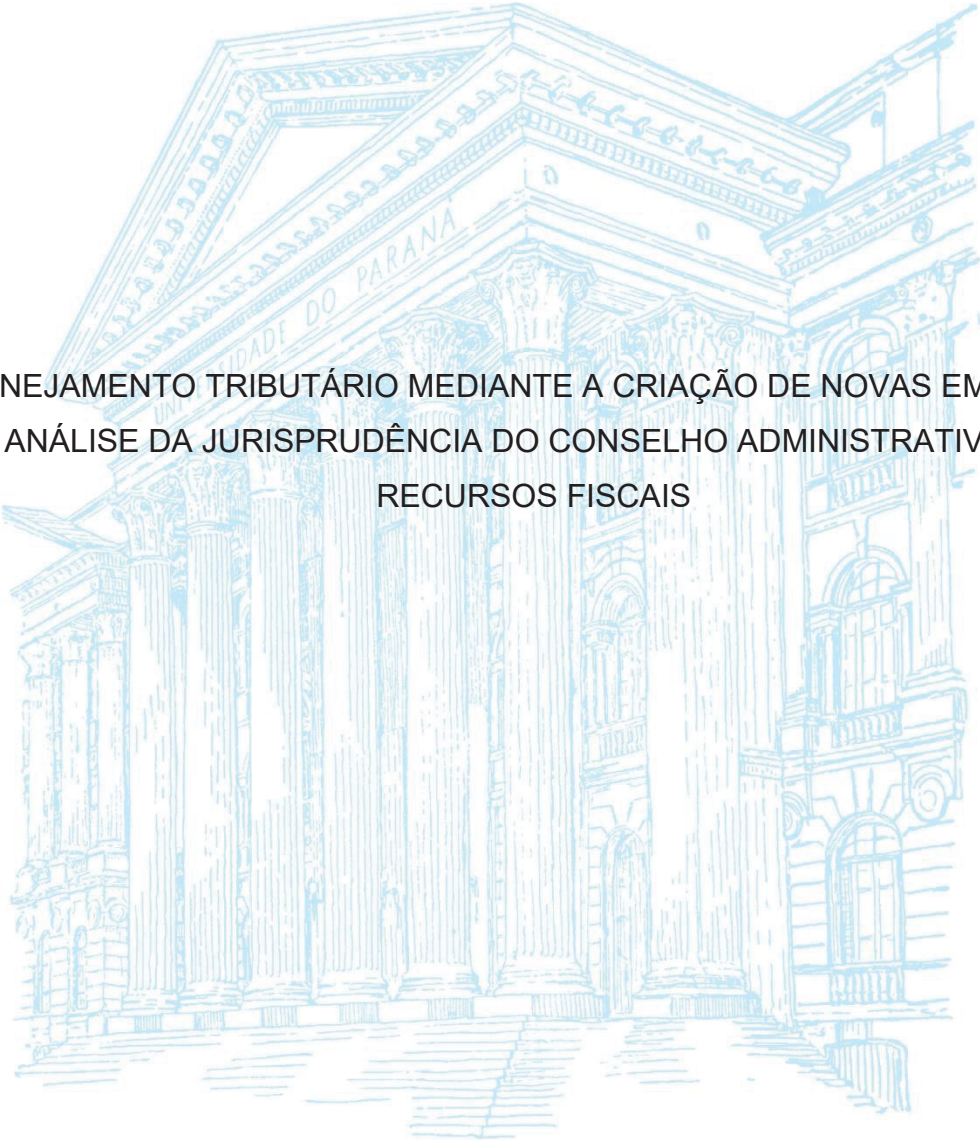


UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

CECÍLIA PIMENTEL MONTEIRO



PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO MEDIANTE A CRIAÇÃO DE NOVAS EMPRESAS:
ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE
RECURSOS FISCAIS

CURITIBA

2023

CECÍLIA PIMENTEL MONTEIRO

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO MEDIANTE A CRIAÇÃO DE NOVAS EMPRESAS:
ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE
RECURSOS FISCAIS

Relatório Técnico-Científico apresentado ao curso de Especialização/MBA em Gestão Contábil e Tributária, Departamento de Ciências Contábeis (DECONT), Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná (UFPR), como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Gestão Contábil e Tributária.

Orientador(a): Prof(a). Dr(a). Luciana Klein.

CURITIBA

2023

AGRADECIMENTOS

À minha família, por todo apoio, paciência, dedicação e companhia durante minha trajetória neste Curso perante a Universidade Federal do Estado do Paraná.

Aos meus pais, que sempre acreditaram no meu potencial e me deram forças em todos os momentos.

A todos os meus professores que fizeram parte desta caminhada ao longo da Universidade Federal do Estado do Paraná, e em especial à minha orientadora. Todos foram fundamentais para a construção desse trabalho.

RESUMO

Este trabalho objetiva analisar o entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, no sentido de como a Corte Administrativa vem entendendo o planejamento tributário, mediante a criação de novas pessoas jurídicas, apenas com o intuito de reduzir a carga tributária, sem se atentar a outros objetivos que devem permear o planejamento tributário. Para tanto, a metodologia aplicada consistiu em uma pesquisa descritiva documental com os documentos dos julgados do CARF, ao longo dos últimos três anos. Mediante a análise dos julgados, constatou-se que, na maior parte das decisões, o CARF entendeu por afastar o planejamento tributário realizado pela empresa, haja vista que apenas objetivou a redução da carga tributária, sem trazer qualquer outro tipo de benefício para a empresa, seja ele sucessório, societário ou empresarial. Isto é, o CARF considera como de fato um planejamento não só o intuito tributário, de redução da carga tributária, mas também outros aspectos que devem permear a atividade principal da empresa. Diante de tudo o que foi exposto na pesquisa, concluiu-se que, na maior parte das decisões, o CARF desconsidera a operação de criação de novas pessoas jurídicas, integrantes do mesmo grupo econômico que, sob a justificativa de um planejamento tributário, detenha o único intuito de reduzir a carga tributária, alterar a base de cálculo tributável e modificar a hipótese de incidência e o fato gerador do tributo, sem que objetive qualquer mudança societária, sucessória ou econômica/contábil.

Palavras-chave: 1. Planejamento Tributário. 2. Direito Tributário. 3. Cisão empresarial. 4. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

ABSTRACT

This work aims to analyze the understanding of the Administrative Council of Tax Appeals, in the sense of how the Administrative Court has been understanding about tax planning, through the creation of new legal entities, only with the intention of reducing the tax burden, without paying attention to other objectives that should permeate tax planning. For that, the applied methodology consisted of a descriptive documentary research with the documents of the CARF judgments, over the last three years. Through the analysis of the judgments, it was found that, in most of the decisions, the CARF decided to rule out the tax planning carried out by the company, given that it only aimed to reduce the tax burden, without bringing any other type of benefit to the company. , be it succession, corporate or business. That is, the CARF considers as planning not only the tax purpose, the reduction of the tax burden, but also other aspects that must permeate the main activity of the company. In view of all that was exposed in the research, it was concluded that, in most decisions, the CARF disregards the operation of creating new legal entities, members of the same economic group that, under the justification of tax planning, holds the sole purpose of reducing the tax burden, changing the taxable calculation base and modifying the incidence hypothesis and the taxable event, without the purpose of any corporate, succession or economic/accounting change.

Keywords: 1. Tax Planning. 2. Tax Law. 3. Business split. 4. Board of Tax Appeals.

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 -	Análise CARF	28
------------	--------------------	----

LISTA DE ABREVIATURAS

CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CNPJ	Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica
CTN	Código Tributário Nacional

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	6
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA.....	7
1.2 OBJETIVO GERAL DE ESTUDO.....	9
1.3 IMPORTÂNCIA PRÁTICA DO ESTUDO.....	9
1.4 ASPECTOS CONCEITUAIS SOBRE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	11
2 METODOLOGIA	17
2.1 DESCRIÇÃO DOS RESULTADOS	17
3 CONSIDERAÇÕES FINAIS	33
REFERÊNCIAS.....	35

1 INTRODUÇÃO

De acordo com Chaves (2018), o planejamento tributário é um método que visa a organização e diminuição da carga tributária das empresas de forma lícita, mediante meios de elisão fiscal, com o intuito de evitar a incidência do fato gerador do imposto ou da hipótese de incidência, ou a diminuição dos impactos causados por ele. Pode-se dizer que os planejamentos tributários constituem necessidade básica para todos os contribuintes, sejam pessoas físicas ou jurídicas. Pois, a partir do planejamento tributário é possível planejar negócios e operações no sentido de redução de custos e despesas, de forma legal e lícita.

Dessa maneira, diante de um sistema tributário complexo como o atual, com a alta carga tributária, muitas obrigações e diversas alterações no âmbito normativo, faz-se necessário o contribuinte recorrer ao método que vise a melhor condução dos seus negócios (CHAVES, 2018).

Um dos principais intuitos do planejamento tributário é reduzir o impacto da carga tributária, de forma lícita, e auxiliar na definição do melhor regime tributário da empresa. Nesse sentido, preleciona Machado (2017), não constitui qualquer ilegalidade a redução de carga tributária, desde que devidamente planejada, considerando os aspectos jurídicos e contábeis para tanto.

Objetiva-se, portanto, através do presente estudo, demonstrar que os contribuintes devem estar atentos às diversas oportunidades e discussões jurídicas e contábeis que podem trazer benefícios à sua empresa, de modo a garantir a continuidade da atividade empresarial.

Ocorre que muitas empresas buscam o planejamento tributário apenas com o fim de reduzir a carga tributária, mediante a utilização de artifícios ardilosos e suspeitos, com a criação de novas pessoas jurídicas que não irão deter qualquer tipo de operação, apenas para alterar a base de cálculo do tributo, por exemplo.

No entanto, isso não é o bastante para se obter um resultado ético, seguro e lícito, com a segurança de que o planejamento tributário efetuado é de fato um planejamento tributário que não será desconstituído pela Administração Pública e poderá causar ainda maiores problemas. Isso porque, sabe-se que o planejamento tributário pode ser objeto de fiscalização por parte da Administração Pública, como também pode constituir objeto para eventual discussão ou até mesmo denúncia perante o Poder Judiciário (CHAVES, 2018).

Partindo-se dessa premissa, a pesquisa aborda os diferentes entendimentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais com relação à criação simulada de outra pessoa jurídica, com o único objetivo de redução dos tributos devidos, sem que tivesse qualquer existência real ou operação. Isto é, se a criação de empresas, nesse âmbito, apenas com o intuito de reduzir a base tributável, constitui ou não planejamento tributário abusivo, apto a ensejar eventual lançamento de multa qualificada.

Dessa forma, realizou-se uma pesquisa empírica junto à jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, sem adentrar no âmbito do Poder Judiciário, a fim de verificar qual é o entendimento jurisprudencial administrativo acerca da criação de empresas como uma forma de planejamento tributário, com o intuito de reduzir a base tributável e, por consequência, reduzir a carga tributária e o imposto devido na operação.

Nesse sentido, a problemática do estudo encontra guarida no sentido de: se o intuito da redução da carga tributária é suficiente, na análise do CARF, para garantir o pleno planejamento tributário, ou se outras circunstâncias também são levadas em consideração.

Portanto, o presente trabalho é de extrema importância não só para o ramo do direito tributário, mas também para o ramo contábil e econômico, justamente pela visão da análise da autoridade fiscal, que poderá verificar se o planejamento constituiu uma operação lícita ou não.

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA

O intuito do planejamento tributário é reduzir o impacto da carga tributária, de forma lícita, e auxiliar na definição do melhor regime tributário da empresa. Não constitui qualquer ilegalidade a redução de carga tributária, desde que devidamente planejada, considerando para tanto, os aspectos jurídicos e contábeis (CHAVES, 2018).

Em suma, o planejamento tributário é o processo de escolha de ação, não simulada, anterior à ocorrência do fato gerador, visando direta ou indiretamente à economia de tributos. Portanto, o planejamento tributário consiste na utilização, lícita e regular, de brechas trazidas pela própria legislação, com a finalidade de trazer ao

contribuinte benefícios e redução da carga tributária, sem qualquer intuito doloso e fraudulento (CHAVES, 2018).

Nesse contexto, surgem os diversos planejamentos tributários que constituem necessidade básica para todos os contribuintes, sejam pessoas físicas ou jurídicas. É a partir do planejamento tributário que será possível planejar negócios e operações no sentido de redução de custos e despesas, de forma legal e lícita (CHAVES, 2018).

Ao contrário da evasão fiscal, a elisão fiscal, consistente no planejamento tributário, é a redução lícita da carga tributária, mediante diversas etapas, tais como: levantamento histórico da empresa, com a identificação da origem das transações e da operação realizada, com a escolha da ação menos onerosa para fatos futuros; verificação de ocorrência de fatos geradores dos tributos pagos, com a análise de possível cobrança indevida ou recolhimento a maior; análise de eventual pagamento de débito tributário decaído ou prescrito; análise da melhor forma de tributação do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, com o cálculo contábil e econômico do melhor regime de tributação para aquela determinada empresa e para aquela determinada operação, e; eventual análise de créditos não aproveitados pela empresa (CHAVES, 2018; CARRILHO, 2014).

A partir da análise dessas etapas que nasce a figura do planejamento tributário propriamente dito. Como uma forma de constituir esse planejamento, muito se vê nos dias atuais a criação de outras empresas jurídicas, sejam sociedades limitadas ou sociedades em conta de participação, ou outro tipo de sociedade empresarial, que objetivam fazer uma reestruturação empresarial, de modo a cindir a atividade operacional e reduzir a base de cálculo do tributo de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS (CHAVES, 2018). Em razão disso, há discussões em âmbito administrativo se referida cisão seria de fato um planejamento tributário ou tratar-se-ia como uma espécie de sonegação fiscal e evasão.

Da análise realizada, sabe-se que o planejamento tributário pode ser objeto de fiscalização por parte da Administração Pública, como também pode constituir objeto para eventual discussão ou até mesmo denúncia perante o Poder Judiciário. Nesse sentido, faz-se necessário atentar-se ao posicionamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, acerca de, a depender se, de como é realizada a reestruturação empresarial, estaríamos diante de um planejamento tributário lícito ou um planejamento tributário abusivo que pode constituir, por consequência, uma

evasão fiscal e resultar em um Auto de Infração com lançamento dos tributos competentes (CHAVES, 2018).

A partir da análise do entendimento do CARF, é possível verificar qual o posicionamento que vem sendo adotado em âmbito administrativo, de modo a, em síntese, identificar o que o CARF considera como um desmembramento lícito da atividade, de modo a reduzir a base tributária efetivamente declarada pelo contribuinte e devido a título de tributo.

O tema é, portanto, a partir de uma análise jurisprudencial sobre o tema, dos últimos três anos, identificar como vem decidindo o CARF acerca do planejamento tributário, considerando a criação de novas empresas integrantes do mesmo grupo econômico.

1.2 OBJETIVO GERAL DE ESTUDO

O objetivo geral do presente estudo é analisar o entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) quando da criação de outra pessoa jurídica, com o único objetivo de redução dos tributos devidos, sem que tivesse qualquer existência real ou operação, justificando apenas através de um planejamento tributário.

1.3 IMPORTÂNCIA PRÁTICA DO ESTUDO

A necessidade de redução da carga tributária entre as empresas é um tema bastante discutido atualmente. Para isso, inúmeras operadoras buscam apoio tanto nas normativas jurídicas, como nas contábeis e econômicas, a fim de verificar a melhor forma, legal e tecnicamente correta, para reduzir a oceânica carga tributária que é enfrentada pelas empresas em todo o cenário nacional (MARTINS; MARTINS, 2021).

Justamente diante disso, muito se ouve hoje em dia no que chamamos de planejamento tributário. O planejamento tributário é, portanto, uma alternativa para que não só as empresas, mas também as pessoas físicas, verifiquem estratégias legais para otimizar o pagamento de impostos federais, estaduais e municipais, de uma forma eficiente, aproveitando-se de brechas e benefícios previstos na legislação fiscal (CHAVES, 2018).

Relembre-se que o planejamento tributário, nesse ponto, é um procedimento técnico e científico lícito, que objetiva facilitar o dia a dia das empresas e manter a operação girando, com as portas abertas, já que diversos são os custos e despesas para manter uma operação, não só referente à folha de pagamento, mas também às despesas tributárias existentes em toda operação.

Assim, a prática do planejamento tributário envolve não só a redução da carga tributária, mas também a pesquisa de outras formas de atuação de determinada pessoa jurídica que, cresceu tanto, que já não é mais a mesma de anos atrás e deve se otimizar de acordo com o seu próprio crescimento (QUINTINO, 2016).

Nesse cenário, novas pessoas jurídicas e CNPJ's vão sendo criados, justamente como uma forma de, não somente diversificar a operação, mas dividir despesas, custos e maximizar os lucros. Justamente por isso, constrói-se um grupo de empresas que se interrelacionam.

Através do crescimento das operações, são criadas novas pessoas jurídicas. É a partir desse momento que se torna ainda mais importante o planejamento tributário (CHAVES, 2018).

Partindo-se dessa premissa, a importância prática do presente estudo está centrada no sentido de que, como o CARF entende as operações das empresas que, por meio de um planejamento tributário, criam novas empresas integrantes do mesmo grupo econômico para a redução da carga tributação, mas continuam mantendo as operações na anterior. Ou seja, toda a operação empresarial é mantida na antiga empresa, mas cria-se uma nova pessoa jurídica apenas para reduzir a carga tributária.

Através do estudo, chega-se a uma conclusão de que, a depender da situação, ainda que semelhante, o CARF entende de um jeito ou de outro.

Sendo assim, o estudo detém o papel de demonstrar que é sim possível realizar um planejamento tributário, com a criação de uma nova empresa, como vem atualmente ocorrendo em diversas situações, mas desde que o intuito não seja unicamente reduzir a carga tributária, mas facilitar até mesmo o dia a dia da operação da empresa ou da indústria, por exemplo.

O estudo detém a importância de, a partir dessa análise empírica, evitar que empresas sejam autuadas, com multas que podem chegar até mesmo a 225%, por dolo, fraude ou conluio, apenas porque não se atentaram a de que modo o CARF costuma decidir nessas situações.

1.4 ASPECTOS CONCEITUAIS SOBRE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Em razão da grande carga tributária suportada pelas empresas nos dias atuais, surge a necessidade de se revisitar aspectos essenciais para manutenção da atividade empresarial. Dentre esses aspectos essenciais, estão justamente a redução da carga tributária através de um planejamento tributário. O planejamento tributário é, portanto, um meio legal de redução de carga tributária, mediante a utilização de meios para evitar a incidência do fato gerador, por exemplo, ou a diminuição dos impactos causados por ele (CHAVES, 2018).

Sabe-se que temos, atualmente, um sistema tributário complexo, com alta carga tributária e muitas obrigações, razão pela qual o contribuinte deve recorrer ao método que vise a melhor condução seus negócios, não só no aspecto tributário, mas no aspecto contábil/econômico (CARRILHO, 2014).

Nesse ponto, o planejamento tributário objetiva algumas principais finalidades, tais como: redução dos custos (identificação de oportunidades legais de redução de impostos); aumento da competitividade (com a redução da carga tributária, a empresa pode ofertar preços mais competitivos); preservação do fluxo de caixa (mediante o planejamento de impostos ao longo do tempo, mantendo-se um fluxo de caixa saudável, constante e regular); economia legal de impostos (com a possibilidade de se encontrar reduções, isenções, benefícios fiscais, previstos todos na legislação, ainda não utilizados pela empresa) e; análise de riscos tributários (com o objetivo de planejar adequadamente todas as obrigações fiscais incidentes sobre a operação, incluindo obrigações principais e acessórias, evitando eventuais problemas futuros, com a lavratura de auto de infração e a impossibilidade de se emitir uma certidão negativa de débitos ou, ao menos, uma certidão positiva de débitos com efeitos de negativa).

Conforme Chaves (2018, p. 12-13), o planejamento tributário pode se dar de três formas distintas: conservador, moderado e agressivo, tais como:

O conservador é aquele em que o técnico aplica o que está na lei ordinária, não sendo necessária qualquer interpretação jurídica, aplicação de princípios ou conhecimento da Constituição Federal ou Código Tributário Nacional. Já para o moderado, é necessário haver um maior conhecimento da legislação tributária, assim como afinidade com a Constituição Federal e com o Código Tributário Nacional, bem como o acompanhamento do posicionamento do Poder Judiciário sobre matérias polêmicas. Ainda sobre o moderado, quando se trata de matéria polêmica, o contribuinte, antes de fazer qualquer modificação em seus procedimentos contábeis e fiscais, deve

realizar consulta administrativa aos órgãos competentes ou ingressar com ação no Poder Judiciário em busca de uma declaração do seu direito. O planejamento tributário agressivo é a escolha de uma ação que não está autorizada na lei ordinária, somente com base em interpretação do Código Tributário Nacional e na Constituição Federal. Mas o contribuinte não ingressa com o pedido judicial, ou seja, ele faz a escolha e realiza o procedimento e espera ser interpelado pelas autoridades fiscais, e, caso seja autuado, ingressa com os recursos administrativos e judiciais, se necessário.

Partindo-se dessa divisão teórica, denota-se que, atualmente, a maioria das empresas opta pelo que chamamos de planejamento tributária agressivo. A partir de uma análise teórica, com interpretação na legislação e nas práticas contábeis, a empresa realiza o procedimento, com os benefícios contábeis e econômicos obtidos, e aguarda eventual interpelação por parte da autoridade fiscal. No entanto, tratando-se de um planejamento tributário perfeitamente executado, dentro dos ditames legais, contábeis e econômicos, dificilmente haverá algum tipo de fiscalização por parte do Fisco (CHAVES, 2018).

Somado ao planejamento tributário e, como uma forma de evitar algum tipo de fiscalização, está a importância de a empresa estar em conformidade não só com as normas positivadas do Direito, mas também em conformidade com os valores éticos (PESSÔA, 2008). Ou seja, não basta apenas a execução de um planejamento que visa reduzir a carga tributária, mas também a observância de preceitos constitucionais que visam a garantir a lucratividade da operação e o retorno do capital investigado aos sócios e acionistas.

Nesse sentido, pontuam Martins e Martins (2021):

(...) Referidos diplomas – em especial aquele primeiro – determinam aos administradores os deveres de lealdade, diligência, informação e não incursão em conflitos de interesses, visando, em última análise, à busca da continuidade e do sucesso da organização. Um administrador negligente com seus deveres, que age contrariamente aos interesses da empresa, não está compliant, e aí não há compliance. Ele deve buscar o incremento das receitas e a redução das despesas, trabalhando, assim, para sua lucratividade e seu retorno do capital investido pelos sócios e acionistas. Os benefícios de sua atividade competente transcendem esses fins; eis que uma empresa bem-sucedida gera maior receita tributária ao Estado e mais e melhores empregos e salários aos cidadãos.

Nesse sentido, planejar as atividades empresariais, buscando antever as consequências dos negócios, as receitas e as despesas que gerarão, segundo as várias opções disponíveis, expressas ou implícitas na lei, é mais que um direito do administrador, é um dever para com a sociedade. Cria-se, assim, o planejamento tributário, assim como são criados planejamentos financeiros, planejamentos econômicos e uma série de outros planejamentos que conduzirão à sustentabilidade das organizações.

Por outro lado, para os planejamentos tributários que não seguem as normativas jurídicas ou tentam, de algum modo, desviar, de forma dolosa ou culposa,

do verdadeiro intuito da elisão fiscal (PESSÔA, 2008), o próprio Código Tributário Nacional já traz, em seu artigo 116, em seu parágrafo único, a norma geral antielisiva:

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.

Isto é, o legislador já estabeleceu que poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos que vierem a ser praticados com a finalidade de dissimular a existência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. Com uma leitura categórica do referido parágrafo único do artigo 116 do CTN, denota-se que o instrumento da dissimulação, para fins de incidência do referido diploma legal, é o ato ou negócio jurídico, através do qual se estrutura o processo de ocultação do negócio real. Nesse sentido, leciona Carrilho (2014):

A finalidade da dissimulação, referida no parágrafo único, é especificamente ocultar os reflexos tributários, que decorrem do negócio dissimulado, seja quanto à ocorrência do fato gerador do tributo, seja quanto os elementos constitutivos da obrigação tributária.

Referida norma foi criada com o objetivo de coibir a elisão fiscal abusiva, na qual se utilizam meios aparentemente legais para evitar a incidência da norma tributária sobre o fato gerador (PESSÔA, 2008).

Nesse sentido, importante destacar os conceitos de elisão e evasão fiscal. A elisão é um método lícito de reduzir a carga tributária antes da ocorrência do fato gerador, através, por exemplo, de um estudo específico e um planejamento tributário. Acerca da elisão fiscal, Pessôa (2008) esclarece: “os atos praticados com o intuito de evitar ou reduzir o montante a ser pago a título de tributo são anteriores ao fato gerador, trata-se de elisão fiscal”. De outro lado, a evasão é o oposto da elisão, na medida em que através da evasão detém-se o intuito de evitar ou diminuir o pagamento do tributo após a ocorrência do fato gerador, sendo, nesses casos, ilícito, na medida em que “caso o fato gerador tenha ocorrido, o tributo correspondente não pode deixar de ser pago licitamente” (PESSÔA, 2008).

Importante trazer o entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais sobre essa questão do planejamento tributário:

Por fim, repita-se (até a exaustão), que a prática do Planejamento Tributário pelos contribuintes é intrínseca e conceitualmente lícita, induzida pela dinâmica resultando da interação das diversas normas tributárias, cuja ocorrência é esperada, sendo a elisão fiscal direto dos contribuintes das nações republicanas e democrática, em que o Estado submete-se à legalidade.

Da mesma forma, a criação e o emprego das Sociedade em Conta de Participação são igualmente lícitos e legítimos, não havendo limitações quanto à sua celebração dentro da sua vocação contratual/societária, natureza e limites legais estabelecidos. É instrumento da maior relevância empresarial e deve ser tratado como qualquer outro contrato/modelo societário em termos de licitude jurídica.¹

Para os casos de evasão, a legislação estabelece penalidades, com a aplicação de multas que podem variar do percentual de 75% a 225% do valor do imposto que se deixou de pagar, conforme prevê o Regulamento do Imposto de Renda, por exemplo:

Art. 998. Nas hipóteses de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de setenta e cinco por cento sobre a totalidade ou a diferença de imposto sobre a renda, nas hipóteses de:

- a) falta de pagamento ou recolhimento;
- b) falta de declaração; e
- c) declaração inexata; e

II - de cinquenta por cento, exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

- a) na forma prevista no art. 119 , que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto sobre a renda a pagar na declaração de ajuste, na hipótese de pessoa física; e
- b) na forma prevista no art. 220 , que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal no ano-calendário correspondente, na hipótese de pessoa jurídica.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do **caput** será duplicado nas hipóteses previstas nos art. 71 ao art. 73 da Lei nº 4.502, de 1964 , independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 2º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de imposto sobre a renda ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

§ 3º Aplica-se também, na hipótese de que seja comprovadamente constatado dolo ou má-fé do contribuinte, a multa de que trata o inciso I do **caput** sobre a parcela do imposto sobre a renda a restituir informado pelo contribuinte pessoa física, na declaração de ajuste anual, que deixar de ser restituída por infração à legislação tributária.

¹ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Especial do Procurador nº 15586.720754/2013-46. (Acórdão nº. 9101-005.762). Contribuinte: Comercial de Veículos Capixaba S/A. Relator (a): Livia De Carli Germano. Sessão de: 08/09/2021. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 01/03/2023.

Sendo assim, para fugir de referida penalidade, é primordial a formulação de um bom, seguro e legítimo planejamento tributário. O planejamento tributário deve deter um propósito negocial (CHAVES, 2018), o qual é indispensável para a construção de um planejamento tributário que não venha a ser questionado pela Autoridade Fiscal. Nesse ponto, se vier a ser questionado, é imprescindível eventual lavratura de Auto de Infração e o início de um procedimento administrativo tributário.

Em linhas gerais, deve-se ter em mente que o planejamento tributário deve ser realizado de modo a respeitar não só os princípios constitucionais tributários, mas deve ter por trás um propósito negocial. Isto é, deve deter como justificativa também a questão de poder facilitar o negócio operacional de uma empresa que está a cada dia mais crescendo (QUINTINO, 2016).

Isso porque, deve-se sempre presumir que as transações e operações societárias ocorridas na atuação empresarial de uma sociedade, através de um planejamento tributário, guardam correspondência com o seu objeto social e que, portanto, detêm um propósito negocial (QUINTINO, 2016). Nesse ponto, importante lembrar que, em eventual fiscalização tributária, havendo indícios de inexistência de um propósito negocial, o Administrador Público deverá comprovar referida circunstância, com a produção de provas que afastem essa presunção (PESSÔA, 2008).

Em outras palavras, o que o CARF vem considerando, atualmente, é o planejamento tributário não apenas com o fim de reduzir a carga tributária, mas também com um propósito negocial. Isto é, com um propósito de facilitar a prática da atividade empresarial, separando, por exemplo, duas pessoas jurídicas que detêm operações distintas, mas que podem se complementar.

Nesse ponto, Quintino (2016), assim ensina:

A jurisprudência administrativa a respeito do tema passou por fases diversas: a primeira exigia somente o cumprimento de requisitos formais do planejamento sem preocupação com o conteúdo dos negócios jurídicos; a segunda, por sua vez, foi iniciada em meados dos anos 2000 e já apresentava uma preocupação com a substância e a motivação dos planejamentos tributários. Essa mudança ocorreu em razão da introdução da doutrina americana chamada de *business purpose*, ou seja, propósito negocial, o que resultou num repúdio aos planejamentos tributários que tinham como único fim a redução da carga tributária.

Destarte, o objeto do presente trabalho é avaliar, como vem entendendo o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais acerca de um planejamento tributário específico em que empresas criam novas pessoas jurídicas, todas integrantes do

mesmo grupo, para a redução da carga tributária, mas continuam mantendo toda a operação em uma única empresa – quase sempre, na empresa operacional anterior.

Dito isso, passa-se a análise dos casos julgados pelo CARF, de modo a verificar o que o Tribunal Administrativo vem concluindo acerca do planejamento tributário, especificamente na cisão de operações empresariais, com o objetivo de redução da carga tributária.

2 METODOLOGIA

Para a elaboração da pesquisa, foram analisadas publicações, decisões e jurisprudência proferidas pelas Câmaras do CARF no período de agosto de 2020 a agosto de 2023, obtendo-se o resultado: 106 acórdãos contendo o assunto planejamento tributário, criação simulada, fraude à lei e supressão indevida de tributos.

Diante da grande quantidade de discussões atinentes a essa questão, não só no CARF, mas também perante o Poder Judiciário, foram analisadas 60 jurisprudência/decisões sobre o tema planejamento tributário, mais especificamente em relação a como o CARF costuma decidir quando há um planejamento tributário realizado com a criação de outra sociedade, integrante do mesmo grupo econômico, visando não só um planejamento empresarial, mas também um planejamento tributário com o intuito de reduzir a carga tributária.

Analisou-se, dentre essas decisões, especialmente o contexto fático de cada uma delas, como as empresas autuadas fizeram o planejamento tributário, mediante a cisão das operações, e qual foi o entendimento do CARF acerca da operação realizada. Isto é, se detinha apenas o intuito de reduzir a carga tributária, ou se tinham outros objetivos além do tributário em si.

2.1 DESCRIÇÃO DOS RESULTADOS

Após a análise, foi possível chegar ao seguinte resultado. Inicialmente, estão as decisões favoráveis aos contribuintes, na qual o CARF entendeu como a realização de um planejamento tributário. Após, estão as desfavoráveis aos contribuintes, em que foi afastado o planejamento tributário e aplicada uma multa.

Da análise específica da jurisprudência no CARF no período, concluiu-se que, sobre a mesma questão e diante de diferentes pontos de vista, a depender da Câmara de Julgamento, chegou-se a 17 decisões favoráveis aos contribuintes, concluindo-se por uma cisão empresarial legal e lícita, tratando-se, portanto, de um planejamento tributário, e o restante, a maior parte, todas desfavoráveis aos contribuintes, concluindo-se se tratar de um planejamento tributário abusivo, realizado com fraude à lei, simulação e sonegação.

Observou-se que há uma grande discrepância e um alto teor de subjetividade nas decisões a respeito do tema, na medida em que, das decisões da autoridade administrativa analisadas, em alguns casos não foi encontrada similitude no julgamento, levando em conta que os casos possuem semelhança na matéria discutida.

Para os Acórdãos que consideraram a licitude da operação realizada, como linha geral, adotou-se o posicionamento de que, se comprovada a necessidade da criação de inúmeras empresas voltadas à mesma atividade, tratando-se não só de um planejamento tributário, mas um planejamento sucessório, regular e legal, a conduta realizada pelo contribuinte é aceita e vista como um planejamento tributário.

Em outras palavras, pôde-se concluir, com base nos preceitos do tema acima estabelecidos, que o CARF considerou de fato como um planejamento tributário, quando a operação realizada pelo contribuinte não tinha apenas o intuito de reduzir a carga tributária, mas também de trazer outros benefícios para a empresa.

Por exemplo, conforme estabelecido na doutrina, o planejamento também deve ter como justificativa facilitar o negócio empresarial (QUINTINO, 2016), e não apenas diminuir os impostos devidos pela empresa.

Nesse ponto, o CARF reconhece que a cisão de empresas, com um propósito negocial de fato, pode ser considerado um planejamento tributário lícito, assim como já havia exposto Quintino (2016)

Observou-se que parte da jurisprudência do CARF reconhece que a estrutura organizacional, baseada em uma reestruturação societária, sucessória e tributária, é legal e pode trazer benefícios não só tributários à empresa. Ou seja, não haveria ilegalidade na referida estrutura, desde que respeitada a legislação para realização dos negócios comerciais, financeiros e societários que podem reduzir a carga tributária das entidades envolvidas, assim como já havia previsto o propósito negocial das empresas (QUINTINO, 2016).

A título de exemplo, algumas das ementas favoráveis aos contribuintes assim estabelecem:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Ano-calendário: 2009
NULIDADE. AUSÊNCIA DE CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.
INOCORRÊNCIA.
Não é nulo o auto de infração lavrado por autoridade competente quando se verificam presentes no lançamento os requisitos exigidos pela legislação tributária e não restar caracterizado o cerceamento do direito de defesa.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO LÍCITO. ELISÃO FISCAL. É lícita a reorganização societária efetivamente levada a efeito pelo contribuinte sem a ocorrência simulação, fraude, abuso direito ou de formas ou ainda fraude à lei. (...).²

Nessa primeira decisão, foi possível verificar que, a depender da análise fática, o CARF reconhece como lícito o planejamento tributário, haja vista que, nos moldes do propósito negocial (QUINTINO, 2016), a reorganização não foi apenas com intuito tributário de diminuir a carga tributária ou alterar a base tributável, mas também reorganizar a sociedade como um todo.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA. Anocalendarío: 2012 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. SIMULAÇÃO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. A reorganização empresarial pode ser realizada pelo contribuinte, da forma que melhor entender, desde que não haja prática de atos simulados e praticados ao arrepio da legislação. Não pode ser considerada como simulação, a ensejar a desconsideração do negócio jurídico praticado, a abertura de nova pessoa jurídica para realizar processo produtivo anteriormente terceirizado, quando se demonstra que havia parque industrial próprio, autonomia financeira e operacional, quadro de empregados distinto e que as operações foram realizadas efetivamente.³

Da mesma forma, esse segundo exemplo trazido ao relatório demonstra que o CARF entende como planejamento tributário a reorganização empresarial realizada pelo contribuinte, desde que não sejam feitas simulações dolosas, com intuito de fraude (CHAVES, 2018). Nesse caso em específico, o propósito negocial foi demonstrada a partir da análise específica das atividades da empresa, com a comprovação de autonomia financeira e patrimonial, quadro de empregados distintos e operações efetivamente realizadas. Tratou-se, portanto, de um planejamento visando trazer benefícios à empresa das mais diversas áreas, e não apenas tributário.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Anocalendarío: 2010, 2012 IRPJ/CSLL SIMULAÇÃO - INEXISTÊNCIA O direito de se auto-organizar autoriza a constituição de sociedades pelos mesmos sócios, que tenham por escopo atividades similares, complementares ou mesmo distintas. Se corretamente constituídas e operadas, afasta-

² BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Voluntário nº 16004.720395/2013-93. (Acórdão nº. 1402-002.337). Contribuinte: Cosmed Industria de Cosméticos e Medicamentos S.A. Relator (a): Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Sessão de: 05/10/2016. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 03/03/2023.

³ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. (3ª Câmara, 2ª Turma Ordinária). Recurso de Ofício nº 10855.724215/2016-98. (Acórdão nº. 1302-003.276). Contribuinte: Dental Morelli Ltda. Relator (a): Flavio Machado Vilhena Dias. Sessão de: 11/12/2018. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 03/03/2023.

se o entendimento de que se trata de mera simulação. Para que determinada operação seja considerada simulada, devem ser consideradas as características do caso concreto, demonstradas através de provas.⁴

No tocante ao terceiro exemplo acima colacionado, denota-se que o CARF estabelece que compete à Administração Pública o ônus de comprovar que o planejamento tributário foi realizado com outro intuito e viés. Caso o contribuinte consiga comprovar que de fato houve um propósito comercial para a operação, com divisão de operações, fornecedores, clientes e funcionários (QUINTINO, 2016), está comprovada a licitude do planejamento tributário.

Ou seja, dos exemplos acima trazidos e das decisões favoráveis, interpretando-se a jurisprudência, em conjunto com a doutrina, pôde-se concluir que o contribuinte conseguiu demonstrar que a nova pessoa jurídica constituída possui de fato atividade operacional e receita própria. Não somente receita, mas despesas administrativas que são suportadas diretamente por essa segunda empresa criada. Ou seja, restou verificada a necessidade do propósito comercial para constituição de mais uma empresa, e não apenas com o intuito de diminuir os tributos devidos na operação. Nesse cenário, já delimitava Quintino (2016), ao concluir que a empresa e as consequentes operações devem ter um propósito comercial, isto é, abranger todas as áreas, e não só a tributária, com o intuito de evolução da atividade.

Em outras palavras, chegou-se à conclusão de que, para o CARF, a nova sociedade deve possuir fundamentação operacional e econômica para sua constituição. Caso contrário, servindo apenas como empresa que serve para modificar a base de cálculo tributável e reduzir, por consequência, o pagamento de impostos, se trata de um esquema artificial e ardiloso, que deve ser combatido pela unidade administrativa. Trata-se de um número baixo, sendo 17 de 60 acórdãos analisados e pesquisados durante os últimos 3 anos.

Por outro lado, para os acórdãos que consideraram o planejamento realizado como ilícito e abusivo, desconfigurando a ideia de um planejamento tributário, detêm-se uma ideia de que, a depender do quadro fático observado pela Autoridade Fiscal, revelou-se artificialidade na criação de outra sociedade, com o único objetivo de

⁴ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. (3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária). Recurso Voluntário nº 16327.900374/2012-26. (Acórdão nº. 1301-002.291). Contribuinte: Banco Volkswagen S.A. Relator (a): Waldir Veiga Rocha. Sessão de: 12/04/2017. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 03/03/2022.

redução dos tributos, pois a receita era efetivamente realizada pela antiga pessoa jurídica.

Segundo a maioria das conclusões obtidas pelo CARF, o único objetivo da contribuinte era reduzir a carga tributária, não havendo qualquer outra razão econômica, contábil ou societária para a operação:

“Aponta a autoridade fiscal foram criadas com o propósito de direcionar parte do faturamento da empresa (matriz e filiais), relacionadas a comissão para intermediação de financiamentos nas vendas de veículos para as SCP's como se tais atividades fossem desempenhadas por estas o que, na prática, demonstrou que não ocorria. (...)

Diante do quadro fático descrito pela autoridade fiscal, a meu ver, revela-se, clara a artificialidade na criação das Sociedades em Conta de Participação – SCP na estrutura empresarial denotando o único objetivo de redução dos tributos devidos sem que estas tivessem qualquer existência real ou substância, na medida em que todas as operações tendentes à obtenção das receitas de intermediação, indevidamente reconhecida nas SCP's, eram efetivamente realizadas pela própria sócia ostensiva desta.

Denota-se da jurisprudência colacionada acima que o CARF analisa categoricamente se há ou não propósito negocial no planejamento, a depender da operação realizada. Nesse sentido, Quintino (2016) já previa a ideia de que o planejamento tributário deve ter também um propósito negocial e trazer benefícios para a empresa, não apenas de ordem tributária.

O CARF decide que, a depender do quadro fático, se considerada a artificialidade na criação de outra pessoa jurídica na estrutura empresarial, apenas com o objetivo de reduzir os tributos devidos, sem que a nova pessoa jurídica tenha de fato qualquer operação tendente à obter receitas intermediárias, não deve ser considerada uma divisão da atividade empresarial, mas sim uma conduta doloso e fraudulenta, com vistas a modificar elementos do fato gerador da hipótese de incidência tributária.

Não se trata, portanto, de desmembramento efetivo de uma atividade que seria realizada por outra sociedade constituída especificamente para tal fim, mas mero deslocamento da base tributável para uma sociedade fictícia com o intuito de modificar a base tributável efetivamente devida pela contribuinte de fato e de direito. É evidente o intuito doloso e fraudulento na conduta da contribuinte no sentido de modificar elementos essenciais do fato gerador com vistas a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária de sua ocorrência no montante efetivamente devido, justificando-se a qualificação da multa de ofício.

A realização de atos que tendem a apenas modificar a base de cálculo tributável não representa planejamento tributário e deve ser penalizado. Da análise dos julgados pelo CARF, que consideram a prática de ato abusivo e ilegal, desconfigurando um

planejamento tributário, pode-se concluir que o próprio Julgador Administrativo entende que, da análise fática, houve um desvirtuamento das características e condições pelas quais se cria uma nova pessoa jurídica, por exemplo, uma Sociedade em Conta de Participação.

Especificamente: no caso dos autos, a acusação é de criar SCPs apenas formalmente mas permanecer atuando como se tais sociedades não existissem na prática -- e, por consequência, adotar todas as condutas formais como se tais SCPs existissem: registros contábeis, declarações fiscais e societárias. Tais atitudes são ínsitas à simulação, eis que quem simula tem intenção de praticar atos que, individualmente, não são ilícitos, ou seja, a pessoa acredita na “situação simulada” e adota todas as condutas condizentes com tal circunstância, mas não necessariamente tem “dolo” -- porque sua intenção não necessariamente é direcionada a praticar um ato frontalmente contrário ao ordenamento. Na verdade, na maioria dos casos de planejamento tributário considerado “abusivo” (porque simulado), quem simula acredita piamente que a situação jurídica simulada é, na verdade, lícita e legítima, e muitas vezes até possui pareceres jurídicos e contábeis que assim o afirmem e respaldem. É uma situação bem diferente de alguém que pratica um ilícito e confia apenas na impunidade ou em eventuais isenções de pena e excludentes de ilicitude, eis que, neste caso, e apenas aqui, a pessoa sabe que praticou um ilícito, enquanto que, na simulação, não necessariamente.⁵

O que se denota é que o Fisco analisa claramente o modo pelo qual foi instituída essa pessoa jurídica e qual a finalidade. Ou seja, não basta apenas que realize as mesmas atividades da pessoa jurídica principal. Deve-se ter uma finalidade precípua para referida divisão da operação, não sendo apenas a redução da carga tributária. Pois, apenas com isso, estar-se-ia em uma com uma empresa que realiza as mesmas atividades do negócio da empresa principal, o que poderia demandar, por exemplo, apenas mais um funcionário e uma mesa.

Com a análise das decisões, verificou-se uma análise do CARF essencialmente na viabilidade e na necessidade de constituição de uma nova pessoa jurídica, por exemplo:

E a atuação deve ser norteadas por princípios fundamentais, como os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa, estabelecidos, não por acaso, já no art. 1º. Ocorre que a livre iniciativa é utilizada, de maneira desvirtuada, para justificar construções societárias completamente descontextualizadas, implicando segregações de empresas visando deliberadamente o afastamento da obrigação de pagar tributos. Livre iniciativa não comporta tal comportamento. Pelo contrário, trata-se de valor que se submete a outros

⁵ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Especial do Procurador nº 15586.720754/2013-46. (Acórdão nº. 9101-005.762). Contribuinte: Comercial de Veículos Capixaba S/A. Relator (a): Livia De Carli Germano. Sessão de: 08/09/2021. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 01/03/2023.

valores tutelados pelo Estado Democrático de Direito. Não se consubstancia em direito superior, fora do alcance de outros tutelados pelo sistema jurídico, a ponto de poder ser exercido sem que necessite prestar esclarecimentos ao Estado e à sociedade. (...)

Fato é que grande parte dos indícios apresentados pela ação fiscal são incontroversos: (a) funcionamento no mesmo endereço; (b) exercício da mesma atividade; (c) uso da mesma marca comercial / licenciamento da marca; (d) mesma direção; (e) sócios majoritários comuns com sede no Uruguai; (f) utilização de terceiros na constituição das empresas; (g) divisão dos mesmos funcionários nos cargos de gerência/coordenação; (h) transações internas entre empresas; (i) processos trabalhistas comuns; (j) mesmo contador e mesma contabilidade; (k) compartilhamento de contas de consumo e (l) compartilhamento de informações contábeis e financeiras. O que é controverso é em que direção que devem convergir. De acordo com o recurso da PGFN, são indícios que lastreiam entendimento de que houve uma construção artificial, que as quatro empresas são uma só, e que foram segregadas para viabilizar uma redução indevida de tributos. Para a Contribuinte, a constituição das quatro empresas decorreu de decisões com lastro negocial, visando uma melhor organização do grupo e otimizar o desempenho de suas atividades operacionais. (...)

Nesse sentido, diante da constatação de que a constituição das quatro empresas buscou, na realidade, concentrar a maior parte dos dispêndios do grupo na empresa revendedora submetida ao lucro real, e submeter maior parte da base tributável às empresas submetidas ao lucro presumido, todos os demais indícios levantados, (a) funcionamento no mesmo endereço; (b) exercício da mesma atividade; (c) uso da mesma marca comercial/ licenciamento da marca; (d) mesma direção; (e) sócios majoritários comuns com sede no Uruguai; (f) utilização de terceiros na constituição das empresas; (g) divisão dos mesmos funcionários nos cargos de gerência/coordenação; (h) transações internas entre empresas; (i) processos trabalhistas comuns; (j) mesmo contador e mesma contabilidade; (k) compartilhamento de contas de consumo e (l) compartilhamento de informações contábeis e financeiras, convergem no sentido de que a constituição das quatro empresas foi uma artificialidade, visando a redução indevida da carga tributária e prejuízo aos Cofres Públicos.⁶

Ou seja, foi possível concluir que não apenas o planejamento tributário é visto pelo CARF considerando outros aspectos que não só os tributários, como também as operações devem ser efetivamente praticadas, não apenas no papel. Ausente o propósito negocial (QUINTINO, 2016), a análise do CARF delimitou exatamente as circunstâncias fáticas ocorridas na operação, não bastando a alteração teórica, mas também a necessidade de alterações práticas e fáticas.

Nesse sentido, o propósito negocial lecionado por Quintino (2016) objetivava facilitar a operação da empresa, mediante a constituição de uma nova, por exemplo, para ampliar o escopo empresarial e do negócio, visando não apenas um benefício

⁶ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. (1ª Turma). Recurso Especial do Procurador nº 10530.721612/2011-66. (Acórdão nº. 9101-002.795). Contribuinte: MK BR S.A. Relator (a): Andre Mendes de Moura. Sessão de: 09/05/2017. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 10/03/2023.

tributário, mas a própria ampliação da atividade empresarial. Justamente nesse sentido, decidiu o CARF, no julgado colacionado acima, que as reorganizações societárias e, por consequência, o planejamento tributário, não devem ter o intuito de apenas pagar menos tributos, mas também facilitar a atividade empresarial.

Da análise realizada, importante destacar algumas ementas dos Acórdãos que chegaram nessa mesma conclusão, qual seja, o único intuito de reduzir ou suprimir a carga tributária:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2010 MULTA QUALIFICADA. IPI. OMISSÃO DE RECEITAS. EMPREGO DE ARDIL E ESTRUTURA EMPRESARIAL FRAUDULENTA PARA CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS VISANDO À REDUÇÃO E SUPRESSÃO INDEVIDA DE TRIBUTOS. CORRETA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO. Se demonstrado e comprovado pela Fiscalização que o contribuinte, na prática da infração colhida no lançamento de ofício, valeu-se de estrutura empresarial fraudulenta para reduzir ou suprimir a carga tributária efetivamente incidente nas operações realmente praticadas, está configurada a hipótese de qualificação da multa de ofício prevista no §1 do art. 44 da Lei nº 9.430/96, na monta de 150%.⁷

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2008, 2009 MULTA QUALIFICADA. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. SOCIEDADES EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. CRIAÇÃO SIMULADA. FRAUDE E SONEGAÇÃO CARACTERIZADA. MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO. Diante do quadro fático descrito pela autoridade fiscal revela-se clara a artificialidade na criação das Sociedades em Conta de Participação - SCP na estrutura empresarial denotando o único objetivo de redução dos tributos devidos sem que estas tivessem qualquer existência real ou substância, na medida em que todas as operações tendentes à obtenção das receitas de intermediação, indevidamente reconhecida nas SCP's, eram efetivamente realizadas pela própria sócia ostensiva desta. Não se trata, no caso, de desmembramento efetivo de uma atividade que seria realizada por outra sociedade constituída especificamente para tal fim, mas mero deslocamento da base tributável para uma sociedade fictícia com o intuito de modificar a base tributável efetivamente devida pela contribuinte de fato e de direito. É evidente o intuito doloso e fraudulento na conduta da contribuinte no sentido de modificar elementos essenciais do fato gerador com vistas a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária de sua ocorrência no montante efetivamente devido, justificando-se a qualificação da multa de ofício.⁸

⁷ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. (1ª Turma, CSRF). Recurso Especial do Procurador nº 10855.724560/2014-60. (Acórdão nº. 9101-005.404). Contribuinte: Saferpack Servicos e Cobrancas Eireli. Relator (a): Caio Cesar Nader Quintella. Sessão de: 05/04/2021. Disponível em:< <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 10/03/2023.

⁸ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. (1ª Turma, CSRF). Recurso Especial do Procurador nº 19515.003873/2007-87. (Acórdão nº. 9101-006.203). Contribuinte: Arthur Lundgren Tecidos SA Casas Pernambucanas. Relator (a): Luis Henrique Marotti Toselli. Sessão de: 14/07/2022. Disponível em:< <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 10/03/2023.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2010, 2011 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. FRAUDE À LEI. ABUSO DE DIREITO. O uso abusivo de forma prevista em lei com a finalidade de produzir efeitos tributários diversos daqueles previstos na norma manejada constitui fraude à lei e dá ensejo ao lançamento tributário tendente a alcançar a capacidade contributiva iludida pelo artifício.⁹

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2009, 2010 MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. SIMULAÇÃO. FRAUDE. SONEGAÇÃO. CRIAÇÃO DE SOCIEDADES EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. SCP. EMPREGO DE ARDIL E ESTRUTURA CONTRATUAL/SOCIETÁRIA FRAUDULENTA VISANDO À REDUÇÃO E SUPRESSÃO INDEVIDA DE TRIBUTOS. CORRETA A DUPLICAÇÃO LEGAL DA SANÇÃO. O Planejamento Tributário é intrínseca e conceitualmente lícito, abarcado pelo instituto da elisão fiscal, não se confundindo com a evasão fiscal, que pressupõe a prática dolosa de ilícitos, como a fraude, a simulação e a sonegação, para a obtenção indevida de vantagem tributária. Está legalmente amparada a aplicação da multa qualificada quando fundamentada na demonstração e comprovação da prática de tais ilícitos. A Sociedade em Conta de Participação é figura muito antiga e tradicional, sendo instrumento da maior relevância empresarial na captação de investimentos, desenvolvimento de parcerias e na ampliação de financiamento e dos resultados. Porém, se demonstrado e comprovado pela Fiscalização que o contribuinte valeu-se de estrutura contratual/societária fraudulenta, criando diversas SCP ilegítimas, fora de sua natureza e limites legais estabelecidos, visando apenas reduzir ou suprimir a carga tributária incidente nas operações praticadas pelo sócio ostensivo, está configurada a hipótese de qualificação da multa de ofício, prevista no §1º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, na monta de 150%.¹⁰

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008 NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO - QUALIFICAÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO - FRAUDE - CABIMENTO Identificados atos e negócios praticados de forma simulada, na acepção mais restrita da palavra, particularmente com ausência de correspondência efetiva entre os instrumentos utilizados e o fatos efetivamente concretizados (despiciendo, neste caso, a existência ou não de intento negocial a justificálas), considera-se tipificada a fraude a que alude o art. 72 da Lei 4.502/66, impondo-se, pois, a qualificação da multa de ofício preconizada pela Lei 9.430/96. GLOSA DE DESPESAS MOTIVADA POR INEXISTÊNCIA DE FATO DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR - APLICAÇÃO AO LANÇAMENTO REFLEXO CONCERNENTE À CSLL.¹¹

-
- ⁹ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. (1ª Turma). Recurso Voluntario nº 16327.720111/2015-88. (Acórdão nº. 1201-005.558). Contribuinte: Bradesco Vida e Previdência S.A. Relator (a): Neudson Cavalcante Albuquerque. Sessão de: 09/12/2021. Disponível em:< <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf> >. Acesso em: 10/03/2023.
- ¹⁰ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Especial do Procurador nº 15586.720754/2013-46. (Acórdão nº. 9101-005.762). Contribuinte: Comercial de Veículos Capixaba S/A. Relator (a): Livia De Carli Germano. Sessão de: 08/09/2021. Disponível em:< <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf> >. Acesso em: 01/07/2023.
- ¹¹ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. (2ª Turma). Recurso Voluntario nº 16095.000723/2010-17. (Acórdão nº. 1302-003.938). Contribuinte: Pandurata Alimentos Ltda. Relator (a): Gustavo Guimaraes da Fonseca. Sessão de: 18/09/2019. Disponível em:< <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf> >. Acesso em: 17/03/2023.

SIMULAÇÃO. DIVERGÊNCIA ENTRE A EXTERIORIZAÇÃO DOS ATOS FORMALMENTE PRATICADOS E A VONTADE REAL E EFETIVA INTENÇÃO DESEJADA. O exame da licitude dos meios empregados conduz necessariamente à apreciação do fato concreto e de sua correspondência com o modelo abstrato (forma) utilizado. Não refletindo a forma a essência do ato praticado, configura-se a simulação, que se caracteriza pela divergência entre a exteriorização dos atos formalmente praticados e a vontade e a intenção desejadas.

Tendo a autoridade fiscal demonstrada a ocorrência de simulação por meio de indícios concretos de que as operações formais não passam de mera aparência ou ocultam outra relação jurídica de natureza diversa, cabe a desqualificação dos negócios simulados, exclusivamente para efeitos fiscais, para recompor o lucro real da contribuinte e nele computar o resultado tributável da pessoa jurídica para a qual foi simulada a transferência da atividade fabril, porquanto as duas são, na realidade, uma única empresa.¹²

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ. Anocalendário: 2007, 2008, 2009. LIVRE INICIATIVA. LIBERDADE NEGOCIAL. ORDEM ECONÔMICA EFINANCEIRA INTEGRADA COM OS VALORES DA LEI MAIOR. ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO. ESTADO FISCAL. A Lei Maior, ao discorrer sobre os princípios gerais da atividade econômica, dispõe no art. 170, parágrafo único, que é assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei e estabelece no art. 1º, dentre os princípios fundamentais, o da livre iniciativa. São valores que devem ser balizados considerando-se a necessidade de o Estado arrecadar tributos para exercer sua função primordial. Não há que se falar em Estado Democrático de Direito se em que exista o Estado Fiscal. SISTEMA TRIBUTÁRIO. TRIBUTAÇÃO DIFERENCIADA PARA PESSOAS JURÍDICAS. PREMISSAS. A legislação tributária autoriza a existência de regimes de tributação diferenciados, para que a pessoa jurídica possa eleger a opção mais adequada às suas necessidades, precisamente porque a empresa tem um efeito multiplicador, fomenta o desenvolvimento, gera empregos, exerce papel social relevante e, por consequência, num ciclo virtuoso, auferir mais rendimentos e proporciona ao Estado uma maior arrecadação de tributos. Nesse contexto, atitudes no sentido de se utilizar permissivo previsto na legislação para desvirtuar o instituto da pessoa jurídica no sentido de se construir despesas artificiais, ou realizar segregação artificial de empresas visando buscar enquadramento em regimes de tributação com base tributária menor, são condenáveis porque afrontam o sistema jurídico e ferem as premissas que deram origem à existência dos regimes de tributação diferenciados.

CONSTRUÇÕES ARTIFICIAIS. BUSCA DESVIRTUADA DE REGIME DE TRIBUTAÇÃO MAIS FAVORÁVEL. Uma coisa é uma organização societária, entre empresas do mesmo grupo, optar por constituir uma empresa (ou mais) para importação de insumos e fabricação de produtos, e vender tais produtos para uma outra empresa (ou mais), para revender os produtos para o mercado. Optou por segregar, em empresas diversas, o ciclo da produção e venda dos produtos. A essência da liberdade negocial, sob a perspectiva dos fundamentos da Lei Maior, resta at

¹² BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. (2ª Turma). Recurso Voluntario nº 11516.722572/2011-11. (Acórdão nº. 1402-003.751). Contribuinte: Perkons S/A. Relator (a): Paulo Mateus Ciccone. Sessão de: 21/02/2019. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 17/03/2023.

ndida. Situação completamente diferente é essa mesma organização societária, que poderia funcionar como apenas uma empresa, aproveitar-se da segregação do ciclo de produção e venda e criar várias empresas para se valer de regimes de tributação diferenciados visando especificamente redução da carga tributária. É artificial construção no qual se concentram os dispêndios do grupo econômico em uma empresa criada sob o regime de tributação do lucro real a ponto de tornar a apuração deficitária, e se direcionam receitas em empresas com regime de tributação do lucro presumido, com base de cálculo sobre o faturamento reduzida. Pessoas jurídicas devem fabricar produtos, e não despesas artificiais.¹³

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Ano: 2006, 2008 OPERAÇÕES DE REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E LEGAIS. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. INADMISSIBILIDADE. Não se pode admitir, à luz dos princípios constitucionais e legais - entre eles os da função social da propriedade e do contrato e da conformidade da ordem econômica aos ditames da justiça social -, que, a prática de operações de reorganização societária, seja aceita para fins tributários, pelo só fato de que há, do ponto de vista formal, lisura a per se dos atos quando analisados individualmente, ainda que sem propósito negocial. GANHO DE CAPITAL. CONSTITUIÇÃO DE SOCIEDADE DE SEM PROPÓSITO NEGOCIAL. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. O sólido e convergente acervo probatório produzido nos autos demonstra que o contribuinte valeuse da criação de uma sociedade, para a alienação de bens classificados em seu ativo permanente, evadindo-se da devida apuração do respectivo ganho de capital, por meio de simulação, que é reforçada pela ausência propósito negocial para sua realização. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SIMULAÇÃO. Comprovada a simulação e o intuito fraudulento, caracterizado pelo dolo específico, impõe-se a aplicação da multa de 150%. Recurso Especial do Contribuinte Negado¹⁴.

Desses julgados acima colacionados, foi possível concluir que, dentre os planejamentos tributários analisados pelo CARF, a Corte Administrativa considera que a reorganização da sociedade empresarial também deve possuir um propósito negocial, isto é, o intuito de facilitar a atividade empresarial, com a consequente redução da carga tributária. Não basta apenas a reorganização societária sem um propósito negocial (QUINTINO, 2016).

Por exemplo, no entendimento do CARF, a falta de propósito negocial leva à desconsideração dos atos analisados individualmente. O que se vislumbra é que, na

¹³ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. (1ª Turma). Recurso Especial do Procurador nº 10530.721612/2011-66. (Acórdão nº. 9101-002.795). Contribuinte: MK BR S.A. Relator (a): Andre Mendes de Moura. Sessão de: 09/05/2017. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 10/07/2023.

¹⁴ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. (1ª Turma). Recurso Especial do Contribuinte nº 11080.723307/2012-06. (Acórdão nº. 9101-002.429). Contribuinte: Transpinho Madeiras Ltda. Relator (a): Marcos Aurelio Pereira Valadao. Sessão de: 18/08/2016. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 23/03/2023.

maioria dos julgados, o CARF concluiu pela ausência de propósito negocial, a depender da forma como a operação é realizada. Se inexistem indícios mínimos da necessidade e viabilidade daquela operação de cisão de pessoas jurídicas ou criação de novas, todas integrantes do mesmo grupo econômico, a Corte Administrativa inadmite tal operação, para manter eventual auto de infração e fiscalização administrativa realizada pelo Fisco. Trazendo referida análise a um relatório técnico e à própria matemática, pode-se concluir da seguinte forma:

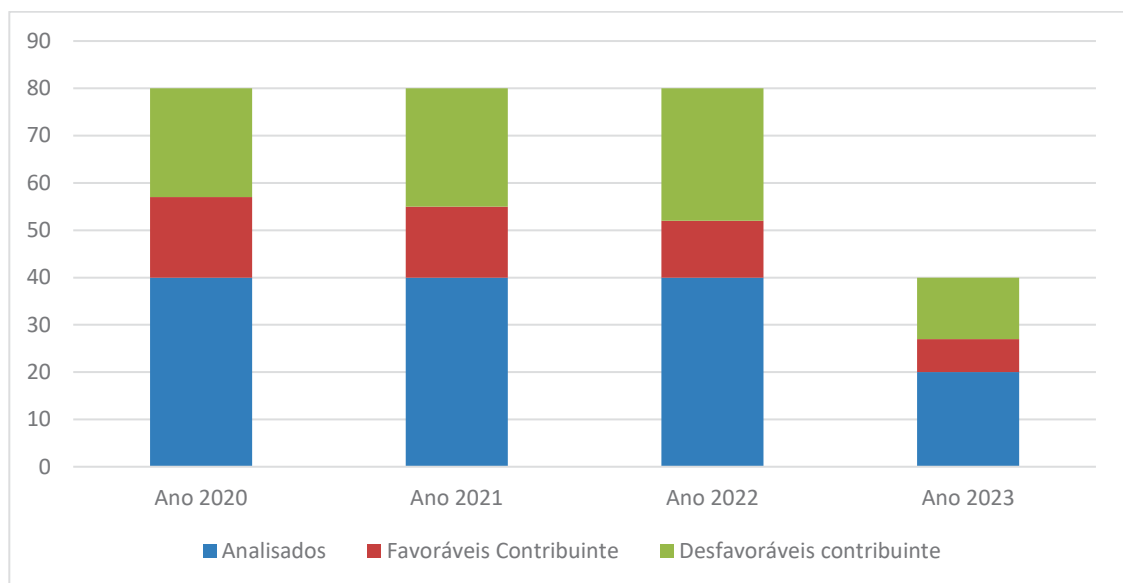


Figura 1: Análise CARF

Fonte: Resultados da pesquisa

Ou seja, denota-se que, mesmo dos anos passados, a jurisprudência do CARF é dominante com relação à descaracterização de um planejamento tributário, passando o Tribunal a analisar outras circunstâncias que tragam benefício ao contribuinte, e não só a redução da carga tributária, tal como, por exemplo, o propósito negocial (QUINTINO, 2016).

Somado a isso está o fato de que, para as operações que foram consideradas pelo Fisco como um planejamento evasivo e ilícito, na maioria delas, os contribuintes incorreram em multa qualificada de 150%, tendo em vista a ocorrência de simulação e fraude. Por outro lado, algumas das decisões do CARF voltam a discutir qual a multa que irá incidir a depender da operação.

Sabe-se que, nesse ponto, a legislação prevê 3 escalonamentos para as multas tributárias. Em caso de simples mora, a multa é graduada conforme o atraso e está

limitada ao percentual de 20% (art. 61 da Lei 9.430/1996). Caso verificada, por meio de lançamento de ofício (auto de infração), falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração ou declaração inexata, a multa será, em regra, aplicada no percentual de 75%, independentemente da intenção do agente (art. 136 do CTN e art. 44, I, da Lei 9.430/1996). Se, para além de tal situação, for(em) verificado(s) simulação, fraude ou conluio, aí sim a multa é então duplicada e atinge o percentual de 150% (art. 44, I e §1o, da Lei 9.430/1996).

Isto é, apenas a lavratura do Auto de Infração já traz a penalidade com o acréscimo da multa de ofício no percentual de 75%. Em casos excepcionais, em que caracterizado o dolo ou a fraude, a multa pode chegar a, por exemplo, 225%.

No entanto, especialmente em relação a questão ora estudada, acerca da constituição de novas empresas como uma forma de planejamento tributário, denota-se uma certa divergência entre os posicionamentos dos Conselheiros do CARF acerca da incidência ou não da multa majorada ou da multa qualificada.

Isto porque, a depender do Conselheiro votante, considera-se que inexistiu dolo para a realização das condutas, mas mera divergência quanto aos efeitos tributários dos atos praticados, o que afasta a multa qualificada, que pode ser de 150% a 225%.

Leia-se alguns trechos, por exemplo:

Ao implementar a estrutura em questão, o sujeito passivo até poderia ter a noção de que havia o risco de que os atos praticados não fossem considerados hábeis a fazer surtir os efeitos tributários pretendidos, mas daí a se dizer que ele agiu com dolo há uma grande distância, em especial porque a questão, na verdade, se resume a uma divergência quanto aos efeitos tributários dos atos praticados. De fato, não houve o apontamento, pela fiscalização, de prática de atos materialmente falsos ou de quaisquer ilícitos que pudessem, estes sim, embasar a caracterização do dolo nas condutas praticadas.¹⁵

O voto condutor do acórdão recorrido conclui ter havido “artificialidade das SCPs estruturadas”, não obstante, considerou não se tratar de hipótese de qualificação da multa de ofício eis que, já antes do procedimento fiscalizatório, o sujeito passivo tinha informado à Receita Federal, em suas DIPJs e DCTFs, toda a receita auferida pelas SCPs e os respectivos tributos devidos. Foram estes os fatos que o levaram a concluir ser “inexistente conduta da Recorrente no sentido de ocultar ou disfarçar seus atos”. Já o voto condutor do paradigma (que adota como razões de decidir o acórdão de 1ª instância), após concordar com o entendimento da autoridade autuante de

¹⁵ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. (1ª Turma, CSRF). Recurso Especial do Procurador nº 19515.003873/2007-87. (Acórdão nº. 9101-006.203). Voto vencido da Conselheira Lívia De Carli Germano. Contribuinte: Arthur Lundgren Tecidos SA Casas Pernambucanas. Relator (a): Luis Henrique Marotti Toselli. Sessão de: 14/07/2022. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 10/03/2023.

que “as SCP constituídas pela Contribuinte atuada só tinham existência “no papel”, conclui, quanto à qualificação da multa: Considerando que as SCP não têm existência concreta, e que foram criadas apenas com a finalidade de para elas transferir a condição de contribuinte que nunca deixou de recair sobre a Impugnante, sua conduta se enquadrou perfeitamente no inciso II do inciso 71 da Lei nº 4.502, de 1964. A divergência jurisprudencial é patente, eis que, diante de uma mesma situação de fato (qual seja, a verificação de SCPs tidas por artificialmente criadas e/ou existentes apenas “no papel”), foram proferidas decisões contrapostas quanto à multa qualificada, tendo o acórdão recorrido entendido que esta não deveria subsistir enquanto o paradigma manteve a penalidade majorada.¹⁶

Ou seja, pode-se concluir que existe uma divergência perante o CARF sobre qual a multa que deverá incidir a depender da operação realizada, se a multa qualificada ou não. Em muitos casos, verificou-se a existência de votos, em sua maioria vencidos, que não aplicavam a multa qualificada (com dolo), por considerar que o contribuinte não agiu com intuito de lesar o Fisco em sua operação, mas sim com o intuito de, se possível, reduzir a carga tributária de sua operação.

Quando o sujeito passivo pratica atos lícitos, mas obtém com eles um resultado ilícito, a consequência possível é tão somente a requalificação para fins fiscais (por exemplo, a desconsideração das SCPs), jamais a qualificação da multa, já que esta, como visto, depende da caracterização de dolo. Não há que se falar em dolo na prática de atos, a princípio, lícitos, mesmo que estes venham a se revelar ilícitos diante do resultado fiscal obtido. (...) Não se pode considerar haver dolo do sujeito passivo na prática de atos a princípio lícitos, e que somente vêm a ser tornar ilícitos diante do resultado fiscal obtido – trata-se de uma ilicitude que não se reporta ao conteúdo dos atos, mas apenas a seus efeitos. A intenção de pagar menos tributos motiva os negócios jurídicos praticados no contexto de planejamentos tributários, mas isso não leva necessariamente à conclusão de que há dolo que possa dar ensejo à qualificação da multa de ofício em todo ato que vise à economia de tributos. Nesse aspecto, quando se diz que a aplicação da multa qualificada depende da caracterização do dolo, deve-se considerar não apenas intenção de economizar tributos, mas a noção de que se está adotando meios ilícitos para obter tal resultado. O dolo é revelado, portanto, não na intenção de economizar tributos, mas na intenção de praticar ilícitos quanto aos meios empregados para a pretendida economia fiscal.¹⁷

Existem posicionamentos do CARF no sentido de que:

¹⁶ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Especial do Procurador nº 15586.720754/2013-46. (Acórdão nº. 9101-005.762). Contribuinte: Comercial de Veículos Capixaba S/A. Relator (a): Livia De Carli Germano. Sessão de: 08/09/2021. Disponível em:< <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 01/07/2023.

¹⁷ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. (1ª Turma, CSRF). Recurso Especial do Procurador nº 19515.003873/2007-87. (Acórdão nº. 9101-006.203). Voto vencido da Conselheira Livia De Carli Germano. Contribuinte: Arthur Lundgren Tecidos SA Casas Pernambucanas. Relator (a): Luis Henrique Marotti Toselli. Sessão de: 14/07/2022. Disponível em:< <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 10/03/2023.

(...) Para que se possa falar em dolo, para além da intenção (elemento subjetivo), é necessário que o que se pretende seja ilícito (elemento objetivo), ou seja, é preciso que tal intenção seja direcionada à prática do ato ou omissão, contrários ao direito. E, para que se possa cogitar a qualificação de multa (de 75% para 150%, imprescindível que a autoridade fiscal identifique e comprove a exata conduta do sujeito passivo definida como ilícito penal que sustente tal exasperação.¹⁸

Isto é, a multa qualificada somente deve ser aplicado caso haja prova, nos autos, de prática de fraude ou ilícito. Caso contrário, as Câmaras do CARF entendem que a realização de um planejamento tributário desconfigurado não é suficiente, por si só, para a incidência de uma multa qualificada ou majorada.

Conclui-se, portanto, que a maior parte das decisões do CARF, ao analisar a situação fática de cada caso, consideram a ilicitude do planejamento tributário realizado apenas com a intenção de criar uma nova pessoa jurídica para alterar a base de cálculo tributável, sem qualquer viés econômico e jurídico.

Por outro lado, ainda que a maior parte das decisões sejam afastando o planejamento tributário realizado pelo contribuinte, tem-se uma divergência jurisprudencial com relação à aplicação de multa qualificada ou não no caso. Isto é, se realmente o contribuinte agiu com dolo para reduzir a carga tributária, ou se foi apenas uma operação que, apesar de ilícita, não tem qualquer intuito de sonegação ou fraude.

Sendo assim, pode-se concluir, da análise específica de mais de 60 acórdãos do CARF, dentre um montante de mais de 100 acórdãos que analisam o planejamento tributário perante o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que a decisão irá depender das circunstâncias fáticas de cada contribuinte e da possibilidade de o contribuinte demonstrar, perante o Fisco, a necessidade, viabilidade e interesse social, econômico e tributário na operação de divisão de operações entre empresas integrantes do mesmo grupo econômico.

Assim como a literatura já havia estudado, o planejamento tributário, para ser considerado lícito, deve ter também um viés com propósito comercial, isto é, com intuito de facilitar o negócio realizado pela atividade empresarial (QUINTINO, 2016).

¹⁸ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Especial do Procurador nº 15586.720754/2013-46. (Acórdão nº. 9101-005.762). Contribuinte: Comercial de Veículos Capixaba S/A. Relator (a): Livia De Carli Germano. Sessão de: 08/09/2021. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 01/07/2023.

O planejamento tributário não deve importar em apenas redução da carga tributária, mas também a reorganização societária, sucessória e empresarial.

Todavia, na maior parte das decisões analisadas, tem-se que o CARF desconsidera o planejamento tributário realizado, pois conclui que os contribuintes não estariam avaliando a importância e necessidade para a operação da operação realizada.

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante das considerações expostas e a análise técnica e científica de dezenas de decisões, entendimentos e acórdãos no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, foi possível verificar que o Planejamento Tributário, hoje em dia muito recomendado e realizado por grandes empresas, deve ser trabalhado, pesquisado e executado com cautela.

O Planejamento Tributário em si é muito debatido na seara tributária, não só porque envolve a análise de leis e outros diplomas normativos, como também envolve diretamente a contabilidade e a economia. Isso porque, os empresários, com o planejamento tributário visam, sobretudo, a redução da carga tributária, que é um dos problemas atuais no cenário nacional.

Não obstante, diversos aspectos devem ser analisados, como uma forma de trazer benefícios ao contribuinte. E, essencialmente no âmbito do planejamento tributário, o objetivo do presente trabalho foi analisar como vêm decidido o CARF acerca das operações de cisão empresarial, com a constituição de novas empresas, apenas com o intuito de reduzir a carga tributária ou modificar a base de cálculo tributável, sem que a nova empresa realize efetivamente qualquer atividade empresarial. Isso, na visão do CARF, é ilegal, fraudada à legislação tributária e não deve corresponder a um planejamento tributário.

Justamente para responder ao problema de pesquisa posto, isto é, se a criação de novas empresas integrantes do mesmo grupo econômico apenas com o objetivo de reduzir a carga tributária, mas mantendo as operações na pessoa jurídica anterior, é ou não adequada e legal, na visão do CARF, foram analisados acórdão do Tribunal Administrativo.

Após referida análise, de mais de 60 acórdãos nos últimos 3 anos, foi detectada a falta de critérios objetivos na aplicação de alguns institutos e um certo grau de instabilidade na jurisprudência administrativa. Evidentemente que cada decisão analisou um caso específico e um contexto fático completamente diferente um do outro.

No entanto, após a pesquisa, foi possível concluir que a maior parte da jurisprudência administrativa afasta o planejamento tributário realizado pelo contribuinte com o único intuito de reduzir a carga tributária ou modificar a base

tributável, mediante a constituição de uma nova pessoa jurídica, sem que a operação tivesse qualquer outro propósito negocial.

Portanto, diante de tudo que foi abordado no presente trabalho, conclui-se que não basta apenas que o planejamento tributário seja realizado com o intuito de reduzir a carga tributária, mediante a constituição de novas pessoas jurídicas e divisão, por exemplo, apenas formais.

O CARF vêm sedimentando seu entendimento no sentido de que o planejamento tributário, mediante a constituição de novas pessoas jurídicas, também deve se dar sob o enfoque do propósito negocial. Isto é, além da redução da carga tributária, a cisão de operações realizadas por empresas do mesmo grupo econômico deve objetivar planejamentos sucessórios, empresariais e societários.

A partir das decisões analisadas do CARF e, da maior parte, serem desfavoráveis ao contribuinte, com a desconstituição de um planejamento tributário e incidência de multas que podem chegar a 225% do valor do tributo não pago ou não declarado, conclui-se que é ainda mais importante a tomada de decisão, na execução do planejamento tributário, ser acompanhada de análises econômicas, contábeis, societárias e sociais para continuidade do negócio.

Deve-se ter em mente que o empresário não pode deter apenas o objetivo de reduzir a carga tributária ou modificar a base de cálculo tributável, mediante a alteração do fato gerador ou da hipótese de incidência, por exemplo.

Ao contrário, além do objetivo legal de reduzir a carga tributária, o planejamento deve conter contornos viáveis não só do ponto de vista tributário, mas também societário, como uma forma de diluir as operações em outras empresas, aumentar a competitividade no cenário nacional, aumentar o lucro, reduzir despesas, dentre outros fatores que são inerentes a uma atividade empresarial.

Destarte, a existência de vários cenários fáticos analisados pelo CARF podem gerar um cenário de incerteza e insegurança ao contribuinte, especialmente se não se pode ter certeza de que o que está sendo realizado será considerado ou não um planejamento tributário.

Existe, de um lado, o contribuinte com a dúvida acerca da validade do planejamento tributário e, do outro, o Fisco com o seu poder punitivo em desconsiderar os planejamentos sem a observância de critérios objetivos.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Recurso Especial do Procurador nº 15586.720754/2013-46. (Acórdão nº. 9101-005.762)**. Contribuinte: Comercial de Veículos Capixaba S/A. Relator (a): Livia De Carli Germano. Sessão de: 08/09/2021. Disponível em:< <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 01/07/2023.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Recurso Voluntário nº 16004.720395/2013-93. (Acórdão nº. 1402-002.337)**. Contribuinte: Cosmed Industria de Cosméticos e Medicamentos S.A. Relator (a): Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Sessão de: 05/10/2016. Disponível em:< <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 03/07/2023.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. (3ª Câmara, 2ª Turma Ordinária). **Recurso de Ofício nº 10855.724215/2016-98. (Acórdão nº. 1302-003.276)**. Contribuinte: Dental Morelli Ltda. Relator (a): Flavio Machado Vilhena Dias. Sessão de: 11/12/2018. Disponível em:< <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 03/07/2023.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. (3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária). **Recurso Voluntário nº 16327.900374/2012-26. (Acórdão nº. 1301-002.291)**. Contribuinte: Banco Volkswagen S.A. Relator (a): Waldir Veiga Rocha. Sessão de: 12/04/2017. Disponível em:< <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 03/07/2023.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. (1ª Turma). **Recurso Especial do Procurador nº 10530.721612/2011-66. (Acórdão nº. 9101-002.795)**. Contribuinte: MK BR S.A. Relator (a): Andre Mendes de Moura. Sessão de: 09/05/2017. Disponível em:< <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 10/07/2023.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. (1ª Turma, CSRF). **Recurso Especial do Procurador nº 10855.724560/2014-60. (Acórdão nº. 9101-005.404)**. Contribuinte: Saferpack Serviços e Cobranças Eireli. Relator (a): Caio Cesar Nader Quintella. Sessão de: 05/04/2021. Disponível em:< <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 10/07/2023.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. (1ª Turma, CSRF). **Recurso Especial do Procurador nº 19515.003873/2007-87. (Acórdão nº. 9101-006.203)**. Contribuinte: Arthur Lundgren Tecidos SA Casas Pernambucanas. Relator (a): Luis Henrique Marotti Toselli. Sessão de: 14/07/2022. Disponível em:< <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 10/03/2023.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. (1ª Turma, CSRF). **Recurso Especial do Procurador nº 19515.003873/2007-87. (Acórdão nº. 9101-006.203)**. Voto vencido da Conselheira Lívia De Carli Germano. Contribuinte: Arthur Lundgren Tecidos SA Casas Pernambucanas. Relator (a): Luis Henrique Marotti Toselli. Sessão de: 14/07/2022. Disponível em:< <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 10/03/2023.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. (1ª Turma). **Recurso Voluntario nº 16327.720111/2015-88. (Acórdão nº. 1201-005.558)**. Contribuinte: Bradesco Vida e Previdencia S.A. Relator (a): Neudson Cavalcante Albuquerque. Sessão de: 09/12/2021. Disponível em:< <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 10/03/2023.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. (2ª Turma). **Recurso Voluntario nº 16095.000723/2010-17. (Acórdão nº. 1302-003.938)**. Contribuinte: Pandurata Alimentos Ltda. Relator (a): Gustavo Guimaraes da Fonseca. Sessão de: 18/09/2019. Disponível em:< <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 17/03/2023.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. (1ª Turma). **Recurso Especial do Contribuinte nº 11080.723307/2012-06. (Acórdão nº. 9101-002.429)**. Contribuinte: Transpinho Madeiras Ltda. Relator (a): Marcos Aurelio Pereira Valadao. Sessão de: 18/08/2016. Disponível em:< <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 23/03/2023.

BRASIL. Congresso Nacional. **Lei n. 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Institui o Sistema Tributário Nacional e normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados, e Municípios. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm

BRASIL. Congresso Nacional. **Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm.

BRASIL. Palácio do Planalto. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm.

CARRILHO, E. **Elisão fiscal e o parágrafo único do art. 116 do CTN**, Brasília, Ed. Gazeta, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30ª edição. In: São Paulo: Saraiva, 2019.

CHAVES, Francisco Coutinho. **Planejamento tributário na prática: gestão tributária aplicada** – 4ª Ed – São Paulo: Atlas, 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**, 38. Ed. – São Paulo: Malheiros, 2012.

MARTINS, Ives; MARTINS, Rogério. 6. **Compliance Como Elemento do Planejamento Tributário (Análise de Casos Relativos à Redução do Capital da Pessoa Jurídica)** In: MARTINS, Ives; MARTINS, Rogério. *Compliance no Direito Tributário*. São Paulo (SP): Editora Revista dos Tribunais. 2021.

PESSÔA, C. **Elisão fiscal e a teoria do direito**. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, vol. 81, p. 74-84, jul.-ago. 2008.

QUINTINO, J. P. **Propósito negocial no planejamento tributário**. *Revista Jurídica da Presidência*, Brasília, v. 17, n. 113, pág. 579-604, OUT. 2015/JAN. 2016.