

[Orgs.]

Marciano Seabra de Godoi

Sergio André Rocha

# planejamento tributário

limites e  
desafios  
concretos



# CASO UNILEVER. DESMEMBRAMENTO DO OBJETO SOCIAL E SUA ATRIBUIÇÃO A OUTRAS PESSOAS JURÍDICAS, TENDO COMO ÚNICO MOTIVO A REDUÇÃO DE TRIBUTOS. USO E ABUSO DESTA ANTIGA FORMA DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO, À LUZ DOS POSSÍVEIS CONCEITOS DE SIMULAÇÃO

15

Marciano Seabra de Godoi<sup>1</sup>

## 1. DESCRIÇÃO DOS FATOS E DO JULGAMENTO DO CASO<sup>2</sup>

A partir de maio de 2001, a legislação federal determinou que as contribuições do PIS e da COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de produtos de perfumaria, higiene e toucador seriam devidas na sistemática monofásica, segundo a qual a incidência dá-se exclusivamente sobre a figura do importador ou do industrial, reduzindo-se a zero a alíquota relativa aos elos seguintes da cadeia de circulação (vide Lei 10.147, de 21 de dezembro de 2000).

Antes da entrada em vigor da legislação acima indicada, a empresa Unilever Brasil Ltda. desempenhava o papel de industrial e atacadista com relação a diversos produtos de higiene, perfumaria e toucador. Alguns meses após a entrada em vigor do PIS/COFINS monofásico, realizou-se um planejamento tributário de modo a que uma subsidiária da Unilever passasse a desempenhar exclusivamente a atividade de industrialização, ficando a Unilever responsável tão-somente pelas atividades de comercialização dos produtos. Com isso, as atividades da Unilever passaram a ser submetidas à alíquota zero, e somente as atividades da sua subsidiária industrial (IGL) foram tributadas pelo PIS/COFINS monofásicos.

<sup>1</sup> Doutor (Universidade Complutense de Madri) e Mestre (UFMG) em Direito Tributário. Pós-doutorado em Direito Tributário (bolsista CAPES) na Universidade Autônoma de Madri. Professor da PUC Minas. Vice-presidente do Instituto de Estudos Fiscais. Advogado.

<sup>2</sup> Em relação aos fatos processuais, a presente descrição é feita com base na leitura da íntegra do acórdão do CARF (Acórdão 3403-002.519, sessão de 22 de outubro de 2013, relator Ivan Allegretti, 3<sup>a</sup> Turma Ordinária da 4<sup>a</sup> Câmara da 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento do CARF), não tendo sido examinados outros documentos relativos ao processo administrativo. Referências serão feitas aos números das páginas dos autos em que se encontram os trechos citados, segundo consta do referido acórdão.

Ultimado o planejamento tributário, os valores de PIS/COFINS pagos pela empresa reduziram-se substancialmente. Sobreveio então a lavratura, contra a Unilever Brasil Ltda., de auto de infração relativo ao PIS monofásico (Processo 19515.001905/200467). Segundo as autoridades fiscalizadoras, teria ocorrido “simulação absoluta” na versão de parte do patrimônio da Unilever na IGL, que seria uma pessoa jurídica sem autonomia de produção, comercialização ou gestão, criada tão-somente para diminuir a carga tributária do PIS monofásico. O auto de infração foi lavrado contra a Unilever e não contra a IGL, visto que, segundo a fiscalização, “os produtos fabricados não são da IGL, mas da Unilever” (fl.5.404). Além de caracterizar a operação como simulada, a fiscalização afirmou que teria havido industrialização por encomenda, na medida em que a Unilever determina os fornecedores e os parâmetros técnicos para a produção industrial da IGL.

A defesa contra o auto de infração negou tanto a ocorrência de simulação quanto a configuração da hipótese de industrialização por encomenda. Segundo a defesa, a IGL foi criada antes da legislação do PIS monofásico e manteria “estrutura societária, legal, funcional, administrativa e fabril própria”, sendo que “o fato de optar por uma estrutura tributária menos onerosa não configura simulação” (fl.5.406). A industrialização por encomenda foi questionada na medida em que a Unilever não fornece qualquer insumo para o processo de industrialização praticado pela IGL.

Na decisão que julgou a impugnação, a conduta do contribuinte deixou de ser caracterizada como simulada e passou a ser qualificada como fraude à lei tributária, uma fraude à “lei de incidência monofásica por meio de negócios societários e mercantis manipulados artificiosamente” (fl. 5.408). Segundo a decisão, “a liberdade de organização negocial e empresarial encontra limites no princípio da capacidade contributiva, na acepção que deriva do princípio da igualdade sob o aspecto geral”, sendo que, no caso concreto, teria ocorrido uma manifesta “ofensa à repartição geral do ônus tributário segundo a capacidade de contribuição de cada um” (fl. 5.416). A decisão afirmou que não se trataria de “sonegação ou simulação”, mas de conduta contra a qual se deveria aplicar “o princípio que se infere do parágrafo único do art.116 do CTN”. Não obstante a falta de regulamentação de referido dispositivo por lei ordinária, nos casos de “evidente fraude à lei” ou “manifesto abuso de direito”, “a eficácia negativa e direta do princípio da capacidade contributiva (...) habilita diretamente o aplicador (...) a proceder à desconsideração do negócio jurídico, seguindo o procedimento fiscal vigente” (fl.5.418).

A decisão que julgou a impugnação descartou a ocorrência de industrialização por encomenda, e autorizou que os valores recolhidos pela IGL fossem tidos por “pagamento antecipado da contribuição monofásica incidente sobre o faturamento da distribuidora”, visto que a IGL e a Unilever fariam parte de “uma mesma unidade econômica” (fl. 5.408).

No recurso voluntário dirigido ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, o contribuinte alegou que o julgamento da impugnação

não poderia ter alterado a motivação e a fundamentação do lançamento: enquanto o lançamento caracterizara uma simulação absoluta, o julgamento da apelação se fundamentara na ocorrência de fraude à lei tributária. Com relação à nova fundamentação da cobrança, alegou-se que o planejamento tributário foi lícito, não tendo sido realizados “negócios jurídicos atípicos ou indiretos, desprovidos de ‘causa’ ou organizados com simulação ou fraude à lei” (fl.5.409). Também afirmou o contribuinte que “nenhum fundamento legal foi trazido aos autos para sustentar a suposta prática de subpreço entre a Recorrente e a IGL, e que a cisão não deixa de ser verdadeira por não haver concorrência entre as empresas” (fl.5.409).

No CARF, a 3<sup>a</sup> Turma Ordinária da 4<sup>a</sup> Câmara da 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento deu provimento ao recurso voluntário (Acórdão 3403-002.519, sessão de 22 de outubro de 2013), nos termos do voto do Relator Ivan Allegretti, vencido o Conselheiro Alexandre Kern, que apresentou declaração de voto.

O voto do Relator partiu da premissa de que “toda intervenção tributária repercute economicamente e gera a tendência de provocar comportamentos diferentes por parte dos contribuintes” (fl 5.413), e considerou natural que a política tributária do PIS monofásico induza os grupos econômicos a destacar uma de suas empresas para atuar somente como distribuidora, reservando-se o papel de industrial a outra empresa do grupo econômico: “reduz-se ao mínimo a rentabilidade da operação produtiva e aumenta-se ao máximo a rentabilidade da operação da distribuição” (fl. 5.411). Quanto à hipótese concreta dos autos, o Relator afirmou que “não existe uma simulação absoluta, mas uma alteração concreta na estrutura econômica de atuação dos contribuintes” (fl. 5.415).

Com relação à fundamentação da decisão recorrida, o Relator afirmou que “a ideia de que a liberdade negocial encontra limite no princípio da capacidade contributiva (...) é fugidia e irreal, pois o regime de tributação monofásica vai muito além da capacidade contributiva do contribuinte” (fl.5.417). O contribuinte teria tão-somente deslocado a “agregação do valor para a atividade comercial”, sendo os seus atos “válidos e eficazes” (fl.5.417).

O Relator considerou equivocada a caracterização de uma unidade econômica entre a Unilever e a IGL, visto que isso abriria “um precedente de grave instabilidade”, deixando de existir qualquer distinção entre diversas pessoas jurídicas que compõem um grupo econômico (fl.5.420). O voto do Relator também faz referência e transcreve trecho do voto condutor de um acórdão da 2.<sup>a</sup> Turma ordinária da 3.<sup>a</sup> Câmara da 3.<sup>a</sup> Seção que apreciou “a mesma situação em relação ao mesmo contribuinte”, no sentido de que a cisão parcial que promove o desmembramento de atividades em várias empresas de um mesmo grupo econômico é “expressamente autorizada pela Lei Comercial e Tributária” (fl. 5.421). Este voto, por sua parte, transcreve diversas ementas de julgados administrativos neste mesmo sentido (fls.5.421-5.424).

O Relator conclui o seu voto reafirmando que o arranjo econômico promovido pelo contribuinte foi uma “reação natural” ao regime monofâ-

sico, cabendo ao governo eventualmente rever esse regime tributário, “seja voltando atrás, seja promovendo ajustes para o seu adequado funcionamento”, sendo que “a pior solução” seria admitir que a fiscalização e os julgadores administrativos pudessem “construir uma teoria de simulação e de comportamento abusivo sobre o terreno lamenoso da política econômica” (fl. 5.425).

O voto do Conselheiro Alexandre Kern procurou guarida na doutrina de Marco Aurelio Greco<sup>3</sup> para afirmar que o comportamento empresarial que reduza “artificialmente a carga tributária” pode se revelar inoponível ao fisco, devendo a análise ir além da mera licitude dos atos formalizados, exigindo-se “para além da economia de tributos, um propósito negocial” (fls. 5425-5426). O voto também se referiu à obra de Ricardo Mariz de Oliveira<sup>4</sup> (a elisão deve se basear em atos que sejam “sérios” e “efetivamente existentes”) e à minha própria doutrina (em sua crítica contra a postura segundo a qual tudo que não estivesse expressamente proibido seria lícito ao contribuinte), por meio da citação de um artigo de Daniel Giotti de Paula<sup>5</sup>.

O voto de Alexandre Kern arrolou os fatos (fl. 5427) que embasaram a autuação fiscal e concluiu que o único objetivo da reorganização empresarial foi o de “se livrar de uma tributação específica”, tendo a Unilever total controle sobre a IGL, a qual “acaba por realizar atividades de venda com preços que não são os de mercado” (fl. 5428). Em sua visão, a fiscalização estaria certa na caracterização de uma simulação, visto que houve “declaração deliberadamente divergente da real intenção”, sendo que “a Unilever jamais pretendeu tornar-se mera distribuidora de produtos de higiene e beleza”, e continuou comportando-se como se a IGL “não passasse de mero estabelecimento seu” (fl. 5428).

A Fazenda Nacional apresentou recurso especial contra o acórdão que deu provimento ao recurso voluntário da empresa, mas a Câmara Superior de Recursos Fiscais não conheceu do recurso especial, por não ver configurada a divergência (Acórdão 9303003.474 - 3ª Turma, sessão de 24 de fevereiro de 2016). Um dos motivos para o não conhecimento do recurso especial foi o de que a Fazenda não teria trazido à CSRF evidências de dissenso jurisprudencial quanto ao fundamento do acórdão recorrido segundo o qual a decisão da DRJ alterara indevidamente tanto a motivação quanto a própria fundamentação legal da autuação. Essa questão processual relativa à possibilidade de alteração da fundamentação ou motivação legal do lançamento não será examinada no presente estudo.

<sup>3</sup> GRECO, Marco Aurelio. *Planejamento tributário*, 3.ª ed., São Paulo: Dialética, 2011.

<sup>4</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz. *Fundamentos do Imposto de Renda*, São Paulo: RT, 1977.

<sup>5</sup> PAULA, Daniel Giotti de. O dever geral de vedação à elisão: uma análise constitucional baseada nos fundamentos da tributação brasileira e do direito comparado, *Revista da PGFN*, n.º 1, Ano 1, Brasília, 2011.

## 2. OUTROS PRECEDENTES DO CCMF/CARF ENVOLVENDO SEGREGAÇÃO DE ATIVIDADES/ RECEITAS ENTRE EMPRESAS LIGADAS COM PROPÓSITO DE ECONOMIA TRIBUTÁRIA

O caso Unilever diz respeito a um tipo de planejamento tributário conhecido de longa data pelo antigo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Em vários precedentes, o CCMF/CARF teve que decidir se era ou não simulada a segregação de atividades ou de receitas entre empresas ligadas com o claro propósito de redução da carga tributária. Apresentarei, a seguir, três significativos acórdãos em que esse tipo de planejamento tributário foi posto à prova.

### 2.1. Caso Grendene

O primeiro caso remonta à década de 80 do século passado. Trata-se do famigerado Caso Grendene<sup>6</sup>, em que uma empresa industrial deixou de vender para seus clientes atacadistas e passou a vender sua produção, por valores bastante inferiores aos antes praticados, para oito empresas atacadistas subsidiárias criadas no mesmo dia e destituídas de qualquer estrutura operacional própria. As subsidiárias atacadistas, por sua parte, revendiam os produtos aos clientes que, anteriormente, compravam diretamente da empresa industrial. Como as oito empresas possuíam um volume de faturamento individual que permitia a opção pelo regime do lucro presumido, o lucro que deixou de ser tributado na empresa industrial passou a ser tributado, por uma alíquota efetiva muito menor, em cada uma das empresas subsidiárias. Das oito empresas, quatro não possuíam empregados, e as quatro restantes possuíam apenas um empregado, funcionando todas no mesmo endereço.

No julgamento administrativo, a defesa da empresa se defendeu contra a acusação de simulação apelando para a regularidade formal da constituição e registro das sociedades, e alegando que tudo fora feito “às claras”, sem qualquer ocultação ou engano. No Conselho de Contribuintes, o crédito tributário foi mantido pelo voto de qualidade (Acórdão 103-05.942, de 12.12.1983). Já na esfera judicial, o julgamento final, do antigo Tribunal Federal de Recursos, levou a uma decisão por unanimidade (Apelação Cível 115.478-RS, j. 18.2.1987). O poder judiciário afirmou que as empresas somente existiram “no papel”, e que “o envoltório jurídico”, “as vestimentas, os paramentos

<sup>6</sup> Cf. MORAES E CASTRO, Leonardo Freitas de. Caso Grendene: Limites à realocação da renda entre empresas do grupo e reflexões sobre provas de dolo, fraude e simulação no planejamento tributário atual, In: MORAES E CASTRO, Leonardo Freitas de (Coord.). *Planejamento Tributário - Análise de Casos*, 2.ª edição, São Paulo: MP Editora, 2014, 31-64.

jurídicos” não bastam para afastar a simulação. De forma oposta, a defesa judicial do contribuinte havia alegado que “é demais exigir-se que pessoas jurídicas existam de fato”, e que “é possível existirem 30 ou 300 empresas com uma mesma sede social, uma só escrivaninha é uma só máquina de escrever”.

## 2.2. Casos Kitchens e Kiwi Boats

Nos anos 2000, outros dois casos semelhantes vieram a ser julgados pelo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

No caso Kitchens<sup>7</sup>, julgado em 2005 (Acórdão 107-08.326), tratava-se de uma estrutura em que duas empresas do mesmo grupo econômico, localizadas no mesmo endereço e com uma mesma estrutura administrativa e de pessoal, realizavam uma estranha divisão de custos e receitas. A empresa responsável pela elaboração dos projetos e instalação das cozinhas (prestação de serviços) obtinha uma receita superior ao dobro da receita atribuída à empresa responsável pela fabricação dos móveis, mas os custos/despesas da primeira empresa eram dez vezes menores do que os custos/despesas da segunda empresa.

Ocorreu algo curioso no julgamento administrativo do caso: a fiscalização considerou que se tratava de simulação, as autoridades fazendárias (Delegacia de Julgamento) responsáveis pelo julgamento da impugnação descartaram por unanimidade a hipótese de simulação, e os conselheiros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes reverteram, à unanimidade, o julgado da Delegacia de Julgamento, respaldando a qualificação jurídica contida no trabalho da fiscalização. O Relator do acórdão fez menção a uma série de “índios” que conduziram, de forma “convergente”, à conclusão de que a empresa “serve-se de simulação, com fraude à lei, visando unicamente a fuga à tributação pelo ICMS e IPI de grande parte de suas receitas da atividade empresarial, mediante sua tributação pelo Imposto sobre Serviços - ISS, tributo municipal, cuja alíquota é inferior à soma das alíquotas efetivas do ICMS e do IPI” (p.24 do acórdão).

No caso Kiwi Boats (Acórdão 103-23.357, sessão de 23 de janeiro de 2008, 3.<sup>a</sup> Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, relator Conselheiro Paulo Jacinto do Nascimento)<sup>8</sup>, julgado poucos anos após o caso Kitchens, a fiscalização havia atribuído a uma empresa optante pelo regime do SIMPLES, com objeto social de “construção de embarcações”,

<sup>7</sup> Cf. TOMÉ, Fabiana Del Padre. Caso Kitchens: Omissão de receitas por pessoas jurídicas distintas que operam como uma única empresa, In: MORAES E CASTRO, Leonardo Freitas de (Coord.). **Planejamento Tributário - Análise de Casos, Volume 3**, São Paulo: MP Editora, 2014, 229-248.

<sup>8</sup> Cf. TUDISCO, Flávio & GOBBI, Rafael Gomes. Caso Kiwi Boats: Segregação lícita de atividades empresariais, In: MORAES E CASTRO, Leonardo Freitas de (Coord.). **Planejamento Tributário - Análise de Casos, 2.<sup>a</sup> edição**, São Paulo: MP Editora, 2014, 195-207.

a receita de outra empresa com objeto social de “prestações de serviços de montagem, acabamento e manutenção de embarcações náuticas”. A alegação da fiscalização era de que a empresa prestadora de serviços, localizada no mesmo endereço da outra empresa, havia sido constituída com simulação, com o único objetivo de reduzir a receita da empresa construtora de embarcações para viabilizar seu enquadramento no regime do SIMPLES.

O lançamento foi mantido na primeira instância, mas no Conselho de Contribuintes foi dado provimento ao recurso voluntário do contribuinte, com o fundamento de que a fiscalização não teria trazido aos autos indícios suficientes para a caracterização de simulação. Segundo o Relator do recurso, os únicos indícios levantados pela fiscalização seriam a instalação das empresas no mesmo endereço e a alteração do objeto social de uma delas de modo a permitir a segregação de atividades e receitas, fatos que se revelam insuficientes “para a desconsideração dos atos e negócios realizados com amparo legal” (p. 9 do acórdão).

Nos quatro casos até aqui mencionados (Unilever, Grendene, Kitchens e Kiwi Boats), as divergências e os argumentos giraram sempre em torno de ter ou não ocorrido simulação. Há tempos venho insistindo<sup>9</sup> que, por força das peculiaridades de nossa legislação, o conceito de simulação, que somente na aparência se revela como algo simples e incontroverso, constitui o cerne do problema jurídico dos limites do planejamento tributário no direito brasileiro. Por isso irei iniciar com a figura da simulação a análise crítica dos casos acima apresentados e das soluções jurisprudenciais a eles aplicadas.

## 3. A FIGURA DA SIMULAÇÃO COMO O CONCEITO JURÍDICO CENTRAL NA ATUAL CONFIGURAÇÃO DOS LIMITES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO ORDENAMENTO BRASILEIRO

Há dois tipos básicos de controle dos planejamentos tributários abusivos: ou se os controla mediante a aplicação de uma norma geral antiabuso, como se dá, por exemplo, na Alemanha, França ou Espanha<sup>10</sup>; ou se os controla mediante a aplicação de um conceito amplo de simulação, que, na prática, é muito semelhante ao funcionamento de uma norma geral antiabuso.

O ordenamento brasileiro passou a contar com uma norma geral antiabuso em 2001 (art.116, parágrafo único do CTN, introduzido pela

<sup>9</sup> Cf. GODOI, Marciano Seabra de. Dois conceitos de simulação e suas consequências para os limites da elisão fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.), **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário - 11.<sup>º</sup> Volume**, São Paulo: Dialética, 2007, 272-298.

<sup>10</sup> Cf. GODOI, Marciano Seabra de. **Fraude a la ley y conflicto en la aplicación de la legislación tributaria**, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2005.

LC 104/2001). Como essa norma geral ainda não foi regulamentada no âmbito federal, os planejamentos tributários são controlados pelas autoridades administrativas federais mediante a aplicação de um conceito amplo de simulação. Quem quiser compreender realmente como a jurisprudência atual concebe e valora as operações de planejamento tributário (mantendo algumas de pé e desclassificando outras), deve voltar sua análise à teoria e à prática da *simulação*.

A grande maioria da doutrina explica e utiliza o conceito de *simulação* como se se tratasse de um problema simples e já resolvido, que não despertasse maiores controvérsias, seja na doutrina, seja na jurisprudência. Alberto Xavier, dentre outros, afirma que a simulação é um vício que afeta o elemento *vontade* dos atos e negócios jurídicos: “a simulação é um caso de divergência entre a vontade (vontade real) e a declaração (vontade declarada), procedente de acordo entre o declarante e o declaratário e determinada pelo intuito de enganar terceiros”<sup>11</sup>. Os autores em geral situam essa divergência entre a *vontade interna* e a *vontade manifesta* como o principal requisito da simulação<sup>12</sup>. Na clássica explicação de Ferrara, na simulação a “não-conformidade entre o que se quer e o que se declara é comum a ambas as partes e concertada entre elas”<sup>13</sup>.

Os exemplos de negócios simulados que os doutrinadores geralmente oferecem confirmam essa visão da simulação como *mentira* ou *falsidade*: compra e venda em que na verdade não há pagamento do preço (simulação para fugir ao imposto sobre doações), compra e venda com preço declarado inferior ao efetivamente pago (simulação para fugir ao imposto de renda sobre o ganho de capital), contrato de prestação de serviços sem que tenha havido prestação efetiva nem pagamento do preço (simulação para lastrear dedução de despesas na base de cálculo do imposto de renda)<sup>14</sup>.

Mas se a simulação é mesmo algo tão simples de definir e identificar, como explicar as renhidas disputas travadas nos julgamentos administrativos,

em que os julgadores utilizam conceitos bem diferentes de simulação para qualificar os atos e negócios praticados pelo contribuinte? Se em seus votos todos os julgadores recorrem aos mesmos dispositivos do Código Civil (art.102 do Código de 1916 e art.167 do Código de 2002), se o conceito de simulação do direito civil é o mesmo que vigora no direito tributário<sup>15</sup>, se “os civilistas brasileiros concordam na análise dos pressupostos da simulação relativa”<sup>16</sup>, e ainda se os tributaristas “sempre caminharam de passo certo com os civilistas na temática da simulação”<sup>17</sup>, como explicar que o conceito mais controverso (e decisivo) nos julgamentos sobre os limites da elisão seja exatamente o conceito de simulação?

- **O que é um negócio “não-verdadeiro”? Duas respostas básicas**

O Código Civil de 2002 (art.167, § 1.º) não alterou a redação do dispositivo que, no Código anterior (art.102), definia as hipóteses de simulação. A legislação brasileira dispõe desde 1916 que há simulação quando: 1. negócios jurídicos “aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das quais realmente se conferem ou transmitem”; 2. negócios jurídicos “contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira”; 3. instrumentos particulares forem antedatados ou pós-datados.

A terceira hipótese (documentos antedatados ou pós-datados) é a mais precisa e a mais fácil de identificar na realidade, bastando apurar os fatos para se chegar a uma conclusão segura sobre se houve ou não simulação. Mas a primeira e a segunda hipóteses, ao contrário do que em princípio se poderia pensar, comportam interpretações diversas. A ideia fundamental presente em ambas as hipóteses é a de simulação como *aparência não verdadeira*, mas o dispositivo legal não desenvolve o conceito de *aparente* ou de *não verdadeiro*. E não é preciso ser filósofo ou linguista para constatar que há mais de uma maneira de compreender a contraposição entre verdade e mentira, realidade e aparência.

Há situações em que ninguém discute que o negócio jurídico é mera aparência: um contrato de prestação de serviços em que nenhum serviço é prestado (simulação absoluta), ou um contrato de compra e venda cujo preço declarado na escritura é diferente do que foi pago pelo comprador ao

<sup>11</sup> XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*, São Paulo: Dialética, 2001, p.52.

<sup>12</sup> Vide MOREIRA ALVES, José Carlos. “Abuso de formas, abuso de direito, dolo, negócios jurídicos simulados, fraude à lei, negócio indireto e dissimulação”, *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal*, Brasília: ESAF, 2001, pp.64-65. Sílvio Venosa afirma de forma categórica: “A característica fundamental do negócio simulado é a divergência intencional entre a vontade e a declaração” – VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito Civil – Parte Geral*, 3.ª ed., São Paulo: Atlas, 2003, p.467. A mesma concepção baseada na teoria da manifestação da vontade é adotada por Pontes de Miranda: “na simulação, quer-se o que não aparece e não se quer o que aparece” – PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti, *Tratado de Direito Privado, Parte Geral – Tomo I*, Rio de Janeiro: Borsói, 1954, p.53.

<sup>13</sup> FERRARA, Francesco. *A simulação dos negócios jurídicos*, Campinas: Red Livros, 1999, p.52.

<sup>14</sup> XAVIER, op.cit., p.57.

<sup>15</sup> Cfr. PEREIRA, César A. Guimarães. *Elisão tributária e função administrativa*, São Paulo: Dialética, 2001, p.216. Em sentido contrário, TÔRRES, Heleno. *Direito Tributário e Direito Privado – Autonomia Privada, Simulação, Elusão Tributária*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, pp.363-364.

<sup>16</sup> TÔRRES, Ricardo Lobo. “Elisão abusiva e simulação na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Conselho de Contribuintes”, In: YAMASHITA, Douglas (coord.). *Planejamento tributário à luz da jurisprudência*, São Paulo: Lex, 2007, p.334.

<sup>17</sup> Ibid., p.335.

vendedor (simulação relativa ou *dissimulação*). Mas os casos reais de planejamento tributário questionados pela fiscalização não se referem a negócios jurídicos cujo caráter de mera aparência é assim tão óbvio. Mesmo que todas as provas tenham sido produzidas e não remanesça dúvida quanto aos *fatos concretos*, ainda assim haverá duas formas básicas de enxergar o caráter *não verdadeiro* de um negócio jurídico.

Tomemos o conhecido caso da incorporação às avessas<sup>18</sup>. Essas incorporações foram uma espécie de “resposta do mercado” à revogação do art. 64, § 5.º do Decreto-lei 1.598/77, que permitia que a incorporadora compensasse os prejuízos fiscais da incorporada. Até então, incorporavam-se empresas com vultosos prejuízos fiscais somente para – ato contínuo – compensar seus prejuízos com os lucros da incorporadora. A partir da revogação daquele dispositivo, os assessores fiscais desenvolveram um procedimento bem mais complexo e artificial: os sócios da empresa operativa e lucrativa adquiriam o controle da empresa com prejuízos (geralmente desativada) e em seguida promoviam a incorporação da empresa lucrativa pela empresa desativada. Logo após a incorporação, desconfigurava-se completamente a identidade da empresa incorporadora: seu nome, objeto social, endereço, corpo diretivo e clientes passavam a ser os da empresa incorporada, que havia sido extinta na operação de incorporação.

Ninguém discute que essa incorporação será um ato *simulado*, à luz do Código Civil brasileiro, se considerarmos que a operação *não é verdadeira*, que a operação somente *aparenta* transmitir direitos e deveres da incorporada para a incorporadora. A questão é que o Código Civil não contém normas – nem o de 1916 nem o de 2002 – que nos respondam claramente quando um negócio é *aparente* e quando é *real*. Então como o julgador decidirá o caso? A prática demonstra que ele decidirá o caso (reputando o planejamento tributário simulado ou não) a partir de sua convicção a respeito do papel ou da importância jurídica da finalidade prática ou da substância econômica que normalmente subjaz a um determinado negócio jurídico.

Se um juiz ou um conselheiro considera que os negócios de direito privado (constituição de uma sociedade, incorporação de uma sociedade por outra, aumentos e diminuições de capital etc.) existem e são regulados tanto pelo direito privado (direito societário) quanto pelo direito público (direito tributário) para servir a determinadas finalidades práticas ou a determinados propósitos econômicos mais ou menos definidos, então esse juiz ou conselheiro muito provavelmente considerará que as circunstâncias que cercam a chamada incorporação às avessas indicam que se trata de uma operação aparente, não verdadeira. Pois para essa postura, para o negócio ser

<sup>18</sup> Cf. FAJERSZTAJN, Bruno. Caso Josapar: Reflexões sobre a chamada incorporação às avessas à luz de um caso típico de simulação, In: MORAES E CASTRO, Leonardo Freitas de (Coord.). *Planejamento Tributário - Análise de Casos, Volume 3*, São Paulo: MP Editora, 2014, p.249-279.

real, verdadeiro, efetivo (portanto, não simulado), as circunstâncias e propósitos concretos que cercam cada negócio jurídico devem guardar uma mínima congruência com a função econômico-social que a ordem jurídica supõe estar subjacente ao próprio negócio. Segundo essa visão, se as partes usam um contrato de incorporação societária (no bojo de uma sequência preordenada de atos) para atingir objetivos concretos *estranhos* (ou mesmo *opostos*) à finalidade prática subjacente ao contrato de incorporação, o contrato posto em prática pelas partes será visto como simulado.

Agora imaginemos que não entre na cabeça de um juiz que os negócios jurídicos existentes no ordenamento jurídico suponham alguma finalidade prática ou alguma substância econômica a eles subjacente. Para esse julgador, as circunstâncias, os motivos e os propósitos concretos buscados pelas partes que praticaram um determinado negócio jurídico são irrelevantes para determinar se o ato foi ou não simulado: o relevante é saber se a estrutura formal do negócio foi respeitada e se as partes declararam algo falso ou esconderam algo verdadeiro nas cláusulas de um contrato. Não havendo esse tipo de *mentiras ou falsidades*, não haverá simulação.

Essas duas posições acima se refletem diuturnamente nos julgados administrativos, inclusive nos veredictos que se formaram no CCMF sobre o caso da incorporação às avessas. Em alguns julgados prevaleceu a posição segundo a qual as circunstâncias do caso concreto (a incorporadora ser inativa, os sócios da incorporada haverem adquirido previamente o controle da incorporadora, a incorporadora haver se desfigurado completamente após a operação) indicavam que houve simulação (Acórdão da CSRF 01-02.107, julgado em 1996 e Acórdão 103-21.046, da 3.<sup>a</sup> Câmara do 1.<sup>o</sup> Conselho de Contribuintes, julgado em 2002). Em outros julgados, prevaleceu a posição de que as circunstâncias acima (e ainda a circunstância adicional de que as operações se repetiam ao longo dos anos) eram irrelevantes para a configuração da simulação, pois “os objetivos visados com a prática do ato não interferem na qualificação do ato praticado” (ementa oficial dos Acórdãos da CSRF 01-01.874 e 01-01.857, ambos julgados em 1995).

#### • Conceito restritivo de simulação e suas consequências sobre os limites do planejamento tributário

Segundo sua visão restritiva, a simulação só ocorre quando as partes de um negócio jurídico declaram, num contrato ou numa escritura, algum *fato* concreto que se mostra falso (p.ex. declara-se que o preço de venda de um imóvel é de R\$ 500 mil mas o vendedor recebe do comprador de fato R\$ 1 milhão). Ou então se as partes omitem ou escondem, num contrato ou numa escritura, um *fato* real que nega o que está declarado no documento. A simulação seria portanto uma questão de  *fingimento ou manipulação dos fatos praticados*, com intuito de lesar a terceiros. Exatamente por conceberem a simulação como mentira sobre fatos concretos, os autores que adotam essa

concepção restritiva afirmam que a prática da simulação submete o contribuinte a multas administrativas qualificadas<sup>19</sup>.

Aplicando-se esse conceito restritivo ao caso da incorporação às avessas, a conclusão é de que não há simulação. A maioria dos acórdãos do CC-MF que mantiveram de pé o planejamento tributário da incorporação às avessas aplicou esse conceito restritivo de simulação (p.ex. os acórdãos da CSRF n.ºs 01-01.874, 01-01.857, 01-01.756, em julgamentos realizados em 1994 e 1995). Outra característica – nem sempre admitida – dessa concepção restritiva da simulação é a tendência de considerar de forma isolada e atomizada os negócios praticados pelas partes, recusando-se a ampliar o foco para avaliar o sentido jurídico global de uma concatenação de negócios jurídicos – e suas circunstâncias – postos em prática pelos contribuintes.

Quando se utiliza esse conceito restritivo de simulação e se chega à conclusão de que determinado planejamento tributário não engendra qualquer ato simulado, então o mais comum será classificar esse planejamento como um *negócio jurídico indireto*. O negócio jurídico indireto é uma construção teórica oriunda do pandectismo alemão do século XIX que foi notavelmente desenvolvida (e que sempre encontrou muitas reservas e contestações) na doutrina italiana do início do século XX<sup>20</sup>. O negócio jurídico indireto (cuja modalidade mais célebre é o negócio fiduciário) seria aquele em que há uma incongruência entre a função econômico-social típica do negócio e os objetivos concretos visados pelas partes que se utilizaram do negócio em determinadas circunstâncias. Quando se utiliza o conceito restritivo de simulação, quase todas as operações sofisticadas de planejamento tributário se encaixam nesse conceito amplo de negócio jurídico indireto. Pois nesses casos o que o contribuinte faz é exatamente isso: o legislador tributário se refere a estruturas negociais típicas, então o contribuinte usa uma estrutura negocial típica de forma artificial para atingir objetivos contrastantes com as finalidades para as quais essa estrutura está prevista no ordenamento jurídico.

E quais as consequências de se ter praticado um negócio jurídico indireto para *contornar* ou *rodear* leis tributárias com o fito de pagar menos tributo? Nesse ponto abrem-se duas alternativas. Para os autores que consideram a tipicidade fechada uma decorrência necessária do princípio da segurança

<sup>19</sup> Alberto Xavier afirma que toda simulação praticada com intuito de lesar o fisco configura a fraude e o conluio previstos nos arts. 72 e 73 da Lei 4.502/1964, sendo, portanto, cabível a aplicação de multas agravadas contra os atos de simulação – XAVIER, op.cit., p.79. Esse entendimento costuma não prevalecer no Conselho de Contribuintes, que em muitos casos reconhece a ocorrência de simulação, mas não aplica a multa agravada prevista nos referidos dispositivos legais.

<sup>20</sup> Para uma análise crítica das teorias que criaram a figura do negócio jurídico indireto, vide DE CASTRO BRAVO, Federico. *El negocio jurídico*, Madri: Civitas, reimpressão de 1997, p.443-457 e Morello, Umberto. *Frode alla legge*, Milão: Giuffrè, 1969, pp. 208-224.

jurídica, da livre-iniciativa e do direito à propriedade privada<sup>21</sup>, o contribuinte teria um direito constitucional de praticar negócios jurídicos indiretos com o fito de evitar o pagamento de tributo, direito (à elisão tributária) que seria imune a qualquer restrição legal que introduzisse *normas gerais* tais como as existentes há décadas na generalidade dos países europeus ocidentais<sup>22</sup>. Já para os autores que consideram que o legislador pode criar normas gerais destinadas a combater aqueles planejamentos tributários baseados em formas artificiosas e que abusam das possibilidades de configuração dos negócios jurídicos, a caracterização de um planejamento como negócio jurídico indireto (e não como ato simulado) é o primeiro passo para uma possível aplicação da norma geral antiabuso. Ou seja, descartada a hipótese de simulação (utilizada em seu sentido restritivo), examina-se – à luz da norma geral antiabuso eventualmente existente no ordenamento – se o negócio jurídico indireto praticado engendra ou não alguma forma de abuso do direito, fraude à lei ou outro conceito jurídico indeterminado (que somente se concretiza paulatinamente pela jurisprudência) previsto na norma geral.

- **Conceito amplo de simulação (vício na causa do negócio jurídico) e suas consequências sobre os limites do planejamento tributário**

O conceito de simulação é, no âmbito do próprio direito civil brasileiro, bastante controverso. Ainda que nem sempre deixem isso explícito, diversos autores definem e aplicam o conceito de simulação com base numa visão *causalista*. A causa dos negócios jurídicos pode ser definida como o “fim econômico ou social reconhecido e garantido pelo direito, uma finalidade objetiva e determinante do negócio que o agente busca além da realização do ato em si mesmo”<sup>23</sup>.

A causa é portanto o propósito, a razão de ser, a finalidade prática que se persegue com a prática de determinado negócio jurídico. Orlando Gomes inclusive promove uma classificação dos negócios jurídicos com base nas *causas*

<sup>21</sup> Neste sentido, vide as posições de Alberto Xavier (*Tipicidade da tributação...*, pp.111-149, “Tipicidad y legalidad en el derecho tributario”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 120/1975, pp. 1.257-1.309.) e Ives Gandra da Silva Martins (“Norma Antielisão é Incompatível com o Sistema Constitucional Brasileiro”, In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.), *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*, São Paulo: Dialética, 2001, pp. 117-128).

<sup>22</sup> Para uma resenha dessas normas gerais, vide GODOI, Marciano S., *Fraude a la ley y conflicto en la aplicación de las leyes tributarias*, Madri: Instituto de Estudios Fiscales, 2005, pp.136-183.

<sup>23</sup> PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil – Volume I*, Rio de Janeiro: Forense, 2005, p.505. Para uma visão mais aprofundada do tema, vide CLAVERÍA GOSÁLBEZ, Luis Humberto. *La causa del contrato*, Bolonha: Publicaciones Del Real Colegio de España, 1998.

típicas de cada um deles (a cada negócio “corresponde causa específica que o distingue dos outros tipos”): o seguro é por exemplo um negócio jurídico cuja causa é a “prevenção de riscos”, ao passo que o contrato de sociedade tem como causa uma associação de interesses, compondo a categoria dos “negócios associativos”<sup>24</sup>.

Fixado esse conceito de causa dos negócios jurídicos, como encarar a figura da simulação? Na simulação há um *vício na causa*, pois as partes usam determinada estrutura negocial (compra e venda) para atingir um resultado prático (doar um patrimônio) que não corresponde à causa típica do negócio posto em prática. Na formulação de Orlando Gomes sobre a simulação relativa, “ao lado do contrato simulado há um contrato dissimulado, que *disfarça sua verdadeira causa*”<sup>25</sup> – destacamos. Os autores causalistas ressaltam que na simulação não há propriamente um vício do consentimento (como no erro ou no dolo), pois as partes, consciente e deliberadamente, emitem um ato de vontade<sup>26</sup>. O que ocorre é que o ato simulado não corresponde aos propósitos efetivos dos agentes da simulação. Por isso diversos autores veem na simulação uma “divergência consciente entre a intenção prática e a causa típica do negócio”<sup>27</sup>. O espanhol Federico de Castro y Bravo sustenta que a natureza específica da simulação não é a de “uma declaração vazia de vontade”, mas a de uma “declaração em desacordo com o objetivo proposto [pelos partes], ou, o que é o mesmo, *uma declaração com causa falsa*”<sup>28</sup> – destacamos.

Tanto na concepção causalista quanto na concepção restritiva o negócio simulado é visto como “não-verdadeiro”. Mas a partir de perspectivas diferentes. Na perspectiva causalista, haverá simulação mesmo que as partes não inventem nem escondam de ninguém um *fato específico* no bojo de cada um dos negócios praticados.

Já deve ter ficado claro que a visão causalista da simulação coloca essa figura numa relação de muita proximidade com a construção doutrinária do negócio jurídico indireto, pois ambos supõem anomalias na causa dos negócios. Na definição de um de seus grandes cultores e divulgadores (o italiano Túlio Ascarielli), o negócio jurídico indireto se daria “quando as partes recorrem no caso concreto a um negócio determinado, para por meio dele alcançar consciente e consensualmente fins diversos daqueles típicos

<sup>24</sup> GOMES, Orlando. *Introdução ao Direito Civil*, Rio de Janeiro: Forense, 1977, pp.364-365.

<sup>25</sup> GOMES, Orlando. *Introdução ao Direito Civil*, Rio de Janeiro: Forense, 1977, p.516.

<sup>26</sup> Cfr. ABREU, José. *O negócio jurídico e sua teoria geral*, São Paulo: Saraiva, 1988, pp.276-277.

<sup>27</sup> BETTI, Emílio. *Teoria Geral do Negócio Jurídico – Tomo II*, tradução de Ricardo Rodrigues Gama, Campinas: LZN, 2003, p.277.

<sup>28</sup> CASTRO Y BRAVO, Federico de. *El negocio jurídico*, Madri: Civitas, 1985, reimpressão de 1997, p. 336.

da estrutura do negócio mesmo”<sup>29</sup>. Veja-se a semelhança com o conceito causalista de *simulação* adotado por Heleno Tôrres: “presença de duas normas jurídicas, postas pelas partes, com *causas que se anulam* no seu propósito negocial (simulação relativa), ou mesmo a formulação de um *negócio sem causa* (simulação absoluta)”<sup>30</sup> – destacamos.

Tanto num caso como no outro, as partes buscam uma finalidade prática distinta da finalidade que se considera *típica* do negócio jurídico que aparece à luz do dia. Os autores – principalmente os mais simpáticos à autonomia dogmática do negócio jurídico indireto – costumam dizer que no negócio jurídico indireto as partes querem realmente os negócios jurídicos, ao passo que na simulação essa vontade não existe<sup>31</sup>. Mas não raro os exemplos de simulação dados por alguns autores são os mesmos que outros autores dão para a figura do negócio jurídico indireto, como ocorre com a *doação indireta*<sup>32</sup>. Por isso, uma vez concebida a simulação em termos de vício de causa, comprehende-se muito bem a afirmação de Betti segundo a qual “a distinção, convencional e puramente dogmática, entre negócio simulado e negócio indireto, nada tem de absoluto e de fixo, nem pode aspirar ao rigor científico de outras classificações”<sup>33</sup>.

<sup>29</sup> Apud DE CASTRO Y BRAVO, Federico. *op.cit.*, p.447.

<sup>30</sup> TÔRRES, Heleno. *Direito Tributário e Direito Privado – Autonomia Privada, Simulação, Elusão Tributária*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p.309.

<sup>31</sup> Vide a comparação de Ferrara entre os negócios fiduciários (a categoria mais prestigiada dos negócios indiretos) e os negócios simulados: “os negócios fiduciários são sérios e efetivam-se realmente entre as partes com o fim de obter um efeito prático determinado. Os contratantes querem o negócio com todas as suas consequências jurídicas, ainda que se sirvam dele para uma finalidade econômica diversa” – FERRARA, Francesco. *A simulação dos negócios jurídicos*, Campinas: Red Livros, 1999, p.76. O exemplo mais conhecido de negócio fiduciário, a venda para fins de garantia, é considerada na Espanha como um negócio simulado – vide GODOI, Marciano S. *Fraude a la ley...*, pp.51-54.

<sup>32</sup> A *doação indireta* é exemplo de negócio jurídico indireto para José Abreu (*op.cit.*, p.155), e exemplo de simulação por interposição de pessoas para Humberto Theodoro Júnior (*Comentários ao Novo Código Civil – Volume III, Tomo I*, Rio: Forense, 2006, p.483). Francesco Ferrara, que confiava plenamente numa rígida separação entre negócio simulado e negócio indireto, considerava que a *doação indireta*, em que intervém um “intermediário real”, poderia configurar uma fraude à lei (se burlasse normas cogentes) mas nunca uma simulação – FERRARA, *op.cit.*, pp.309-310. A mesma posição (*doação indireta* como possível fraude à lei mas não como simulação) tem Pontes de Miranda – *Tratado de Direito Privado, Parte Geral – Tomo IV*, Rio de Janeiro: Borsoi, 1954, p.387.

<sup>33</sup> BETTI, Emílio. *op.cit.*, pp.278-279. Segundo o autor, o único critério plausível para diferenciar o negócio simulado do negócio indireto é a “diferente medida da discrepância entre causa e intuito: discrepância, que na simulação toma o caráter de incompatibilidade, ao passo que no negócio indireto e no fiduciário se apresenta como uma simples incongruência ou uma deficiente adequação” – *op.cit.*, p.287.

- A jurisprudência do CCMF/CARF e a visão ampla da simulação

Vem ganhando terreno, tanto nos tribunais quanto no Conselho de Contribuintes/CARF, uma concepção de simulação que está longe de corresponder àquela visão restritiva da simulação. É cada vez mais comum o contribuinte escudar-se na teoria do negócio jurídico indireto para demonstrar a inexistência de ato simulado, mas os julgadores aplicarem um conceito amplo de simulação, que leva em conta as circunstâncias do caso concreto e indaga a substância real do negócio.

Duas notas desse conceito amplo de simulação (que propomos chamar de *simulação-elusão*) merecem destaque. Por um lado, a simulação passa a ser um conceito mais fluido e dinâmico, que indaga o grau de “artificialidade” do planejamento tributário (p.9 do voto do relator no Ac. CSRF/01-02.107) e, levando em conta os “verdadeiros efeitos econômicos subjacentes”, não consente que o aplicador fique “aprisionado aos princípios do direito privado no que diz respeito à definição dos efeitos tributários dos atos e fatos jurídicos” (p.11 do voto do relator no Ac. CSRF/01-02.107).

Por outro lado, a jurisprudência das Câmaras do 1.º Conselho de Contribuintes passou a distinguir essa *simulação-elusão* da tradicional *simulação-evasão-sonegação* (prevista nos arts. 71 a 73 da Lei 4.502/64) e não vem aplicando à primeira as multas agravadas previstas para a segunda. Essa bifurcação entre simulação-elusão e simulação-evasão é baseada em que na simulação-elusão haveria “atendimento a todas as solicitações do Fisco e observância da legislação societária, com a divulgação e registro nos órgãos públicos competentes”, enquanto que na simulação-sonegação haveria “um evidente intuito de fraude” (neste sentido, vide Acórdão 103-21.046 – 3.ª Câmara, j.16.10.2002, Relator o Conselheiro Paschoal Raucci, o voto do Relator Conselheiro Luiz Martins Valero no Acórdão Acórdão 107-07.596 – 7.ª Câmara, j.14.04.2004 e o voto do Relator Conselheiro Valmir Sandri no Acórdão 101-94.771 – 1.ª Câmara, j.11.11.2004).

Mesmo nos casos em que os Conselheiros concluem que o contribuinte praticou elisão, os acórdãos não manejam mais aquele conceito estrito de simulação e atentam para elementos fáticos com conteúdo econômico, tais como a circunstância de que a sociedade incorporadora, apesar de deficitária, era operativa, e a circunstância de que a incorporada fazia parte do grupo societário da incorporadora (vide Acórdão 107-07.596, j.14.04.2004, Relator-Designado Natanael Martins). A jurisprudência administrativa parece ter abandonado a postura tradicional de considerar que todo e qualquer planejamento tributário que não se configure como *simulação-evasão-sonegação* (“fingimento na manifestação da vontade para realizar ato jurídico de natureza diversa daquele que, de fato, se pretende concretizar”) qualifica-se automaticamente como uma indefectível *elisão*.

Na prática, o CCMF/CARF passou a reconhecer *três* possibilidades (e não *duas* como insiste a visão tradicional da doutrina) de qualificação do planejamento tributário: *elisão lícita e eficaz* (cf. Acórdão 107-07.596), *simulação-dissimulação-elusão* (passível de desconsideração mesmo antes da LC 104, mas não de punição com multa agravada – vide conclusão do Acórdão 103-21.046), e *simulação-evasão-sonegação* (passível de desconsideração e de punição com multa agravada – conclusão do Acórdão 101-94.771).

No Poder Judiciário, o tema da simulação e da elisão tributária ainda não conta com uma jurisprudência consolidada. Mas as manifestações iniciais dos tribunais superiores têm sido no sentido de confirmar a visão ampla de simulação oriunda do CC-MF. Nos acórdãos proferidos nas Apelações Cíveis 2004.71.10.003965-9/RS (caso Josapar) e 2002.04.01.014021-6/RS (caso Rexnord), a 1.ª e a 2.ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4.ª Região seguiram a mesma linha da nova tendência jurisprudencial do Conselho de Contribuintes<sup>34</sup>. Três notas merecem destaque no julgamento da Apelação Cível nº 2004.71.10.003965-9/RS, Relator Desembargador Federal Dirceu de Almeida Soares (2.ª Turma, DJ 06.09.2006). A primeira é que o acórdão fez a distinção tradicional entre elisão fiscal (utilização de meios *lícitos* e *diretos*, anteriormente à ocorrência do fato gerador, para evitar ou minimizar a tributação) e evasão fiscal (utilização de meios *ilícitos* para reduzir a carga tributária, posteriormente à ocorrência do fato gerador), para concluir que é admitida a elisão fiscal quando não houver *simulação* do contribuinte. Mas o conceito de simulação adotado pelo acórdão foi um conceito amplo, que leva em conta as condições econômicas e operacionais da operação como um todo.

A segunda nota é que o acórdão não tomou como sinônimas as expressões simulação e evasão, na medida em que distinguiu a evasão ou fraude fiscal (utilização de meios *ilícitos* para ocultar, enganar, iludir o fisco) da elisão fiscal com simulação (utilização de meios *lícitos*, porém *indiretos*, anteriormente à ocorrência do fato gerador, para burlar norma tributária, com vistas à redução ou à eliminação da tributação por meio da realização de negócios jurídicos artificiais e desprovidos de qualquer racionalidade negocial).

Um terceiro aspecto que merece ser considerado é que o acórdão não só examinou a operação do ponto de vista econômico, para concluir que as circunstâncias levavam à inviabilidade da operação de incorporação da empresa superavitária pela empresa deficitária, como também examinou outros aspectos relacionados a questões societárias, como a manutenção, após a incorporação, da razão social, do estabelecimento, dos funcionários e dos membros do Conselho de Administração. Ou seja, após a análise global da situação, e não apenas do ato de incorporação isoladamente considerado,

<sup>34</sup> A presente análise foi retirada do estudo GODOI, Marciano Seabra de & FERRAZ, Andra Karla. Planejamento tributário e simulação: estudo e análise dos casos Rexnord e Josapar, Revista Direito GV, n. 15, 2012, 359-379.

concluiu o Tribunal que restou demonstrado que, de fato, a incorporada é que “absorveu” a deficitária/incorporadora, e não o contrário, “tendo-se formalizado o inverso apenas a fim de serem aproveitados os prejuízos fiscais da empresa deficitária, que não poderiam ter sido considerados caso tivesse sido ela a incorporada, e não a incorporadora, restando evidenciada, portanto, a simulação.”

Já no julgamento da Apelação Cível 2002.04.01.014021-6/RS (Relatora Desembargadora Federal Maria Lúcia Luz Leiria – DJ 22.06.2005), a 1<sup>a</sup> Turma do TRF 4<sup>a</sup> Região buscou marcar a diferença entre a elisão fiscal eficaz e a ineficaz, valendo-se da tese de que se configura elisão fiscal se o ato de evitar o recolhimento do tributo ocorreu em momento anterior à ocorrência do fato gerador. Contudo, se já ocorrido o fato gerador, a solução para o não-pagamento do tributo devido configura evasão fiscal. A despeito de se utilizar de um aspecto insuficiente para fazer a distinção entre elisão e evasão fiscal, qual seja o momento em que ocorrido o fato gerador do tributo, chama a atenção o fato de que o acórdão não analisou somente a última operação do negócio, mas todo o conjunto fático-probatório, inclusive o substrato econômico da operação, para concluir que existiu uma incongruência entre a realidade dos fatos e a argumentação ou a pretendida atitude das partes envolvidas.

No caso concreto da Apelação Cível 2002.04.01.014021-6/RS (empresa Rexnord), houve diversas incorporações às avessas ao longo do tempo: uma mesma empresa (Rexnord Correntes) formalmente “morria” (visto que era incorporada) e materialmente “renascia” (pois a empresa incorporadora passava a adotar todas as características operacionais e societárias da empresa incorporada) várias vezes. O contribuinte se batia por uma aplicação formalista do conceito de simulação, alegando que “não existem falhas formais ou legais nas operações realizadas”. Mas o acórdão subscreveu a conclusão da sentença, segundo a qual há simulação se a operação “não refletir a realidade econômica do negócio” ou se o negócio “for realizado com o único objetivo de permitir o aproveitamento de prejuízos fiscais ou de balanços negativos para a redução da carga tributária”.

Num exemplo de como o tribunal valorizou aspectos negociais e econômicos da operação, foi ressaltado o fato de que, nas duas últimas incorporações, o pagamento pela aquisição do controle das empresas que posteriormente viriam a ser incorporadoras foi feito pela própria empresa incorporada, em momento anterior à incorporação. Numa postura bastante realista e atenta à causa concreta da operação naquele caso em particular, a sentença confirmada pelo acórdão observou que “no mundo dos negócios as coisas não acontecem dessa maneira; claramente o que ocorreu foi a inversão de papéis com o objetivo de lograr a situação fiscal mais favorável”.

A conclusão é que o TRF 4<sup>a</sup> Região julgou a questão aplicando um conceito ampliado de simulação, identificando a *causa concreta* das incorporações efetuadas pelas empresas Josapar e Rexnord, comparando-a com a *causa típica*

do contrato de incorporação, para concluir – num tom claramente causalista – que “não é lícito que se realizem cisões, incorporações ou fusões levadas não pelo conteúdo próprio desses negócios, mas sim de modo diferente da forma que tais negócios normalmente se realizam, mediante incorporação das empresas deficitárias pelas lucrativas, das empresas de menor patrimônio pelas de maior patrimônio”. Restou clara, assim, a adesão do tribunal a uma posição que se dispõe (independente do resultado a que se chegue em cada caso) a avaliar a operação no seu todo, levando em conta as circunstâncias que compõem a causa concreta do negócio, e dessa forma medir o quanto artifício foi o caminho escolhido pelo contribuinte.

#### **4. COMPARAÇÃO, À LUZ DOS POSSÍVEIS CONCEITOS DE SIMULAÇÃO, ENTRE OS PRECEDENTES DOS CASOS GRENDENE, KITCHENS, KIWI BOATS E UNILEVER**

No caso Grendene, a defesa administrativa e judicial da empresa se prendeu claramente ao conceito restritivo de simulação. Segundo esse conceito, as circunstâncias, os motivos e os propósitos concretos buscados pelas partes que praticam determinado negócio jurídico são irrelevantes para determinar se o ato é ou não simulado: o relevante é saber se a estrutura formal do negócio foi respeitada e se as partes declararam algo falso ou esconderam algo verdadeiro nas cláusulas de um contrato. Não havendo esse tipo de *mentiras* ou *falsidades*, não haverá simulação.

Como na lógica da concepção restritiva de simulação não entram considerações de substância econômica ou indagações sobre propósitos práticos efetivos buscados pelas partes, a defesa da Grendene argumentou que “é demais exigir-se que pessoas jurídicas existam de fato”, e que “é possível existirem 30 ou 300 empresas com uma mesma sede social, uma só escrivaninha e uma só máquina de escrever”. Ou seja, a defesa se baseou na adoção do conceito restritivo de simulação: não tendo havido “mentira” nem “ocultação” de nenhum fato concreto pelo contribuinte, o caso não seria de simulação e, portanto, a operação seria válida e eficaz, independentemente das motivações, das circunstâncias, das finalidades práticas, enfim do fato de que a “causa concreta” da operação nada tinha a ver com a “causa típica” do contrato de constituição de sociedade.

O conceito restritivo de simulação, defendido pela Grendene, foi aceito por metade dos julgadores na esfera administrativa, daí ter havido a manutenção do lançamento pelo voto de qualidade. Mas na esfera judicial o conceito amplo de simulação prevaleceu, tanto na primeira quanto na segunda instância, tendo havido unanimidade no julgamento colegiado realizado no TFR. De fato, o poder judiciário reconheceu que não havia qualquer “irregularidade formal sob o aspecto jurídico” e que tudo foi feito às claras (registro na Junta Comercial, contabilização etc). Mas “o envoltório

jurídico”, “as vestimentas, os paramentos jurídicos”, segundo o acórdão, não bastam para afastar a simulação, visto que as empresas não tinham qualquer substância econômica real, “só existiram no papel”. A simulação foi descoberta exatamente nas circunstâncias e nas finalidades práticas que apontavam o caráter flagrantemente artifício da operação.

Os juízes do caso Grendene revolveram as causas concretas do negócio e consideraram a operação de extrema “anormalidade”. As pessoas jurídicas foram consideradas “artificiosas”, visto que “criadas tão somente para dar lucro à autora [empresa industrial]” e sem “finalidade própria”. Numa visão que perscruta os objetivos práticos buscados pelas partes, afirmou-se que não se criaram sociedades reais, mas sim “simulacros de pessoas jurídicas cujas atividades são pré-ordenadas mediante um plano concebido por três sócios da autora”. Em suma: tanto pela sua conclusão (manutenção da autuação fiscal) quanto pela sua fundamentação, a decisão judicial agasalhou a compreensão ampla da simulação.

No caso Kitchens, a estrutura montada pelo contribuinte não era completamente desprovida de substância econômica, daí a defesa ter argumentado que “as empresas exercem atividades autônomas e diversas”, com “diferenças no número de empregados e filiais” (p.4 do acórdão). Ou seja, não se tratava pura e simplesmente de “empresas de papel”, como no caso Grendene. Mas mesmo assim o planejamento foi considerado ineficaz pela unanimidade dos Conselheiros da Sétima Turma do Primeiro Conselho de Contribuintes.

A meu ver, o fator determinante para o resultado do julgamento do caso Kitchens foi a percepção de uma clara artifiosidade antieconômica, por assim dizer, na divisão de receitas entre as duas empresas do grupo. Lendo-se o voto do Relator, percebe-se que seu principal argumento foi o de que a empresa prestadora de serviço de elaboração dos projetos de cozinha, apesar de sua atividade poder ser demandada pelo cliente “sem qualquer compromisso”, e de seu custo ser dez vezes menor do que o custo da empresa fabricante dos móveis de cozinha, auferia por sua atividade uma receita muito superior à receita da fábrica, com o intuito de fugir artifiosamente à incidência dos impostos sobre a comercialização dos móveis (IPI e ICMS). Não fosse essa manipulação irracional e antieconômica da divisão das receitas e custos entre as duas empresas, os demais indícios levantados pela fiscalização (mesmo endereço, estrutura administrativa comum, mesmo contador para as duas empresas) provavelmente não teriam levado à conclusão de que as sociedades constituíam uma só empresa.

Por isso me parece que, no caso Kitchens, a adesão ao conceito amplo de simulação foi ainda mais marcante do que no caso Grendene. No caso Grendene, a própria defesa do contribuinte admitiu que as oito sociedades não tinham qualquer autonomia empresarial, restando patente a completa ausência de um mínimo de substância econômica. Já no caso Kitchens, a situação era distinta: as empresas não eram de papel, eram reais, tinham objetos sociais e empregados distintos. Contudo, os julgadores exigiram mais,

aumentaram claramente o limiar de substância econômica e exigiram uma racionalidade negocial na fixação dos preços relativos entre as empresas (“ora, como é possível uma empresa se dispor a realizar, sem compromisso, um projeto que representaria 67,89% do custo da cozinha montada e entregue?” – p.14 do Acórdão 107-08.326).

No caso Kiwi Boats, parece-me que o fator decisivo para o resultado do julgamento foi a superficialidade do trabalho de fiscalização, o qual, segundo se afirma no acórdão da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes (Acórdão 103-23.357), se limitou a indicar que as duas empresas tinham sócios em comum, haviam realizado mudanças recentes nos objetos sociais e tinham o mesmo endereço físico. No caso Kiwi Boats, não se pode afirmar, em absoluto, que o planejamento foi mantido porque os julgadores adotaram um conceito restrito de simulação. O planejamento foi mantido porque a fiscalização não colheu indícios suficientes que indicassem artifiosidade ou falta de substância negocial na operação. Veja-se a seguinte afirmação do Relator do acórdão: “A conclusão diversa chegaria se a fiscalização comprovasse que a empresa desqualificada (...) não possuía quadro próprio de empregados, que não celebrava negócios (...)" – fl.8 do Acórdão 103-23.357. Essa ressalva indica que o conceito amplo de simulação poderia perfeitamente ter sido aplicado, desde que os indícios colhidos pela fiscalização o permitissem.

O caso Unilever me parece semelhante ao caso Kitchens, na medida em que estava fora de dúvida que ambas as empresas (industrial e atacadista) existiam de fato, e possuíam distintos objetos sociais, efetivamente exercidos. Segundo penso, o planejamento da Unilever teria sido considerado ineficaz caso a fiscalização houvesse levantado dados concretos e robustos indicando que o preço de venda da IGL para a Unilever era manipulado e se encontrava claramente abaixo do valor de mercado. Ao longo do voto do Relator do acórdão relativo ao caso, há referências esparsas à prática de subfaturamento (fls. 5409, 5417, 5419 dos autos do caso Unilever), dando a impressão de que a fiscalização mencionou, mas não comprovou efetivamente tal prática. O voto vencido, que considerou ter havido simulação, menciona com ênfase o problema do subfaturamento, mas não fundamenta claramente, com base em levantamentos quantitativos da fiscalização, suas alegações de que os preços da IGL “não são os de mercado” (fl.5428). Caso a fiscalização houvesse demonstrado categoricamente esse subfaturamento, parece-me que o desfecho do caso poderia ser o mesmo daquele verificado no caso Kitchens.

Ainda com relação ao caso Unilever, julgo importante observar que o voto vencido deu bastante importância ao argumento de que “a transferência de atividades industriais para a IGL não tinha outro objetivo que não o de se livrar de uma tributação específica” (fl.5428). O voto vencedor, de sua parte, não parece discrepar dessa afirmação do voto vencido, visto ter considerado “natural” que a política tributária do PIS monofásico induzisse os grupos econômicos a destacar uma de suas empresas para atuar somente

como distribuidora. Como explicar que, mesmo unidos por essa mesma constatação, os votos vencidos e vencedor tenham chegado a conclusões tão diversas? Para examinar mais de perto essa questão, abordarei na seção seguinte a controversa teoria do *propósito negocial* e sua relação com o controle dos planejamentos tributários.

## 5. A TEORIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL E SUA RELAÇÃO COM O CONTROLE DOS PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS POR MEIO DO CONCEITO DE SIMULAÇÃO

No caso Unilever e nos casos Grendene, Kitchens e Kiwi Boats, parece fora de qualquer dúvida razoável que a segregação de receitas e atividades decorreu única e tão somente do objetivo de reduzir o pagamento de tributos. Não é necessário perscrutar as intenções do contribuinte sob um ponto de vista psicológico para se chegar a tal constatação, de resto admitida, de modo mais ou menos claro, pelas próprias defesas oferecidas pelas empresas. Mesmo tendo esse aspecto em comum, os casos parecem bem distintos mesmo para quem assuma e se guie pelo conceito amplo de simulação.

Há uma maneira de encarar o planejamento tributário segundo a qual, se o contribuinte escolher determinada forma ou encadeamento negocial tendo por motivo exclusivo ou preponderante a economia tributária, seu comportamento deve ser *ipso facto* tido por abusivo, cabendo à Administração desconsiderar - para efeitos do lançamento tributário - os atos ou negócios jurídicos praticados pelo contribuinte e/ou terceiros. O seguinte trecho do voto vencido no caso Unilever parece guiar-se por essa lógica:

Inexiste, nos autos, qualquer prova sobre eventual aumento em seu poder de mercado, ganho de escala, ou outra vantagem de ordem econômica que seja, obtida pelo grupo empresarial a partir dessa reorganização. É evidente, a transferência de atividades industriais para a IGL não tinha outro objetivo que não o de se livrar de uma tributação específica. (fl.5428)

Essa postura remonta a um caso famoso na jurisprudência dos Estados Unidos acerca dos limites do planejamento tributário – o caso *Gregory x Helvering*<sup>35</sup>. Neste precedente, a Suprema Corte confirmou o resultado do julgamento de um tribunal de segunda instância, relatado pelo conhecido e admirado juiz Learned Hand, segundo o qual os negócios jurídicos praticados pelo contribuinte não se enquadravam na hipótese de incidência de um regime fiscal privilegiado desenhado pelo legislador para os casos de reorganizações societárias.

<sup>35</sup> Cf. GODOI, Marciano Seabra de. *Fraude a la ley y conflicto en la aplicación de las leyes tributarias*, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2005, 167-173.

A *rationale* de referido julgamento foi a seguinte: o pressuposto de fato do regime fiscal privilegiado no qual o contribuinte buscou se encaixar é a prática de determinados atos de reorganização societária, como cisões, fusões e aquisições, atos cuja causa jurídica (finalidade prática, função econômico-social) é a gestão ou condução de negócios visando a expandir/integrar ou dividir/atomizar estruturas/operações empresariais. Como o contribuinte praticara atos e negócios que, vistos em conjunto, não revelavam a mínima presença dos propósitos/finalidades acima, constituindo tão somente uma busca de evitar/reduzir tributos, então esses negócios não foram vistos como capazes de atrair a aplicação do benefício fiscal. O tribunal não baseou sua decisão na análise de quais teriam sido os motivos da conduta do contribuinte, baseou sua decisão na análise da conduta do contribuinte em si mesma. Como os propósitos/finalidades de sua conduta divergiram manifestamente dos propósitos/finalidades das condutas previstas na lei, negou-se a aplicação do regime fiscal favorecido.

A luz da *rationale* e do resultado deste julgamento, adiro à posição de Carlos Palao Taboada<sup>36</sup>, segundo a qual o que é relevante para a doutrina do “business purpose”, tal como surgiu e se desenvolveu na jurisprudência e na legislação dos Estados Unidos, não é a análise dos *motivos* dos atos do contribuinte (motivos no sentido de razões que levam alguém a fazer algo), mas sim a análise dos próprios atos/negócios praticados, submetidos a um exame quanto à sua efetiva finalidade prática. Sendo assim, a doutrina do “business purpose”, ao contrário do que se poderia pensar, é bastante similar às clássicas normas gerais antielusão do tipo fraude à lei, abuso de formas etc., e também bastante similar à visão causalista do fenômeno da simulação.

Por propósito negocial devemos entender a finalidade ou o objetivo prático dos atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte, vistos esses atos/negócios em seu conjunto, de forma global e não de forma atomizada e pontual. Na linguagem do direito civil continental, trata-se da causa concreta da atuação jurídica do contribuinte. Não se trata dos motivos que explicam por que o contribuinte teria entabulado esse ou aquele negócio; trata-se da finalidade concreta para a qual o contribuinte praticou determinados atos e negócios jurídicos.

Entendido como finalidade e não como motivo, o propósito negocial é tão necessário como o é a própria causa dos negócios jurídicos: o contrato de seguro supõe que alguém busca prevenir-se contra determinados riscos; o contrato de sociedade supõe que determinadas pessoas envidarão esforços conjuntos na busca de resultados econômicos etc.. Ou seja, o pressuposto básico é o de que o direito não cria tais estruturas contratuais/negociais

<sup>36</sup> PALAO TABOADA, Carlos. Los “motivos económicos válidos” en el régimen fiscal de las reorganizaciones empresariales. In: PALAO TABOADA, Carlos. *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*. Madrid: Lex Nova, 2009, 209-220.

como simples formas oca e vazia, mas como instrumentalizações para o atingimento de certas finalidades práticas.

A esta altura cabe indagar: a exigência de propósito negocial é a mesma coisa que a exigência de um propósito extratributário para validar a escolha da forma jurídica de atos empresariais? Essa forma de colocar o problema parece utilizar a expressão “propósito extratributário” no sentido de “motivo extratributário”. E nesse caso minha resposta à pergunta seria claramente negativa. Mas se a expressão “propósito extratributário” tiver o sentido de “finalidade prática extratributária”, minha resposta seria positiva. Ora, ao contratar um empregado, uma empresa busca utilizar sua mão de obra para auferir determinados resultados; ao constituir uma sociedade empresarial, determinadas pessoas buscam envidar esforços em prol de ganhos econômicos. Se não há num caso concreto a presença desses propósitos/finalidades típicos, e sim uma formalização oca e vazia, sem um mínimo de substância econômica, cujo único sentido é evitar tributos, então estaremos na presença de atos/negócios sem causa, ou com causa falsa, configurando um planejamento tributário abusivo, uma fraude à lei tributária, um abuso de formas etc., a depender de como determinado ordenamento nacional denomina e emoldura doutrinariamente um mesmo fenômeno.

Tomando o caso Unilever como contexto, pode-se dizer que o fato de o único motivo da reorganização societária ter sido a busca de recolher menos PIS/COFINS não implica necessariamente que se trata de uma simulação ou de um planejamento abusivo. Mas, caso constatado que a sociedade que passou a desempenhar a atividade industrial (IGL) pratica preços sistematicamente abaixo do mercado, então o que ocorre é que o *modus operandi* do planejamento tributário – o subfaturamento – implica a negação da própria existência e autonomia da sociedade destacada para realizar a etapa industrial. Sob a ótica do conceito amplo de simulação, não se concebe como existente e autônoma uma sociedade comercial cuja missão é vender sua produção com prejuízo ou pelo valor de custo: ter-se-ia neste caso um negócio (sociedade) sem causa ou com causa falsa.

A doutrina jurisprudencial norte-americana do “business purpose” não afirma que o contribuinte esteja impedido de escolher determinada configuração negocial por motivos exclusiva ou preponderantemente fiscais. Ao contrário, essa doutrina aceita como legítima e natural – numa economia capitalista de mercado – essa motivação. Veja-se a formulação incisiva do juiz Learned Hand<sup>37</sup>:

Una y otra vez los tribunales han dicho que no hay nada siniestro en disponer los propios negocios de manera que los impuestos se

mantengan los más bajos posibles. Todos lo hacen, ricos o pobres; y todos hacen bien, porque nadie tiene un deber público de pagar más de lo que exige la ley; los impuestos son exacciones forzosas, no contribuciones voluntarias. Pedir más en nombre de la moral son meras palabras pías.

Em suma: entendida como exigência de um preponderante *motivo* extratributário para os atos e negócios jurídicos, a doutrina do “business purpose” seria o mesmo que negar o direito ao planejamento tributário; entendida como exigência de uma *finalidade prática* extratributária para os atos e negócios jurídicos, a doutrina do “business purpose” não é nada mais que uma visão causalista e substancial dos atos e negócios jurídicos.

## 6. COMENTÁRIOS SOBRE OS VOTOS PROFERIDOS NO CASO UNILEVER

Os votos dos Conselheiros Ivan Allegretti (Relator) e Alexandre Kern (voto vencido) são de muito boa qualidade, merecendo alguns comentários específicos.

### 6.1. Voto vencedor

O voto do relator tem um tom bastante pragmático e realista, ao apontar que a sistemática monofásica do PIS e da COFINS induz naturalmente os grupos econômicos a destacar uma de suas empresas para atuar somente como distribuidora, reservando-se o papel de industrial a outra empresa do grupo. Estou de pleno acordo com essa consideração. Contudo, parece-me que o voto do Relator deveria ter abordado de forma mais específica e detalhada a alegação fazendária de que teria havido subfaturamento ou subpreço. Caso tenha ocorrido efetivamente subfaturamento nas vendas da IGL para a Unilever, então não se sustenta a afirmação do relator segundo a qual “reduz-se ao mínimo a rentabilidade da operação produtiva e aumenta-se ao máximo a rentabilidade da operação da distribuição” (fl. 5.411).

No relatório (fl. 5409), menciona-se que a empresa alegou que “nenhum fundamento legal foi trazido aos autos para sustentar a suposta prática de subpreço entre a Recorrente e a IGL”. Contudo, no voto do relator, não há um exame específico sobre o que a fiscalização oferece como provas do subfaturamento. Creio que o relator deveria ter examinado esse aspecto, visto que tanto a decisão da DRJ quanto o voto vencido afirmaram expressamente que houve subfaturamento. Caso o preço cobrado pela IGL esteja abaixo dos padrões de mercado, ou caso haja alguma manipulação no sentido de transferir artificialmente os custos de uma empresa para outra, estará havendo claramente uma burla à sistemática monofásica.

Veja-se a seguinte afirmação do voto do relator:

<sup>37</sup> Apud PALAO TABOADA, Carlos. Los “motivos económicos válidos” en el régimen fiscal de las reorganizaciones empresariales. In: PALAO TABOADA, Carlos. La aplicación de las normas tributarias y la evasión fiscal. Madrid: Lex Nova, 2009, 212.

O contribuinte, portanto, não procurou simplesmente se esquivar da norma de incidência monofásica, mas deixou-se de ocupar-se apenas na produção, passando a atuar no mercado de distribuição e revenda dos produtos (...) se o rearranjo econômico frustrou a pretensão fiscal, é porque o legislador tributário foi o primeiro a imiscuir-se no arranjo econômico (fl.5417)

Em princípio não há, é certo, qualquer abuso ou simulação no fato de um grupo econômico resolver destacar uma de suas empresas para se dedicar apenas à fabricação de suas mercadorias, reservando-se a outra empresa a etapa da comercialização. Caso as duas empresas tenham substância econômica real, caso o preço cobrado pela fábrica esteja na realidade do mercado, a sistemática monofásica funcionará sem qualquer peia, afinal se presume que a alíquota aumentada das contribuições, a incidir tão somente na etapa industrial, tenha sido fixada pela lei tomando-se como base a realidade da agregação de valor em cada uma das etapas de produção e circulação das mercadorias submetidas à monofásia.

Mas a situação é distinta se a reorganização societária inclui, por exemplo, a prática do subfaturamento, pois nesse caso a sistemática monofásica passa a ser burlada artificiosamente, na medida em que a alíquota monofásica incidirá sobre um preço falseado e manipulado. Se o legislador escolhe como base de cálculo o preço industrial, o contribuinte não pode utilizar seu poder econômico para falsear e manipular o preço industrial. A meu ver, o voto do relator deveria ter examinado e esclarecido com muito mais ênfase essa acusação de subfaturamento.

O voto do relator percebeu, com muita percussão, que a decisão da DRJ abandonou a tese de simulação – adotada no lançamento – e a substituiu pela tese de abuso do direito/fraude à lei. Segundo a DRJ, planejamentos tributários efetuados sem qualquer simulação podem ser desconsiderados mesmo não tendo sido criados pelo legislador ordinário os procedimentos previstos no art.116, parágrafo único do CTN. Segundo a DRJ, a desconsideração pode operar-se por força de uma certa “eficácia direta do princípio da capacidade contributiva” (fl.5418). Estou de pleno acordo com o voto do relator no sentido de que essa eficácia direta do princípio da capacidade contributiva arroja uma carga insuportável de insegurança jurídica no ordenamento. Em minha opinião, a desconsideração de atos e negócios jurídicos ou bem se dá com base na simulação (que a fiscalização aplicou *in casu* em seu sentido amplo), ou bem se dá com base no procedimento previsto no art. 116, parágrafo único do CTN, que no âmbito federal ainda não foi criado.

Além disso, a decisão da DRJ afirmou que a desconsideração da existência autônoma da IGL poderia se basear no art.126, III do CTN, que dispõe que “a capacidade tributária passiva independe de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional”. Não faz o menor sentido aplicar-se ao caso o art.126, III

do CTN, que trata do problema de atribuir capacidade tributária passiva às chamadas sociedades de fato, nada tendo a ver com a desconsideração de atos ou negócios jurídicos por força de simulação ou pela aplicação de uma norma geral antiabuso do tipo fraude à lei ou abuso do direito.

Contudo, creio que o voto do relator, ao afirmar que “é em razão da queda da arrecadação que a DRJ sustenta a abusividade da constituição da IGL” (fl.5419), não foi fiel ao conteúdo da decisão da DRJ. Essa decisão, bem ou mal, considerou que a segregação de atividades se revelou “artifiosa”, “dissimulatória”, sendo a queda brutal na arrecadação uma “consequência” (fl.5415) – e não o motivo – da fraude à lei perpetrada pela empresa. Pode-se criticar sob vários aspectos a decisão da DRJ, mas não procede em absoluto a crítica de que ela teria afirmado que “a abusividade residiria na queda da arrecadação” (fl.5420).

## 6.2. Voto vencido

O voto vencido, do Conselheiro Alexandre Kern, também merece alguns comentários específicos. Em primeiro lugar, parece-me acertada a opção do Conselheiro de fundamentar o lançamento na prática de simulação – tal como fizera a autoridade lançadora-, e não numa problemática e fugidia “eficácia obstativa do princípio da capacidade contributiva” – tal como fizera a decisão da DRJ (fl.5418).

Parece-me correto o voto vencido ao retirar importância, no caso concreto, do fato de a IGL haver sido constituída antes da Lei 10.147/2000. Como observado no voto, antes de receber o aporte de bens e direitos realizado pela Unilever, a IGL não exercia qualquer atividade industrial, nem possuía faturamento. Ou seja, o fato da IGL ter sido constituída antes da Lei 10.147/2000 não parece capaz de infirmar a constatação de que a nova configuração empresarialposta em prática pelo planejamento em análise teve por motivo exclusivo a economia de tributos.

Tenho para mim que o voto vencido ganharia em poder argumentativo caso houvesse procurado estabelecer semelhanças entre o planejamento tributário da Unilever e o planejamento tributário da Kitchens. Enquanto o voto do relator argumentou que a jurisprudência do CCMF e do CARF avalizava sua decisão de considerar válido o planejamento (fls. 5420-5424), o voto vencido não procurou fundamento na jurisprudência administrativa ou judicial, mas poderia tê-lo feito, especialmente no precedente da Kitchens, e assim o fazendo teria aumentado seu poder persuasório.

Em determinado trecho, o voto vencido afirma que, “para além de uma economia de tributos”, exige-se também um “propósito negocial” (fl.5426). Também se assevera, no final do voto, que seria “evidente” que a transferência

de atividades industriais não teve outro objetivo que não o de se “livrar de uma tributação específica”. Quanto a essas afirmações, remeto o leitor às considerações que fiz na seção anterior.

O voto vencido faz mais de uma afirmação no sentido de que houve subfaturamento. Na fl. 5427, afirma que “o preço praticado pela IGL na venda de produtos de higiene e beleza para a Unilever é significativamente inferior ao preço de mercado, inclusive ao preço que a própria Unilever praticava quando industrializava tais produtos”. Na fl. 5428, volta a afirmar que os preços “não são os de mercado”. Contrastando com tais afirmativas, o relatório do voto do Conselheiro Ivan Allegretti consigna que a defesa da empresa alegou que “nenhum fundamento legal foi trazido aos autos para sustentar a suposta prática de subpreço entre a Recorrente e a IGL” (fl. 5409). Eis aqui um déficit de fundamentação do acórdão, visto que os votos não dialogam entre si a respeito dessa grave acusação.

## 7. A NORMA DO ART. 22 DA MEDIDA PROVISÓRIA 497/2010

No final do voto do relator do acórdão do caso Unilever, após a explicaçāo de sua posição de que não houve simulação no caso concreto, afirma-se que, após o natural movimento de rearranjo do setor produtivo à política legislativa da monofasia, caberia ao governo revisar essa política, ou promover ajustes “para o seu adequado funcionamento” (fl. 5425). Julgo importante aduzir que a lei que introduziu o regime monofásico das contribuições do PIS e da COFINS para determinados produtos de higiene, toucador e limpeza previu uma regra especialmente dedicada a tal fim (art. 6º da Lei 10.147/2000):

Art. 6º. Até 2002, o Poder Executivo encaminhará, semestralmente, ao Congresso Nacional o resultado da implementação desta Lei relativamente aos preços ao consumidor dos produtos referidos no art. 1º, identificando os montantes efetivos da renúncia vinculada à concessão do regime especial de que trata os arts. 3º e 4º e do incremento de arrecadação decorrente da forma de tributação instituída pelos arts. 1º e 2º.

Parágrafo único. As informações referidas neste artigo serão encaminhadas até o último dia útil dos meses de março e setembro, reportando os resultados correspondentes ao semestre-calendário imediatamente anterior.

Vê-se no Acórdão 3403-002.519 que o planejamento tributário posto em prática pela Unilever gerou efeitos concretos (queda acentuada nos recolhimentos de PIS e COFINS) logo nos primeiros meses de funcionamento do regime monofásico. Tendo em conta que a Unilever tem um faturamento gigantesco e concentra fortemente o mercado dos produtos

sujeitos à sistemática monofásica do PIS e da COFINS, esse planejamento tributário com certeza teve seus impactos financeiros claramente detectados pelo Poder Executivo e noticiados ao Poder Legislativo nos termos da norma acima transcrita.

Caso não tenha ocorrido qualquer subfaturamento no preço da IGL para a Unilever, caberia aos formuladores da política tributária promover no texto legal os ajustes eventualmente necessários para o bom funcionamento do sistema da monofasia (calibrar a alíquota monofásica de modo que o montante recolhido seja equivalente ao que seria recolhido no sistema normal); caso tenha ocorrido subfaturamento (o que não ficou completamente claro pela análise do acórdão da Unilever), então a providência cabível não era de competência dos formuladores da política tributária, e sim dos agentes administrativos aplicadores/executores da legislação tributária.

Pois bem. Dez anos após a entrada em vigor do regime monofásico previsto na Lei 10.147/2000, o Executivo Federal incluiu na Medida Provisória 497 um dispositivo (art. 22) que equiparava a estabelecimento industrial, para fins de incidência das contribuições do PIS e da COFINS, a pessoa jurídica atacadista que “adquirir, de pessoa jurídica com a qual mantenha relação de interdependência, produtos por esta produzidos, fabricados ou importados, e que estejam relacionados no § 1º e no § 1º-A do artigo 2º da Lei 10.833, de 2003”, adotando-se, como critérios de interdependência entre as empresas, aqueles constantes do art. 42 da Lei n.º 4.502/64.

Na exposição de motivos da MP 497, afirmou-se que a alteração era necessária porque algumas pessoas jurídicas sujeitas ao regime monofásico do PIS e COFINS “vendem sua produção para comerciais atacadistas, controladas ou coligadas, com preços subfaturados, erodindo a base de cálculo das contribuições”. Na conversão da Medida Provisória 497 na Lei 12.350/2010, esse dispositivo foi suprimido pelo Congresso Nacional.

Como afirmei anteriormente, parece-me que, havendo venda por preço subfaturado entre um industrial e um atacadista interligados, configura-se simulação passível de desconsideração pelas autoridades fiscalizadoras. A manipulação artifiosa de preços entre industrial e atacadista, mediante subfaturamento, configura uma *burla* e não uma simples *adequação* ao regime monofásico. Se o regime monofásico elege o preço industrial como base de cálculo do tributo, o eventual falseamento do preço industrial promovido por empresas interligadas configura simulação.

Não se pode afirmar que a *ratio decidendi* do caso Unilever foi o reconhecimento do direito a um planejamento tributário *via subfaturamento do preço* entre industrial e atacadista de um mesmo grupo econômico. Reconheceu-se o direito a destacar uma empresa do grupo para desempenhar somente o papel de fabricante. A questão do subfaturamento não foi analisada com detalhes no voto vencedor, mas me parece que a prática do subfaturamento não condiz com a afirmação do relator de que, no planejamento em questão “reduz-se ao mínimo a rentabilidade da operação produtiva e aumenta-se

ao máximo a rentabilidade da operação da distribuição". Reduzir ao mínimo a rentabilidade do industrial não significa subfaturar, vender abaixo do custo. Por outro lado, caso se verifique que a generalidade dos fabricantes dos produtos previstos na Lei 10.147/2000 se adaptou ao regime reduzindo sensivelmente sua margem de lucro, e as alíquotas originalmente fixadas para o regime monofásico tenham sido definidas pela Lei 10.147 supondo a existência de uma margem de lucro muito maior na etapa industrial, então a providência a tomar é pura e simplesmente aumentar legislativamente as alíquotas do regime monofásico.

## 8. CONCLUSÕES

No Brasil, a fiscalização combate os planejamentos tributários tidos por abusivos com a aplicação de um conceito amplo e causalista de simulação, conceito este que exerce, do ponto de vista pragmático, papel muito semelhante ao que exerceria uma norma geral antiabuso. Portanto, ainda que os procedimentos para aplicação do art. 116, parágrafo único do CTN não tenham sido até o presente momento definidos pelo legislador, os objetivos que esse mesmo legislador perseguiu com a criação de referida norma já são razoavelmente alcançados, ainda que por uma via distinta (com a aplicação do conceito amplo de simulação). Na falta de uma norma geral antiabuso, é natural que prevaleça, para fins de compreensão dos limites do planejamento tributário, um conceito amplo – e não um conceito restritivo – de simulação.

A análise dos casos Grendene, Kitchens, Kiwi Boats e Unilever confirma que a jurisprudência administrativa e judicial tende a aplicar um conceito amplo e não um conceito restritivo de simulação. No caso Grendene, exigiu-se que as empresas tivessem *algum* substrato econômico real, não fossem simplesmente ficções jurídicas ou sociedades de papel. Já no caso Kitchens, os julgadores aumentaram o limiar de substância econômica requerida e exigiram uma racionalidade negocial na fixação dos preços relativos entre as empresas do grupo. No caso Kiwi Boats, o fator decisivo para o resultado do julgamento foi a superficialidade do trabalho de fiscalização, que se limitou a indicar indícios insuficientes para caracterizar a falta de substância negocial da operação.

O caso Unilever é semelhante ao caso Kitchens, na medida em que estava fora de dúvida que ambas as empresas (industrial e atacadista) existiam de fato, e possuíam distintos objetos sociais, efetivamente exercidos. O planejamento da Unilever poderia ter sido considerado ineficaz e simulado caso a fiscalização houvesse levantado dados concretos e robustos indicando que o preço de venda da IGL para a Unilever era manipulado de modo a ficar abaixo dos custos de produção ou do valor de mercado.

Não vejo nenhum problema no fato de a redução da carga tributária ser o principal ou mesmo o único motivo a induzir uma reorganização societária envolvendo segregação de receitas e atividades entre empresas de um

grupo econômico. Mas se, por exemplo, o planejamento reserva a uma das sociedades do grupo a tarefa de desempenhar atividades produtivas mediante preços sistematicamente abaixo do mercado, então o que ocorre é que o *modus operandi* do planejamento tributário – o subfaturamento – implica a negação da própria existência e autonomia daquela sociedade. Sob a ótica do conceito amplo de simulação, não pode ser concebida como existente e autônoma uma sociedade comercial cuja missão é vender sua produção com prejuízo ou pelo valor de custo: ter-se-ia neste caso um negócio jurídico (sociedade) sem causa ou com causa falsa.

No caso Unilever, caso a reorganização societária tenha incluído a prática do subfaturamento pela empresa industrial, a sistemática monofásica terá sido burlada artificiosamente, na medida em que a alíquota monofásica terá incidido sobre uma base de cálculo falseada e manipulada. Não estou dizendo que a existência ou não de subfaturamento seria o único parâmetro para aferir se há simulação (no conceito amplo) num planejamento tributário de PIS/COFINS monofásico que envolva segregação de atividades entre empresas do mesmo grupo econômico. Estou afirmando que, havendo subfaturamento comprovado pela fiscalização, a existência de simulação se torna muito clara.

Do ponto de vista de sua racionalidade argumentativa interna, a crítica a se fazer ao acórdão do caso Unilever se relaciona precisamente à questão do possível subfaturamento das vendas entre a IGL e a Unilever. Apesar de a fiscalização e a decisão de primeira instância terem afirmado categoricamente a prática de subfaturamento, o voto do relator não examinou nem esclareceu suficientemente a acusação, deixando neste particular de dialogar com o voto vencido, que por diversas vezes afirmou ter ocorrido subfaturamento, mas por sua vez não elencou ou fez referência aos levantamentos quantitativos produzidos pela fiscalização que teriam evidenciado aquela conduta por parte do contribuinte.