



UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

DANIELE PLANTES FERREIRA

EVASÃO X ELISÃO FISCAL  
ANÁLISE DE PROCESSOS JULGADOS ANTES E APÓS A NORMA  
ANTI ELISÃO

CURITIBA

2020

DANIELE PLANTES FERREIRA

EVASÃO X ELISÃO FISCAL

ANÁLISE DE PROCESSOS JULGADOS ANTES E APÓS A NORMA ANTI-  
ELISÃO

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista, Curso de MBA em Gestão Contábil e Tributária, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná.

Orientador: Prof. Dr. Jeferson Teodorovicz

---

Prof. Dr. Jeferson Teodorovicz

CURITIBA

2020

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço primeiramente a Deus, pela saúde, disposição e determinação que me permitiram a realização deste trabalho.

A minha família e amigos pela compreensão na ausência em muitos finais de semana durante o período letivo.

Ao meu orientador professor Jeferson, pela compreensão, paciência e dedicação nas orientações.

Agradeço também a todos os professores do Curso de MBA em Gestão Contábil e Tributária que contribuíram para meu conhecimento e realização deste trabalho e aos colegas que fiz durante o curso.

## RESUMO

O presente trabalho aborda o planejamento tributário de acordo com a delimitação da licitude dos atos ou negócios jurídicos realizados pelos contribuintes para uma desoneração na carga tributária. O objetivo é verificar a diferenciação de evasão e elisão fiscal e explorar a Lei Complementar nº 104/2001 que trouxe alterações quanto à delimitação da licitude dos negócios jurídicos praticados, conhecida, portanto, como norma antielisão. E assim verificar através de processos julgados pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgão responsável pelo julgamento de processos que tratem sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Receita Federal do Brasil, o entendimento aplicado acerca de evasão e elisão fiscal antes e após a publicação da Lei Complementar nº 104/2001.

**Palavras-chaves:** Evasão Fiscal. Elisão Fiscal. Licitude. LC 104/2001. Processos. Planejamento Tributário.

## **ABSTRACT**

The present research deals with tax planning according to the delimitation of licenses for legal acts or business carried out by taxpayers for a reduction in the tax burden. The objective is to verify the differentiation of tax evasion and avoidance and to explore Complementary Law N°. 104/2001, which has brought about changes in the delimitation of the legality of the legal transactions carried out, known, therefore, as an anti-avoidance rule. Thus, verify through processes judged by the Administrative Council for Tax Appeals (ACTA), the agency responsible for judging processes that deal with the application of legislation related to taxes administered by the Federal Revenue of Brazil, the applied understanding about tax evasion and avoidance before and after the publication of Complementary Law 104/2001.

**Keywords:** Tax evasion. Tax avoidance. Lawfulness. LC 104/2001. Lawsuit. Tax Planning.

## **LISTA DE SIGLAS**

**ADI** – Ação Direta de Inconstitucionalidade

**CARF** – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

**COFINS** – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

**CSRF** – Conselho Superior de Recursos Fiscais

**CSLL** – Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido

**CTN** – Código Tributário Nacional

**GLP** – Gás Liquefeito de Petróleo

**IRPF** – Imposto Sobre a Renda Pessoa Física

**IRPJ** – Imposto Sobre a Renda Pessoas Jurídicas

**OCDE** - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

**PIB** – Produto Interno Bruto

**PIS/PASEP** – Programa de integração social e Programa de formação de patrimônio do servidor público.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	8
1.1 Contexto e problema .....	8
<b>2 OBJETIVOS</b> .....	9
2.1 Objetivo Geral .....	9
2.2 Objetivos Específicos .....	9
<b>3 JUSTIFICATIVA</b> .....	10
<b>4 REVISÃO TEÓRICA</b> .....	11
4.1 Evasão Fiscal .....	11
4.1.1 Simulação.....	11
4.2 Elisão Fiscal .....	13
4.3 Planejamento Tributário e o Propósito Negocial .....	14
4.4 As normas antielisivas.....	16
4.4.1 Medida Provisória nº 66/2002 .....	17
4.4.2 Ação Direta de Inconstitucionalidade .....	20
4.5 Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.....	20
4.6 Elisão Fiscal x Evasão Fiscal na interpretação do CARF.....	21
4.7 Processos Julgados antes da Lei Complementar nº 104/2001 .....	22
4.7.1 Processo sem Negócio Proposital.....	22
4.7.2 Processos com o propósito negocial.....	27
4.8 Processos Julgados Após a Lei Complementar nº 104/2001 .....	28
4.8.1 Processos sem Propósito Negocial .....	28
4.8.2 Processos com Negócio Proposital .....	31
<b>5 CONCLUSÃO</b> .....	35
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	37

# 1 INTRODUÇÃO

## Contexto e problema

O conflito de interesses entre o fisco na arrecadação de impostos, contribuições e taxas e os contribuintes pela economia tributária tem sido objeto de muitas discussões sobre os planejamentos tributários que visam diminuir o impacto fiscal nas operações dos contribuintes.

Diante da necessidade da realização de planejamentos tributários, cujo objetivo é justamente a redução do impacto fiscal para os contribuintes é necessário avaliar se os mesmos estão sendo efetuados de forma correta e dentro dos limites legais.

Isto posto, com a discussão acerca de planejamento tributário surge também a discussão sobre evasão e elisão fiscal e qual a diferenciação entre ambas.

Tanto a doutrina quanto a jurisprudência têm buscado conceituar e diferenciar ambos os temas. Não é à toa essa discussão seja recorrente entre doutrinadores e juristas.

Castro *et al* (2014) definem que a evasão fiscal se constitui por uma conduta inadequada que revela simulação, fraude ou abuso de direito advindo de atos ilícitos civis. Estabelecem ainda que a evasão pode ser ilícita no âmbito tributário e penal, caracterizando-se, respectivamente, pela conduta culposa e pela sonegação. Já a elisão fiscal seria um ato lícito, indicando uma postura cabível ao contribuinte, o que desta forma tornaria o planejamento eficaz.

Neste sentido, pretende-se verificar o conceito de ambos os temas (elisão e evasão), assim como a previsão legal para a realização de um planejamento tributário e a análise do órgão regulamentador acerca do tema.



## **2 OBJETIVOS**

### **2.1 Objetivo Geral**

O presente trabalho tem como objetivo a conceituação de elisão e evasão fiscal, bem como a diferenciação entre ambas as práticas. Além de verificar a possibilidade em criar limites à elisão fiscal, de modo que a mesma não seja vista como abusiva e confundida e autuada como evasão fiscal, uma vez que a mesma não está expressamente prevista em lei a partir de suas decisões. Bem como observar a postura do órgão regulamentador em processos julgados antes e após a promulgação das normas definidas como “anti-elisivas”.

### **2.2 Objetivos Específicos**

- Conceituar Evasão, Elisão Fiscal e as normas anti-elisivas.
- Efetuar uma análise dos processos julgados pelo denominado CARF em processos julgados antes e após a criação das normas anti-elisivas.
- Verificar a possibilidade de traçar limites para que um planejamento tributário seja considerado como elisão fiscal e não evasão.

### 3 JUSTIFICATIVA

O Brasil tem apresentado uma carga tributária considerada elevada para um país em desenvolvimento se comparado aos países que compõem a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). Sendo que no ano de 2018 a carga tributária chegou a representar cerca de 1/3 (um terço) do PIB brasileiro<sup>1</sup>.

Através do estudo citado, é possível verificar que a incidência tributária atinge diretamente os contribuintes, tornando-se cada vez mais necessário a realização de um planejamento tributário para que a carga tributária se torne menos onerosa.

Diante disso, torna-se essencial a delimitação de evasão e elisão fiscal, bem como a linha seguida para que os planejamentos tributários sejam considerados válidos e dentro dos parâmetros legais.

---

<sup>1</sup> Segundo publicação disponível no site da RFB sobre a Carga Tributária no Brasil, disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-no-brasil-capa>> Acesso em 05/04/2020.

## 4 REVISÃO TEÓRICA

### 4.1 Evasão Fiscal

A doutrina e a jurisprudência têm considerado evasão fiscal como o ato praticado em desacordo com a legislação. De acordo com Ricardo Alexandre:

A evasão fiscal é uma conduta ilícita em que o contribuinte, normalmente após a ocorrência do fato gerador, pratica atos que visam evitar o conhecimento do nascimento da obrigação tributária pela autoridade fiscal.

Ou seja, na evasão fiscal o fato gerador é caracterizado, mas o contribuinte oculta tal fato do fisco.

Conforme Castro *et al.* (2014), a evasão fiscal é uma conduta inapropriada que pode ser estabelecida como ilícito fiscal, ilícito tributário e ilícito penal, sendo estes representados por simulação, fraude, abuso de direito, conduta culposa e conduta delituosa.

#### 4.1.1 Simulação

Segundo o professor Francisco Amaral a simulação pode ser definida como:

É uma declaração enganosa da vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado. Não é vício da vontade, pois não a atinge em sua formação. É antes uma disformidade consciente da declaração, realizada de comum acordo com a pessoa a quem se destina, com o objetivo de enganar terceiros.

Entende-se que a simulação se caracteriza pela exteriorização enganosa com a finalidade de simular um ato jurídico.

Sendo que de acordo com o Código Civil Lei nº 10.406/2002, artigo 167, § 1º, incisos I ao III haverá a 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

Marcus Abraham (2007) exemplifica sobre o disposto no Código Civil, como se vê abaixo:

Segundo os incisos I, II, III [do § 1º] do artigo 167 do Código Civil, identificamos três hipóteses comumente utilizadas em planejamentos fiscais: a) no inciso I, teríamos a situação da utilização de uma terceira pessoa (física ou jurídica) que é interposta em alguma operação, visando modificar alguma das características do fato gerador (p. ex. aproveitamento de alguma desoneração fiscal somente aproveitável através desta interposta pessoa, como nos casos de treaty shopping<sup>2</sup>); b) já no inciso II, verificamos os casos de alteração proposital de algum dos elementos do ato ou negócio jurídico (p. ex. alteração do preço de venda do imóvel, visando reduzir a carga fiscal do imposto de renda sobre o lucro imobiliário do vendedor, bem como para permitir ao comprador comprovar a origem do capital empregado no negócio); c) finalmente, no inciso III, teríamos a manipulação de datas nos instrumentos particulares (p. ex. elaboração de contato ficto a fim de justificar qualquer modificação patrimonial em determinada data).

Nota-se que no negócio jurídico simulado ocorre a ação de forma encenada, não representando, de fato, o negócio jurídico.

Hiromi Higuchi (2016) afirma que a evasão fiscal é acobertada com roupagem jurídica simulada, citando como exemplo um serviço prestado por uma pessoa física a jurídica que para não pagar Imposto de Renda em vez de emitir um recibo de prestação de serviço emite um recibo de doação recebida, dissimulando assim o fato gerador através da documentação apresentada. O fato gerador do imposto já havia se caracterizada com a prestação do serviço, sendo o documento para comprovação de tal serviço emitido de forma inidônea é então considerado o ato como dissimulado.

Compreende-se, portanto, que ocorrido o ato jurídico está caracterizada a obrigação tributária, sendo que qualquer ação com a finalidade de descaracterizá-la ou alterá-la será considerado como ilícito, pois esta ocorreu após a constituição da obrigação.

---

<sup>2</sup> Treaty Shopping é o nome que dá a interposição de pessoas, normalmente empresas canais (conduit companys), nas operações de forma a se beneficiar de tratados contra bi-tributação, como explica, Luis Eduardo Schoueri na sua obra Planejamento Fiscal através de Acordos de Bitributação: Treaty Shopping. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.

Sendo identificado pelo fisco que o ato praticado pelo contribuinte teve como finalidade dissimular uma situação de fato, cabe então ao fisco desconsiderar os mesmos e observar os procedimentos a serem seguidos que deverão ser estabelecidos em lei ordinária.

Tendo em vista que a evasão fiscal é um ato ilícito, não previsto em lei, a mesma possui reflexo penal, uma vez que houve a sonegação do imposto, acarretando em crime contra ordem tributária.

## **4.2 Elisão Fiscal**

Existem alguns meios de se evitar a tributação, sendo o critério amplamente utilizado pela doutrina para classificá-los seja quanto à licitude do ato.

A elisão fiscal tem sido tratada copiosamente por muitos doutrinadores como planejamento fiscal ou tributário para a economia de tributos, desonerando dentro dos parâmetros legais o contribuinte. Sendo planejamento fiscal ou tributário definido por James Marins (2002, p. 33-34) como:

Denomina-se planejamento fiscal ou tributário lato sensu a análise do conjunto de atividades atuais ou dos projetos de atividades econômico-financeiras do contribuinte (pessoa física ou jurídica), em relação ao seu conjunto de obrigações fiscais com o escopo de organizar suas finanças, seus bens, negócios, rendas e demais atividades com repercussões tributárias, de modo que venha a sofrer o menor ônus fiscal possível. O planejamento tributário pode se dar através da adoção de variadas formas. Pode ser meio do uso de mecanismos administrativos próprios como o redirecionamento de atividades, a reorganização contábil e a reestruturação societária, ou por intermédio de mecanismos fazendários de elisão induzida ou permitida, como a utilização de opção para regimes fiscais mais benéficos, e também o aproveitamento de prerrogativas e incentivos fiscais gerais ou setoriais, como imunidades, isenções, zonas francas, incentivos estaduais ou municipais, ou até mesmo através da escolha de tratados internacionais (treaty shopping).

Ou seja, o planejamento tributário, ou seja a elisão fiscal, desonera o contribuinte, utilizando-se de diversas formas, sendo que, para Roque Carrazza a esta última é alcançada quando realizada antes do fato gerador:

A elisão fiscal é alcançada pela não realização do fato imponible (pressuposto de fato) do tributo ou pela prática de negócio jurídico tributariamente menos oneroso, como, por exemplo, a importação de um produto, via Zona Franca de Manaus. Tais manobras, embora beneficiem o contribuinte, não são condenadas por nosso direito positivo.

Sacha Calmon (2008, p. 159) apresenta a elisão fiscal existe de três formas distintas:

- a) induzida pela lei (investimento na SUDAN e na Sudene ou Repetro, v.g);
- b) garantida pela lei (opção pelo leasing ao invés da compra-e-venda);
- c) não proibida pela lei, quando negócios jurídicos alternativos alcançam o mesmo resultado, e somente um deles é tipificado como fato gerador de dado imposto, inexistindo proibição à liberdade contratual dos particulares.

Tais conceitos abrangem um consenso de que a elisão fiscal consiste em um planejamento tributário, no qual, a prática do ato busca evitar a ocorrência de tributos para o contribuinte, antes que seu fato gerador ocorra. Sendo que para a tomada das decisões são observadas as proibições legais, assim como os atos não proibidos em lei.

### **4.3 Planejamento Tributário e o Propósito Negocial**

Devido à elevada carga tributária brasileira, o planejamento tributário tem sido muito utilizado pelos contribuintes, contudo, alguns destes planejamentos estão sendo utilizados de forma contestável.

O Código Civil de 2002 trouxe alguns conceitos como abuso de direito, a boa-fé objetiva e o abuso de forma, que passaram a serem aplicadas de forma mais assertiva.

O abuso de direito está previsto no art. 187<sup>3</sup> do Código Civil e caracteriza-se pelo uso indevido de atos jurídicos, excedendo inclusive os limites legais. Segundo Venosa (2006) o abuso de direito está ligado à finalidade do ato jurídico.

Ou seja, no abuso de direito o objetivo do negócio é destacado, sendo ele um item restritivo para o planejamento tributário.

O Código Civil, dispõe também sobre a boa-fé objetiva, nos artigos 113<sup>4</sup>, 187<sup>5</sup> e 422<sup>6</sup>, no primeiro artigo tem-se o encargo da interpretação da boa-fé, o segundo

---

<sup>3</sup> Lei nº 10.406/2002, art. 187 “Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes”.

<sup>4</sup> Lei nº 10.406/2002, art. 113: “Os negócios jurídicos devem ser interpretados conforme a boa-fé e os usos do lugar de sua celebração”

<sup>5</sup> Vide nota nº 3.

artigo delimita os direitos e o terceiro estabelece a boa-fé como guarda nas relações contratuais.

Neste sentido, TEPEDINO e SCHREIBER (2005) dispõe que:

Na primeira função, alude-se à boa-fé como critério hermenêutico, exigindo que a interpretação das cláusulas contratuais privilegie sempre o sentido mais conforme à lealdade à honestidade entre as partes. Proíbe-se, assim, a interpretação que dê a uma disposição contratual um sentido malicioso ou de qualquer forma dirigido a iludir ou prejudicar uma das partes, em benefício da outra. (...)

No que tange à segunda função indicada, a boa-fé vem servir de limite para o exercício de direitos no âmbito de uma relação contratual. Afigura-se, assim, como critério para diferenciação entre o exercício regular e o exercício irregular ou abusivo – e, portanto, vedado – de direitos frente à outra parte na relação contratual. (...)

Por fim, a boa-fé exerce o papel de fonte criadora de deveres anexos à prestação principal. Assim, impõe-se às partes deveres outros que não aqueles previstos no contrato: deveres de lealdade, de proteção e de esclarecimento ou informação

Observa-se que a boa-fé integra assim todos os tipos de contratos e atividades, passando também a integrar o planejamento tributário.

A doutrina do propósito negocial (*business-purpose*) tem origem nos Estados Unidos e dentre seus fundamentos primordiais pode-se destacar que a simples concordância com a letra da lei tributária é insuficiente para embasar uma economia tributária válida. (HOGROIAN<sup>7</sup>, 2002 citado por CAVALCANTE, 2011).

De acordo com o Código Civil, artigo 981<sup>8</sup>, o objetivo de uma sociedade seria a realização de uma atividade econômica com a finalidade de obtenção de lucro.

Dessa forma, o propósito negocial estabelece que a partir do momento que uma empresa tem este objetivo estabelecido, a economia somente de tributos não configura um propósito ligado à atividade.

Portanto, o propósito negocial estabelece a gerência das atividades empresariais como objeto principal e que, conseqüentemente, resulte na economia de tributos.

---

<sup>6</sup> Lei nº 10.406/2002, art. 422: “Os contratantes são obrigados a guardar, assim na conclusão do contrato, como em sua execução, os princípios de probidade e boa-fé.”

<sup>7</sup> HOGROIAN, Ferdinand. Under the watchful eye of state tax administrators: the businesspurpose doctrine. The Tax Adviser, 2002. Disponível em: < <http://www.allbusiness.com/government/business-regulations-business-structures/271598-1.html>>;

<sup>8</sup> Lei nº 10.406/2002, art. 981: “-Celebaram 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.”

#### 4.4 As normas antielisivas

As normas definidas como antielisivas são aquelas estabelecidas pelo fisco com a finalidade de evitar a “fuga” da tributação pelos contribuintes.

Uma norma conhecida como antielisiva é a Lei Complementar nº 104/2001<sup>9</sup> que alterou a Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional - CTN), especificamente no artigo 116, dispõe que, sobre o fato gerador do tributo:

[...]

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.

[...]

No entanto, observa-se que na tentativa de limitação nas práticas elisivas, ficou definido que os atos ou negócios jurídicos simulados poderiam ser desconsiderados. Ou seja, quando o fato já ocorreu, tratando-se então de uma prática para evitar a evasão e não a elisão.

Neste sentido, veja-se o posicionamento de Sacha Calmon Navarro Coêlho (2008, p. 159):

Até este ponto, repetimos, nenhuma censura merece o legislador da Lei Complementar nº 104/2001, mesmo porque antes do parágrafo por ele adicionado à disciplina do artigo 116, tanto o CTN quanto a doutrina admitiam, com a maior tranquilidade, o que as condutas dos sujeitos passivos das obrigações tributárias eivadas de dolo sonegatório, fraudes materiais e simulações (absolutas e relativas) constituam atos ilícitos, passíveis de repressão administrativa ex officio.

---

<sup>9</sup> Acrescentado pela Lei Complementar nº 104/2001 (DOU de 11.01.2001) - vigência a partir de 11.01.2001.



Isto é verificado uma vez que na evasão o fato gerador já ocorreu e na elisão ainda não, conforme visto anteriormente.

#### 4.4.1 Medida Provisória nº 66/2002

Ainda no intuito de criar normas antielisivas foi editada a Medida Provisória nº 66/2002, na exposição dos motivos<sup>10</sup> sobre a promulgação da MP, assim justifica:

Os arts. 13 a 19 dispõem sobre as hipóteses em que a autoridade administrativa, apenas para efeitos tributários, pode desconsiderar atos ou negócios jurídicos, ressalvadas as situações relacionadas com a prática de dolo, fraude ou simulação, para as quais a legislação tributária brasileira já oferece tratamento específico.

12. O projeto identifica as hipóteses de atos ou negócios jurídicos que são passíveis de desconsideração, pois, embora lícitos, buscam tratamento tributário favorecido e configuram abuso de forma ou falta de propósito negocial.

13. Os conceitos adotados no projeto guardam consistência com os estabelecidos na legislação tributária de países que, desde algum tempo, disciplinaram a elisão fiscal.

14. Os arts. 15 a 19 dispõem sobre os procedimentos a serem adotados pela administração tributária no tocante à matéria, suprimindo exigência contida no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional.

Esta medida provisória apresentava uma disposição, segundo o item 14, para o cumprimento da alteração promovida pela Lei Complementar nº 104/2001 no CTN em seu artigo 116, que definia no parágrafo único, a necessidade da existência de uma lei ordinária para cumprimento da desconsideração dos atos ou negócios jurídicos, assim editados na Medida Provisória 66/2002<sup>11</sup> dos arts. 13 ao 19:

#### PROCEDIMENTOS RELATIVOS À NORMA GERAL ANTI-ELISÃO

Art. 13. Os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos de obrigação tributária serão desconsiderados, para fins tributários, pela autoridade administrativa competente, observados os procedimentos estabelecidos nos arts. 14 a 19 subseqüentes.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não inclui atos e negócios jurídicos em que se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

<sup>10</sup> Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Exm/2002/211-MF-02.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Exm/2002/211-MF-02.htm)> Acesso em 30/04/2020.

<sup>11</sup> Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/MPV/Antigas\\_2002/66.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/Antigas_2002/66.htm)> Acesso em 30/04/2000.

Art. 14. São passíveis de desconconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

§ 1º Para a desconconsideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de:

I - falta de propósito negocial; ou

II - abuso de forma.

§ 2º Considera-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato.

§ 3º Para o efeito do disposto no inciso II do § 1º, considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.

Art. 15. A desconconsideração será efetuada após a instauração de procedimento de fiscalização, mediante ato da autoridade administrativa que tenha determinado a instauração desse procedimento.

Art. 16. O ato de desconconsideração será precedido de representação do servidor competente para efetuar o lançamento do tributo à autoridade de que trata o art. 15.

§ 1º Antes de formalizar a representação, o servidor expedirá notificação fiscal ao sujeito passivo, na qual relatará os fatos que justificam a desconconsideração.

§ 2º O sujeito passivo poderá apresentar, no prazo de trinta dias, os esclarecimentos e provas que julgar necessários.

§ 3º A representação de que trata este artigo:

I - deverá conter relatório circunstanciado do ato ou negócio praticado e a descrição dos atos ou negócios equivalentes ao praticado;

II - será instruída com os elementos de prova colhidos pelo servidor, no curso do procedimento de fiscalização, até a data da formalização da representação e os esclarecimentos e provas apresentados pelo sujeito passivo.

Art. 17. A autoridade referida no art. 15 decidirá, em despacho fundamentado, sobre a desconconsideração dos atos ou negócios jurídicos praticados.

§ 1º Caso conclua pela desconconsideração, o despacho a que se refere o caput deverá conter, além da fundamentação:

I - descrição dos atos ou negócios praticados;

II - discriminação dos elementos ou fatos caracterizadores de que os atos ou negócios jurídicos foram praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária;

III - descrição dos atos ou negócios equivalentes aos praticados, com as respectivas normas de incidência dos tributos;

IV - resultado tributário produzido pela adoção dos atos ou negócios equivalentes referidos no inciso III, com especificação, por tributo, da base de cálculo, da alíquota incidente e dos encargos moratórios.

§ 2o O sujeito passivo terá o prazo de trinta dias, contado da data que for cientificado do despacho, para efetuar o pagamento dos tributos acrescidos de juros e multa de mora.

Art. 18. A falta de pagamento dos tributos e encargos moratórios no prazo a que se refere o § 2o do art. 17 ensejará o lançamento do respectivo crédito tributário, mediante lavratura de auto de infração, com aplicação de multa de ofício.

§ 1o O sujeito passivo será cientificado do lançamento para, no prazo de trinta dias, efetuar o pagamento ou apresentar impugnação contra a exigência do crédito tributário.

§ 2o A contestação do despacho de descon sideração dos atos ou negócios jurídicos e a impugnação do lançamento serão reunidas em um único processo, para serem decididas simultaneamente.

Art. 19. Ao lançamento efetuado nos termos do art. 18 aplicam-se as normas reguladoras do processo de determinação e exigência de crédito tributário.

Observa-se que o parágrafo único trazia disposições sobre a existência de lei com os procedimentos para descon sideração dos atos, no entanto, a medida provisória além de procedimentos tentava incluir conceitos como propósito negocial na legislação o que se caracteriza como uma inconstitucionalidade, segundo explica Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>12</sup>:

A expressão dissimulação tem conceito preciso no Direito Privado, e com tal, deve ser recebida juridicamente pelo Direito Tributário, como prescreve, de resto, a Lei Complementar nº 95, a respeito das normas de interpretação do Direito Positivo. Acontece que, a medida provisória ao regular os procedimentos pedidos pela lei complementar para a aferição, caso a caso, da existência ou não, de negócios jurídicos dissimulados (simulação relativa), a tanto não se limitou e lançou o dardo além da meta em dois pontos cruciais. No primeiro temos uma inconstitucionalidade material. No segundo, uma inconstitucionalidade formal. Disse que a dissimulação não significa nem dolo nem fraude nem simulação, ou seja, altera e cria, por conta própria, conceitos não pensados pelo legislador da lei complementar (minus dixit), ao mesmo tempo em que cria normas gerais de interpretação da lei tributária, matéria reservada à lei complementar da Constituição; tanto que o parágrafo único do art. 116 surdiu no CTN por obra de Lei Complementar, que só ela pode alterar explícita ou implicitamente o Código Tributário Nacional, lei complementar mater, em sede de Direito Tributário (inconstitucionalidade formal e material). Assim, inventou conceitos outros de interpretação da lei tributária, norma geral tributária, matéria de Lei Complementar, endereçados – o que é pior – somente ao aplicador administrativo, quais sejam os conceitos de falta de propósito negocial (business purpose) e fraude à lei, inexistentes em nosso Ordenamento, quer se mire a Constituição, quer se aviste a Lei Complementar, a quem a Lei Maior atribui o papel de estipular normas gerais de interpretação específicas, próprias, além das aplicáveis ao Direito em geral.

---

<sup>12</sup> COÊLHO, S. C. N. Evasão e Elisão Fiscal. p. 161-162.

De acordo com Cavalcante (2011), a existência do propósito negocial é decorrente do ordenamento jurídico brasileiro, não sendo necessária a existência de definição legal proferida sobre isto.

Na conversão da MP 66/2002 na Lei nº 10.637/2002, o texto acima transcrito não foi convertido em lei, não sendo aplicado.

#### **4.4.2 Ação Direta de Inconstitucionalidade**

A Lei Complementar nº 104/2001, que acrescentou o parágrafo único ao artigo 116 do CTN<sup>13</sup>, conhecida como norma antielisiva, foi considerada por muitos como inconstitucional, sendo aberta inclusive a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 2446/2001<sup>14</sup>, que ainda aguarda decisão. De acordo com a petição inicial, tal norma fere o princípio da legalidade tributária presente na Constituição Federal de 1988, artigo 150, inciso I<sup>15</sup>, que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça.

Uma vez que o órgão competente ainda mantém decisões divergentes sobre o tema, somada à falta de regulamentação da matéria acaba sendo gerada uma insegurança jurídica ao contribuinte e certa impossibilidade quanto à limitação para fins de se evitar uma autuação como evasão fiscal, mesmo que a natureza do ato seja lícita, ou seja, uma elisão fiscal.

#### **4.5 Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF**

O atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF foi instituído pela Lei nº 11.941/2009 da unificação dos três Conselhos e da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

---

<sup>13</sup> Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172/1966

<sup>14</sup> Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 2.446/2001. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=1930159>> Acesso em: 20/03/2019.

<sup>15</sup> Constituição Federal de 1988, art. 150, inciso I: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.”

Com a Lei 11.941 de 2009 o CARF se organizou em Três Seções de Julgamentos, sendo cada uma composta por quatro Câmaras, oito Turmas e Divisões Administrativas que julgam os recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância, bem como os recursos de natureza especial, que tratem sobre a aplicação da legislação tributária administrada pela Receita Federal do Brasil.

Apesar do CARF ser uma reorganização recente, a própria Receita Federal do Brasil, em 2010, comemorou os 85 anos da existência do órgão com a retomada de fatos históricos através do lançamento de um livro que aborda, por exemplo, a instalação do Primeiro Colégio Paritário, que surgiu do Conselho dos Contribuintes, fundado em setembro de 1925. Após esse período foram instituídos outros conselhos, porém, todos unificados na atual estrutura do CARF<sup>16</sup>.

#### **4.6 Elisão Fiscal x Evasão Fiscal na interpretação do CARF**

Conforme visto, os atos são classificados de acordo com sua licitude. Sendo a elisão fiscal considerada lícita, pois a mesma utiliza de artifícios previstos ou não previstos em lei para economia de tributos e a evasão fiscal é considerada como ilícita, uma vez que o fato já ocorreu e está sendo sonegado pelo contribuinte.

O parágrafo único do Código Tributário Nacional Lei nº 5.172/1966 art. 116, visto anteriormente, que foi acrescido pela Lei Complementar nº 104/2001 numa tentativa “eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma e de direito”, assegurando às autoridades administrativas desconsiderarem atos ou negócios que foram praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador.

De acordo com Jandir Dalle Lucca<sup>17</sup> e Fernando Assef Sapia<sup>18</sup> a Receita Federal ignorou a ausência de regulamentação do dispositivo e lavrou autos de infração em desfavor de contribuintes a pretexto da prática de elisão fiscal. Contudo,

---

<sup>16</sup> MARTINS, Ana Luísa. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais 85 anos de imparcialidade na solução dos litígios fiscais. Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/arquivos-e-imagens-pasta/livro-85-anos-carf.pdf>> Acesso em: 17 de março de 2019.

<sup>17</sup> Sócio fundador do Dalle Lucca, Henneberg, Duque Bertasi e Linard Advogados e juiz da 1ª Câmara Julgadora do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo (TIT)

<sup>18</sup> Coordenador do Dalle Lucca, Henneberg, Duque Bertasi e Linard Advogados e especialista em Direito Tributário.

ao julgar recursos apresentados pelos contribuintes em face dessas autuações, o CARF tem proferido decisões contrárias a Receita Federal.<sup>19</sup>

Sendo assim, como a lei complementar foi promulgada apenas em 2001, faz-se necessário analisar se de fato a alteração promovida alterou a análise dos processos remetidos ao CARF ou se de fato o propósito negocial já era considerado nas decisões.

#### **4.7 Processos Julgados antes da Lei Complementar nº 104/2001**

Antes da promulgação da Lei Complementar nº104/2001 é possível verificar decisões do Conselho de Contribuintes que divergiam os entendimentos quanto à aplicação ou não aplicação do propósito negocial.

Desta forma, num primeiro momento alguns planejamentos tributários que visavam unicamente a economia tributária foram aceitos, desde que cumpridos os requisitos previstos em legislação para realização dos negócios jurídicos. Enquanto, em outros processos, a simples economia de tributos não foi argumento aceitável para validação do planejamento tributário.

##### **4.7.1 Processo sem Negócio Proposital**

Alguns processos que mesmo sem o propósito negocial, ou seja, sem outra finalidade que não a economia de tributos, foram inicialmente admitidos se atendidos todos os requisitos formais previstos em Lei.

É possível a validação de um processo nesse sentido no Acórdão nº 106-09.343<sup>20</sup>, que dispunha sobre apuração de ganho de capital na alienação de participação societária na qualidade de pessoa física. O processo realizado pelo contribuinte consistia nas etapas de aumento de capital, incorporação e, por fim, cisão, conforme definido nos autos.

---

19 LUGCA, Jandir Dalle; SAPIA, Fernando Assef. Carf adota posicionamentos divergentes sobre planejamento tributário. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-fev-19/opiniao-carf-posicoes-divergentes-planejamento-tributario>> Acesso em: 20 de março de 2019.

<sup>20</sup> Processo nº 13884.000029/95-33. Acórdão nº 106-09.343. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf#>> Acesso em 20 de maio de 2020.

No decorrer do voto, resumidamente, as operações realizadas foram (Brasil, 1997):

- a) até 19 de maio de 1980, o RECORRENTE era proprietário de 13.383.773 ações representativas do capital social de Cia. de Celulose da Bahia;
- b) na data acima, o RECORRENTE subscreveu 2.523.373 quotas representativas do capital social da CELUBA, que integralizou mediante transferência de 2.514.126 ações da Cia. de Celulose da Bahia, no valor de Cr\$ 2.514.126,00 (moeda da época) e o restante em dinheiro (Cr\$ 9.247,00);
- c) na mesma data, ainda, o RECORRENTE também subscreveu 10.869.647 quotas representativas do capital social da, que da mesma forma integralizou mediante a transferência de 10.852.984 ações da Cia. De Celulose da Bahia, no valor de Cr\$ 10.852.984,00 e o restante em dinheiro (Cr\$ 10.663,00);
- d) assim, em 19 de maio de 1980, o RECORRENTE deixou de ser detentor de ações da Cia. de Celulose da Bahia, para ser detentor de:
  - d.1. 2.523.373 quotas de capital da CELUBA, no valor de Cr\$ 2.523.373,00;
  - d.2. 10.869.647 quotas de capital da CELPA, no valor de Cr\$ 10.869.647,00;
- e) em 24 de julho de 1989, em razão da incorporação da CELUBA pela CELPA, o RECORRENTE recebeu, em substituição das quotas de capital que possuía na primeira, igual quantidade de quotas da segunda. Em, conseqüência, nesta data passou a ser detentor de 13.393.020 quotas de capital da CELPA;
- f) nesta mesma data (24.07.89), entretanto, foi promovida a cisão da CELPA, com versão parcial de seu patrimônio líquido, tendo por contrapartida moeda corrente nacional menos dívidas existentes, para a Participações SÃO NICOLAU Ltda., ocasião em que o RECORRENTE recebeu, em substituição das 13.393.020 quotas de capital da CELPA, que foram extintas, 255.492.567 quotas de capital da Participações São Nicolau Ltda., com valor avaliado e capitalizado de NCz\$ 2.554.925,67, moeda da época.
- g) em 28 de julho de 1989, com a aprovação da cisão da Participações São Nicolau Ltda., o RECORRENTE passou a ser detentor as seguintes participações decorrente de suas 255.492.567 quotas da referida sociedade:
  - g.1.1 (uma) quota representativa do capital social da Participações São Demétrio Ltda., de valor avaliado e capitalizado de NCz\$ 0,01 (um centavo);
  - g.2. 269.453.977 quotas representativas do capital social da Participações Santo Augusto Ltda., de valor avaliado e capitalizado de NCz\$ 2.694.539,77;
  - g.3.e remanesceu, ainda, com 1 (uma) quota representativa do capital social da Participações São Nicolau Ltda., no valor de NCz\$ 0,01 (um centavo)

A alegação da simulação ocorreu do fato de que inicialmente o contribuinte era sócio minoritário das empresas Celpa e Celuba e, depois de decorrida todas as etapas, o mesmo era o sócio majoritário das quotas de capital da empresa Participações Santo Augusto Ltda, tendo assim um acréscimo patrimonial.

No entanto, na análise do acórdão o contribuinte, apesar de participar indiretamente das operações e constar como sócio majoritário da empresa

Participações São Nicolau, não incorreu em nenhuma hipótese de simulação. Visto que as operações realizadas estavam de acordo com a legislação (Brasil, 1997):

(...) até aqui é de ressaltar que todas as operações relativas a aumento de capital social, incorporação e cisão, envolvidas na questão seguiram todos os trâmites exigidos ou impostos pela legislação vigente à época. Então, é de se ter que eram operações autorizadas e não vedadas por lei.

No julgamento foram analisados os aspectos formais dos processos realizados, sendo estes executados de fato como declarados e não vedados em lei não se caracterizariam como simulação, conforme traz a ementa do acórdão em questão (Brasil, 1997):

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

Ou seja, na análise do processo o ato se caracteriza como elisão fiscal por estar dentro dos limites legais, realizado antes do fato gerador do tributo, não considerando realmente os objetivos visados para a execução desses atos.

No mesmo sentido de análise dos aspectos formais tem-se o Acórdão 101-92.993<sup>21</sup>, que dispõe sobre diversos atos incorridos, dentre eles a omissão de receitas de variação monetária ativa sobre mútuos. Em ato de fiscalização emitido contra o contribuinte o fisco considerou (Brasil, 2000):

[...] como simuladas, com o objetivo de deixar de gerar receitas de variação monetária e, posteriormente, de correção monetária do balanço, operações

---

<sup>21</sup> Processo 10830.004292/95-20. Acórdão nº 101-92993. Disponível em: < <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf#> > Acesso em 24 de maio de 2020.



contabilizadas como realizadas entre a Paoletti e suas controladas Enisa e Ernesto Neugbauer, relativas a pagamento de mútuo que mudaram radicalmente as posições mantidas, tendo a fiscalizada passado de credora a devedora das controladas; [...]

Essas contabilizações de operações entre a controladora (Paoletti) e suas controladas foram assim sintetizadas no referido acórdão:

Esclarece que a Paoletti estocava a matéria prima tomate, produzida de junho a setembro, para consumo durante a entressafra. Em períodos de alta taxa de inflação o custo médio da polpa de tomate estocada ficava completamente defasado, afetando o patrimônio líquido da empresa, por manter estoque considerável sub avaliado em virtude de efeito inflacionário. Diante desse fato, e para que os acionistas pudessem avaliar a real situação da empresa, a administração decidiu ajustar os estoques da polpa de tomate ao preço de mercado, adquirindo antecipadamente de sua controlada ENISA essa matéria prima, e com base nesse preço, valorizou o estoque existente. Essa operação gerou renda tributável decorrente da valorização dos estoques e da correção monetária de adiantamento a fornecedor. A forma de pagamento via "adiantamento a fornecedor", com a consequente troca de cheques e liquidação de mútuo foi a maneira de formalizar a operação, da qual não resultou qualquer dano ao fisco. De fato, se a partir de dezembro de 1990 a baixa do mútuo deixou de gerar receita de correção monetária de balanço, é certo também que a valorização dos estoques e a receita de correção monetária dos adiantamentos a fornecedor. Junta a reprodução dos registros contábeis realizados, deixando nítido que a conduta da empresa situou-se no campo da liberdade de gestão, sendo inconsistente a imputação de simulação.

Pelo entendimento, ao invés de efetuar o pagamento dos valores devidos para a Enisa, a Paoletti utilizou de valores de mútuo registrados em seu ativo para quitação.

Em decisão de primeira instância, a autoridade julgadora dispôs que para se caracterizar a simulação os atos praticados de fato não poderiam/pudessem ser realizados. Ou seja, se não havia impedimentos para a realização dos mesmos, não haveria como classificar o ato jurídico como simulado.

Na decisão sobre este acórdão, foi mantido o entendimento da primeira autoridade julgadora. Não classificando como simulada a operação, visto que as operações não eram vedadas em lei e de que as eventuais consequências ao fisco seriam consideradas como elisão fiscal e não evasão.

Neste mesmo sentido, tem-se o Acórdão CSRF nº 01-01.874<sup>22</sup> de 1995, este recurso remetido à Câmara Superior de Recursos advém de uma operação denominada como incorporação às avessas.

A operação de incorporação está baseada no artigo 227 da Lei nº 6.404/1976<sup>23</sup>, que define a incorporação como o processo no qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, sendo a incorporada extinta e a incorporadora sucedendo as sociedades absorvidas em todos os seus direitos e obrigações.

A operação de incorporação às avessas começou a ser realizada visto a impossibilidade de a empresa incorporadora compensar os valores de prejuízos fiscais apurados da empresa extinta, conforme estabelecido no Decreto-Lei 2.341/1987, artigo 33<sup>24</sup>.

Ou seja, como era proibido que a empresa superavitária utilizasse os valores de prejuízos fiscais da empresa deficitária na incorporação, passou-se a realizar o processo inverso: a empresa deficitária incorporar a superavitária para que desta forma fosse possível a glosa dos prejuízos fiscais.

Conforme o entendimento do fisco houve a simulação na operação de incorporação às avessas, visto que a razão social, o respectivo objeto, a sede e demais elementos da empresa sucessora (incorporadora) foram os da sociedade tida como sucedida (incorporada).

No entanto, na decisão, o ato não foi considerado como uma simulação, alegando que este era o objetivo da empresa e que conseqüente economia fiscal seria considerada como elisão, visto que a operação surgiu antes do fato gerador do tributo.

---

<sup>22</sup> Processo 13067.000015/89-36. Acórdão CSRF nº 01-01.874. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf#>> Acesso em 31 de maio de 2020.

<sup>23</sup> Lei nº 6.404/1976, art. 227. A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações.

§ 1º A assembléia-geral da companhia incorporadora, se aprovar o protocolo da operação, deverá autorizar o aumento de capital a ser subscrito e realizado pela incorporada mediante versão do seu patrimônio líquido, e nomear os peritos que o avaliarão.

§ 2º A sociedade que houver de ser incorporada, se aprovar o protocolo da operação, autorizará seus administradores a praticarem os atos necessários à incorporação, inclusive a subscrição do aumento de capital da incorporadora.

§ 3º Aprovados pela assembléia-geral da incorporadora o laudo de avaliação e a incorporação, extingue-se a incorporada, competindo à primeira promover o arquivamento e a publicação dos atos da incorporação.

<sup>24</sup> Decreto-Lei 2.341/87, artigo 33. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida.

#### 4.7.2 Processos com o propósito negocial

O processo negocial na legislação brasileira foi inicialmente citado na Medida Provisória nº 66/2002, que teve como finalidade regulamentar a alteração promovida pela Lei Complementar nº 104/2001 no CTN em seu artigo 116. No entanto, mesmo antes dessa menção é possível visualizar sua utilização em processos remetidos ao CARF (antigo CSRF).

A utilização do propósito negocial já estava presente em alguns processos. Um destes é o Acórdão CSRF nº 01-01.756<sup>25</sup> que dispõe sobre a incorporação de uma sociedade superavitária por uma sociedade deficitária, denominada de “Incorporação às Aversas”.

No acórdão citado, a autoridade fiscal havia classificado como simulação a operação, visto que a incorporadora assumiu a denominação da incorporada, bem como incluiu o objeto social da incorporada e transferiu sua sede para o endereço da empresa que estava sendo extinta, ou seja, a única finalidade da incorporação às avessas era a economia tributária com a utilização dos prejuízos fiscais.

Contudo, de acordo com a análise do recurso interposto ao conselho, foi verificado pelo CARF que havia um propósito não levado em consideração pelo fisco:

A fiscalização não cuidou de verificar se o objetivo principal da incorporação, conforme declinado no item 6º do protocolo foi ou não implementado; essa sim poderia ser uma prova contundente da "declaração enganosa da vontade, visando a produzir efeito diverso do ostensivamente indicado", caso fosse provado que isso não ocorreu.

A esse respeito registro, apenas como ilustração, que conforme declaração às fls. 83, no exercício de 1988, vinte e um por cento das receitas da XEROX INDUSTRIAL E COMERCIAL S/A foram provenientes da exportação incentivada ou não de produtos e/ou serviços, não tendo sido feita qualquer análise desse dado vis-à-vis às informações declaradas em outros anos.

Entretanto, uma rápida análise pode revelar que no exercício de 1987, as exportações da XEROX INDUSTRIAL E COMERCIAL S/A representaram apenas dois por cento de suas receitas, conforme declaração de fls. 117, o que, a princípio, indica que o objetivo colimado foi efetivamente alcançado, na falta de um exame mais percuciente dos elementos declarados pelas duas empresas.

---

<sup>25</sup> Processo 107834007 636/90-79. Acórdão CSRF nº 01-01.756. Disponível em: < <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf#> > Acesso em 26 de maio de 2020.

Isto é, apesar de algumas indicativas de um ato simulado, a autoridade julgadora constatou que no fim a empresa apresentou um propósito diferente do que somente a economia de tributos: o aumento das receitas decorrentes de exportação, sendo esse resultado vislumbrado com uma análise das receitas auferidas pela empresa no ano em que houve a incorporação e no ano seguinte, sendo então, classificados como elisão fiscal e não evasão.

#### **4.8 Processos Julgados Após a Lei Complementar nº 104/2001**

Na linha temporal tende-se a verificar uma alteração gradual nos requisitos a serem analisados pelo CARF na análise de seus processos, conforme define Marcus Abraham:

[...] percebemos uma tímida evolução na postura do Carf no que diz respeito à identificação do propósito negocial ou da prevalência da substância sobre a forma, mas sem, ainda, se conseguir aplicar expressamente a norma geral antielisiva. Isto se verifica a partir de 2004, quando aquele órgão julgador finalmente deixa de se preocupar com a mera licitude formal dos atos e passa a avaliar a essência dos negócios e seus aspectos substanciais e materiais para a consideração dos planejamentos fiscais como válidos e legítimos, embora se socorrendo das clássicas figuras de simulação e de fraude à lei. (2011, p. 79-80).

Ou seja, de acordo com Abraham após a publicação da Lei Complementar nº 104/2001, foram verificadas alterações quanto aos processos julgados no CARF, ainda que sem aplicação expressa da alteração promovida pela supracitada norma.

##### **4.8.1 Processos sem Propósito Negocial**

É possível a verificação da aplicação do conceito de propósito negocial e a não validação de um planejamento tributário ausente deste através do Acórdão nº 101-96.066<sup>26</sup>, neste julgamento o Contribuinte, empresa Marambaia Capital S.A, sofreu um alto de infração com imposição de multas sobre os impostos federais

---

<sup>26</sup> Processo nº 735.003228/2005-33. Acórdão nº 101-96.066. Disponível em: < <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf#> > Acesso em 05 de junho de 2020.

(IRPJ, CSLL, PIS E COFINS), com aplicação de multa de 150% por não haver o recolhimento dos impostos IRPJ E CSLL por estimativa, caracterizada pela falta de contabilização de venda de participações societárias, na qual foi registrada, supostamente, de forma simulada, como permuta sem pagamento de torna.

Em uma breve descrição no relatório, os atos jurídicos foram (Brasil, 2007):

No dia 20/09/1999, o Sr. Luiz Cezar Fernandes, sócio da Marambaia, cuja denominação, à época, era "134 Participações S.A.", subscreveu o aumento de capital da interessada (130 ações sem valor nominal), integralizando-o com 16.945.931 quotas da sociedade Pactuai Participações Ltda., de sua propriedade, pelo valor de R\$ 10.497.399,14, ao amparo do laudo de avaliação da ACAL Consultoria e Auditoria S/C (fl. 55).

No dia 23/09/1999 a interessada vendeu 534 ações de sua própria emissão, mantidas em tesouraria, para a empresa Lidô Participações e Serviços Ltda., ao preço de R\$ 92.414.695,98.

No dia 24/09/1999 a interessada, através de contrato particular de permuta, deu em permuta, sem pagamento de toma, as 16.945.931 quotas da sociedade Pactuai Participações Ltda. e, em contrapartida, recebeu da Lidô Participações e Serviços Ltda., as 534 ações de sua emissão que tinham sido vendidas no dia anterior (23/09/1999). A Lidô Participações e Serviços Ltda. ficou com a propriedade das quotas da sociedade Pactuai Participações Ltda. e a interessada (atual Marambaia) com o montante de R\$ 92.414.695,98.

Concluiu a fiscalização que não houve permuta no dia 24/09/1999, mas sim, compra e venda das quotas da sociedade Pactuai Participações Ltda. Ou seja, a permuta foi simulada.

Houve o entendimento da parte julgadora que o verdadeiro negócio jurídico foi a alienação das quotas da empresa Pactual Participações Ltda., na qual houve simulação de compra e venda de ações em tesouraria e em seguida uma permuta sem torna.

O que chamou a atenção foi a proximidade temporal dos fatos, ou seja, a operação foi realizada num período total de 4 dias. No qual houve a integralização do capital, a venda e, por fim, a permuta, além da divergência entre os valores pagos e os ativos das empresas investidas.

Em sua defesa o contribuinte afirma ter atendido a todos os requisitos legais para os atos jurídicos realizados:

[...] alega que todos os negócios jurídicos celebrados foram praticados com estrita observância aos princípios e normas que regem o Direito Público e o Direito Privado, com observância de todos os requisitos básicos para celebração de atos e negócios jurídicos, previstos no art. 82 do CC/1916 (partes capazes, objeto lícito e forma prescrita ou não defesa em lei). Diz que a operação de aumento de capital foi aprovada em Assembléia Geral Extraordinária e teve como suporte Laudo de Avaliação, estando em perfeita consonância com a legislação societária. E que a operação de alienação de ações mentidas em tesouraria não pode ser desconsiderada

para os fins legais, já que o contrato foi celebrado entre agentes capazes, o objeto foi lícito e a forma estava prevista em lei, sendo, portanto, legal. [...]

Apesar das alegações do reclamante, o CARF manteve a decisão da primeira instância no que tange à simulação das operações, alegando que a empresa autuada simulou uma operação de permuta sem o pagamento de toma (vontade aparente), em vez de registrar a operação de venda (vontade real), resultando, portanto, em uma operação que foi considerada como evasão fiscal.

Outro Acórdão neste sentido é o de nº 9101-000.904<sup>27</sup> que também dispõe sobre uma incorporação às avessas, ou seja, a incorporação de uma empresa superavitária por uma empresa deficitária.

Num primeiro acórdão remetido ao Conselho de Contribuintes, a decisão foi favorável ao contribuinte, no entanto, em uma segunda análise a decisão foi desfavorável ao mesmo.

Consoante com a fiscalização, os membros do CARF acordaram que o real objetivo era tão somente a incorporação da empresa deficitária pela superavitária, visto a vedação de compensação de prejuízos nestes casos, as empresas adotaram as incorporações às avessas para glosa dos prejuízos fiscais. A contestação deu-se a partir do momento em que foi adotada a denominação da incorporada, a sede da incorporada passou a ser sede da incorporadora e sua antiga sede transformada em filial, além da mesma formação do conselho de administração:

No mérito, conforme narrado pelo autor do procedimento, a empresa Eloquímica Anilinas e Produtos Químicos Ltda., tinha sede no Município de Jandira – São Paulo, desempenhava suas atividades desde 01/06/1973, e até 11/04/2003 não possuía qualquer vínculo com a empresa Quimisa S/A. Indústria e Comércio que, por sua vez, opera no mercado desde junho de 1966.

Até 11/04/2003, as empresas japonesas Nicca e Emori eram as únicas sócias da empresa Eloquímica. Pelas alterações de Contrato Social ocorridas em 11/04/2004, o capital social da Eloquímica foi transferido quase que integralmente para a Quimisa (11.878.393 quotas para Quimisa e 20 quotas para duas pessoas físicas, sendo 10 para cada uma).

Em junho de 2004 foi firmado Protocolo de Intenção e Justificação de Incorporação, segundo o qual a controlada (Eloquímica) incorpora a controladora (Quimisa). Uma vez que a incorporada detinha 99,99% do capital da incorporadora, a incorporação seria feita mediante simples substituição das ações que compõem o capital social da empresa a ser incorporada, pelas quotas que compõem o capital social da incorporadora.

[...]

---

<sup>27</sup> Processo nº 13971.000626/2005-01. Acórdão nº 9101-000.904. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf#>>> Acesso em 05 de junho de 2020.

Na primeira Assembléia Geral da Eloquimica realizada em 30/06/2004, foi decidida a alteração da denominação social da empresa, que passou a ser Quimisa S. A., sendo alterada também a sede social da empresa incorporadora, que passou a ser aquela correspondente á. da incorporada, sendo as instalações operacionais e a sede da empresa incorporadora transformada na filial 01. O item 7 da Ata descreve os nomes dos membros do Conselho de Administração da empresa incorporadora (fl. 197), os quais são os mesmos da empresa que foi incorporada (fl. 231).

Diante dos fatos, o conselheiro considerou a operação como simulada, já que o objetivo real era a incorporação da Eloquimica pela Químisa, mas para a compensação dos prejuízos fiscais foi executado o ato jurídico avesso, sem nenhum outro objetivo aparente apresentado pelo contribuinte.

Com estes acórdãos é possível verificar que mesmo com os aspectos formais de acordo com o previsto em legislação, pela falta de um outro objetivo que não a economia de tributos, os atos foram considerados ilícitos.

#### **4.8.2 Processos com Negócio Proposital**

Conforme apresentado, por disposição legal é vedada a utilização dos prejuízos fiscais da incorporada na incorporadora, desta forma, a operação de incorporação às avessas tornou-se muito comum, fazendo com que muitos processos fossem remetidos ao CARF para análise da simulação ou não nos atos jurídicos realizados.

Nesta linha de jultamento, temos o acórdão nº 107-07.596<sup>28</sup> no qual ocorreu a operação de incorporação da empresa Martins Comércio pela Marbo Transportes, conforme fatos abaixo (Brasil, 2002):

Em 31 de dezembro de 1996, Marbo Transportes e Comércio Ltda (MARBO), empresa do nacionalmente conhecido GRUPO MARTINS, incorpora 77,9% do património objeto da cisão total da empresa Martins Comércio Importação e Exportação Ltda (ARMAZÉNS MARTINS). Na mesma data MARBO altera sua atividade e seu endereço para o mesmo local e nos mesmos termos em que operava Martins Comércio Importação e Exportação Ltda, alterando também sua razão social para Martins Comércio e Serviços de Distribuição S/A, mas adotando o mesmo nome de fantasia ARMAZÉNS MARTINS.

---

<sup>28</sup> Processo: 10675.003870/2002-21. Acórdão 107-07.596. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf#>> Acesso em 10 dezembro de 2019.

Em 02.01.97 foi criada uma filial da Martins Comércio Importação e Exportação Ltda, com atividade de transporte rodoviário de cargas em geral, sediada no mesmo endereço onde funcionava a MARBO, antes da reorganização, tendo esta filial adotado o nome fantasia MARBO. Como MARBO possuía prejuízos acumulados em 31.12.96, o lucro auferido no ano-calendário de 1997, em decorrência da assunção das atividades lucrativas de ARMAZÉNS MARTINS, foi reduzido pela compensação desses prejuízos fiscais no limite legal de 30% do lucro líquido ajustado.

Diante dos fatos, o fisco compreendeu que a operação de fato consistia na incorporação da Marbo Transportes pela Martins Comércio, todavia, visto o impedimento da compensação dos prejuízos fiscais, foram adotados atos ou negócios jurídicos simulados para que fosse possível a utilização destes prejuízos.

Entretanto, conforme explanado pelo conselheiro, apesar da economia de tributos, através da operação de incorporação às avessas. A empresa resultante da operação, em termos empresariais, ganhou eficiência e reduziu custos, sobretudo, àqueles custos que são inerentes ao simples fato de existência da sociedade empresarial, ou seja, tinha um outro propósito que não só a economia dos tributos (Brasil, 2002):

IRPJ - INCORPORAÇÃO AS AVESSAS - GLOSA DE PREJUÍZOS - IMPROCEDÊNCIA - A denominada 'incorporação às avessas', não proibida pelo ordenamento, 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 entre ambas praticadas.

Por conseguinte, foi dado provimento ao recurso e não classificada como simulação, sendo, portanto, validado o planejamento tributário realizado pela empresa.

Saindo da esfera de incorporação às avessas, em 2014, o CARF julgou um processo no qual o contribuinte está sujeito à tributação monofásica de PIS/COFINS, sob o acórdão de nº 9303003.474.

A incidência monofásica consiste num tratamento tributário próprio e específico em relação ao Programa de Interação Social (PIS) e a Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), incidentes sobre a receita bruta de determinados brutos e resume-se a majoração das alíquotas se comparadas com as usualmente aplicadas nas demais receitas. São exemplos de produtos sujeitos à incidência monofásica: produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene



peçoal<sup>29</sup>; gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes e gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural<sup>30</sup>, querosene de aviação<sup>31</sup>, bebidas frias<sup>32</sup>, entre outros.

Na regra geral, a incidência monofásica tem como objetivo concentrar a tributação através da alíquota majorada nas etapas de importação e produção, desonerando as etapas subsequentes de comercialização.

Consoante com o conceito de elisão fiscal e planejamento tributário, e tendo o conhecimento de tal desoneração, a Unilever Brasil, efetuou uma reorganização societária, constituindo assim a IGL. Dividindo desse modo a etapa de importação/produção e distribuição/comercialização, reduzindo assim o recolhimento das contribuições.

Contudo, a fiscalização autuou a empresa por tal manobra, alegando que a Unilever teria incorrido em simulação absoluta, ou seja, teria praticado evasão fiscal perante o fisco, com a única finalidade de deixar de pagar tributos<sup>33</sup>:

A Fiscalização interpretou os fatos de o presidente da Unilever ser presidente também da IGL e de que os escritórios e funcionários situam-se no mesmo lugar, além de que a Unilever contrata os funcionários da IGL, considera as fábricas da IGL como suas e determina as políticas de trato meio ambiente da IGL, para entender que a IGL não tem autonomia de comercialização e que, por isso, a existência da IGL é artificial (fl. 426). Com efeito, a Fiscalização questiona “que diferença ou que mudanças foram provocadas na Unilever e na IGL que justifiquem a existência do negócio jurídico a não ser a economia de PIS? Quiseram criar uma empresa, mas se o não tivessem feito nada aconteceria e a criando nada mudou ou aprimorou-se (assim são as ações com objetivos empresariais) que justificasse o ato, senão economia de contribuições. Parece-nos que fica caracterizada a simulação absoluta, porque este ato jurídico aparentou conferir ou transmitir para a IGL ao invés de a quem, realmente, se conferiu ou transmitiu, a Unilever” (fl. 426). Para a Fiscalização, portanto, a criação da pessoa jurídica da IGL resume-se a um artifício cuja finalidade seria apenas a de pagar menos tributo.

Apesar das disposições do fisco sobre evidente simulação para diminuição da carga tributária, o CARF não julgou o assunto da mesma forma, de acordo com o acórdão (Brasil, 2014):

---

<sup>29</sup> Lei nº 10.147/2000, artigo 1º, inciso I, alíneas "a" e "b".

<sup>30</sup> Lei nº 9.718/98, artigos 4º, incisos I a III, e 5º.

<sup>31</sup> Lei nº 10.560/2002, artigo 2º.

<sup>32</sup> Lei nº 13.097/2015, artigo 14.

<sup>33</sup> Processo nº 19515.001905/200467. Acórdão n.º 9303003.474, p.4-5. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInformacoesProcessuais/consultarInformacoesProcessuais.jsf#>> Acesso em: 18 de março de 2019.

Infelizmente, no nosso País, não existe uma política econômica clara e definida sobre como devem ser direcionadas e estruturadas as forças de produção, nem se tem um objetivo a ser atingido para a estruturação da economia nacional.

É possível, e de fato acontece, que uma mesma empresa controle todas as fases da produção, desde a extração da matéria-prima, a transformação em produto acabado, a distribuição para os centros consumidores e a venda a varejo.

E pode fazê-lo enquanto uma única pessoa jurídica, ou como um grupo econômico, repartido entre diversas pessoas jurídicas, coligadas ou subordinadas, com atuação diferente.

A criação de pessoas jurídicas para cada tipo de atividade é naturalmente embalada pela necessidade de racionalizar e reduzir custos, inclusive os tributários.

Em todo grupo econômico, com efeito, identifica-se com naturalidade a existência de pessoas jurídicas submetidas ao lucro real e ao lucro presumido, pois apenas algumas atividades, cuja margem de lucro é reduzida, é que valem a pena ser submetidas ao lucro real, enquanto outra parte, justamente por envolver lucro em percentual maior que a presunção legal de lucro, acabam segregadas em uma pessoa jurídica sujeita ao lucro presumido.

Ou seja, mesmo a segregação de empresas por atividade, em um grupo econômico, é embalada por razões de carga fiscal.

A prevalecer o entendimento da Fiscalização e da DRJ neste caso, todo grupo econômico que tenha desdobrado suas atividades, com a criação de uma empresa para sujeitar-se a um regime diferente de apuração de tributos, estaria igualmente sujeita à qualificação de sua conduta como simulação absoluta, visto que a nova empresa seria apenas um artifício para reduzir a tributação.

Ora, é o peso da tributação que exerce o poder de alterar a estrutura da economia.

Toda alteração tributária repercute em novas decisões econômicas,

As quais são baseadas, em sua essência, na determinação de modelos de produção que apresentem o menor custo.

Entendo, por isso, que no presente caso não existe uma simulação absoluta, mas uma alteração concreta na estrutura econômica de atuação dos contribuintes.

A criação da IGL não é uma ficção, mas uma realidade concreta induzida pelos efeitos econômicos da política fiscal, a qual, sobre onerando o setor produtivo, compeliu os produtores a atuarem também na atividade de revenda e distribuição.

Ou seja, apesar do Código Tributário Nacional prever a desconsideração do fato, caso seja caracterizada a simulação do ato ou negócio jurídico, o CARF não considerou o mesmo entendimento, visto que além da economia de tributos, verifica-se a racionalização de custos em geral, cancelando assim a atuação fiscal.

## 5 CONCLUSÃO

Os atos ou negócios jurídicos podem ser classificados em evasão fiscal ou elisão fiscal. Sendo que para sua classificação é observada a licitude do ato, se o mesmo for considerado ilícito, classifica-se como evasão fiscal, conseqüentemente, se o ato for lícito será classificado como elisão fiscal.

Sendo caracterizada a evasão fiscal, o contribuinte estará sujeito a penalidades devido à ilicitude de seus atos e poderá responder por crimes contra ordem tributária, além de ficar sujeito a demais sanções previstas em lei.

A evasão não pode ser confundida com a elisão fiscal, pois, a elisão fiscal, apesar de alguns entendimentos divergentes, é considerada por grande parte dos doutrinadores e juristas como um planejamento tributário que visa a economia do contribuinte de forma que os atos ou negócios jurídicos realizados não sejam caracterizados como simulação ou fraude.

A Lei Complementar nº 104/2001, que inseriu o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, denominada como norma geral antielisão fiscal, foi instituída com o intuito de evitar a elisão praticada em abuso. Contudo, a mesma foi considerada por muitos como inconstitucional, sendo inclusive aberta a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 2.446/2001, que ainda aguarda decisão.

Verifica-se que a ideia do planejamento vem sofrendo modificações no decorrer dos anos, principalmente na validação ou não dos mesmos perante o CARF. E mesmo que a Lei Complementar denominada de antielisiva tenha sido publicada apenas em 2001, é possível verificar que antes de sua publicação em alguns processos o propósito comercial já é definido e utilizado, todavia, tornando-se mais comum no decorrer dos anos.

Conforme visto, a carga tributária no Brasil é elevada se comparada a outros países, o que leva a um número cada vez maior de empresários a realizarem um planejamento tributário.

No entanto, é muito importante que o planejamento seja classificado como elisão fiscal que, além de atender aos requisitos legais, o planejamento tenha um outro propósito que não apenas a economia através da redução da carga tributária.

## REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **O Planejamento Tributário e o Direito Privado**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 222-223.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. Salvador: JusPodivm, 2017, p. 342.

AMARAL, F. **Direito Civil: Introdução**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 520.

HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de Renda das Empresas Interpretação e Prática**. São Paulo: IR Publicações, 2016, p. 670.

MARINS, James. **Elisão Tributária e sua Regulação**. São Paulo, Dialética, 2002, p. 33-34.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 26<sup>a</sup> ed. Malheiros Editores. São Paulo, 2011, p. 349.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Tributação e Antielisão**. Coleção Tributação e Debate, v.3. Curitiba. Juruá Editora, 2002, p.16.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 159.

MARTINS, Ana Luísa. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais 85 anos de imparcialidade na solução dos litígios fiscais**. Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/arquivos-e-imagens-pasta/livro-85-anos-carf.pdf>> Acesso em: 17 de março de 2019.

**Ação Direta de Inconstitucionalidade** (ADI) nº 2.446/2001. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=1930159>> Acesso em: 20/03/2019.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil: parte geral**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

CAVALCANTE, Miquerlam Chaves. **O PROPÓSITO NEGOCIAL E O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO**  
The Business-Purpose Doctrine and the Tax Planning in Brazilian Legal System.

Revista da PGFN, Brasília, v.1, n.1, p. 139-162, jan./jun. 2011. Disponível em:  
<<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/chaves.pdf>> Acesso em 25/04/2020.