

VALTER DE SOUZA LOBATO
COORDENADOR

JOSÉ ANTONINO MARINHO NETO
ORGANIZADOR

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

PRESSUPOSTOS TEÓRICOS
E APLICAÇÃO PRÁTICA

FORUM

VALTER DE SOUZA LOBATO

Coordenador

JOSÉ ANTONINO MARINHO NETO

Organizador

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

PRESSUPOSTOS TEÓRICOS E APLICAÇÃO PRÁTICA

Belo Horizonte

FORUM

CONHECIMENTO JURÍDICO

2021

É proibida a reprodução total ou parcial desta obra, por qualquer meio eletrônico, inclusive por processos xerográficos, sem autorização expressa do Editor.

Conselho Editorial

Adilson Abreu Dallari	Floriano de Azevedo Marques Neto
Alécia Paolucci Nogueira Bicalho	Gustavo Justino de Oliveira
Alexandre Coutinho Pagliarini	Inês Virginia Prado Soares
André Ramos Tavares	Jorge Ulisses Jacoby Fernandes
Carlos Ayres Brito	Juarez Freitas
Carlos Mário da Silva Velloso	Luciano Ferraz
Carmen Lúcia Antunes Rocha	Luís Delgado
Cesar Augusto Guimarães Bezerra	Marcia Carla Pereira Ribeiro
Clovis Bezerra	Márcio Cammarosano
Cristiana Fortini	Marcos Ehrhardt Jr.
Dinora Adelaide Museffi Groti	Maria Sylvia Zanella Di Pietro
Diogo de Figueiredo Moreira Neto (<i>in memoriam</i>)	Ney José de Freitas
Egon Bockmann Moreira	Oswaldo Othton de Pontes Saraiva Filho
Emerson Cabardo	Paulo Modesto
Fabrcio Motta	Romeu Felipe Bacelar Filho
Fernando Kossi	Sérgio Guerra
Flávio Henrique Unes Pereira	Walber de Moura Agra

FÓRUM

CONHECIMENTO JURÍDICO

Luis Cláudio Rodrigues Ferreira
Presidente e Editor

Coordenação editorial: Leonardo Eustáquio Siqueira Araújo
Aline Sobreira de Oliveira

Av. Afonso Pena, 2770 – 15º andar – Savassi – CEP 30130-012
Belo Horizonte – Minas Gerais – Tel: (31) 2121.4900 / 2121.4949
www.editoraforum.com.br – editoraforum@editoraforum.com.br

Técnica. Empenho. Zelo. Esses foram alguns dos cuidados aplicados na edição desta obra. No entanto, podem ocorrer erros de impressão, digitação ou mesmo restar alguma dúvida conceitual. Caso se constate algo assim, solicitamos a gentileza de nos comunicar através do *e-mail* editoria@editoraforum.com.br para que possamos esclarecer, no que couber. A sua contribuição é muito importante para mantermos a excelência editorial. A Editora Fórum agradece a sua contribuição.

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP) de acordo com a AACR2

P712	Planejamento Tributário : pressupostos teóricos e aplicação prática / José Antonino Marinho Neto (Org.); Valter de Souza Lobato (Coord.). – Belo Horizonte : Fórum, 2021. 430p; 17cm x 24cm ISBN: 978-65-5518-269-9	CDD 341.39 CDU 336.2
	1. Direito Tributário. 2. Planejamento Tributário. I. Marinho Neto, José Antonino. II. Lobato, Valter de Souza. III. Título.	
	Elaborado por Daniela Lopes Duarte - CRB-6/3500	

Informação bibliográfica deste livro, conforme a NBR 6023:2018 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

MARINHO NETO, José Antonino (Org.); LOBATO, Valter de Souza (Coord.) *Planejamento Tributário: pressupostos teóricos e aplicação prática*. Belo Horizonte: Fórum, 2021. 430p. ISBN 978-65-5518-269-9.

A SIMULAÇÃO, O VÍCIO DE CAUSA E OS ELEMENTOS ESSENCIAIS DOS NEGÓCIOS JURÍDICOS COMO CRITÉRIOS PARA DELIMITAÇÃO DO DIREITO AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO BRASIL

LEONARDO ACURIRA DE ANDRADE

1 Introdução

Depois de alguns anos estudando temas afetos aos limites do planejamento tributário, algumas impressões – ainda que, por vezes, pouco fundamentadas em pesquisa científica – foram sendo por mim construídas a partir da contraposição entre as questões teóricas e os casos práticos nessa seara: (i) embora seja comum o emprego de figuras estrangeiras (como propósito negocial, abuso de forma, abuso de direito e fraude), a maior parte dos casos poderia ser decidida aplicando-se o conceito de simulação; (ii) o estudo do planejamento tributário, muitas vezes, é pautado pelos planejamentos que deram errado, ou seja, não foram admitidos – ainda que de maneira indevida – pelo fisco, o que torna difícil a tarefa de se apontar quais são planejamentos tributários – que não sejam opções fiscais – que dão certo; e (iii) os fatos concretos e as particularidades de

cada caso são determinantes para o seu desfecho em sentido favorável ao contribuinte, havendo um cenário de bastante insegurança quanto aos critérios a serem aplicados para qualificar juridicamente tais fatos.

Em função dessas impressões, opta-se, neste artigo, por uma inversão dos fatores na ordem lógica que, comumente, é adotada para o estudo dos limites do planejamento tributário. Isto é, ao invés de se partir do estudo teórico para depois aplicar a um caso concreto, faz-se o inverso: são avaliados dois casos concretos para que, a partir deles, sejam identificados os parâmetros úteis à delimitação do direito ao planejamento tributário. Tal método se justifica para dar ênfase à relevância dos fatos no estudo do planejamento tributário, assim como para ficar claro ao leitor, desde logo, a dificuldade prática no estudo do tema.

Os casos concretos examinados são dois precedentes da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), identificados pelos nomes dos contribuintes interessados: (i) caso Dipil, Acórdão nº 9101-004.506, julgado em 6.11.2019, com decisão *desfavorável* ao contribuinte; e (ii) caso SShowers, Acórdão nº 9101-004.709, julgado em 17.1.2020, com decisão *favorável* ao contribuinte. Nesses dois casos (julgados em um intervalo de dois meses), o tema de fundo é o mesmo: planejamento tributário envolvendo a devolução de capital para os sócios, a valor contábil (com base no art. 22 da Lei nº 9.249/1995), seguido da venda pelo sócio (pessoa física) que recebeu o ativo devolvido a uma tributação menor do que aquela que haveria se o ativo tivesse sido vendido pela pessoa jurídica que teve o seu capital reduzido (carga tributária de 34% na pessoa jurídica, e de 15% na pessoa física).¹

O objetivo do exame desses precedentes não é realizar uma avaliação aprofundada dos limites da opção fiscal constante do art. 22 da Lei nº 9.249/1995, no que se refere à devolução do capital a valor contábil, e sim analisar como o enfoque a *fatos distintos*, em dois casos do Carf que tratam do mesmo tema, foi determinante para a aplicação dos conceitos de simulação e de ausência de propósito negocial com resultados diferentes. Isso porque essa abordagem que dá maior destaque aos fatos de um planejamento tributário do que às teorias pertinentes à defesa dos direitos do contribuinte nessa matéria pode ser um indicativo de uma tendência no Carf, assim como pode representar uma sinalização importante para a construção de futuras estratégias argumentativas para o Fisco e para os contribuintes.

Ao final, o presente trabalho busca propor uma reflexão sobre os parâmetros jurídicos a serem considerados na delimitação do direito ao planejamento tributário envolvendo a redução de capital da pessoa jurídica seguida da venda do ativo pelo respectivo sócio.

¹ A respeito desses precedentes, confira-se: DANIEL NETO, Carlos Augusto, 1ª CSRF discute incidência de IRPJ nas operações de redução de capital, Parte 1, *Conjur*, 5 fev. 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-fev-05/direito-carf-csrf-discute-incidencia-irpj-operacoes-reducao-capital>. Acesso em: 23 fev. 2021; e DANIEL NETO, Carlos Augusto, 1ª CSRF discute incidência de IRPJ nas operações de redução de capital, Parte 2, *Conjur*, 8 abr. 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-abr-08/direito-carf-csrf-discute-incidencia-irpj-operacoes-reducao-capital>. Acesso em: 23 fev. 2021.

2 Exame dos casos concretos

2.1 Caso Dipil, Acórdão nº 9101-004.506

O precedente em questão refere-se ao julgamento do recurso especial, interposto pela Fazenda Nacional, contra o Acórdão nº 1302002.389, que havia cancelado a autuação fiscal e reformado a decisão de 1ª Instância. Na decisão recorrida, o voto vencedor, elaborado pelo Conselheiro Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, reformou o critério adotado pela DRI relativo à exigência da demonstração, pelo contribuinte, de um propósito extratributário:

Por isso, discordo da afirmação feita na decisão recorrida, quando afirma que "...o direito de auto-organização não existe para que os contribuintes paguem menos impostos, *devido ser exercido com algum propósito extratributário*, a fim de que eventual supressão de tributos seja opunitiva ao Fisco.

A acusação fiscal avaliada, por sua vez, aponta que ao caso deveria ser aplicado o conceito de "simulação relativa" nos termos do art. 167 do Código Civil, embora tenha afirmado que a constituição de uma das empresas envolvidas – ALG Preservantes de Madeira Ltda. (ALG) – estaria maculada por "falta de propósito negocial".

Para tanto, a fiscalização considerou os seguintes fatos (i) a empresa ALG foi constituída em 23.6.2010, tendo como sócios Alberto Correia, Geraldina Maria Bona Correia, e Indústria Química Dipil Ltda. (Dipil), sendo que a Dipil integralizou suas cotas mediante a cessão e transferência dos direitos relativos à titularidade do registro de dois produtos (Madedpil TRI 90 e Madepil AC 40) perante o Ibrama, pelo valor contábil total de R\$1.000,00; (ii) quando da constituição da ALG, os sócios da Dipil eram Alberto Correia e Geraldina Maria Bona Correia, e o capital social da ALG correspondia a R\$2.000,00; (iii) a Dipil transfere para Alberto Correia a sua participação na ALG mediante redução de capital pelo valor contábil das quotas; e a sócia Geraldina Maria Bona Correia transfere sua participação na ALG para o sócio Alberto Correia; (iv) a ALG somente teria iniciado a suas atividades a partir do momento em que foi negociada, ou seja, final de março de 2011, tendo estado inoperante durante o ano de 2010; (v) por fim, Alberto Correia aliena, em março de 2011, suas ações na ALG por R\$9,3 milhões para a pessoa jurídica Tecnologia de Madeiras Brasileiras Participações Ltda. (Madeiras Brasileiras), tendo oferecido à tributação o ganho de capital apurado por pessoa física (aliquota de 15%).

Além disso, a fiscalização levou em consideração a "ata de reunião de acionistas" da Dipil, datada de 28.6.2010, da qual se destaca o seguinte trecho:

c) a Compradora deseja comprar da DIPIL apenas o seu negócio de preservantes de madeiras, o qual inclui o respectivo setor relacionado ao CCA (Arseniato de Cobalto Cromatado), mais precisamente os preservantes de madeira para uso em geral e comercializados pela Sociedade, Madepil TR90 e Madepil AC40, além da respectiva lista de clientes conforme Anexo 7.19 ao presente Contrato ("Negócio").

d) a fim de implementar a negociação pretendida, o Vendedor está realizando uma reestruturação societária, através da qual (i) o Vendedor constituiu a Newco juntamente com a DIPIL, que foi constituída para segregação do Negócio, (ii) a DIPIL contribuiu para o capital social da Newco mediante conferência dos direitos relativos à titularidade dos ativos relacionados ao Negócio, conforme listados no Anexo D ("Ativos"), que foram transferidos da DIPIL para a Newco pelo seu valor contábil, e (iii) o Vendedor realizou uma redução de capital da DIPIL, por meio da qual o Vendedor recebeu quotas da Newco deitadas pela DIPIL, de acordo com as disposições previstas na Cláusula II abaixo (doravante denominada "Reestruturação Societária");

Com isso, restava claro que a constituição da ALG foi pactuada como condição para a venda, pela Dipil para a Madeiras Brasileiras, do seu negócio de preservantes de madeiras.

No Acórdão nº 9101-004.506, da Câmara Superior do Carf, prevaleceu o voto do Conselheiro André Mendes de Moura quanto ao mérito do planejamento tributário, em sentido desfavorável ao contribuinte, em síntese, com base (i) na inobservância dos requisitos para redução de capital, previstos no art. 22 da Lei nº 9.249/1995, e (ii) em caráter subsidiário ("razões de decidir de natureza subsidiária"), na equiparação da reestruturação em exame aos casos de "casa-separa", que foi chamado de "separa-sem-separar", sem apontar, com clareza, qual instituto ou fundamento foi aplicado para tanto.

De um lado, o Conselheiro Relator André Mendes de Moura defendeu que a "transferência de bens ao sócio não se pode dar por mera liberalidade", de modo que a redução de capital somente poderia ser efetivada, de acordo com as regras do Código Civil (arts. 1.082 e 1.084). "(1) se houver perdas irreparáveis, ou (2) se demonstrar que se encontra excessivo em relação ao objeto da sociedade". A partir disso, o referido conselheiro sustentou que a redução de capital poderia, sim, ter o efeito de diferir a tributação, porém, para tanto, seria necessário demonstrar a "devida motivação da redução do capital social da pessoa jurídica".

Aplicando esse racional ao caso concreto, o conselheiro relator concluiu que a operação societária em questão ensejou uma "transferência artificial" do ganho de capital da pessoa jurídica para a pessoa física. Os critérios jurídicos adotados para não se admitir tal planejamento dizem respeito à alegada "artificialidade" da reestruturação, sustentando que teria sido "desvirtuado [sic] por completo a finalidade da lei". Nesse particular, vale destacar que o conselheiro relator demonstra certo desconforto com o fato de que o contribuinte se limitou a defender o seu direito de realizar a redução de capital, sem apresentar a motivação dos atos praticados:

Pelo contrário, ocorreu porque entendeu a Contribuinte que tinha o "direito" de "estruturar" suas operações de maneira a viabilizar uma tributação por meio da pessoa física [...]. E nos autos não há uma palavra sobre os motivos pelo qual se deu a redução de capital da pessoa jurídica. Foi efetuada a operação simplesmente porque era a maneira de se transferir os ativos objeto de alienação da pessoa jurídica para a pessoa física, e, com a alienação do ativo, buscar a tributação em face da pessoa física, com alíquota menor. A Contribuinte busca uma

incidência na norma sem nenhum critério, sem demonstrar que a redução de capital era premente e vital para a manutenção da pessoa jurídica [...].

Além dessa linha de argumentação, o conselheiro relator também defendeu, em caráter subsidiário, que a operação não poderia subsistir, na medida em que se assemeelharia a uma operação de "casa-separa", que, na verdade, seria um "separa-sem-separar". Adotou-se tal alcinha para reforçar a tese da artificialidade da transferência dos ativos da pessoa jurídica para a pessoa física (ou seja, o ativo vendido jamais teria "se separado" da pessoa jurídica), e, com efeito, na prática, quem praticou a venda dos ativos teria sido a pessoa jurídica, cujo capital foi reduzido, e não o seu sócio:

No caso em tela, a operação pode ser qualificada como o "separa-sem-separar". Isso porque o ativo objeto de alienação da pessoa jurídica é transferido para o sócio retirante (ou seja, há uma separação entre o ativo e a pessoa jurídica). Na sequência, precisamente esse ativo, objeto de separação da pessoa jurídica, é alienado para o adquirente pelo sócio retirante, que tem uma tributação mais favorável do que a pessoa jurídica antes detentora do ativo. Como se pode perceber, na realidade, o ativo nunca se "separou" da pessoa jurídica. Foi transferido artificialmente para que pudesse ser alienado por um sujeito passivo com tributação mais favorável. Ou seja, na verdade, nunca se separou da pessoa jurídica de fato. Separou-se da pessoa jurídica sem ter efetivamente se separado, porque a transação se deu, efetivamente, entre a pessoa jurídica que originariamente detinha o ativo e o adquirente, e não entre o sócio retirante e o adquirente. É o "separa-sem-separar".

Como se vê, o caso em questão iniciou-se com base na acusação fiscal de simulação relativa e se encerrou com fundamento na alegação de artificialismo, ausência de propósito negocial e desvirtuamento da finalidade da lei, o que pode ser objeto de críticas, como se verá a seguir.

2.2 Caso SStowers, Acórdão nº 9101-004.709

Trata-se do julgamento do recurso especial, também interposto pela Fazenda Nacional, contra Acórdão nº 1201002.149, por meio do qual foram acolhidos os embargos de declaração opostos pelo contribuinte e dado provimento ao seu recurso voluntário. No primeiro acórdão (de nº 1201001.778), que fora objeto de embargos de declaração, a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Primeira Seção do Carf havia concluído que as transformações societárias efetivadas na SStowers teriam sido simuladas, encerrando o julgamento com desfecho desfavorável ao contribuinte. A parte da ementa, a seguir transcrita, é ilustrativa dessa conclusão:

As transformações societárias realizadas pelas sócias da autuada e que foram o foco da presente autuação, visaram desmembrar parte do acervo operacional da Autuada (incluído o atribuído pela sócia que permaneceu), para ser vendida a outra empresa, pela pessoa física do sócio; o processo de transferência para a pessoa física do sócio envolveu o valor contábil do acervo e a venda pela pessoa física se deu pelo valor de mercado, incidindo a tributação à alíquota de 15%, caracterizando que as operações foram simuladas, dado que o objetivo foi a venda de parte do acervo pela pessoa jurídica. (Grifos nossos)

A parte da reestruturação alegadamente simulada dizia respeito à cisão Parcial da empresa autuada, em valor contábil, seguida de uma série de atos que culminaram na venda de ativos por um dos sócios pessoa física dessa estrutura. Embora a ementa acima contenha referência à simulação, aquela decisão acabou validando – pelo menos, em um primeiro momento – a acusação fiscal que foi fundada em outros institutos, vale dizer, a fiscalização sustentou que os atos praticados pelo contribuinte teriam natureza de “abuso de direito”, “fraude à lei”, “a revelia da ética e da responsabilidade social”. Já, no acórdão recorrido (de nº 1201002.149), referente ao acolhimento dos embargos de declaração, a Turma julgadora alterou o desfecho do julgamento, reconhecendo a existência de erros de fato (sobretudo das datas dos eventos considerados) no acórdão embargado, e concluiu que o contribuinte teria conseguido demonstrar que, na data da cisão parcial, não havia certeza quanto à venda dos ativos cindidos (havia “vários interessados na compra”).

Ao apelar o recurso especial do Fisco, interposto contra essa decisão, o conselheiro original, André Mendes de Moura, seguiu basicamente a mesma linha de raciocínio adotada no caso Dipil, anteriormente mencionado: (i) não cumprimento dos requisitos para realização da redução de capital, e (ii) artificialidade na transferência de ativos da pessoa jurídica para a pessoa física, o que aproximaria o caso de uma operação de “casa-separa”.

O relator deu destaque ao fato de que a pessoa jurídica tinha “conhecimento prévio [...] de que receberia proposta para vender as ações”, ressaltando ainda que, entre a cisão da pessoa jurídica e a venda dos ativos cindidos pelo sócio pessoa física, transcorreu-se apenas trinta dias. Tais fatos parecem ter sido relevantes para a tomada de decisão pelo relator, que, ao final do seu voto, aplicou novamente a sua tese de “separar-sem-separar”, ou seja, que também no caso SStowers a venda do ativo teria sido pactuada pela pessoa jurídica antes da sua entrega ao seu sócio pessoa física.

Esse entendimento, todavia, não prevaleceu. A Conselheira Cristiane Silva Costa foi designada como relatora, ao abrir divergência, com base no entendimento de que o contribuinte tem o direito de realizar a redução de capital, a valor contábil, de acordo com o art. 22 da Lei nº 9.249/1995, e que essa norma daria suporte para a legalidade da conduta do contribuinte.

No entanto, a declaração de voto divisora d'águas no julgamento foi, na verdade, dada pela Conselheira Edelji Pereira Bessa, que, no mérito, reconheceu, a partir de um reexame detalhado dos fatos do caso, a existência de “um motivo para a realização das operações questionadas, consistente no dissídio entre os sócios da fiscalizada quanto à manutenção do investimento para a execução de suas atividades”. Portanto, no caso SStowers, a autuação deveria ser cancelada, porque “a cisão se justificaria frente aos diferentes objetivos dos sócios, pois apenas o sócio remanescente tinha interesse em manter empenhado seu investimento nas atividades exercidas pela pessoa jurídica”.

Também merece destaque a declaração de voto da Conselheira Livia De Carli Germano, pois, quanto ao mérito, ela reconheceu que há uma opção fiscal no art. 22 da Lei nº 9.249/1995, porém, para validar a regularidade do seu exercício, foi dito que caberia:

avaliar se o negócio foi realizado no efetivo e legítimo exercício de tal opção (ou seja, se foram obtidos todos os efeitos que lhe são próprios – presença de “causa”, e/ou ausência de “artificialidade” / “simulação” / que tais) e sem que o resultado se revele um contorno a regra que proíbe ou obriga conduta diversa (ausência de “abuso”).

Com base nessa premissa, e destacando que o ônus probatório é do fisco, a Conselheira Livia De Carli Germano concluiu que a fiscalização não teria demonstrado a prévia pactuação da venda dos ativos cindidos entre o comprador e a pessoa jurídica, cujo capital social foi reduzido:

De fato, para que pudéssemos concluir que a operação praticada foi “artificial” / “simulada”, a fiscalização deveria ter reunido indícios convergentes de que, por exemplo, o negócio foi primeiramente pactuado pela pessoa jurídica (partes, preço e quantidade), para só então ter havido a redução de capital e entrega da participação societária para a pessoa física. Não há qualquer início de prova efetuada pela autoridade lançadora neste sentido.

Desse modo, por maioria, a acusação fiscal contra a SStowers foi cancelada.

3 Breves comentários sobre os casos

A comparação entre os casos Dipil e SStowers permite algumas reflexões.

Primeiro, é interessante notar como dois processos envolvendo a mesma opção fiscal – redução de capital seguida da venda de ativos pelo sócio pessoa física, conforme o art. 22 da Lei nº 9.249/1995 – tiveram resultados diferentes, conforme os fatos apresentados pelas partes.

De um lado, no caso Dipil houve, a meu ver, a caracterização de alguma patologia próxima ao conceito de simulação, tendo em vista que a venda de negócio relativo aos “preservantes de madeira para uso em geral e comercializados pela Sociedade, Madepil TR190 e Madepil ACA40, além da respectiva lista de clientes” foi, primeiramente, pactuada entre a Dipil e o comprador desse negócio, e, em um segundo momento, foram celebrados diversos atos e negócios jurídicos, substancialmente, inexistentes. O fato determinante, a meu sentir, refere-se à existência de uma “ata de reunião de acionistas” da Dipil em que se registrou a informação de que a venda futura dos ativos já estava pactuada. Tratou-se, nesse sentido, de hipótese em que a parte busca “conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem” (art. 167, §1º, I, do Código Civil). Nesse ponto, o contribuinte não teve êxito em demonstrar uma realidade fática que permitisse uma conclusão diversa daquela alegada pelo Fisco, limitando-se a sustentar o seu direito ao planejamento tributário implementado.

De outro lado, no caso SShowers, a postura do contribuinte de buscar demonstrar, em detalhe, que os fatos do caso justificavam a realização da reestruturação foi determinante para um desfecho diferente, favorável ao contribuinte. Ou seja, além de defender o seu direito ao planejamento, o contribuinte, em caráter subsidiário, alega que reestruturação teve “propósito negocial”. Para tanto, o contribuinte detalha minuciosamente os fatos e suas datas, e-mails, contratos e atas de reunião para sustentar que (i) havia ali um conflito entre sócios que implicava a saída de um deles, e (ii) não havia uma pactuação, por parte da SShowers, da venda dos ativos cindidos antes da cisão, e sim mera expectativa de que o sócio pessoa física viria a receber algumas ofertas para compra e venda dos ativos cindidos. Ou seja, buscou-se retutar uma eventual alegação de artificialidade na operação.

Nesse particular, a declaração de voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa foi determinante. Pode-se dizer que o voto da Conselheira Edeli Bessa tirou o caso da vala comum dos processos que envolvem a redução de capital seguida da venda de vala pelo sócio pessoa física, ao avaliar, detalhadamente, as razões apresentadas pelo contribuinte para justificar a motivação da reestruturação. Não se tratava ali de se verificar se o único objetivo da operação era a economia fiscal – como sustentava a fiscalização –, mas de analisar a qualidade do trabalho do fisco quanto à demonstração de que a venda dos ativos foi realizada, em sua substância, pela pessoa jurídica. Nesse ponto, a Conselheira Edeli concluiu: “não foram reunidas evidências no sentido de que a pessoa jurídica autuada, e não referido sócio, teria iniciado negociações para esta alienação, de modo a indicar a sua pretensão de alterar a sujeição”.

Como se vê, os fatos sustentados em cada caso, a partir de estratégias processuais distintas por parte de cada contribuinte, foram relevantes para os seus desfechos diferentes. Aqui são pertinentes as considerações de Sérgio André Rocha sobre a importância dos fatos dos casos concretos em matéria de planejamento tributário:

Uma coisa que nos parece evidente, ao caso desta breve provocação: o debate sobre planejamento tributário calçado exclusivamente em aspectos axiológicos e principiológicos se esgotou. Não ajuda em nada à solução das controvérsias reais entre Fisco e contribuintes e alimenta uma seqüência doutrinária irreal. Já é passada a hora de entendermos o que pensa a doutrina brasileira diante de fatos concretos. Não se duvide de que a questão central do planejamento tributário não é a interpretação da legislação tributária, é a análise dos fatos praticados pelo contribuinte.²

O trabalho fiscal de demonstração da realidade fática não é uma tarefa que segue a lógica do “tudo ou nada”. Pelo contrário, trata-se de atividade sujeita ao juízo de graduação, isto é, de uma avaliação qualitativa da suficiência das provas obtidas para demonstrar a aderência do caso ao critério que se busca aplicar.

2 ROCHA, Sérgio André. Para que serve o parágrafo único do artigo 116 do CTN afinal? In: GODOL, Marciano. Seabra de ROCHA, Sérgio André (Org.). Planejamento tributário: limites e desafios concretos. Belo Horizonte: D'Plácido, 2018. p. 510.

Éis aqui, a meu ver, o problema: a ausência de uma definição clara a respeito do critério a ser aplicado pela administração fiscal no exame dos fatos concretos em um cenário em que (i) há diferentes conceituações do instituto da simulação (para fins da aplicação do art. 149, VII, do CTN), (ii) há divergência sobre a eficácia e o alcance do parágrafo único do art. 116 do CTN, (iii) não há consenso sobre a viabilidade da qualificação jurídica, pelo Fisco, dos atos praticados pelo contribuinte para desconstruir operações não simuladas, e, por fim (porém, sem a pretensão de esgotar todas as causas dessa problemática), (iv) caso seja admitida tal qualificação jurídica, qual critério (diferente da simulação) seria passível de aplicação no direito tributário brasileiro. É o que se passa a avaliar, brevemente, na sequência.

4 Fixação de algumas premissas teóricas

Antes de avançar no exame dos critérios que entendemos pertinentes para delimitar o exercício do direito ao planejamento tributário, convém destacar algumas premissas teóricas, a fim de que o leitor melhor compreenda a nossa posição. Faça aqui considerações rápidas – algumas delas até superficiais – tendo em vista a extensão revista do presente artigo. Para aprofundar o estudo do tema, faço referências aos meus estudos anteriores sobre o tema: *Planejamento tributário* (2016)³ e *Acordo de planejamento tributário* (2020).⁴

Primeiramente, o Brasil não tem uma regra geral contrária aos atos elusivos ou elusivos (a chamada GAAR – *General Anti-Avoidance Rule*) passível de aplicação na atualidade.⁵ Embora exista controvérsia sobre a eficácia do parágrafo único do art. 116 do CTN, antes da instituição dos “procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”,⁶ a meu ver, é nítida a sua ineficácia, (i) dada a clareza da redação do parágrafo único

3 ANDRADE, Leonardo Aguiar de. *Planejamento tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

4 ANDRADE, Leonardo Aguiar de. *Acordo de planejamento tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2020.

5 SCHOUERI, Luis Eduardo; BARBOSA, Mateus Calichio. “Chapter 6: Brazil”. In: LANG, Michael et al. (Ed.). GAARS – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World. [s.l.]: Online Books IBFD – IBFD, 2016. p. 116.

6 De um lado, em sentido favorável à eficácia atual do parágrafo único do art. 116 do CTN (antes da sua regulamentação), destacam-se: Douglas Yamashita, que defende que o Código Civil (posterior à Lei Complementar nº 104/01) e o Decreto nº 70.235/72 seriam normas suficientes para viabilizar a aplicação do parágrafo único do art. 116 do CTN (YAMASHITA, Douglas. *Elisão e evasão de tributos – Planejamento tributário à luz do abuso do direito e da fraude à lei*. São Paulo: Lex, 2005. p. 148); Ricardo Lodi Ribeiro, para quem a aplicação do referido dispositivo não dependeria da regulamentação da lei (RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, interpretação e elisão tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003. p. 166); Ricardo Lobo Torres, que defendia que, se a legislação dos entes federativos já contivesse regras de procedimento administrativo suficientes para sua aplicação, o parágrafo único do art. 116 do CTN poderia ser aplicado atualmente (TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. p. 52). De outro lado, sustentando o entendimento de que, enquanto não for editada uma lei ordinária regulamentadora do seu procedimento de aplicação, o parágrafo único do art. 116 do CTN é ineficaz, destacam-se: GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*, 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 570-572; OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *A elisão fiscal ante a Lei Complementar nº 104*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 261-262; BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento tributário: limites normativos*. São Paulo: Nesses, 2016. p. 225.

do art. 116 do CTN, no sentido da exigência de uma futura regulamentação para o seu procedimento de aplicação, e (ii) tendo em vista a insuficiência qualitativa das normas apontadas pela corrente doutrinária que defende a sua eficácia.

Apesar de ineficaz, o parágrafo único do art. 116 do CTN também gera dúvidas quanto à generalidade ou à especificidade do seu escopo de aplicação. De um lado, autores como Ives Gandra Martins,⁷ Marco Aurélio Greco,⁸ Ricardo Lobo Torres,⁹ Helene Taveira Torres,¹⁰ Hugo de Brito Machado,¹¹ Lívia De Carli Germano,¹² entre outros, sinalizam que o parágrafo único do art. 116 do CTN teria um caráter geral, ou seja, tratar-se-ia de norma geral antiabuso ou norma geral antielisão, a depender da concepção adotada por cada autor. Por outro lado, há autores como Alberto Xavier,¹³ Ricardo Mariz de Oliveira,¹⁴ Luis Eduardo Schoueri,¹⁵ James Marrins,¹⁶ Paulo Ayres Barreto,¹⁷ Douglas Yamashita,¹⁸ que ensinam que o parágrafo único do art. 116 do CTN não teria natureza de norma geral antiabuso ou antielisão, mas uma aplicação restrita à dissimulação ou à simulação, a depender das bases teóricas adotadas por cada doutrinador.

A nosso ver, assiste razão à segunda corrente doutrinária acima mencionada, pois o parágrafo único do art. 116, parágrafo único, do CTN, limita-se às práticas simulatórias e dissimulatórias, sendo assim norma de escopo específico. Entendemos que o conceito de simulação, previsto no art. 149, VII, do CTN, pode ser entendido em seu sentido amplo e, nessa condição, já abrangia também a prática da dissimulação (simulação relativa).¹⁹ Com efeito, considera-se que o parágrafo único do art. 116 do CTN tratou de matéria (dissimulação) que já estava abarcada no art. 149, VII, do CTN (simulação). Para tanto,

entendemos que a diferenciação terminológica entre os institutos da simulação e da dissimulação, mesmo se tratando do mesmo documento normativo, não é suficiente para superar a relação de gênero-espécie entre os respectivos conceitos.²⁰ Isto é, já que a dissimulação, como espécie (simulação relativa), já tinha fundamento no CTN, dentro do gênero simulação, substancialmente, o dispositivo em questão nada trouxe de novo. A única novidade é a exigência de uma regra procedimental. Portanto, o parágrafo único do art. 116 do CTN deve ser lido como norma específica para reforçar a rejeição das práticas simulatórias e dissimulatórias, sendo que a inovação se restringiu à criação do respectivo procedimento de fiscalização.

O voto da Ministra Cármen Lúcia, no julgamento da Ação Direita de Inconstitucionalidade nº 2.446, proferido na sessão virtual iniciada em 12.6.2020, em julgamento em curso no Supremo Tribunal Federal, reforça essa visão de que a finalidade do parágrafo único do art. 116 do CTN é específica, e não geral, ao resguardar o direito do contribuinte ao planejamento tributário, sob a seguinte premissa:

a norma não proíbe o contribuinte de buscar, pelas vias legítimas e comportamentos coerentes com a ordem jurídica, economia fiscal, realizando suas atividades de forma menos onerosa, e, assim, deixando de pagar tributos quando não configurado fato gerador cuja ocorrência tenha sido licitamente evitada.

Alem disso, a Ministra Cármen Lúcia, nesse voto, concluiu que tal norma teria como finalidade o combate à evasão fiscal. O julgamento ainda está em andamento, uma vez que, após o voto do Ministro Cármen Lúcia, que foi acompanhada pelos ministros Marco Aurélio, Edson Fachin, Alexandre de Moraes e Gilmar Mendes, houve pedido de vistas pelo Ministro Ricardo Lewandowski. No entanto, a prevalecter o entendimento manifestado pela Ministra Cármen Lúcia, será possível dizer que a Suprema Corte tomou uma posição na delimitação do alcance do parágrafo único do art. 116 do CTN claramente mais favorável aos contribuintes, o que será importante quando – e se – esse dispositivo vier a se tornar eficaz, quando da sua regulamentação. Essa posição, todavia, é insuficiente para resolver algumas questões que ainda ficaram em aberto no exame dos limites do planejamento tributário. Em outras palavras, o STF perdeu a oportunidade de avaliar outros temas importantes nessa temática.²¹

Do que é possível extrair do referido voto, por um lado, parece correto o entendimento de que foi reconhecido que não há no “direito positivo brasileiro” uma norma autorizadora da desconsideração pelo fisco dos efeitos jurídicos de atos ou negócios jurídicos praticados pelos contribuintes “validamente e sem simulação” – friso aqui a duplicidade de caminhos, a qual será melhor avaliada a seguir – conforme os parâmetros do direito civil, “mesmo com o objetivo exclusivo e declarado de menor carga

⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma antielisão tributária e o princípio da legalidade à luz da segurança jurídica. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 119, p. 120-135, 2005, p. 125.
⁸ GRECO, Marco Aurélio. Constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 196; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*, 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 557-562.
⁹ TORRES, Ricardo Lobo. A chamada ‘interpretação econômica do direito tributário’, a Lei Complementar 104 e os limites atuais do planejamento tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 240.
¹⁰ TORRES, Helene Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 361-362.
¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. A norma antielisão e o princípio da legalidade – Análise crítica do parágrafo único do art. 116 do CTN. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 109.
¹² GERMANO, Lívia de Carli. *Planejamento tributário e limites para a desconsideração dos negócios jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 231.
¹³ XAVIER, Alberto. *Tricidade da tributação, simulação e norma elisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 70-73.
¹⁴ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A elisão fiscal ante a Lei Complementar nº 104. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 257-258.
¹⁵ SCHOUERI, Luis Eduardo. Planejamento tributário – elisão e evasão fiscal – simulação – abuso de forma – interpretação econômica – negócio jurídico indireto – norma antielisiva. In: AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues. *Planejamento tributário: limites à norma antiabuso*. Revista *Direito Tributário Atual*, v. 24, p. 345-370, 2010, p. 346.
¹⁶ MARRINS, James. *Elisão tributária e sua regulação*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 57-58.
¹⁷ BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento tributário: limites normativos*. São Paulo: Noeses, 2016, p. 230.
¹⁸ YAMASHITA, Douglas. *Elisão e evasão de tributos – Planejamento tributário à luz do abuso do direito e da fraude à lei*. São Paulo: Lex, 2005, p. 148.
¹⁹ ANDRADE, Leonardo Aguiar de. *Planejamento tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 183-184.

²⁰ Em sentido contrário, confira-se: LEÃO, Martha Toribio. *O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 225; 243-244.

²¹ Nesse sentido, confira-se: SOUZA, Hamilton Dias de; FUNARO, Hugo. ADI 2446: artigo 116, parágrafo único, do CTN e inconstitucional. *Conjur*, 18 ago. 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-jun-18/souza-funaro-consideracoes-adi-2446>. Acesso em: 27 fev. 2021.

tributária”.²² Por outro lado, dada a indefinição quanto (i) ao conceito de simulação e (ii) aos parâmetros do direito civil para definir o que é válido e o que não é válido, na qualificação jurídica dos atos praticados pelos contribuintes, tenho para mim que a indefinição e a insegurança continuaram tendo traços marcantes nesse tema.

De todo modo, assumindo como verdadeira a premissa – conforme a doutrina majoritária – de que o parágrafo único do art. 116 do CTN é norma ineficaz, pode-se dizer que o único critério – em vigor – dado pelo CTN para estabelecer os limites do exercício ao direito ao planejamento tributário é o conceito de simulação, conforme o seu art. 149, inc. VII. Entretanto, como dito acima, esse conceito é desprovido de definição clara no Código. A ausência da definição, no CTN, do conceito de simulação, a meu ver, é um problema central nesse debate, na medida em que permite que o conceito de simulação seja lido como uma “porta de entrada” mais estreita ou mais ampla, conforme as bases teóricas adotadas por cada intérprete. Na prática, não há um critério. Como bem aponta Sérgio André Rocha: “[...] o ponto chave neste debate é o conceito de simulação. No fundo, embora ele seja onipresente em todos esses autores, em termos práticos, cada um tem uma simulação para chamar de sua, que só fica clara diante de casos concretos”.²³

Tal indefinição abre margem para algumas dúvidas, tais como: aplica-se o conceito de simulação dado pelo art. 167 do Código Civil? Aplica-se somente a definição dada pelo art. 167 do Código Civil ou seria possível empregar outros critérios também estabelecidos no Código Civil para qualificar juridicamente os atos praticados pelo contribuinte? Ou, ainda, o intérprete da legislação tributária está restrito ao conceito de simulação do Código Civil ou pode se valer da teoria geral da simulação? A respeito dessas indagações, são oportunas as lições de Heleno Taveira Tôrres:

Sobre os limites da aplicação do art. 167, §1º, do CC, tenho para mim que está uma especificação taxativa de hipóteses que somente tem aplicação no direito privado, haja vista os limites do dever de veracidade serem impostos às partes e aos terceiros diretamente envolvidos. Contudo, a teoria da simulação é assunto de teoria do direito positivo, aplicável a todos os demais campos de incidência. Por esse motivo, cumpre observar, em cada ramo de legislação específica, se há ou não alguma forma de tratamento próprio para as hipóteses de simulação, como defesa do consumidor, ordem econômica, sistema financeiro, mercado de capitais, sucesso, etc., ou se tais setores dogmáticos preferem tratá-la como regra de caráter geral, ou mesmo com recepção dos critérios adotados no direito civil, na hipótese de nada dispor a respeito. Como em matéria tributária dever de veracidade é exigido em todos os seus atos, por declarações e prestações de informações de toda ordem, inclusive por terceiros, não se justifica qualquer taxativa de vinculação dos atos administrativos àquela lista taxativa predisposta para os limites do direito privado.²⁴

²² Nesse sentido, confira-se: PONTES, Helenilson Cunha. O planejamento tributário na visão do STF: a ADI 2.446-Com.br, 22 jul. 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-jul-22/consultor-tributario-planejamento-tributario-stf-adi-2446>. Acesso em: 27 fev. 2021.

²³ ROCHA, Sérgio André. Para que serve o parágrafo único do artigo 116 do CTN afinal? In: CODOL, Marciano D’Píada, 2018, p. 492.

²⁴ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 364.

Parece acertado entendimento de Heleno Tôrres de que o dever de veracidade não se limita à simulação e ao seu regramento no art. 167 do Código Civil, embora os incs. I e II desse dispositivo já deem tratamento para a conduta mentirosa (mentir sobre as verdadeiras partes envolvidas em um negócio e a manifestação de vontade “não verdadeira”).²⁵ A exigência de uma atuação verdadeira também pode encontrar suporte no conceito de “causa do negócio jurídico” ou na exigência de observância dos seus elementos essenciais, como será examinado a seguir.

A possibilidade de aplicação do direito privado para fins da qualificação jurídica de atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte se deve ao fato de que não há disposição expressa em sentido diverso na legislação tributária, conforme a melhor interpretação do art. 109 do CTN.²⁶ Como não há definição de simulação (ou de outro critério em vigor) no regramento tributário, aplica-se o tratamento dado pelo direito privado para fins da referida qualificação jurídica.

Há aqui duas questões distintas: (i) qual conceito de simulação posso aplicar em matéria tributária?; (ii) além da simulação, posso aplicar outro critério?

Quanto à primeira questão, pode-se afirmar que há uma grande divergência sobre qual conceito de simulação deve ser empregado em matéria tributária, desde um conceito mais restrito, como ensina Alberto Xavier, enquanto ato ou negócio “falso”, “mentiroso” e “enganatório”,²⁷ até um conceito mais amplo, como aquele sustentado por Marciano Seabra de Godoi, que permitiria avaliar as circunstâncias concretas, os objetivos das partes e as causas dos atos e negócios jurídicos realizados.²⁸

Nesse ponto, tenho para mim que, independentemente da amplitude que se dê ao conceito de simulação (art. 149, inc. VII, do CTN), ele não contempla os critérios que têm sido aplicados no exterior relativamente às práticas de *tax avoidance*. Ou seja, o único parâmetro expressamente previsto na legislação tributária, para limitar o direito ao planejamento tributário no Brasil (simulação), não tem extensão suficiente para dar suporte para critérios estrangeiros, tais como *business purpose* (Estados Unidos), normalidade ou abuso do direito (França), inadequação (Alemanha) ou fraude à lei (Espanha).²⁹

²⁵ SCHOUER, Luis Eduardo. Planejamento tributário: limites à norma antiabuso. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 24, p. 345-370, 2010, p. 353.

²⁶ BALEIRO, Alionar. *Direito tributário brasileiro*. Atualização de Misabel de Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 685. “O art. 109 autoriza o legislador tributário a atribuir a um instituto de Direito Privado – dentro dos limites constitucionais existentes – efeitos tributários peculiares. E se o legislador tributário não o fizer expressamente, não poderá o intérprete adaptar o princípio ou instituto de Direito Privado para aplicar-lhe efeitos tributários especiais”. No mesmo sentido, confira-se: AMARO, Luciano. *Direito Tributário brasileiro*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 244-245. “A identidade do instituto, no direito privado e no direito tributário, dá-se sempre que o direito tributário não queira modificá-lo para fins fiscais, bastando, para que haja essa identidade, que ele se reporte ao instituto sem ressalvas. Se, porém, o direito tributário quiser determinar alguma modificação, urge que o diga de modo expresso. [...] Só quando queira é que a lei tributária irá, de modo expresso, modificar esses institutos ou conceitos (para fins tributários, obviamente)”.

²⁷ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma elisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 55.

²⁸ GODOL, Marciano de Seabra de. Dois conceitos de simulação e suas consequências para os limites da elusão fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes questões atuais de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2007, v. 11, p. 275-277.

²⁹ ANDRADE, Leonardo Aguirra de. *Planejamento tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 301-303.

Na minha visão, isso não quer dizer que o contribuinte é livre para desprezar as regras – distintas daquelas relativas à simulação – previstas no direito privado. Para a qualificação jurídica tributária. Ou seja, embora o CTN preveja apenas um critério seus efeitos em matéria tributária. Para delimitar o direito ao planejamento tributário, o intérprete deve aplicar a legislação tributária sobre uma realidade jurídica dada pelo direito privado (caso não haja disposição em contrário na legislação tributária), avaliando se houve desnaturalização artificial dos atos e negócios praticados.

Isso nos remete à segunda questão acima: parece-nos que a simulação é realmente o único parâmetro previsto no CTN com eficácia na atualidade – tendo em mente que a dissimulação é um critério existente, porém ineficaz, por ausência de regulamentação. No entanto, o intérprete da lei tributária não pode ignorar o direito privado, ao cumprir com o seu dever de avaliar – utilizando inclusive a consideração econômica – os fatos praticados pelos contribuintes, conforme os arts. 118, inc. I, 142 e 147 do CTN, relativamente a fatos geradores que remetem a situações de fato (art. 116, I, do CTN). Tal investigação dos fatos deve estar acompanhada de uma clara definição dos critérios jurídicos (inclusive do direito privado) aplicáveis. Como bem aponta Ricardo André Galendi Junior, não se deve efetivar uma qualificação jurídica dos fatos de maneira apartada da interpretação da hipótese normativa, uma vez que tal qualificação, sempre, deverá tomar como ponto de referência os critérios extraídos da hipótese normativa, sob pena de permitir o casuismo na avaliação dos fatos.³⁰

A unicidade do critério aplicável (simulação), conforme o CTN, não é afastada pelo fato de, por ocasião da qualificação jurídica dos atos e negócios jurídicos praticados, conforme o direito privado, serem empregados outros parâmetros jurídicos, relativos às exigências de veracidade (*boa-fé*) e de consistência com os fins econômicos e sociais dos direitos exercidos (art. 187 do Código Civil), assim como os critérios relativos à causa dos negócios jurídicos (arts. 112, 136, 140, 166, 170 e 421 do Código Civil).

Nesse ponto, o art. 118, I, do CTN tem papel fundamental em matéria de planejamento tributário que envolve fatos geradores correlatos a “situações de fato” (art. 116, I, do CTN),³¹ pois nele está a autorização para o Fisco coletar os efeitos fiscais que seriam passíveis de verificação, caso as figuras jurídicas utilizadas fossem consideradas ineficazes, independentemente da decretação da respectiva nulidade pelo Poder Judiciário, conforme previsto no art. 168 do Código Civil. Entretanto, o art. 118, I, do CTN não autoriza a desconsideração incondicional das formas jurídicas empregadas pelos contribuintes, sendo as autoridades fiscais obrigadas a respeitar as “liberdades contratuais de causa e forma”.³² Uma vez demonstrada irregularidade originária de

³⁰ GALENDI JUNIOR, Ricardo André. *A consideração econômica no direito tributário*. São Paulo: IBDT, 2020. v. XXXII.

³¹ SCHOJER, Luis Eduardo. *Planejamento tributário*. São Paulo: Quatner Latin, 2008. p. 166.

³² TÖRRÉS, Heleno Javeira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 85-93.

ineficácia dos atos e negócios jurídicos, torna-se viável, com base no art. 118, I, do CTN, a requalificação da materialidade concreta em relação aos fatos geradores vinculados a “situações de fato” (art. 116, I, do CTN), em busca da verdade material.

Essas premissas nos levaram a concluir, em estudo anterior, que a interpretação conjunta dos arts. 109, 116, inc. I, e 118, inc. I, já permite às autoridades fiscais a investigação da materialidade concreta subjacente aos atos e negócios jurídicos, realizados pelos contribuintes, relativamente aos fatos geradores vinculados a “situações de fato”, por ocasião da verificação da ocorrência da incidência da lei tributária, sendo possível a requalificação de tal realidade subjacente, se o Fisco tiver sucesso em demonstrar a contrariedade às regras do direito privado e a subsunção dos fatos à hipótese de incidência.³³

Vale frisar que essa requalificação somente deve ser admitida caso o Fisco cumpra dois *deveres probatórios*,³⁴ vale dizer, comprovar tanto (i) uma irregularidade, vício ou defeito específico nas formas adotadas pelo contribuinte, bem como (ii) a realidade concreta, se passível de tributação, que fora revestida por essas formas. Não basta ao Fisco, portanto, dizer que o ato ou negócio jurídico contém irregularidades, deve também provar minudentemente, que ele tem outra qualificação jurídica.³⁵ Inexistindo provas ou sendo estas insuficientes para afastar a qualificação jurídica efetuada pelo contribuinte a ponto de tornar os atos ou negócios jurídicos inoponíveis ao Fisco, estes devem ter seus efeitos mantidos, garantindo-se a tutela de todas as respectivas consequências jurídicas, inclusive daquelas que representam economia fiscal.³⁶

A questão que então se torna relevante é quais são os parâmetros do direito privado – além da simulação (art. 167 do Código Civil) – pertinentes à qualificação jurídica dos fatos para fins da delimitação do direito ao contribuinte ao planejamento tributário (que envolve fatos geradores vinculados a “situações de fato”)? É o que se passa a avaliar a seguir.

5 A simulação, a causa e os elementos essenciais dos negócios jurídicos como critérios para avaliação de planejamentos tributários

A qualificação dos atos praticados pelo contribuinte, em matéria de planejamento tributário, deve ser realizada, no âmbito do direito privado, conforme o instituto da simulação. Dada a ausência de definição de qual conceito de simulação é passível de emprego, não é mandatório que o intérprete se limite às hipóteses do art. 167 do Código Civil. É possível a rejeição a condutas materialmente baseadas na *maneira* com outros

³³ ANDRADE, Leonardo Aguirra de. *Planejamento tributário*. São Paulo: Quatner Latin, 2016. p. 183.

³⁴ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 336.

³⁵ GRECO, Marco Aurelio. *Planejamento tributário*. São Paulo: Quatner Latin, 2008. p. 166.

³⁶ GRECO, Marco Aurelio. A prova no planejamento tributário. In: NEDER, Marcos Vinícius; SANTU, Eurico; TORRES, Heleno Javeira; FERRAGUTI, Maria Rita (Coord.). *A prova no processo tributário*. São Paulo: Dialética, 2010. p. 199.

fundamentos, como o vício de causa do negócio jurídico, que encontram suporte nos arts. 112, 138, 140, 166, 170 e 421 do Código Civil.³⁷

Por outro lado, também é possível defender que a abrangência do conceito de simulação, previsto no art. 167 do Código Civil contempla, além do falsamento da verdade, o descompasso entre aquilo que foi realizado efetivamente pelo contribuinte e a "causa" dos atos e negócios jurídicos formalmente empregados para atingir determinado objetivo. Como ensina o Professor Luis Eduardo Schoueri, a ausência de causa pode ser caracterizada como uma simulação.³⁸

Admitida essa concepção ampla da simulação, entendemos que ela pode ser ferramenta útil e pertinente à avaliação de uma parte significativa dos atos praticados pelos contribuintes em matéria de planejamento tributário. Em outras palavras, são raros os casos de planejamento tributário maculados por alguma patologia diferente da simulação.

No entanto, a compreensão da simulação como um conceito mais amplo também serve, indevidamente, de porta de entrada para institutos sem base legal ou experiência jurídica fundamentada no Brasil, como os conceitos estrangeiros de propósito negocial (Estados Unidos), fraude à lei (Espanha), abuso do direito (França) e abuso de forma (Alemanha). Esses conceitos estrangeiros, embora apresentem uma proximidade com o vício de causa, com ele não se confundem, e o que os diferencia encontra obstáculos importantes para a sua importação no Brasil.

A importação dessas figuras deve ser repudiada, não apenas porque decorrem de experiências históricas, demandas sociais e culturas jurídicas diferentes da brasileira, mas sobretudo porque têm como suporte critérios inaplicáveis no direito tributário brasileiro, como os motivos subjetivos do contribuinte, a contrariedade ao espírito da lei, a violação a um suposto direito (do Fisco ou da sociedade) em matéria tributária (prévio à ocorrência do fato gerador do tributo) e as ideias de anormalidade e atipicidade, cujo emprego depende de comparações analógicas, vedadas, no Brasil, para cobrança de tributos, conforme art. 108, §1º, do CTN.

Por exemplo, o propósito negocial dá enfoque aos motivos do contribuinte (aspecto subjetivo), e não à causa do negócio (aspecto objetivo). Aqui são oportunas as lições de Moreira Alves, segundo o qual a causa se determina objetivamente, como função econômico-social atribuída, pelo direito, ao negócio jurídico, já os motivos seriam extrajurídicos e estariam relacionados com o querer do agente, que é impertinente à qualificação jurídica de atos.³⁹ O motivo ou intenção de economia fiscal, no Brasil, é

mero elemento (indicatório, e não conclusivo) entre tantos outros a serem avaliados na contextualização dos fatos de determinado caso concreto, porém jamais critério determinando para validação, ou não, de um planejamento tributário.⁴⁰ Pelo contrário, é razoável esperar que o contribuinte seja diligente e responsável com as suas finanças e, assim, busque, intencionalmente, o quanto mais possível, a economia fiscal, dentro dos limites legais. A motivação subjetiva é, portanto, impertinente para se avaliar o limite do planejamento tributário.

Considerando que existem diversos dispositivos do Código Civil brasileiro que apontam para a teoria da causa⁴¹ e tendo em mente as lições de Antônio Junqueira de Azevedo, para quem o emprego da teoria da "causa" para fins da avaliação da regularidade de negócios jurídicos no Brasil seria *inexistente*,⁴² entendemos cabível o seu emprego para fins da qualificação dos atos e negócios jurídicos praticados pelos contribuintes em matéria tributária.

Acolhemos, para tanto, as lições de Gilberto de Ulhôa Canto sobre a "causa final" (por que um negócio foi realizado?) e "causa eficiente" (por força de que um negócio foi realizado?), para sustentar que o critério do vício de causa permite testar os fatos concretos de um planejamento tributário, buscando avaliar se há, ou não, um eventual desalinhamento entre fim (que o negócio visa efetivar objetivamente) e causa do negócio praticado.⁴³

Nesse exame, também são pertinentes as lições de Antônio Junqueira de Azevedo⁴⁴ quanto à exigência de observância da relação entre (i) a causa (função) atribuída pelas partes à estrutura do negócio e (ii) o tipo negocial (respeitando-se, inclusive, os seus "elementos categoriais inderrogáveis"). Essa estrutura permite compreender melhor a liberdade de escolha da substância do negócio jurídico. Isso porque a convergência consensual dos interesses das partes pode resultar na construção da manifestação de

econômico-social que lhe atribui o direito objetivo; essa é a finalidade prática a que visam, necessária e objetivamente, quaisquer que sejam os vendedores e quaisquer que sejam os compradores; os motivos podem ser infinitos (assim, por exemplo, alguém pode comprar uma coisa para presentear com ela um amigo). [...] A distinção entre causa e motivo é importante porque, em regra, a ordem jurídica não leva em consideração o último". SANTOS, Ramon Tomazela. O desvirtuamento da teoria do propósito negocial: da origem no caso Gregory vs. Helvering até a sua aplicação no ordenamento jurídico brasileiro. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 243, p. 126-145, dez. 2015.

41 SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2020. p. 561 (nota 70). Schoueri afirma que o termo "causa" aparecerá em várias acepções distintas nos seguintes artigos do Código Civil de 2002: 3º, 57, 145, 206, 35, 373, 395, 414, 598, 602 a 604, 624, 625, 669, 685, 689, 705, 715, 717, 791, 834, 869, 884, 885, 1.019, 1.035, 1.038, 1.044, 1.051, 1.085, 1.087, 1.148, 1.217, 1.244, 1.275, 1.360, 1.481, 1.523, 1.524, 1.529, 1.538, 1.577, 1.580, 1.641, 1.661, 1.723, 1.767, 1.818, 1.848, 1.962 a 1.965, 2.202 e 2.042.

42 AZEVEDO, Antônio Junqueira de. *Negócio jurídico: existência, validade e eficácia*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 160. "A causa, no nosso direito, não está na lei, mas está, porque é inevitável, no ordenamento como um todo". CANTO, Gilberto de Ulhôa. Causas das obrigações fiscais. In: SANTOS, J. M. de Carvalho; DIAS, José de Aguiar (Dir.). *Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro*. Rio de Janeiro: Borsoi, 1947. v. 8, p. 21.

43 AZEVEDO, Antônio Junqueira de. *Negócio jurídico: existência, validade e eficácia*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 140-142.

37 BOZZA, Fábio Provesan. *Planejamento tributário e autonomia privada*. São Paulo: Quartier Latin/IBDT, 2015. v. XV. Série Doutrina Tributária, p. 125.

38 SCHOUERI, Luis Eduardo. Planejamento tributário: limites à norma antiabuso. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 24, p. 345-370, 2010, p. 353.

39 ALVES, José Carlos Moreira. *O direito*. Introdução e teoria geral. 13. ed. ref. Coimbra: Almedina, 2005. p. 153. "[...] a causa de um negócio jurídico difere dos motivos que levaram as partes a realizá-lo. Com efeito, a causa se determina objetivamente (é a função econômico-social que o direito objetivo atribui a determinado negócio jurídico); já o motivo se apura subjetivamente (diz respeito aos fatos que induzem as partes a realizar o negócio jurídico). No contrato de compra e venda, a causa é a permuta entre a coisa e preço (essa é a função

uma vontade mútua com um fim atípico para um negócio jurídico típico, mas não lhes é permitido alterar os “elementos categoriais inderrogáveis do tipo objetivo”.⁴⁵

A partir do critério de vício de causa, é oportuno considerar o entendimento de Humberto Avila no sentido de que um planejamento tributário não deve ser admitido quando são desnaturados os “elementos essenciais” dos atos praticados, ensejando um defeito à sua “causa real e predominante”:

[...] os negócios jurídicos que não tiverem nenhuma causa real e predominante, a não ser conduzir a um menor imposto, terão sido realizados em desacordo com o perfil objetivo do negócio e, como tal, assumem um caráter abusivo; neste caso, o Fisco a eles pode ser opor, desqualificando-os fiscalmente para requalificá-los segundo a descrição normativa-tributária pertinente a situação que foi encoberta pelo desnaturalamento da função objetiva do ato.⁴⁶

O cerne da questão não está, portanto, na busca pela economia fiscal, e sim na observância da causa e dos *elementos categoriais inderrogáveis* do negócio praticado. Trata-se do descumprimento, ou não, dos requisitos essenciais do ato ou negócio jurídico, conforme o direito privado. Essa perspectiva aproxima a conduta mentirosa da conduta com vício de causa, como ensina o Professor Luis Eduardo Schoueri:

[...] as partes no negócio combinam algo mas declaram coisa diversa. Há, em síntese, uma mentira. Essa é a hipótese quando das partes ajustam celebrar uma compra e venda e estão de acordo quanto à coisa e ao preço, mas assinam documentos declarando que querem constituir uma sociedade, a qual não chegar a contar com a *affectio societatis*, já que as partes não têm a intenção de juntar os seus esforços com vistas à consecução do objeto social. Ou seja, as partes exteriorizam a existência daquela intenção, mas ela é falsa, já que diverso foi o entendimento entre as partes. É igualmente neste espaço que surge a discussão quanto ao negócio sem causa: sendo este elemento do negócio jurídico, se as partes não desejam os efeitos do negócio este se torna sem causa, invalidando-o, mas uma vez, por simulação.⁴⁷

Essas considerações do Professor Luis Eduardo Schoueri são oportunas para retomarmos o exame dos precedentes do Carf acima indicados, agora, à luz dos conceitos acima avaliados.

6 Os casos Dipil e Stowers à luz do critério de simulação, causa e elementos essenciais dos negócios jurídicos

O estudo da simulação (em sentido amplo), do vício de causa e dos elementos essenciais dos negócios jurídicos permite ao intérprete da lei tributária a melhor seleção

⁴⁵ TORRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 162. “Essa é a melhor demonstração de que ‘tipo’ e ‘causa’ são conceitos distintos e há liberdade de escolha não só para os tipos, mas também para as respectivas causas negociais”.

⁴⁶ AVILA, Humberto. Planejamento tributário. XX Congresso Brasileiro de Direito Tributário. *Revista de Direito Tributário*, v. 98, p. 74-85, 2007, p. 83.

⁴⁷ SCHOUERI, Luis Eduardo. Planejamento tributário: limites à norma antiabuso. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 24, p. 345-370, 2010, p. 353.

dos fatos a serem considerados no exame dos planejamentos envolvendo a operação de redução de capital a valor de mercado, conforme o art. 22 da Lei nº 9.249/95, seguida da venda dos ativos que eram da pessoa jurídica que teve o seu capital reduzido pelo respectivo sócio pessoa física. O objetivo aqui é identificar os aspectos determinantes e os aspectos não determinantes para tal avaliação.

Nesse sentido, a intenção ou motivação subjetiva das partes não são aspectos determinados. Pelo contrário, é natural que as partes busquem a economia fiscal. A motivação do contribuinte, como dito acima, é mero elemento pertinente ao contexto da operação, e não um fato decisivo para validação do planejamento. Em razão disso, tenho para mim que é equivocado o critério adotado pelo Conselheiro André Mendes de Moura, nos dois casos, para justificar o exame dos “reais motivos da alteração do capital social”.

Também não me parece determinante debater se o art. 22 da Lei nº 9.249/95 é, ou não, uma opção fiscal,⁴⁸ uma vez que, mesmo tratando-se de uma opção fiscal, seria necessário avaliar a regularidade da qualificação jurídica dos atos e negócios jurídicos praticados. Ou seja, não há uma contradição em reconhecer a existência de uma opção fiscal e, ao mesmo tempo, analisar se não há simulação, vício de causa ou ausência de elementos essenciais nos atos da reestruturação e da posterior venda de ativos pela pessoa física.⁴⁹ Isso porque a opção fiscal pode ser exercida em meio a uma estruturação simulada ou maculada por outros vícios conforme o direito privado. Exemplo disso é o famoso caso Grendene, em que o contribuinte constituiu – incorrendo em simulação – 8 pessoas jurídicas para se manter dentro do limite do regime do lucro presumido (que é uma opção fiscal).⁵⁰ Ou seja, o ponto central não é a existência da opção fiscal e sim o respeito à causa e os elementos essenciais do negócio jurídico praticado.⁵¹

Também não me parece correto considerar como determinante para a validação do planejamento a própria redução do capital. O contribuinte tem o direito de realizar a redução do capital a valor de mercado, como previsto no art. 22 da Lei nº 9.249/95, caracterizando assim um evento não tributado.⁵² Nesse particular, cabe observar que o

⁴⁸ No sentido de que o art. 22 da Lei nº 9.249/95 seria uma opção fiscal, confira-se DANIEL NETO, Carlos Augusto; KRAJEVIC, Maria Carolina Maldonado Mendonça. A tributação do valor justo de ativos na devolução do capital social. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 44, p. 134-155, 1º quadr. 2020, p. 138.

⁴⁹ Em sentido diverso, ou seja, sustenta que haveria uma contradição, confira-se DANIEL NETO, Carlos Augusto. 1º CSRF discute incidência de IRRJ nas operações de redução de capital. Parte 2. *Conjur*, 8 abr. 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-abr-08/direito-carf-csrf-discute-incidencia-ir-j-operacoes-reducao-capital>. Acesso em: 23 fev. 2021. “Aqui, parece-nos haver, com todas as vértias à 1. Conselheira, uma contradição: ou bem o art. 22 traz uma opção fiscal (facultade), na linha defendida pelo voto vencedor do acórdão (ressaltando-se as hipóteses de simulação), ou se exige que o contribuinte comprou um motivo extratributário para a realização dessa escolha, para além da economia fiscal, sob pena da operação ser considerada abusiva e inoponível ao Fisco. Não vislumbramos como se poderia condicionar o exercício de uma opção fiscal (manida essa premissa) à demonstração de uma motivação extratributária – seria o mesmo que exigir que o contribuinte aponte uma razão negociada pela qual optou pelo lucro presumido, ao invés do lucro real, na apuração do IRRJ”.

⁵⁰ CARF. Acórdão nº 103.072/60. Rel. Ugal Ferreira Lopes, j. 26.2.1986.

⁵¹ OYAMADA, Bruno Akio. Aspectos controversos sobre a entrega de instrumentos patrimoniais aos sócios na devolução de capital (art. 22 da Lei n. 9.249/1995). *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 42, p. 146-167, 2º sem. 2019, p. 153.

⁵² Embora o tema tenha se tornado controverso com a edição da Solução de Consulta RFB nº 415/2017.

art. 1.082 do Código Civil e o art. 173 da Lei nº 6.404/1976 estabelecem dois critérios para redução de capital social: (i) um critério objetivo – existência de perdas irreparáveis; e (ii) um critério subjetivo – um julgamento sobre a excessividade do capital social. Esse critério subjetivo, estabelecido na lei, parece dar ampla liberdade para o contribuinte, inclusive para realizar deliberações equivocadas, não podendo o Fisco interferir na qualidade dessa deliberação ou na gestão administrativa do contribuinte. Portanto, havendo ampla liberdade para o contribuinte na escolha do montante de capital social, com base em expressa previsão legal, esse não parece ser um parâmetro determinante do exame de regularidade dos planejamentos tributários sobre o tema.

Assim, apesar de concordar com a premissa do voto divergente da Conselheira Cristiane Silva Costa (no sentido de que “o artigo 22, caput, da Lei nº 9.249/1995 prevê a possibilidade de devolução de capital social, facultando a avaliação pelo valor contábil ou de mercado”), não me parece acertada sua conclusão de que “a norma legal induziu o comportamento de redução de capital a valor contábil, indução que é determinante para se *vislumbrar a legalidade* da conduta do contribuinte no caso destes autos” (grifos nossos). Isso porque a redução de capital, a meu sentir, não é determinante para validação do planejamento em exame.

A redução de capital não deveria ser o principal aspecto a ser avaliado, também porque, em geral, as acusações fiscais nessa seara têm como objeto central a alegação de que o ativo vendido pelo sócio foi vendido, na verdade, pela pessoa jurídica. Os aspectos determinantes, nesse tipo de operação, referem-se (i) à efetiva titularidade dos ativos pela pessoa física e (ii) à ausência de prévia pactuação, pela pessoa jurídica, dos ativos cindidos ou transferidos ao sócio. Isso porque se a pessoa física não era proprietária dos ativos ou se a pessoa jurídica já havia realizado, substancialmente, a pactuação da sua venda (antes da transferência ao sócio), aplica-se o art. 167, §1º, I e II, do Código Civil para caracterizar uma simulação (negócio com pessoa diversa daquela indicada nos registros formais e declaração falsa), assim como é possível aplicar os dispositivos do Código Civil pertinentes à caracterização do vício de causa e vício nos elementos essenciais do negócio.

Outro fator, indicado no voto do Conselheiro André Mendes de Moura, no caso *Stowers*, que nos parece não determinante é o lapso temporal entre os atos de cisão da pessoa jurídica e a venda dos ativos cindidos pela pessoa física. Embora esse aspecto possa ser tido como elemento indicatório da pactuação prévia da venda dos ativos pela pessoa jurídica, ele é insuficiente e, portanto, não determinante para a regularidade do planejamento. Até porque é, sim, factível a hipótese em que o sócio pessoa física queira se desfazer dos ativos recebidos da respectiva pessoa jurídica logo após o seu recebimento, sem a prévia pactuação da venda antes da redução de capital ou cisão. Nesse caso, o lapso temporal para se fechar um negócio depende de condições de mercado, as quais são irrelevantes para avaliação da regularidade do planejamento. Deve-se aqui respeitar – mesmo na hipótese de controle societário – a autonomia da pessoa jurídica. Mais do que isso, deve ser respeitada a liberdade do contribuinte à livre gestão do seu

patrimônio, inclusive da maneira menos onerada do ponto de vista fiscal, se forem observadas pelo contribuinte as regras do direito privado (ou seja, se não houve vícios de simulação, de causa ou ausência de elementos essenciais nos atos praticados).

Portanto, nesse tipo de operação, o intérprete da lei tributária deveria examinar, além da simulação, a observância, pelo contribuinte, da causa (função objetiva) e dos elementos *categoriais indierrogáveis* da compra e venda pelo sócio pessoa física (partes, objeto, preço etc.). Não se respeita a causa do negócio jurídico da compra e venda quando se trata de operação em que se transferem bens ou direitos que, substancialmente, não são de propriedade das partes indicadas nos documentos do negócio. Trata-se de uma mentira, cuja revelação demanda a investigação da realidade concreta, por parte do Fisco. Ademais, a mentira quanto às reais partes envolvidas contraria a exigência de observância dos elementos *categoriais indierrogáveis* da compra e venda. Daí porque é acertada a investigação realizada pela Conselheira Edeli Pereira Bessa quanto aos elementos de fato que justificariam a prévia pactuação, pela pessoa jurídica, da venda dos ativos que viriam a ser vendidos pelo sócio pessoa física, vale dizer, para se verificar se o Fisco conseguiu demonstrar que a parte indicada como vendedora nos documentos da compra e venda, substancialmente, não era proprietária do bem vendido.

Nesse sentido, o questionamento que deveria ser suscitado para testar o critério de simulação, vício de causa e de respeito aos elementos *categoriais indierrogáveis* da compra e venda pelo sócio pessoa física, nos planejamentos tributários relativos ao art. 22 da Lei nº 9.249/95, deveria ser: quais elementos de prova (contratos, atas de reunião, e-mails, comunicações entre as partes, condutas objetivamente comprovadas etc.) justificam a conclusão de que, antes da redução de capital ou cisão da pessoa jurídica, já havia uma compra e venda pactuada em sua integralidade do ponto de vista substancial entre o comprador e a pessoa jurídica? Para tanto, não basta – como fez o Fisco no caso *Stowers* – identificar meras ofertas de compra e venda, ou, ainda, comprovar que as partes já sabiam de uma eventual possibilidade de futura venda dos ativos pelo sócio pessoa física. Pelo contrário, o negócio deve estar concluído, como se verificou na ata de reunião de sócios no caso *Dipil*, em que todas as etapas e condições da venda já estavam previamente acertadas.

Por fim, cabe registrar que os fatores considerados pela Conselheira Edeli Pereira Bessa a respeito do “dissídio entre os sócios da fiscalizada quanto à manutenção do investimento para a execução de suas atividades”, a princípio, não deveriam ser determinantes para o exame de regularidade do planejamento tributário. Até porque, mesmo se não houvesse tal conflito, seria possível validar o planejamento se o fisco não tivesse tido sucesso em demonstrar a prévia pactuação da venda dos ativos pela pessoa jurídica. Assim, esse aspecto deve ser tido como mero elemento de reforço argumentativo favorável à tese do contribuinte de que as circunstâncias do caso indicavam a impossibilidade da pactuação consensual entre os sócios sobre o destino dos ativos da pessoa jurídica. No entanto, tal conflito societário, por si só, é razão insuficiente para demonstrar, de maneira incontestante, a tese do contribuinte. Por outro lado, como é dever

do Fisco provar que os ativos já tinham sido vendidos pela pessoa jurídica, e verificou-se que tal ônus probatório não foi cumprido, é correta a conclusão da Conselheira Edleli Bessa de que “a acusação fiscal não reúne evidências suficientes para desconstruir as operações realizada”. Assim, concordando, ou não, com a relevância desse aspecto (conflito societário), trata-se de uma sinalização importante para os contribuintes a respeito de quais fatores têm sido levados em consideração no julgamento de planejamentos tributários análogos.

Já no caso Dipjil, há um elemento também determinante que deveria ser considerado: a estruturação envolveu a constituição de uma pessoa jurídica, sem atividade, criada tão somente para viabilizar a venda dos ativos (já pactuada pela pessoa jurídica antes da sua transferência ao sócio pessoa física). Aqui havia também um vício quanto à causa e aos elementos essenciais da sociedade ALC. Parece acertado, portanto, o enfoque dado pelo Conselheiro André Mendes de Moura, em seu voto, no sentido de que “Contribuinte constituiu uma empresa de papel, a ALG, com capital social de R\$2.000,00 apenas para ser integralizada com os ativos”, embora não tenha havido uma fundamentação clara a respeito do enquadramento jurídico do potencial vício nessa parte da operação.

Como se vê, os julgamentos de dois casos de planejamento tributário sobre o mesmo tipo de operação (no caso, a redução de capital conforme o art. 22 da Lei nº 9.249/95 seguida de venda de ativo pelo sócio pessoa física) podem ter desfechos – como ocorreu nos casos Dipjil e SStowers – bastante diferentes, a depender (i) da qualidade do trabalho do Fisco na comprovação da realidade subjacente aos atos e negócios jurídicos formalmente registrados pelo contribuinte, (ii) dos fatos selecionados pelo Fisco para serem objeto de comprovação (à luz dos parâmetros do direito privado aplicáveis), (iii) da estratégia argumentativa de cada contribuinte, e (iv) da qualidade dos documentos apresentados pelo contribuinte para refutar as alegações do Fisco. Não há, portanto, uma resposta apriorística sobre a validade desse tipo de planejamento tributário – mesmo envolvendo uma opção fiscal –, de modo que a conclusão pode variar de acordo com os critérios jurídicos adotados (simulação, vício de causa ou ausência de elementos essenciais dos atos praticados) e as provas colhidas para demonstração da sua aplicação no caso concreto.

7 Conclusão

Os casos Dipjil e SStowers sugerem uma possível tendência de mudança na abordagem dos planejamentos tributários envolvendo a redução de capital social de pessoa jurídica seguida da venda dos ativos pelo sócio pessoa física. É possível que Fisco e contribuintes passem a adotar posturas diferentes em suas estratégias argumentativas em casos futuros, no sentido de melhor detalhar os fatos demonstrados.

De um lado, cabe ao Fisco um esforço na comprovação de que os ativos da reestruturação já tinham sido vendidos pela pessoa jurídica, antes da sua transferência para o respectivo sócio pessoa física, a partir do exame das comunicações entre as partes, contratos, ata de reunião etc., a fim de demonstrar que a operação de venda dos ativos pelo sócio pessoa física é maculada pela simulação (art. 167, §1º, I e II), por vício de causa ou pela ausência de elementos essenciais do negócio jurídico. De outro lado, ao contribuinte é recomendável não se limitar à defesa – em abstrato – do seu direito ao planejamento tributário e à redução de capital, mas apresentar elementos de prova voltados à indicação da existência de razões, circunstâncias ou fatos que advoguem a favor da tese de que não houve prévia pactuação da venda dos ativos à época em que eles estavam sob a titularidade da pessoa jurídica. Com isso, é possível que os debates no Carf a respeito desse tipo de planejamento gravitem mais em torno dos fatos de cada caso do que das teses jurídicas a respeito dos limites do planejamento. Para evitar casuísmos na avaliação dos fatos, nesses casos, é importante que o Carf mantenha uma consistência nos critérios jurídicos a serem empregados para tal exame factual.

É pertinente, para tanto, evitar o uso dos fundamentos relativos a “proposito negocial”, “abuso do direito”, “abuso de forma”, “fraude à lei” e de qualquer outra figura de origem estrangeira e desprovida de fundamento no direito brasileiro e cultura jurídica nacional, uma vez que eles não promovem segurança jurídica e alguns deles contrariam a vedação ao emprego da analogia para cobrança de tributos (art. 108, §1º, do CTN). Para garantir maior segurança jurídica em matéria de planejamento tributário no Brasil, é oportuno que os conselheiros do Carf façam um esforço para utilizar conceitos nacionais em suas decisões. Até porque a simulação (art. 167 do Código Civil) a causa dos negócios jurídicos e a exigência de observância dos *elementos categoriais indelrogáveis*, conforme a lição de Antônio Junqueira de Azevedo, são fundamentos suficientes para endereçar a maior parte dos planejamentos tributários submetidos à apreciação da Administração Tributária.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2018 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

ANDRADE, Leonardo Aguirre de. A simulação, o vício de causa e os elementos essenciais dos negócios jurídicos como critérios para delimitação do direito ao planejamento tributário no Brasil. In: MARRINHO NETO, José Antonio (Org.); LOBATO, Valter de Souza (Coord.). *Planejamento Tributário: pressupostos teóricos e aplicação prática*. Belo Horizonte: Fórum, 2021. p. 51-73. ISBN 978-65-5518-269-9.