

Os Limites do Planejamento Tributário no âmbito do CARF e do Poder Judiciário

Caio Cesar Nader Quintella

Titular Nader Quintella Advogados

Parecerista, Consultor e Árbitro

Ex-Vice-Presidente da 1ª Seção do CARF e Ex-Conselheiro Titular da 1ª Turma da CSRF
Mestre em Direito Tributário – PUC/SP e Espec. Contabilidade – FGV/SP e ENAP (ESAF)

Professor INSPER (LL.M e Ext.) e EDDA

ACONCARF
Itinerante
Gramado



**XXIII Congresso de
Direito Tributário**
em Questão **EDIÇÃO 2025**





“Dai a César o que é de César”

- Ok, mas então, o que é de César?

Controvérsias em torno do Planejamento Tributário

movidas pela constante tensão entre Estado e Particular na determinação da medida de penetração do *público* no patrimônio privado – pretensões antagônicas.

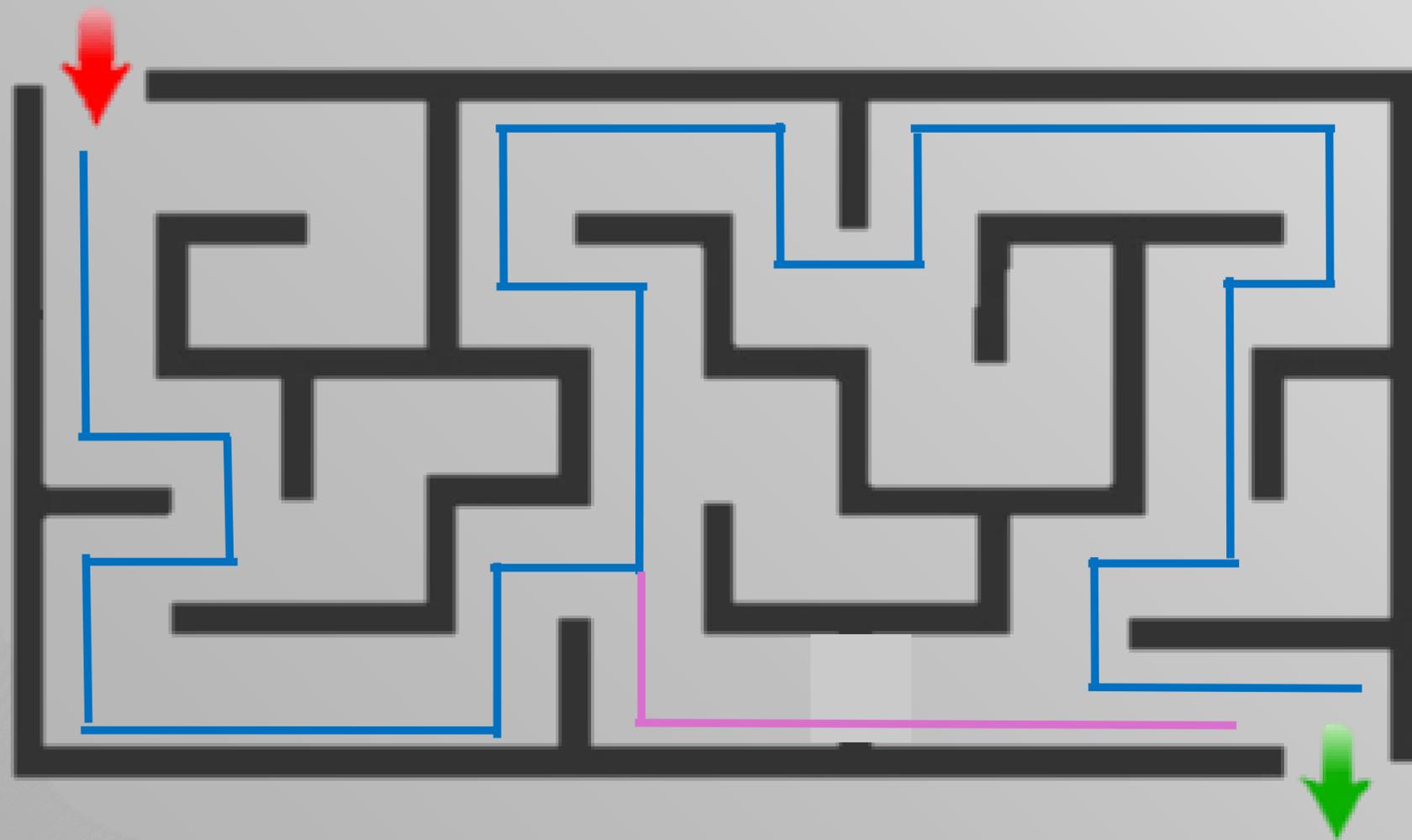
ACONCARF
Itinerante
Gramado



XXIII Congresso de
Direito Tributário
em Questão **EDIÇÃO 2025**



Busca pelas Vias Legais com Menor Tributação



ACONCARF
Itinerante
Gramado



**XXIII Congresso de
Direito Tributário**
em Questão **EDIÇÃO 2025**



Mas toda *busca* por menor tributação é Planejamento Tributário?

- Não.

Definição negativa por outras figuras e conceitos relevantes adotados pela jurisprudência:

Desonerações
Tributárias

Opções
Fiscais

Evasão

Planejamento Tributário: conjunto de atos racionais e organizados, vinculados entre si, fruto de decisão com base nas normas tributárias vigentes, voltado à ulteriormente minimizar o ônus tributário, dentro das variações quantitativas que o sistema consequencialmente permite que existam – *Elisão Tributária*

Cada Estado possui o seu próprio medidor de (in)tolerância ao Planejamento Tributário

Desonerações e Opções Fiscais



Planejamento Tributário



Planejamento Tributário *abusivo*



Evasão fiscal

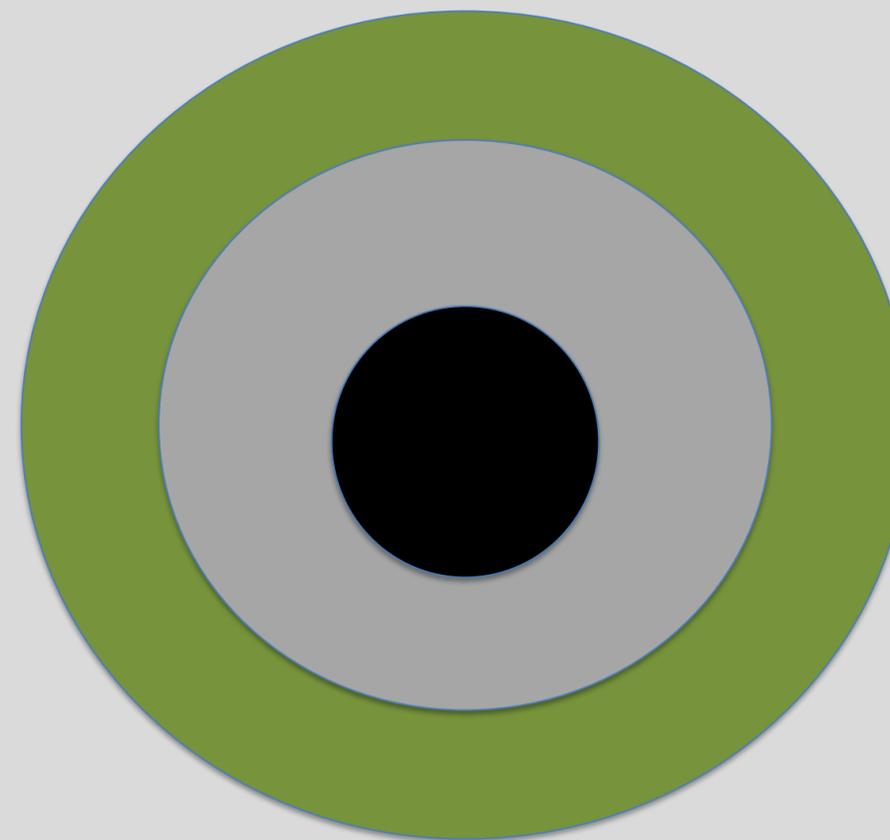


Ilustração usucapida (apossada em 2018) com sucesso do Prof. Luís Flávio Neto.

Evolução jurisprudencial do CARF em Planejamento Tributário

Premissa histórica da validade: *Legalidade estrita e literal*

1) *sobrenorma* do Direito Privado, de que o que não é proibido, é lícito +

2) *sobrenorma* do Direito Público, de que o Estado somente age dentro de expressa previsão jurídica de assim e como fazê-lo.



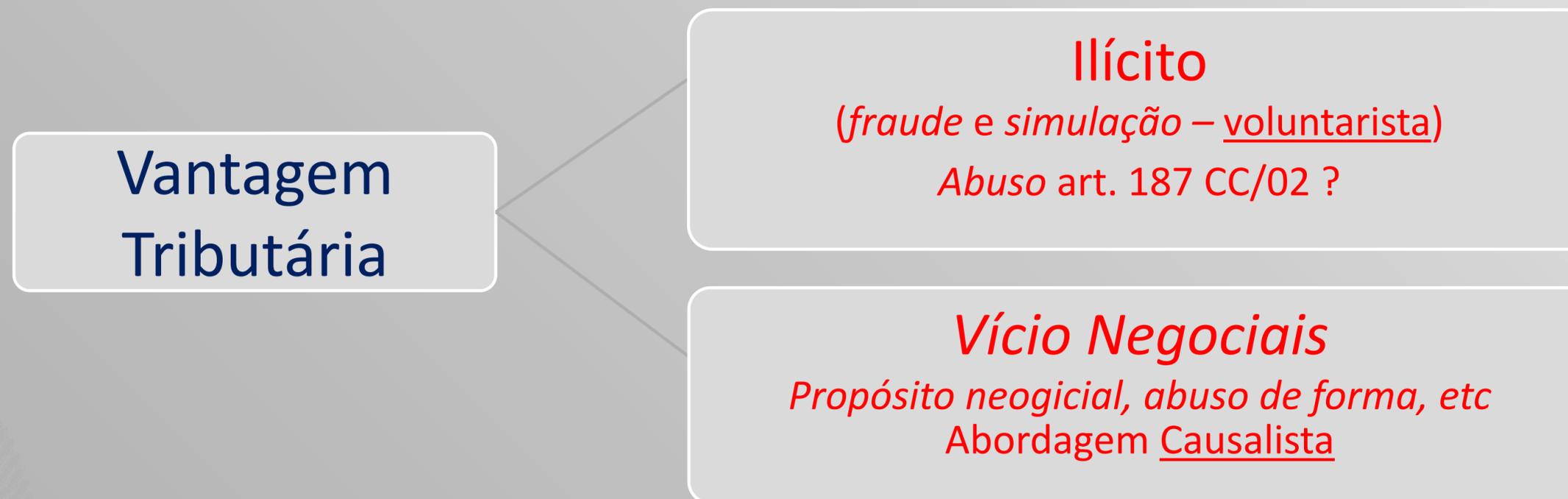
2004

Prevalência da Substância sobre a Forma

Validade mediante *Propósito Negocial* e *Motivação Extratributária* – *Abuso* no Planejamento Tributário

Suporte Doutrinário, Práticas Internacionais e LC nº 104/2001 – Par. Ún. do Art. 116

Fundamento comum para desconsideração de Operações pelo Fisco



Acórdão nº 1302.001.945, de 22/08/2016

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

SIMULAÇÃO. NÃO CONFIGURADA. GLOSA DE DESPESA FINANCEIRA. INDEVIDA.

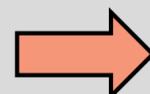
É legítimo que a investidora no exterior pudesse optar entre adquirir diretamente a participação em sociedade brasileira ou então aportar recursos em uma subsidiária brasileira, para que esta adquirisse a participação desejada.

Afasta a acusação de simulação a constatação de que: se os valores emprestados à subsidiária brasileira tivessem nela ingressado como aumento de capital, não existiria as despesas financeiras com juros de empréstimo questionadas na autuação, mas teria sido aumentada a base de cálculo dos juros sobre capital próprio e, conseqüentemente, poder-se-ia ter despesas maiores de JCP, in casu, em valores próximos aos juros dos empréstimos pagos. (...)

Esse ponto levantado pelo recorrente enfraquece qualquer alegação de que a despesa não fosse necessária, pois, ainda que tivesse sido feito um aumento de capital, a recorrente poderia gerar despesa com JCP.

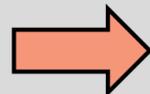
Ressalte que tanto os juros dos empréstimos como o JCP gerariam recolhimento de IRRF na remessa, razão pela qual também não se vislumbra, neste ponto, qualquer ardil.

(mesmo entendimento, [Acórdão 1402.002.443](#), de 03/05/2017)

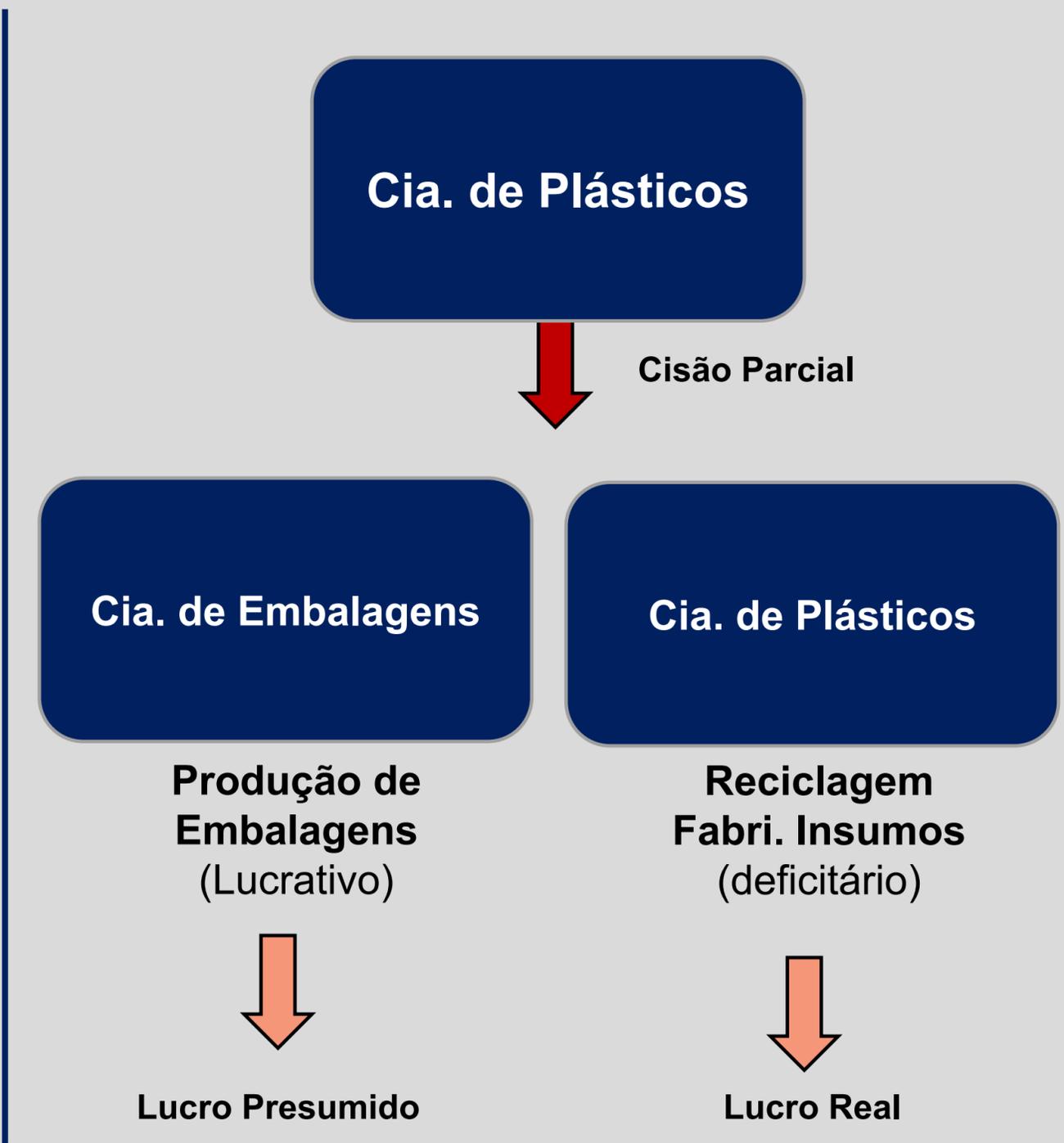


Embalagens
Reciclagem
Fabri. Insumos

Faturamento em 2007:
R\$ 146 Milhões



Lucro Real



Acórdão nº 1302.003.290, de 12/12/2018

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. PROPÓSITO NEGOCIAL. LICITUDE.

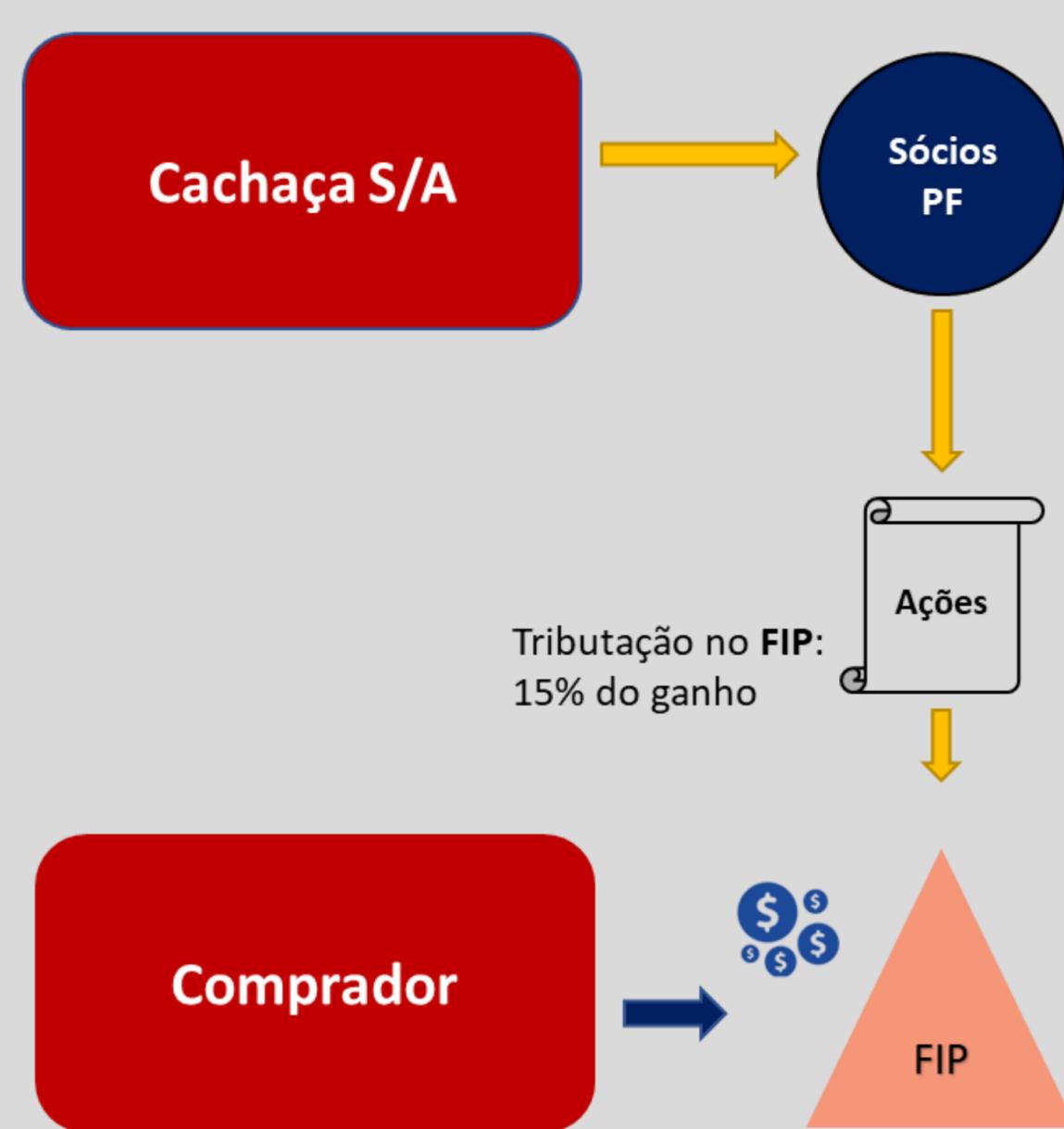
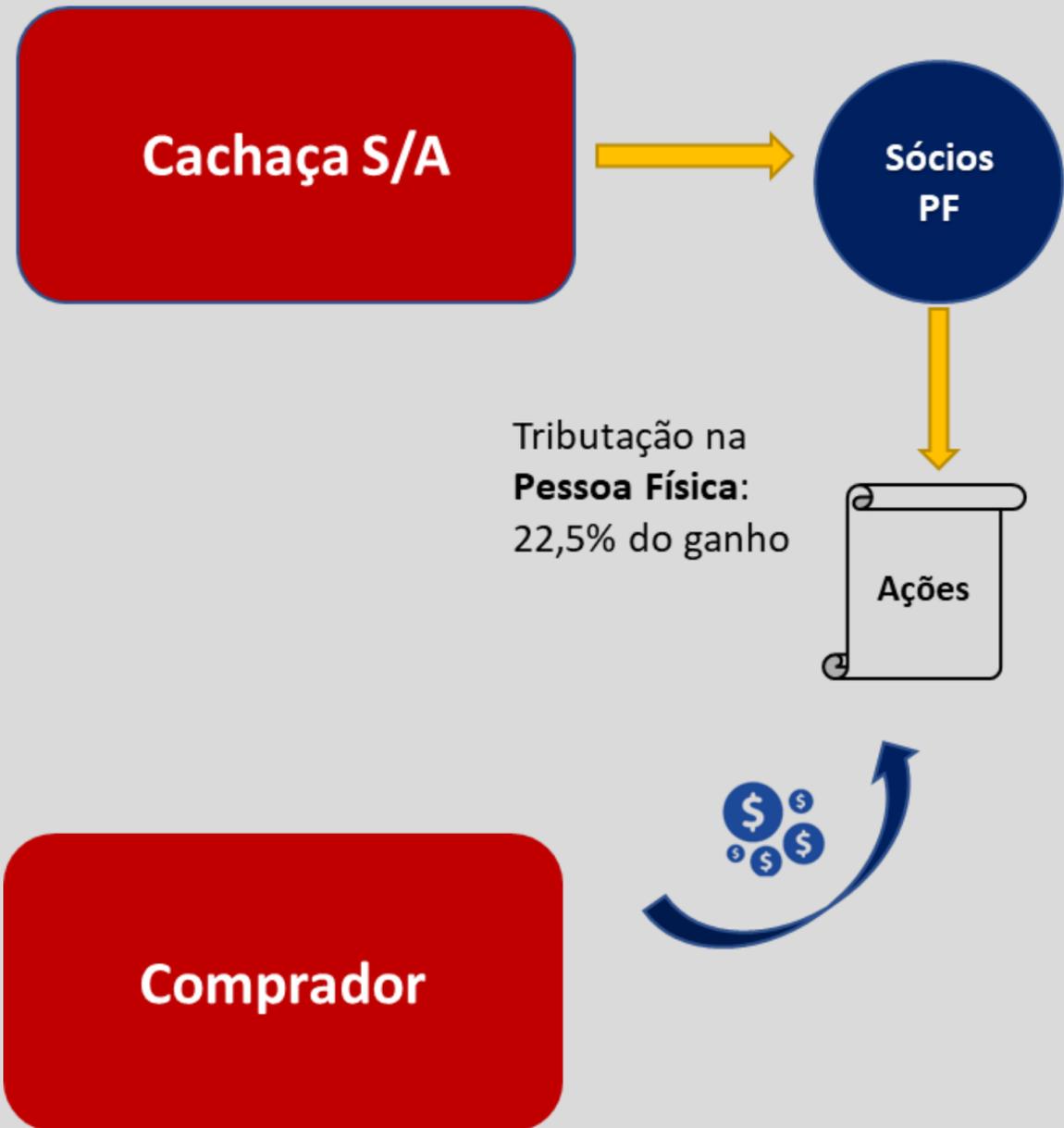
O legislador tributário não desconsidera o fato de o contribuinte buscar uma maneira menos onerosa de conduzir seus negócios, seja por motivos tributários, societários, econômicos ou quaisquer outros, desde que o faça licitamente. A reestruturação societária perpetrada pelo contribuinte, por si só, não desfigura a operação, notadamente quando a fiscalização não demonstra a ocorrência dolo, fraude ou simulação. (...)

Como se sabe, tal lei jamais foi criada [regulamentação do P.Ú. do Art. 116 do CTN]. Esse fato gera grande insegurança jurídica, tanto para os contribuintes quanto para a Administração Pública, deixando importantes questões relacionadas à arrecadação tributária à mercê de subjetividades.

Com o intuito de minorar tal dano, a doutrina e jurisprudência do CARF tem tentado conferir critérios mais objetivos aptos a determinar quando uma operação tributária é abusiva ou não. (...)

Estando, o ato administrativo, estritamente aprisionado aos quadrantes da lei, não cabe à Administração adentrar na motivação do particular em proceder conforme os ditames legais. A alegação de que as operações realizadas não tiveram real propósito comercial advém de construção jurisprudencial estrangeira que não encontra validade no nosso Ordenamento Jurídico, justamente por conflitar com uma gama de princípios, como o da Legalidade Tributária, descrito acima, além de outros princípios como a livre de iniciativa, estes últimos provenientes da Ordem Econômica.

(mesmo entendimento, Acórdão 1401.002.650, de 18/07/2018)



Acórdão nº 2301.005.933, de 14/03/2019

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Data do fato gerador: 09/08/2012, 21/02/2013, 09/11/2015, 07/10/2016

FIP. AUSÊNCIA DE FINALIDADE NEGOCIAL.

Desprovido de finalidade comercial o Fundo de Investimento em Participação FIP, constituído por uma única investidora, com um único investimento ao qual não foi aportado qualquer investimento adicional ou ato de gestão visando seu crescimento/desenvolvimento ou saneamento e cuja permanência no FIP durou alguns dias. FIP. (...)

Não é o conteúdo formal do negócio jurídico (causa típica) consubstanciado na declaração de vontade que irá determinar a incidência tributária, mas sim sua causa objetiva (propósito). É preciso verificar a função a que se destina a operação dentro do empreendimento econômico, e não somente a prática de atos baseados em dispositivos legais (princípio da estrita legalidade em matéria tributária).

Assim, não se faz suficiente a licitude dos atos realizados, tampouco a máxima argumentativa da liberdade empresarial de auto-organização, para legitimar as alternativas escolhidas em uma reestruturação societária, pois estas devem estar providas de causa econômica, de modo que o motivo da reorganização não seja único ou predominantemente de economizar tributos. (...) No decorrer do presente procedimento fiscal não restou claramente demonstrado o motivo e a finalidade comercial das operações societárias

Acórdão nº 3402-012.431, de 11/02/2025

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 31/07/2012

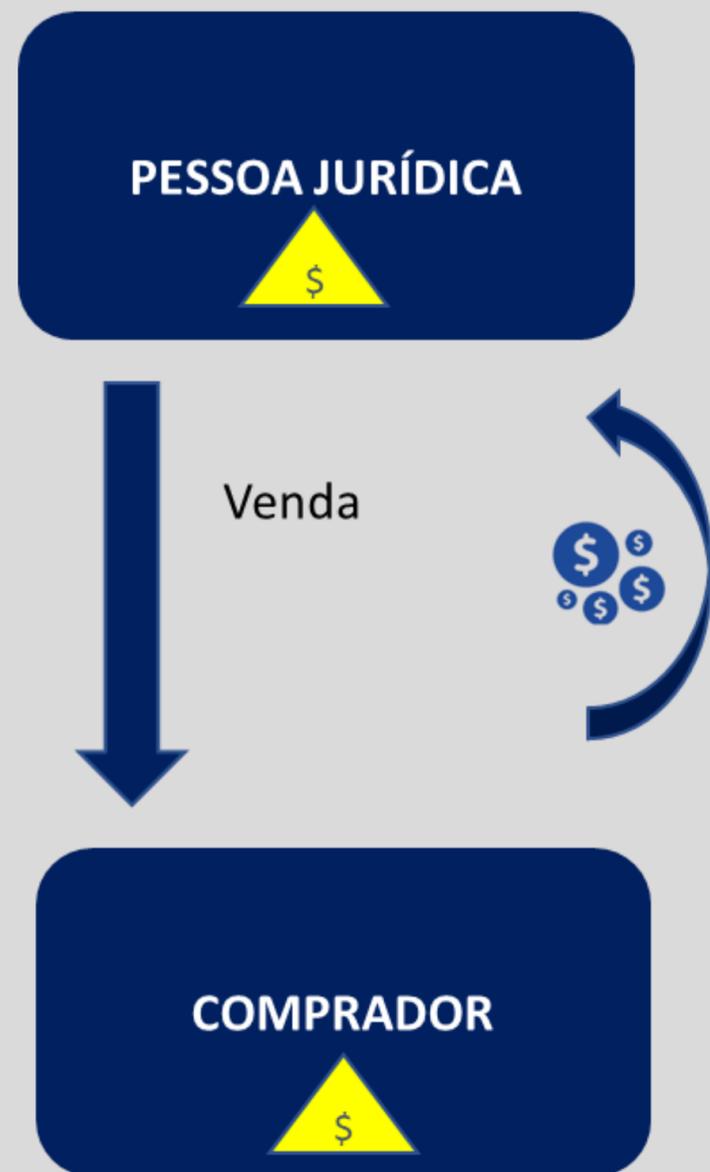
INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. MODALIDADE COMPROVADA. CARÊNCIA PROBATÓRIA. NECESSÁRIA DEMONSTRAÇÃO DE SIMULAÇÃO OU FRAUDE NA OPERAÇÃO DE IMPORTAÇÃO.

Nos termos do art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, é imprescindível analisar se, em termos concretos, a autoridade fiscal foi capaz de demonstrar, por meio de provas inequívocas, que houve ocultação, por parte de outro sujeito, do real adquirente da operação, mediante fraude ou simulação, sendo desconsiderados meros indícios inerentes às operações comuns às atividades operacionais da pessoa jurídica fiscalizada.

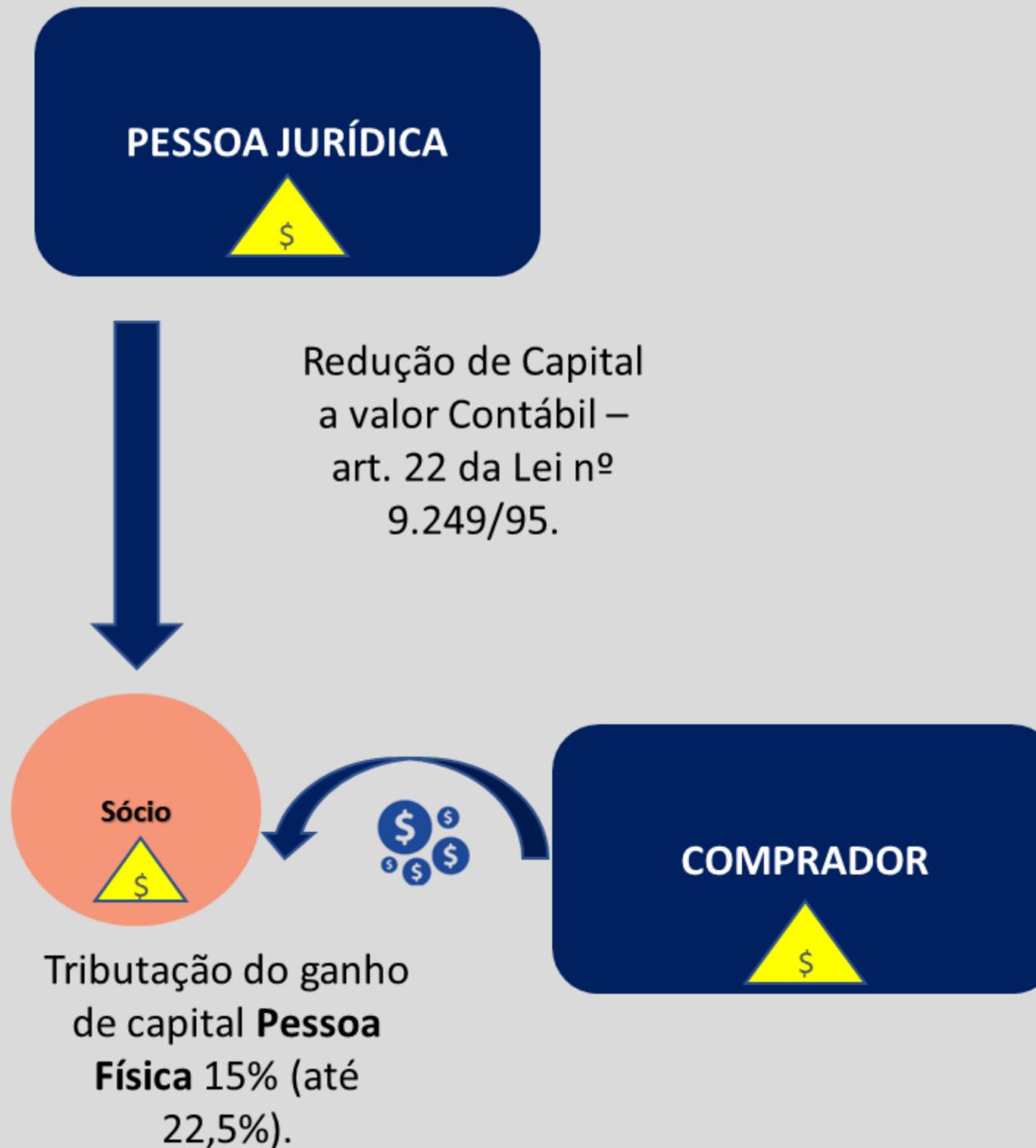
(...)

Mas não é só, e aqui me refiro já ao segundo aspecto equivocado, traz a fiscalização no auto de infração conceitos dados para o planejamento tributário, como a existência ou não de propósito comercial, quais são os limites da iniciativa privada em suas reorganizações societárias, e se utiliza da afirmativa da ocorrência de simulação, fazendo um misto equivocado dos indícios afirmados. (...)

*Também como já mencionado, me parece que **o pano de fundo da presente autuação é a simulação aludida, que refere-se tão somente à reorganização societária pela segregação de atividades realizada pelo recorrente com objetivo de economia tributária, e, nesse aspecto, em relação à mera inconformidade da base de cálculo impositiva às diferentes fases da cadeia operacional, deve o fisco valer-se das normas tributárias antielisivas específicas, ou comprovar de fato a ocorrência de simulação ou fraude no planejamento realizado pela recorrente.***



Tributação do ganho de capital **Pessoa Jurídica** 34%.



Acórdão nº 9101-005.993, de 08/03/2022

*REDUÇÃO DE CAPITAL. ENTREGA DE BENS E DIREITOS DO ATIVO AOS ACIONISTAS. VALOR CONTÁBIL. **FACULDADE. LEI 9.249/1995, ART. 22. LEGALIDADE.***

Os artigos 22 e 23 da Lei nº 9.249, de 1995, adotam o mesmo critério, tanto para integralização de capital social, quanto para devolução deste aos sócios ou acionistas, conferindo coerência ao sistema jurídico.

*O artigo 22 prevê que os bens e direitos do ativo da pessoa jurídica, que forem entregues ao titular ou a sócio ou acionista, a título de devolução de sua participação no capital social, poderão ser avaliados pelo valor contábil ou de mercado. **É lícita, portanto, a devolução de bens e direitos aos acionistas pelo valor contábil.**(...)*

DV Edeli Bessa:

Concluo, do exposto, que as operações realizadas foram consideradas inválidas porque teve como resultado final a tributação do ganho de capital auferido na alienação no âmbito do imposto de renda devido pelo sócio Flávio Ognibene Guimarães. Contudo, 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 passiva da incidência daí decorrente. E, existindo a faculdade expressa no art. 22 da Lei nº 9.249/95 seu exercício não pode ser tomado por abusivo se há 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.

Acórdão nº 1202-001.511, de 11/12/2024

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2016

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA.

Nas operações estruturadas em sequência, deve a Fiscalização apurar se, em cada uma das etapas realizadas, não houve abuso de poder ou fraude. Caso haja, deve-se considerar, para fins tributários, o conjunto das operações como um todo e não as etapas isoladas.

OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA. **SIMULAÇÃO**. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. GANHO DE CAPITAL. DESLOCAMENTO DO GANHO PARA OS SÓCIOS DA PESSOA JURÍDICA. IMPOSSIBILIDADE.

*O fato de cada uma das transações dentro do grupo societário, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto de operações, quando restar comprovado o **abuso de direito**.*

*Por trás da verdade declarada, numa aparente reorganização societária existia uma única intenção, qual seja, a obtenção de **benefícios fiscais**, que, de outra forma, não poderiam ser alcançados.*

Há simulação quando os atos negociais são realizados com finalidade não correspondente exatamente a sua causa legítima. Confirmada a simulação dos atos negociais que possibilitaram o deslocamento da tributação do ganho de capital da contribuinte para seus sócios, é cabível a autuação.

AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO EXTRATRIBUTÁRIA.

O princípio da liberdade de auto-organização, mitigado que foi pelos princípios constitucionais da isonomia tributária e da capacidade contributiva, não mais endossa a prática de atos sem motivação negociais, sob o argumento de exercício de planejamento tributário.

PODER JUDICIÁRIO

Matéria naturalmente escassa

Movimento de *desjudicialização*, até os últimos anos

Debate focado no CARF e muitas Autuações, quando mantidas, pagas pelo REFIS.

Pronunciamentos pontuais do Supremo Tribunal Federal, em Ações de controle *concentrado* (ADI e ADC).

Ações Anulatórias debatendo Planejamentos Tributários de relevância, em casos em que o Contribuinte perdeu no CARF, são muito recentes e poucos chegaram ainda nos Tribunais Superiores, de modo que **entendemos** não haver, propriamente, *jurisprudência*.

Elementos jurisprudenciais concretos e relevantes

- ADC nº 66 (art. 129 da Lei do Bem) - De novo na pauta, pelo *inconformismo/necromancia* da RFB ou pelo *abuso* do contribuinte?
- ADI nº 2.446 (par. únic. do art. 116 do CTN) – Quem de fato *ganhou*? Aspecto formal da Ação ou meritório do fundamento?
- **Apelação nº 5058075-42.2017.4.04.7100 no TRF4 – Ágio Gerdau – Adoção do *princípio da legalidade* e apenas isso. Será que fica?**



muito obrigado!