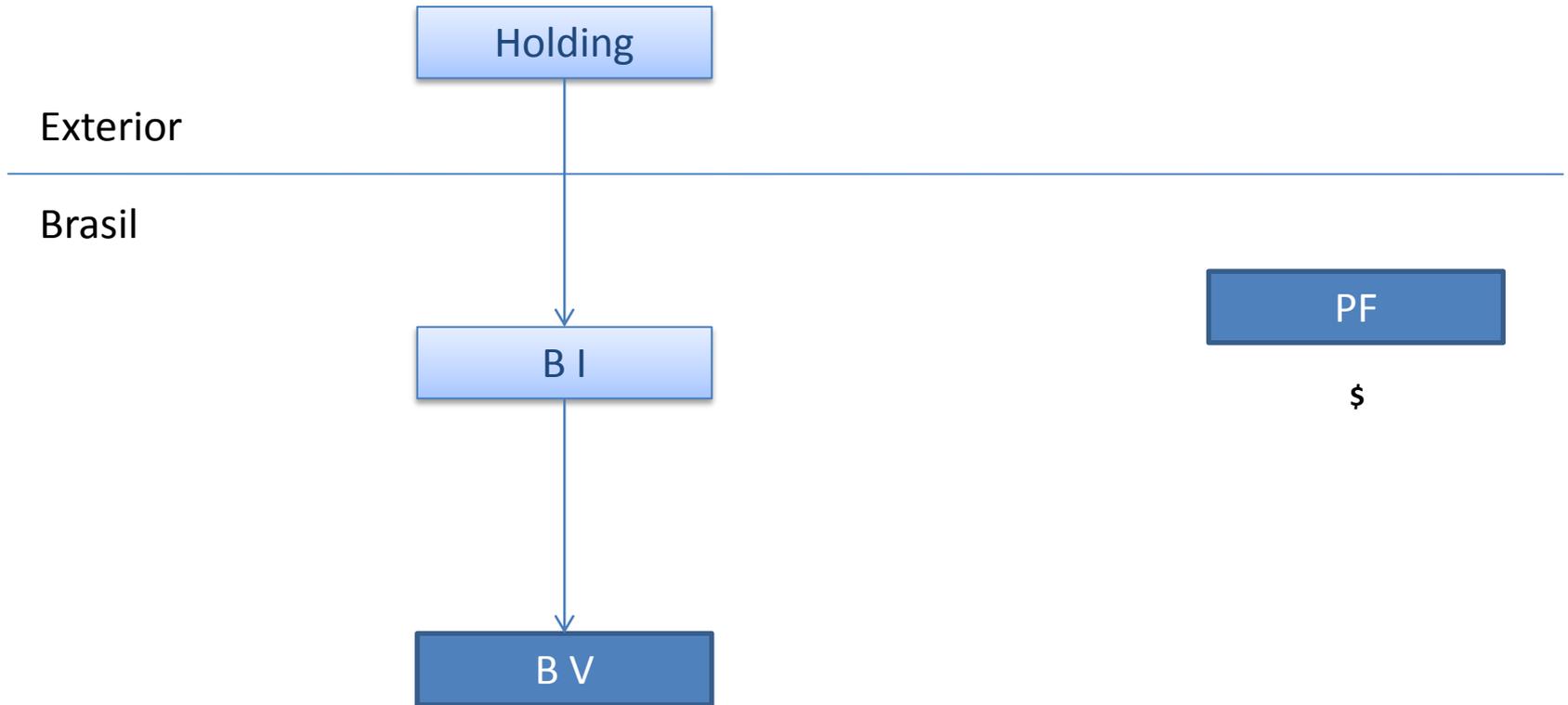
- ✓ A fundamentação mais comum é a da aquisição com base na expectativa de rentabilidade futura do investimento;
- ✓ Relatório indicando os fundamentos dessa expectativa deve ser arquivado na documentação contábil que acompanha o destaque do ágio;
- ✓ A amortização contábil deve se iniciar imediatamente após a aquisição do investimento e não produzirá efeitos tributários para fins do IRPJ;
- ✓ Questão da CSLL;











**Aproveitamento fiscal do ágio → Questionamento pela fiscalização**

- ✓ Pontos levantados pela fiscalização:
- ✓ Emitir “laudo” meses ou anos após a operação significa, para as autoridades fiscais, que não houve fundamento econômico para o pagamento, ou seja, o que foi pago não poderia ter sido chamado de ágio;
- ✓ Existência de fato da pessoa jurídica adquirente (“*shelf company*”) → RFB pesquisa o histórico da sociedade e dos sócios, os quais aparecem, perante o referido órgão, como detentores de outras dezenas de sociedades, para sustentar o argumento de que se trata de empresa “veículo”;

✓ Pontos levantados pela fiscalização:

**1) Emissão extemporânea de laudo/relatório que fundamentou o pagamento por expectativa de rentabilidade futura** → *“Muito importante torna-se ressaltar que, conforme consta DOS FATOS, não ficou suficientemente comprovado a esta fiscalização que tal ágio, pago em 30/11/x7, foi resultando de Rentabilidade Futura, uma vez que o demonstrativo exigido por lei como comprovação desta rentabilidade, apresentado pelo contribuinte, foi elaborado posteriormente a referida data, em julho de x8, com base em balanço levantado em 31/12/x7, ambas as datas posteriores ao pagamento do referido ágio.”*

**2) Utilização de suposta sociedade veículo para geração do ágio** → *”Entretanto, visando alterar as condições do fato gerador, tratou de adquirir, em 07/03/x7, uma empresa veículo, denominada XXXXX [Holding 1], com capital social de R\$ 1.000,000, constituída, em 16/01/x7, aparentemente transferindo para a mesma os direitos da transação efetuada, que montava na ordem de R\$ 800 milhões, com o único intuito de posteriormente utilizá-la, no âmbito de uma seqüência de operações societárias, que culminariam, ao término de duas incorporações reversas, com a transferência do XXXX [B V] para seu controle”.*

**3) Cessão de direitos a outras empresas sem a estrita observância de deliberações sociais (Conselho de Administração, AGE) →** *Ficando claro então as únicas decisões de Forum competente, tanto o Conselho de Administração do XXXXX [B I], quanto a AGE, foram no sentido de autorizar a compra das quotas da XXXXX [Holding → Sociedade Alvo], não tendo sido entretanto demonstrado em que fórum se deu a decisão da transferência dos direitos para a XXXXX [Holding 1], nem comprovado a existência de alguma ATA onde tal assunto foi tratado. Também não foi apresentada aprovação do Conselho de Administração para o investimento na XXXXX [Holding 1], o que segundo o estatuto do XXXXX [B I] seria necessário em investimentos desta monta.”*

4) **Conflitos entre acordos particulares e registros na Junta Comercial** → “Apesar de ser transferido a XXXXX [ **Holding 1**] direitos e deveres equivalentes a R\$ 800.000.000,00, o capital da mesma restringia-se a R\$ 1.000,00 (...) Na data da transferência dos direitos, 07/03/x7, a alteração do contrato social da XXXXX [ **Holding 1**] ainda não havia nem sido protocolada na Junta Comercial, só o sendo em 12/03/x7 (...) Verificando-se também que as condições da cessão são claramente despreocupadas com relação a conseqüências advindas de problemas com a XXXXX [ **Holding 1**], considerando-se que a transferência desta para o controle do XXXXX [ **B I**] ainda não estava nem em trâmite de registro na JUCESP. Não representando este instrumento de cessão as condições que normalmente teria em caso de cessão de direitos, neste montante de valor, com pessoas não ligadas, ou mais, não controladas.”

5) **A Holding não “apareceu” perante os órgãos reguladores →**  
*“Sendo importante ressaltar que nas solicitações de autorização nos órgãos de controle, o Banco XXXXX se apresenta como a parte interessada, sem, contudo, mencionar a transferência dos direitos dele a XXXX [Holding 1], que àquela ocasião já havia ocorrido. Ressaltando que não consta a XXXX [Holding 1] como parte em nenhuma solicitação feita a estes órgãos, exceção feita ao Banco Central.”*

6) **Aquisição da holding tratada como utilização de empresa “veículo”** → Ou seja, embora esta fiscalização reconheça a existência de um ágio, pago quando da aquisição do controle societário da XXXX [ **Holding**], ficou fartamente comprovado que o uso da empresa XXXXX [ **Holding 1**], como empresa veículo, deu-se sem qualquer finalidade comercial, apenas com o intuito de tornar o ágio fiscalmente dedutível, podendo este ser amortizado pelo XXXXX [ **B V**].

**7) Suposta inconsistência das operações societárias** → Além disto, ficou comprovado que na verdade o adquirente do controle societário do XXXXX [B V] foi o XXXXX [B I], sendo que as citadas operações de incorporação reversa tinham como intuito, única e exclusivamente, levar para a empresa investida XXXXX [B V], parte do ágio, procedendo esta, em seguida, às conseqüentes amortizações do mesmo levando a uma diminuição indevida dos resultados nos próximos anos;

## 8) Outros pontos:

- ✓ Aumento de capital na  **Holding 1**  e pagamento pela compra, por esta empresa, no mesmo dia, com o caixa recebido;
- ✓ Existência de menos de um ano (10 meses) da  **Holding 1** , antes de ser incorporada;
- ✓  **Holding 1**  era empresa de prateleira;

## Justificativas:

- ✓ Transação entre partes não relacionadas → Ágio legítimo;
- ✓ Preço de mercado praticado;
- ✓ Não precisaria da estrutura (tratada como fundamental pela fiscalização) para gerar o ágio e ser fiscalmente dedutível;
  - ✓ Questão relacionada a atividades reguladas pelo poder público

### Conclusão:

- ✓ As operações observaram todos os requisitos referentes ao destacamento e aproveitamento do ágio para fins fiscais;
- ✓ Todos os impostos relativos às transferências foram recolhidos normalmente;
- ✓ A operação não teve uma alcunha elisiva propriamente dita → ágio seria gerado normalmente na aquisição, podendo ser igualmente amortizado para fins fiscais;
- ✓ Toda operação será autuada quando “parecer complexa”, cabendo ao contribuinte o ônus do contencioso administrativo e/ou judicial?
- ✓ Com a falta de uma diretriz firme quanto à questão elisiva e com a segurança de que a discussão administrativa tenderá a favorecer o fisco, a fiscalização está praticamente convidada a aplicar a legislação tributária tratando todas as operações como elisivas

ÁGIO NA SUBSCRIÇÃO DE QUOTAS - O ágio na aquisição de quotas de capital das sociedades de responsabilidade limitada não deve compor o resultado comercial do exercício. Como inexistente disposição que determine sua adição para fins de determinação da base de cálculo do imposto de renda, também não deve compor o lucro real. (Acórdão nº 1201-00.36, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 1ª Seção, 1ª Turma de 12 de maio de 2009)

## **IFRS:** Novo padrão contábil e os seus reflexos fiscais

---

✓ Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007 (“Lei nº 11.638/08”) e da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009 (“Lei nº 11.941/09”) → significativas mudanças nos critérios contábeis previstos na Lei nº 6.404, de 16 de dezembro de 1976 (“Lei das S.A.”), com o processo de convergência de seus padrões contábeis ao *International Financial Reporting Standards* (“IFRS”);

✓ Exposição de Motivos nº 1.657, de 7 de novembro de 2000, referente à Lei nº 11.638/08: “modernizar e harmonizar as disposições da lei societária em vigor com os princípios fundamentais e melhores práticas contábeis internacionais”;

✓ Motivos da reforma contábil no Anteprojeto de Reforma da Lei das S.A.:

- Adequar a parte contábil da lei de forma a atender a necessidade de maior transparência e qualidade das informações contábeis;
- Criar condições para harmonização da lei com as melhores práticas contábeis internacionais; e
- Buscar eliminar ou diminuir as dificuldades de interpretação e de aceitação das nossas informações contábeis, principalmente quando existem dois conjuntos de demonstrações contábeis, um para fins internos e outro para fins externos, com valores substancialmente diferentes;

- ✓ Substância deve prevalecer sobre a forma;
- ✓ Contabilidade passa a ser norteadada por princípios em detrimento de normas rígidas de contabilização;
- ✓ Evidenciação da natureza e efeitos das operações;
- ✓ Maior cautela e atenção aos detalhes em relação às operações comumente praticadas;

- ✓ Estrita relação Contabilidade X Direito Tributário → Mudanças poderiam causar significativos impactos fiscais;
- ✓ Busca da neutralidade das alterações contábeis para fins de tributação: Criação do Regime Tributário de Transição pelo artigo 15 e seguintes da Lei nº 11.941/09;
- ✓ Alterações que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido do exercício não terão efeitos para fins de apuração do lucro real da pessoa jurídica sujeita ao RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007;

## **IFRS COMO NOVO ELEMENTO NA EVIDENCIAÇÃO DE ESTRUTURAS ELISIVAS:**

**1) Stock Option:** Pronunciamento Técnico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis CPC nº 10 – “Pagamento Baseado em Ações”;

**2) Ágio:** Orientação Técnica OCPC nº 02 - Esclarecimentos Sobre As Demonstrações Contábeis De 2008 e Pronunciamento Técnico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis CPC nº 15 – Combinação de Negócios;

**3) Ações preferenciais resgatáveis:** Pronunciamento Técnico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis CPC nº 39 – Instrumentos Financeiros;

- ✓ Patrimônio Contábil X Patrimônio Fiscal para fins de:
  - Juros sobre Capital Próprio;
  - Dividendos;
  - Regras de Subcapitalização;

✓ Questão das taxas de depreciação:

*LUCRO REAL. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. AJUSTES DECORRENTES DA LEGISLAÇÃO SOCIETÁRIA. EFEITOS TRIBUTÁRIOS. Os ajustes no cálculo da depreciação de bens do ativo imobilizado determinados pelo art. 183, § 3º, inciso II, da Lei nº 6.404, de 1976, com as alterações introduzidas pelo art. 1º da Lei nº 11.638, de 2007, e pelo art. 37 da Lei nº 11.941, de 2009, não terão efeitos para fins de apuração do lucro real da pessoa jurídica sujeita ao Regime Tributário de Transição (RTT), devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007. (Solução de Consulta nº 15, de 18 de fevereiro de 2011, Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 10ª Região Fiscal)*

## ✓ Teses tributárias

## Apêndice: Precedentes

---

- ❖ Acórdão CC 101-94.986, publicado em 20/10/05
- Debêntures subscritas pelos próprios acionistas da emissora com créditos detidos contra a empresa (lucros não distribuídos em exercícios anteriores)
- Decisão favorável ao fisco porque emissão não envolveu entrada de novos recursos (ato de liberalidade dos acionistas praticado para reduzir o lucro tributável)

❖ Acórdão CC 101-96.087, julgado em 29/3/07

- *“OPERAÇÃO COM ÁGIO. SIMULAÇÃO RELATIVA. As operações estruturadas, realizadas em prazo ínfimo, de aporte de capital com ágio, capitalização e alienação, constituem-se em simulação relativa, cujo ato verdadeiro dissimulado foi a alienação das ações. Seu único propósito foi evitar a incidência de ganho de capital.”* [“casa-separa”: tem o propósito comercial de alienar as ações e gerar um fluxo financeiro para o alienante, mas a forma jurídica escolhida (subscrição e resgate) não é adequada ao fim almejado e a substância da operação como um todo revela que intenção efetiva é de vender e não de se associar]

❖ Acórdão CC 101-95.537, julgado em 24/5/06

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

- ❖ Acórdão CC 101-94771, 1ª Câm., de 11/11/04 (caso M)
- *“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.*
- MULTA AGRAVADA – Presente o evidente intuito de fraude, cabível o agravamento da multa de ofício prevista no inciso II, art. 44, da lei nº 9.430/96. (...)”

(Cont.)

- SIMULAÇÃO/DISSIMULAÇÃO – Configura-se como simulação, o comportamento do contribuinte em que se detecta uma inadequação ou inequivalência 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.

- ❖ Acórdão CC 103-23.290, julgado em 5/12/07
- *“(...) INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL. UTILIZAÇÃO DE ‘EMPRESA VEÍCULO’. Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a incorporação de pessoa jurídica, em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, sem qualquer finalidade comercial ou societária, especialmente quando a incorporada teve o seu capital integralizado com o investimento originário de aquisição de participação societária da incorporadora (ágio) e, ato contínuo, o evento da incorporação ocorreu no dia seguinte. Nestes casos, resta caracterizada a utilização da incorporada como mera ‘empresa veículo’ para transferência do ágio à incorporadora.”*

- ❖ Acórdão CC 103-21046, 3ª Câm., julgado em 16/10/02
- *“INCORPORAÇÃO ATÍPICA – NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO – SIMULAÇÃO RELATIVA – A incorporação de empresa superavitária por outra deficitária, embora atípica, não é vedada por lei, representando um negócio jurídico indireto, na medida em que, subjacente a uma realidade jurídica, há uma realidade econômica não revelada.*
- *Para que os atos jurídicos produzam efeitos elisivos, além da anterioridade à ocorrência do fato gerador, necessário se faz que revistam forma lícita, aí não compreendida hipótese de simulação relativa, configurada em face dos dados e fatos que instauram o processo.*

(Cont.)

- *EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE – A evidência da intenção dolosa, exigida na lei para agravamento da penalidade aplicada, há que aflorar na instrução processual, devendo ser inconteste e demonstrada de forma cabal.*
- ... O atendimento a todas as solicitações do Fisco e observância da legislação societária, com a divulgação e registro nos órgãos públicos competentes, inclusive com o cumprimento das formalidades devidas junto à Receita Federal, ensejam a intenção de obter economia de impostos, por meios supostamente elisivos, mas não evidenciam má-fé, inerente à prática de atos fraudulentos. (...).”

(Cont.)

- *[incorporadora era inativa e, após a incorporação, assumiu a denominação social da incorporada e alterou sua sede social para o local desta. CC confirmou o entendimento do Fisco de que a operação foi simulada e visou unicamente negociar o prejuízo fiscal com empresa lucrativa; PJ superavitária foi na prática a incorporadora e a deficitária a incorporada, vedando o aproveitamento dos prejuízos fiscais]*

- ❖ Acórdão CSRF 01-05.413, julgado em 20/3/06
- *“IRPJ – INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS – GLOSA DE PREJUÍZOS – IMPROCEDÊNCIA – A denominada ‘incorporação às avessas’, não proibida pelo ordenamento jurídico, realizada entre empresas operativas e que sempre estiveram sob controle comum, não pode ser tipificada como operação simulada ou abusiva, mormente quando, a par da inegável intenção de não perda de prejuízos fiscais acumulados, teve por escopo a busca de melhor eficiência das operações entres ambas praticadas.”*
- *[incorporação da lucrativa pela deficitária foi aceita para preservar prejuízos e mesmo prevalecendo atributos da incorporada, porque se entendeu haver um propósito comercial para o ato - desígnios legítimos de reestruturação societária dentro do grupo]*

- ❖ Acórdão CSRF 01-02.107, julgado em 2/12/96
- *“IRPJ – ‘INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS’ – MATÉRIA DE PROVA – COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS – A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade dos atos efetivamente praticados. Se a documentação acostada aos autos comprova de forma inequívoca que a declaração de vontade expressa nos autos de incorporação era enganosa para produzir efeito diverso do ostensivamente indicado, a autoridade fiscal não está jungida aos efeitos jurídicos que os atos produziram, mas à verdadeira repercussão econômica dos fatos subjacentes”.*

(Cont.)

- Fisco interpreta manutenção do nome da incorporada pela incorporadora como um indício de simulação
- CC vem exigindo outros indícios de que, na prática, a incorporadora era a que se extinguia na operação, tais como:
  - ✓ incorporadora estar previamente inativa
  - ✓ não serem mantidas quaisquer características da incorporadora nas atividades, mantendo-se o nome, a sede social, a gerência e os empregados da incorporada
  - ✓ não serem do mesmo grupo e/ou atuarem em ramos diversos

*(Cont.)*

- Não há base para imputar simulação em incorporação de empresas operacionais cujas atividades permanecerão sendo praticadas após a operação, e motivada por desígnios de reorganização societária (otimização de atividades, obtenção de maior sinergia estrutural, enxugamento da estrutura, etc.)
- Favorece esse entendimento também o fato de as empresas pertencerem ao mesmo grupo e atuarem no mesmo ramo de atividade

- ❖ Acórdão CC 202-15.765, julgado em 14/9/04
- *“IOF. ABUSO DE FORMA. Se a entidade financeira concede empréstimo, representado por Cédula de Crédito Comercial, a concessionárias de veículos, mas de fato o que houve foi financiamento para compra de veículo por pessoa física, resta caracterizado o abuso de forma com o fito de pagar menos tributo. Provado o abuso, deve o Fisco desqualificar o negócio jurídico original, exclusivamente para efeitos fiscais, requalificando-o segundo a descrição normativo-tributária pertinente à situação que foi encoberta pelo desnaturamento da função objetiva do ato. (...)”*

- ❖ Acórdão CC 104-20.749, julgado em 15/6/05
- “IRPF - EXERCÍCIO DE 2001 - OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE FONTE NO EXTERIOR - SIMULAÇÃO - Constatada a prática de simulação, perpetrada mediante a articulação de operações com o intuito de evitar a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, é cabível a exigência do tributo, acrescido de multa qualificada (art. 44, inciso II, da Lei nº. 9.430, de 1996).

(Cont.)

- OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA - O fato de cada uma das transações, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto de operações, quando fica comprovado que os atos praticados tinham objetivo diverso daquele que lhes é próprio.
- *AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO EXTRATRIBUTÁRIA - A liberdade de auto-organização não endossa a prática de atos sem motivação negocial, sob o argumento de exercício do planejamento tributário. (...)*”

- ❖ Acórdão CC 204-00.084, julgado em 17/5/05
- “(...) MULTA QUALIFICADA. FRAUDE TRIBUTÁRIA. SIMULAÇÃO DE COMPRA E VENDA DE TÍTULOS. DISSIMULAÇÃO DE OPERAÇÕES DE MÚTUO. INCIDÊNCIA DO IOF. A prática de operações compostas de compra a prazo e recompra à vista de títulos realizadas no mesmo dia, nas mesmas quantidades e pelo mesmo valor, com a finalidade de contornar vedação legal à concessão de financiamento a clientes, configura ação dolosa tendente a impedir a ocorrência do fato gerador do IOF. A realização habitual de operações simuladas cujo único objetivo é impedir a ocorrência do fato gerador do IOF constitui evidente intuito de fraude. ....”

- ❖ Acórdão CC 101-94.340, julgado em 9/9/03
- *“DESCONSIDERAÇÃO DE ATO JURÍDICO – (...) para que o negócio jurídico realizado seja desconsiderado pela autoridade administrativa, mister se faz provar que o ato negocial praticado deu-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).*
- *SIMULAÇÃO – Configura-se como simulação, o comportamento do contribuinte em que se detecta uma inadequação ou inequivalência 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.*

(Cont.)

- *NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO – Configura-se negócio jurídico indireto, quando um contribuinte se utiliza de um determinado negócio, típico ou atípico, para obtenção de uma finalidade diversa daquela que constitui a sua própria causa, em que as partes querem efetivamente o negócio e os efeitos típicos dele realizado e submete-se a sua disciplina jurídica. (...)*”

- ❖ Acórdão 106-14.244, julgado em 20/10/04
- “(…) MULTA QUALIFICADA DE OFÍCIO - Para que a multa de ofício qualificada no percentual de 150% possa ser aplicada é necessário que haja descrição e incontestada comprovação da ação ou omissão dolosa, na qual fique evidente o intuito de sonegação, fraude ou conluio, capitulado na forma dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502/64, respectivamente. (…)”

❖ Acórdão 201-77.174, julgado em 9/9/03

- *“...DESCONSIDERAÇÃO DE NEGÓCIO JURÍDICO. FALTA DE PRECISÃO LEGAL. Não existindo norma vedando a utilização de mecanismo jurídico menos oneroso ao contribuinte, não pode o Fisco desconsiderar os negócios jurídicos praticados, alegando possuírem conteúdo econômico de fato gerador de tributo, ante a falta de previsão legal para tanto. (...)”*
- [embora relativamente recente, esse entendimento tem se tornado menos freqüente]

❖ Acórdão 1: 101-93.616, julgado em 20/9/01

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

❖ Acórdão 101-94127, julgado em 28/2/03

- *“IRPJ - SIMULAÇÃO NA INCORPORAÇÃO - Para que se possa materializar, é indispensável que o ato praticado não pudesse ser realizado, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. Se não existia impedimento para a realização da incorporação tal como realizada e o ato praticado não é de natureza diversa daquela que de fato aparenta, não há como qualificar-se a operação de simulada. Os objetivos visados com a prática do ato não interferem na qualificação do ato praticado. Portanto, se o ato praticado era lícito, as eventuais conseqüências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal e não de "evasão ilícita." (Ac. CSRF/01-01.874/94).*
- *IRPJ- INCORPORAÇÃO ATÍPICA - A incorporação de empresa superavitária por outra deficitária, embora atípica, não é vedada por lei, representando negócio jurídico indireto.” [idem]*

- ❖ Acórdão nº 101-94.340, julgado em 09/9/03 (caso R) –  
ementa do Rec. 133.140 da 1ª Câm. do CC
- *“DESCONSIDERAÇÃO DE ATO JURÍDICO - Não basta a simples suspeita de fraude, conluio ou simulação para que o negócio jurídico realizado seja desconsiderado pela autoridade administrativa, mister se faz provar que o ato negocial praticado deu-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)*

(Cont.)

- *SIMULAÇÃO* - Configura-se como simulação, o comportamento do contribuinte em que se detecta uma inadequação ou inequivalência 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.
- *NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO* - Configura-se negócio jurídico indireto, quando um contribuinte se utiliza de um determinado negócio, típico ou atípico, para obtenção de uma finalidade diversa daquela que constitui a sua própria causa, em que as partes querem efetivamente o negócio e os efeitos típicos dele realizado e submete-se a sua disciplina jurídica. Recurso provido.”

- ❖ Acórdão CSRF nº 01-06.015 – “Caso R” , julgado em 14/10/08
- *“NORMAS PROCESSUAIS - PRAZO PARA APRESENTAÇÃO DE RECURSO ESPECIAL PELA PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL - ANULAÇÃO DA CIÊNCIA DO ACÓRDÃO - Reinicia-se a contagem do prazo de 15 dias para a interposição de recurso especial contra decisão dos Conselhos de Contribuintes, se a Procuradoria da Fazenda Nacional foi comunicada, antes de findo o prazo recursal, da invalidade da primeira ciência feita pela imprensa oficial e recebeu, posteriormente, uma nova intimação da mesma decisão. A Administração Judicante deve se orientar sua atuação pelos princípios da boa-fé e da probidade, consubstanciados no comportamento leal, sem surpresas, ardis ou armadilhas. Impensável prejudicar as partes que confiaram na validade do ato anulatório por ela produzido. A eventual discussão sobre a legalidade do ato da Presidência do Primeiro Conselho não pode ensejar a supressão do direito recursal da Procuradoria, eis que ela não participou da elaboração do ato de anulação.”*

(Cont.)

- *SIMULAÇÃO DE ATO JURÍDICO - A simulação relativa de ato ou negócio jurídico se caracteriza pela declaração aparente de um ato jurídico, enquanto o negócio real, verdadeiro, e oculto no negócio aparente é diverso do declarado. A simulação há de ser cabalmente provada pela parte interessada.*
- *PRESUNÇÃO COMO MEIO DE PROVA - Presunção é a ilação que se tira de um fato conhecido para provar a existência de um fato desconhecido. Sua validade repousa em três requisitos: o da gravidade, o da previsão e o da concordância, não prosperando a ilação quando os indícios escolhidos autorizem conclusões antípodas, como ocorreu no caso concreto. Incumbe ao Fisco provar que o ato se fez na contra-mão da lei de regência com o propósito doloso de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária.*

Processo nº 1080.008088/2001-71 (caso R) - ANDAMENTO

Data	Andamento
25/01/2010	<p>EM TRAMITAÇÃO JULGADO EM SESSÃO. ACÓRDÃO 9101-00483 Pelo voto de qualidade, rejeitar as preliminares de não conhecimento dos embargos, sob a alegação de falta de competência da Delegacia da Receita Federal em Porto Alegre -RS para interpô-los, bem como pela preclusão em face de o Procurador da Fazenda Nacional junto ao CARF ter interposto embargos anteriormente ao mesmo acórdão. Também pelo voto de qualidade, admitir e conhecer dos embargos de declaração. Vencidos os conselheiros Valmir Sandri, Karem Jureidini Dias, Antonio Carlos Guidoni, João Carlos Lima Junior e Alexandre Andrade da Fonte Filho, que não conheciam dos embargos. <b><u>No mérito, por maioria de votos, retificar o Acórdão CSRF nº 01-06.015, para DAR provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional e restabelecer integralmente as exigências tributárias dos autos de infração</u></b>, vencidos os Conselheiros Karem Jureidini Dias, Antonio Carlos Guidoni Filho, Valmir Sandri e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, que negavam provimento ao recurso. O conselheiro Valmir Sandri apresenta declaração de voto.</p>
14/10/2008	<p>RECURSO JULGADO. Tipo decisão : Acórdão - Nº: CSRF/01-06.015. Recurso : Recurso de Divergência do Procurador – Outros.</p>
09/09/2003	<p>RESULTADO OBRIGATÓRIO. Tipo decisão : Acórdão - Nº: 101-94340. Recurso : Recurso Voluntário - Dado Provimento Por Maioria</p>

- ❖ Acórdão 105-17.084, julgado em 25/06/08 – “Caso Marc”
- *“DECADÊNCIA - IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO - Na ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a teor do parágrafo 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, a regra de decadência ali prevista não opera. Nesses casos, a melhor exegese é aquela que direciona para aplicação da regra geral estampada no art. 173, I, do mesmo diploma legal (Código Tributário Nacional).*

*(Cont.)*

- *DECADÊNCIA - IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - PAGAMENTO SEM CAUSA - Em conformidade com as disposições contidas no parágrafo segundo do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, no caso de pagamento a beneficiário não identificado ou em que não for comprovada a operação ou a sua causa, o imposto de renda na fonte é considerado vencido no dia do pagamento da importância.*
- *DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA - OMISSÃO - INEXISTÊNCIA - Não há que se falar em omissão por parte da autoridade de primeiro grau quando se constata que todos os argumentos de defesa foram enfrentados pela instância a quo.*

(Cont.)

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

*(Cont.)*

- *CUSTOS E DESPESAS INCORRIDAS - DEDUTIBILIDADE - Em conformidade com a legislação do imposto de renda, os custos e despesas dedutíveis na apuração da base de cálculo do imposto são tão-somente aqueles intrinsecamente vinculados à fonte produtora de rendimentos, não havendo que se falar em dedutibilidade dos referidos dispêndios na situação em que sua falta de comprovação serviu de alicerce para a própria acusação.*

- **Acórdão 101-97.070, julgado em 17/12/08 (caso Eagle - A)**

*“NULIDADE- Erros na apuração do crédito, se restarem provados, poderão acarretar o provimento total ou parcial do recurso, não implicando nulidade do lançamento.*

*LUCROS AUFERIDOS POR INTERMÉDIO DE COLIGADAS E CONTROLADAS NO EXTERIOR- Na vigência das Leis 9.249/95 e Lei 9.532/97 o fato gerador era representado pelo pagamento ou crédito (conforme definido na IN 38/96 e na Lei n° 9.532/97), e o que se tributavam eram os dividendos. A partir da MP 2.158 35/2001, a tributação independe de pagamento ou crédito (ainda que presumidos), passando a incidir sobre os lucros apurados, e não mais sobre dividendos.*

*(Cont.)*

*LUCROS ORIUNDOS DE INVESTIMENTO NA ESPANHA - Nos termos da Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda entre Brasil e a Espanha, promulgada pelo Decreto n° 76.975, de 1976, em se tratando de lucros apurados pela sociedade residente na Espanha e que não sejam atribuíveis a estabelecimento permanente situado no Brasil, não pode haver tributação no Brasil.*