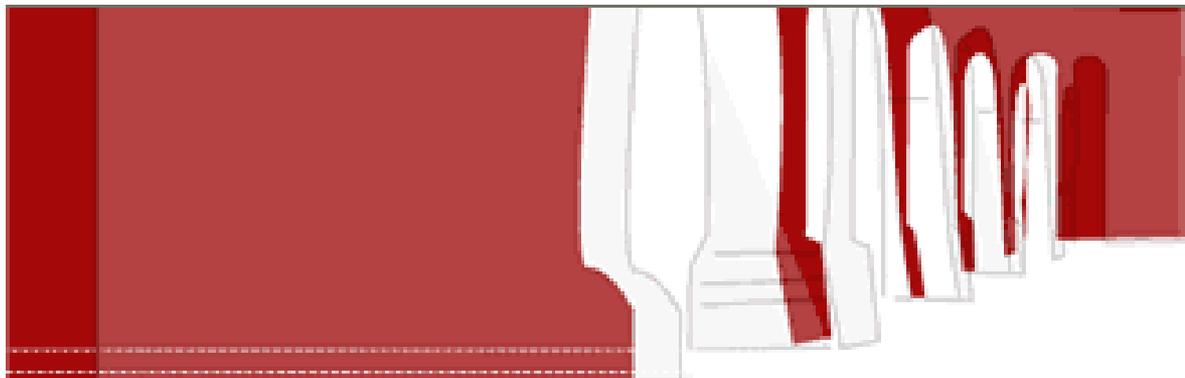


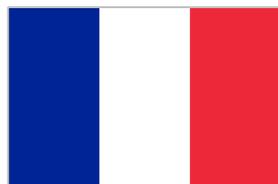
# Os Limites do Planejamento Tributário

Prof. Dr. Luís Eduardo Schoueri





# Os Limites do Planejamento Tributário: as experiências alemã, francesa, espanhola e norte-americana





# O Sistema Alemão



➤ O planejamento tributário é limitado por três elementos:

Consideração econômica

O intérprete deve perquirir se a hipótese tributária exige a presença de determinada forma jurídica ou se esta é irrelevante

Simulação

Se a presença de uma forma jurídica for exigida, o intérprete deve questionar se a transação foi simulada

Abuso de formas jurídicas

Aplicação residual



# O Sistema Alemão



## Abuso de formas jurídicas

- 1) A obrigação tributária não pode ser eludida ou reduzida mediante o abuso de formas e formulações de direito civil;
- 2) Quando há abuso, os impostos deverão ser cobrados como o seriam se adotada a forma jurídica adequada para os fenômenos, fatos e relações econômicos.

## Doutrina – existe abuso de formas:

- a) se uma estrutura de Direito Civil é inusual para o resultado econômico procurado;
- b) se não pode ser encontrado qualquer fundamento econômico razoável para a escolha do meio adotado;
- c) se parece que outra estrutura seria imediatamente exigida para tanto;
- d) se uma estrutura é casuística, difícil, não natural, superficial, contraditória ou transparente e sua finalidade econômicas aparecem como secundárias no caso.

# O Sistema Francês



## **Article L64**

*A fim de restabelecer seu verdadeiro caráter, a administração tem o direito de descartar, por não serem oponíveis a ela, **os atos constitutivos de um abuso do direito**, seja porque esses **atos são fictícios**, seja porque, ao buscarem um benefício da aplicação literal dos textos ou de decisões que vai contra os objetivos perseguidos por seus autores, **não puderam ter sido inspirados por nenhum outro motivo senão o de elidir ou mitigar os encargos fiscais** com que o interessado teria normalmente arcado considerando sua situação ou atividade concreta, se tais atos não tivessem sido feitos ou executados.*



# O Sistema Francês

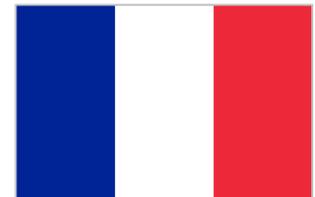


## **Article L64**

*[...] Em caso de desacordo sobre as retificações notificadas com base neste artigo, a controvérsia é submetida, a pedido do contribuinte, ao parecer do comitê de abuso tributário. A administração também pode submeter a disputa ao parecer do comitê.*

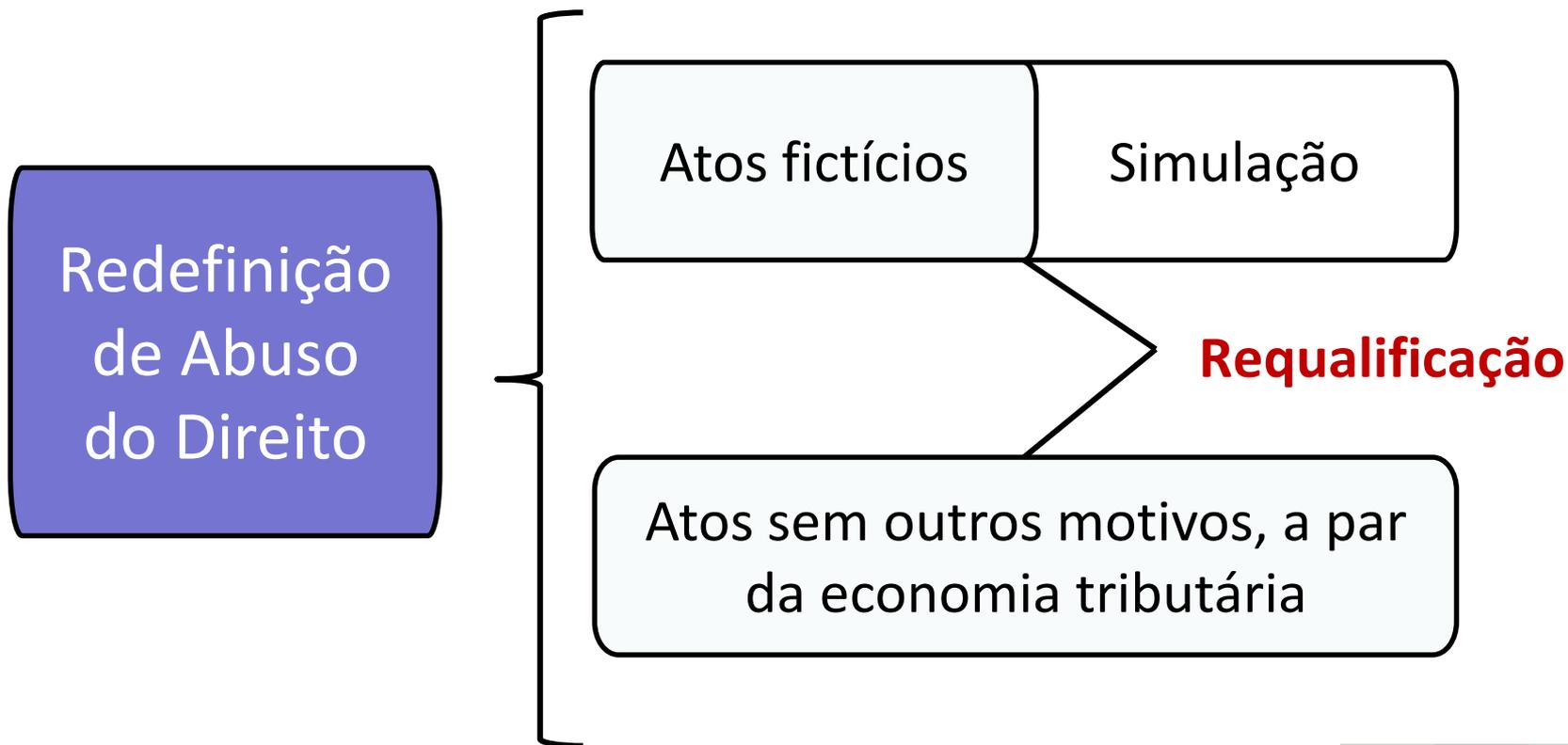
*Se a administração não tiver concordado com a opinião da comissão, ela deve provar a consistência da retificação.*

*As opiniões são objeto de um relatório anual que é tornado público.*





# O Sistema Francês



# O Sistema Espanhol



## **Artículo 15. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria.**

1. **Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:**
  - a) **Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.**
  - b) **Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios. [...]**
3. **En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora.**

# O Sistema Espanhol



## ***Artículo 16. Simulación.***

- 1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.***
- 2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.***
- 3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente.***



# O Sistema Espanhol

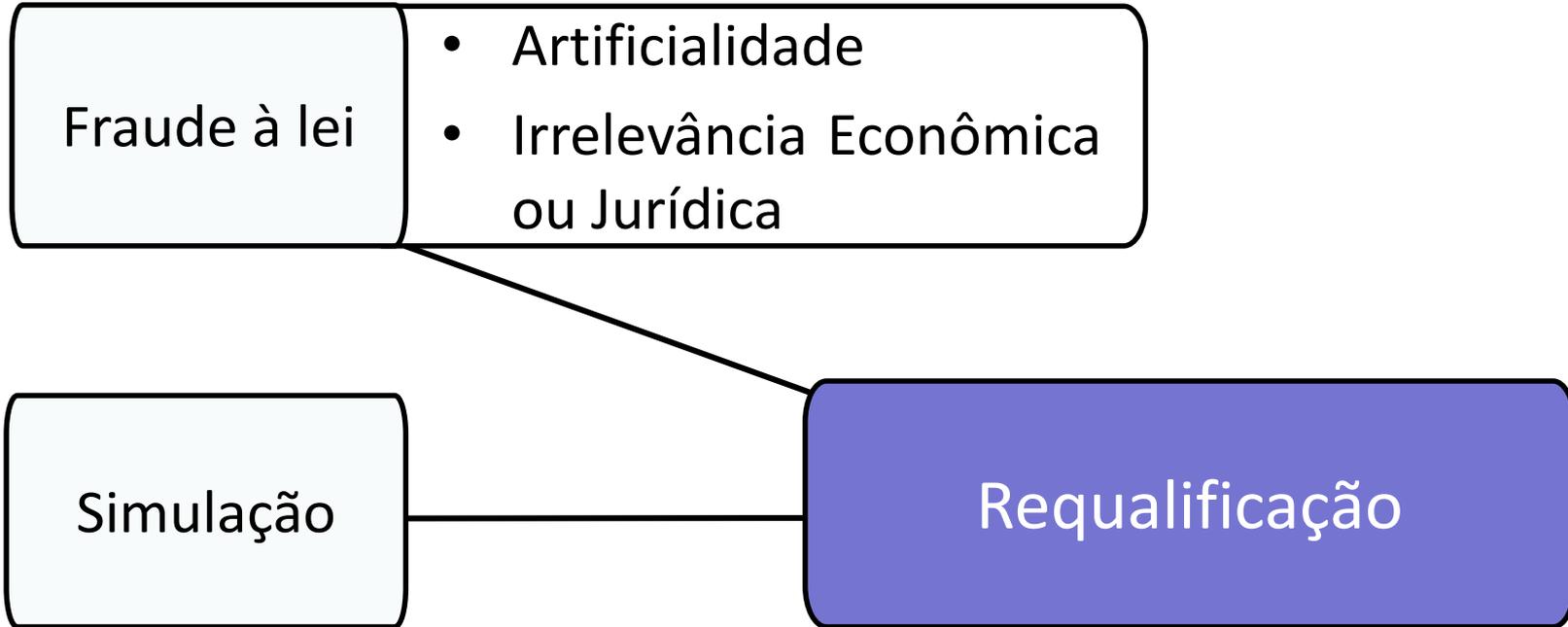


Fraude à lei

- Artificialidade
- Irrelevância Econômica ou Jurídica

Simulação

Requalificação



# O Sistema Norte-americano



## ➤ Doutrinas de common law



Doutrina da substância sobre a forma

- Doutrina mais utilizada pelos Tribunais e contribuintes
- Nem sempre leva a maior tributação (não é uma regra antiabuso eficaz)

## ➤ Health Care and Education Reconciliation Act (2010)

- Codificou a doutrina do “business purpose”
- Section 7701(o) do IRC
- Validade da transação sujeita a um teste de duas etapas

- Alteração expressiva nas circunstâncias econômicas
- Motivação expressiva      comercial      não-tributária



# IRC, Section 7701(o)



## *“(o) Clarification of economic substance doctrine*

### *(1) Application of doctrine*

*In the case of any transaction to which the economic substance doctrine is relevant, such transaction shall be treated as having economic substance only if—*

*(A) the transaction changes in a meaningful way (apart from Federal income tax effects) the taxpayer’s economic position, and*

*(B) the taxpayer has a substantial purpose (apart from Federal income tax effects) for entering into such transaction.*

*(...)*

### *(5) Definitions and special rules*

#### *(A) Economic substance doctrine*

*The term “economic substance doctrine” means the common law doctrine under which tax benefits under subtitle A with respect to a transaction are not allowable if the transaction does not have economic substance or lacks a business purpose.”*



# Limites do Planejamento Tributário: o modelo brasileiro



# Consideração Econômica no Anteprojeto do CTN



## ➤ Anteprojeto – Rubens Gomes de Sousa (artigos não aprovados):

**Artigo 129 (tributos formais x econômicos):** “Salvo em se tratando de tributos incidentes sobre atos jurídicos formais e de taxas, a interpretação da legislação tributária, no que se refere à conceituação de um determinado ato, fato ou situação jurídica como configurando ou não o fato gerador, e também no que se refere à determinação da alíquota aplicável, terá diretamente em vista os resultados efetivamente decorrentes do aludido ato, fato ou situação jurídica, ainda quando tais a resultados não correspondam aos normais, com o objetivo de que a resultados idênticos ou equivalentes corresponda tratamento tributário igual”.

**Artigo 74 (tributos formais x econômicos):** “A interpretação da legislação tributária visará sua aplicação não só aos atos, fatos ou situações jurídicas nela nominalmente referidos, como também àqueles que produzam ou sejam suscetíveis de produzir resultados equivalentes.

Parágrafo Único. O disposto neste artigo não se aplica:

I - às taxas;

II - aos impostos cujo fato gerador seja a celebração de negócio, a prática de ato, ou a expedição de instrumento, formalmente caracterizados na conformidade do direito aplicável segundo a sua natureza própria.

# Consideração Econômica no Anteprojeto do CTN



**Artigo 86 (teoria do julgamento):** “Art. 86. A autoridade administrativa ou judiciária terá em vista, independentemente da intenção das partes, mas sem prejuízo dos efeitos penais dessa intenção quando seja o caso, que a utilização, pelos contribuintes ou terceiros, de institutos, conceitos ou formas de direito privado não verá dar lugar à evasão ou redução de tributo devido com base nos resultados efetivos do estado de fato ou situação jurídica, nos termos do artigo anterior, em diferir o seu pagamento”.

Atuais artigos 109 e 110 do CTN (não impedem a consideração econômica):

**Art. 109.** Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

**Art. 110.** A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

# O Sistema Brasileiro



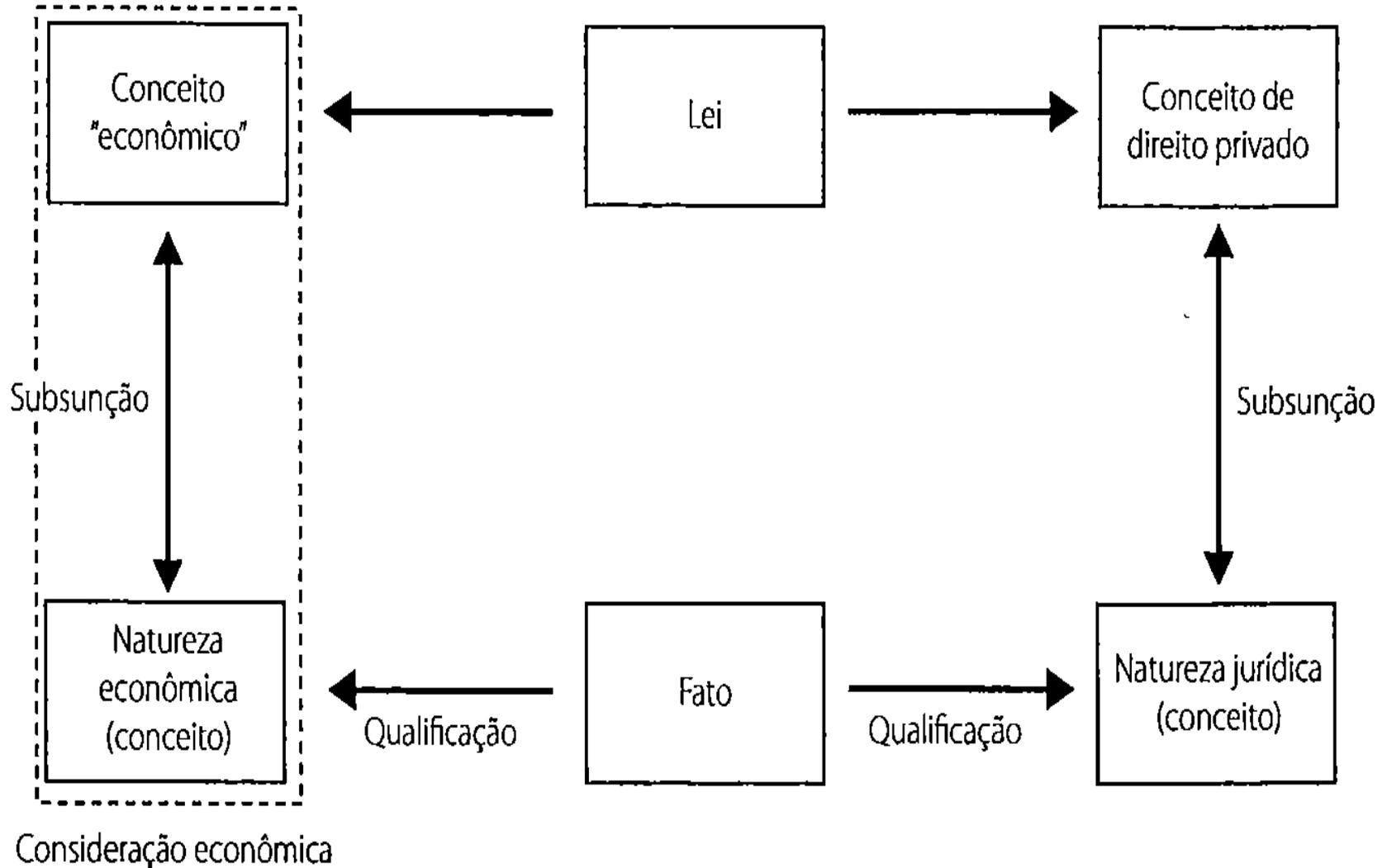
## ➤ Paulo de Barros Carvalho:

“[...] a doutrina tradicional vem conotando certos fatos jurídicos, tal qual o fato elisivo, como construção de conteúdo econômico, com efeitos jurídicos. Assim o entende, Amilcar de Araújo Falcão, que o qualifica como *fato jurídico de conteúdo econômico* ou mesmo *fato econômico de relevância jurídica*. Distrações desse gênero, conduziram o pensamento à ideia de que seja necessário ao direito tomar emprestado o fato econômico para cumprir com suas funções prescritivas de conduta”.

“[...] não há fatos jurídicos puros ou fatos econômicos puros. O que existe são cortes de linguagem. Nós, juristas, montamos realidade jurídica que representa o corte. Desta maneira, construímos a interpretação jurídica. Nada disso impede que economistas tomem a mesma base objetiva e produzam enunciados econômicos sobre ela. Produzem-se, por sua vez, outros cortes sobre o mesmo acontecimento, compondo novo signo”.



# Consideração Econômica



# O Sistema Brasileiro



## ➤ CTN:

**Art. 116.** Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

**Art. 118.** A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

# O Sistema Brasileiro



## *“Situação jurídica”*

- **Abuso do direito**
  - Destinado a atos ilícitos
  - Influência francesa
- **Abuso de formas**
  - Analogia: proibição
- **Fraude à lei**
  - Qual comando legal seria fraudado?
- **Simulação**

x

## *“Situação de fato”*

- **Consideração econômica**
  - Rejeição histórica



# Evolução Jurisprudencial do CARF

# Evolução do tema na doutrina e jurisprudência



## LEGALIDADE

- Tipicidade
- Simulação: proibição legal
- Negócio jurídico indireto: planejamento lícito

## CONTEÚDO ECONÔMICO

- Essência do negócio jurídico
- Análise da transação como um todo
- Propósito comercial (business purpose)



# Primeira Fase - Formalismo

“IRPF – Ganhos de Capital – Simulação – Para que se possa caracterizar a simulação, em atos jurídicos, é indispensável que os atos praticados não pudessem ser realizados, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. Se não existia impedimento para a realização de aumentos de capital, a efetivação de incorporação e decisões, tal como realizadas e cada um dos atos praticados não é de natureza diversa daquele que de fato aparenta, isto é, se de fato e de direito não ocorreram atos diversos dos realizados, não há como qualificar-se a operação de simulada. Os objetivos visados com a prática dos atos não interferem na qualificação dos atos praticados, portanto, se os atos praticados eram lícitos, as eventuais consequências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal e não de evasão ilícita.”

(Acórdão nº 106-09343, de 18 de setembro de 1997)

**Abordagem  
Formalista**





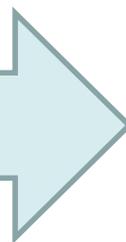
## Artigo 116, parágrafo único

“A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de **dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária**, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”

Abordagem  
Formalista



Alteração no CTN





# Artigo 116, parágrafo único

Medida Provisória nº 66/02 (**REJEITADA** pelo Congresso)

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

§ 1º Para a descon sideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de: I - **falta de propósito negocial**; ou II - **abuso de forma**.

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

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

Abordagem  
Formalista

Rejeição da MP  
66/02

Alteração no CTN





# Artigo 116, parágrafo único

## Artigo 116, parágrafo único do CTN

Alcance do dispositivo

- Casos de simulação?
- Cláusula geral antiabuso?

Argumentos de “business purpose”  
são válidos/necessários?

- Rejeição da Medida Provisória nº 66/02
- Ausência de fundamento legal expreso



# Apesar disso...

“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 negocial, sob o argumento de exercício de planejamento tributário”.

(Acórdão nº 104-21498, de 23 de março de 2006)

“Ausência de Motivação Extratributária – A liberdade de auto-organização não endossa a prática de atos sem motivação negocial, sob o argumento de exercício de planejamento tributário.”

(Acórdão nº 104-20749, de 15 de junho de 2006)

Abordagem  
Formalista

Rejeição da MP  
66/02

Alteração do CTN

Início da Era da substância  
sobre a forma

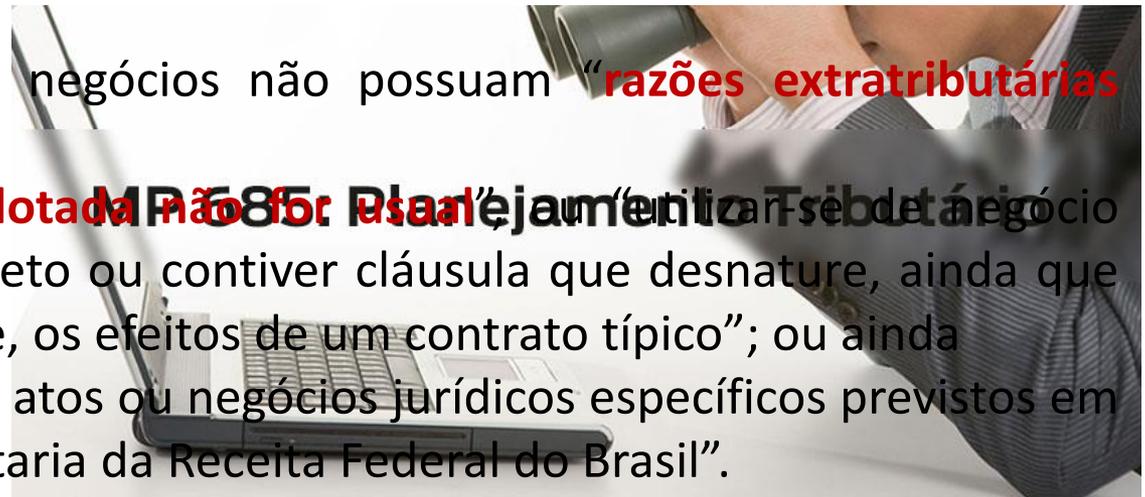




# MP 685/2015 (Rejeitada)

- Art. 7º: cumpre ao contribuinte **informar** à Receita Federal operações que envolvam “atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo”, sempre que...

- i) tais atos ou negócios não possuam “**razões extratributárias relevantes**”;
- ii) “**a forma adotada não for usual**” em um negócio jurídico indireto ou contiver cláusula que desnature, ainda que parcialmente, os efeitos de um contrato típico”; ou ainda
- iii) tratarem “de atos ou negócios jurídicos específicos previstos em ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil”.



Abordagem  
Formalista

Rejeição da MP  
66/02

Rejeição da MP  
685/15

Alteração do CTN

Início da Era da substância  
sobre a forma



# Artigo 116, parágrafo único

- Muitos dos casos em que são invocados o “propósito comercial” ou a “substância econômica” poderiam ser resolvidos com as ferramentas clássicas do Direito

➔ **Simulação**

➔ **Consideração econômica**

- O espaço para a norma geral antiabuso é bastante reduzido



# O CARF e a doutrina do “business purpose”

# Pesquisa de jurisprudência



- Mapeamento de Decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008;

- 35 autores;

- 970 acórdãos identificados, que foram distribuídos aos integrantes do grupo, afastando-se todos os que não versavam sobre planejamento;

- 78 foram relatados no livro;

- Palavras-chave.

# Business purpose: critérios usados pelo CARF



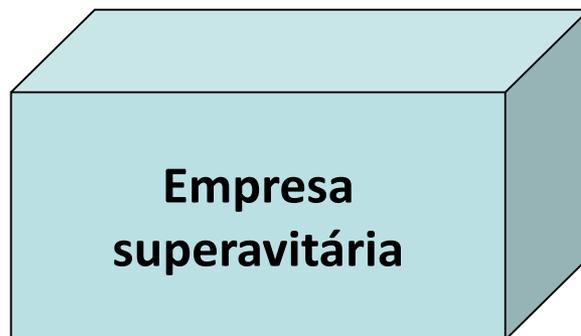
- Intervalo temporal entre as transações
- Coerência entre a transação e a atividade empresarial envolvida
- Independência das partes



# Exemplo: incorporação às avessas



# Incorporação às avessas



- Incorporadora altera razão social para a razão social da incorporada;
- Atividades que passam a ser exercidas são as da incorporada;
- Endereço passa a ser o da incorporada, etc.



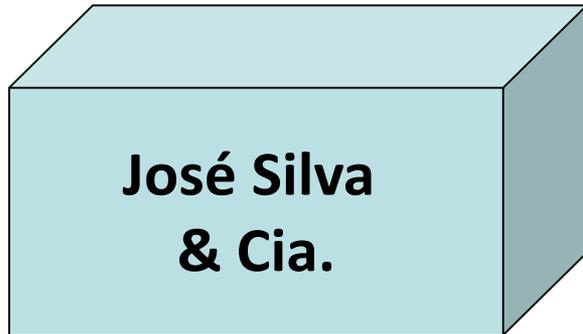
# Evolução dos julgados do CARF

- **1994**  
Acórdão CSRF 01-01.874: planejamento **válido** (legalidade)
- **1996**  
Acórdão CSRF 01-02.107: planejamento **inválido** (falta de **business purpose**)
- **2002**  
Acórdão 103-21046: planejamento **válido** (legalidade)  
Acórdão 103-21047: planejamento **inválido** (legalidade: simulação)
- **2003**  
Acórdão 101-94127: planejamento **válido** (legalidade)
- **2004**  
Acórdão 107-07596: planejamento **válido** (**business purpose**)
- **2006**  
Acórdão 105-15822: planejamento **válido** (legalidade)
- **2007**  
Acórdão 105-16.677: planejamento **válido** (legalidade)

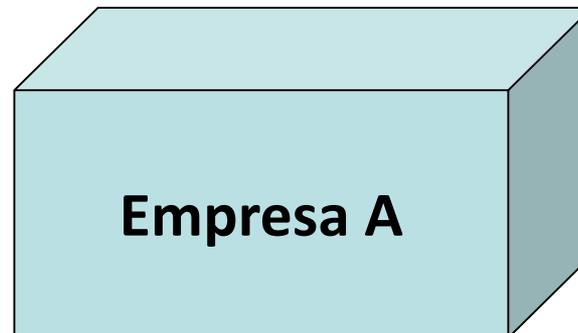


Exemplo: operação “casa e separa”

# Operação “casa e separa”



Ingresso no quadro societário da Empresa A, com a integralização de ações pelo valor nominal, em ativos e atividades de varejo.

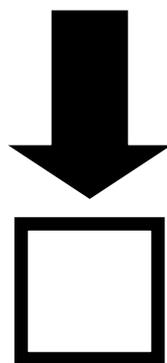


Ingresso no quadro societário da Empresa A, com a integralização de ações com ágio, em dinheiro.

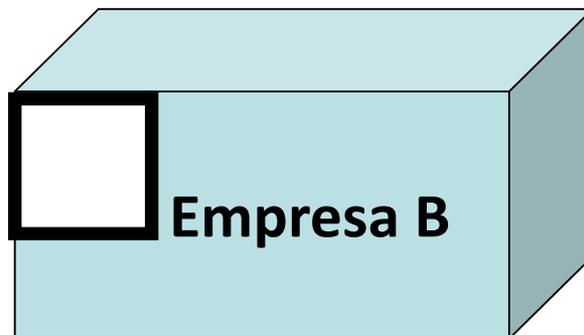


# Operação “casa e separa”

Cisão seletiva da  
Empresa A



Fundos imediatamente  
disponíveis (Caixa) da  
Empresa A





# Operação “casa e separa”

**José Silva  
& Cia.**

**Compradora  
S.A.**

**Empresa B**

**Empresa A**

Incorporação

# Evolução dos julgados do CARF

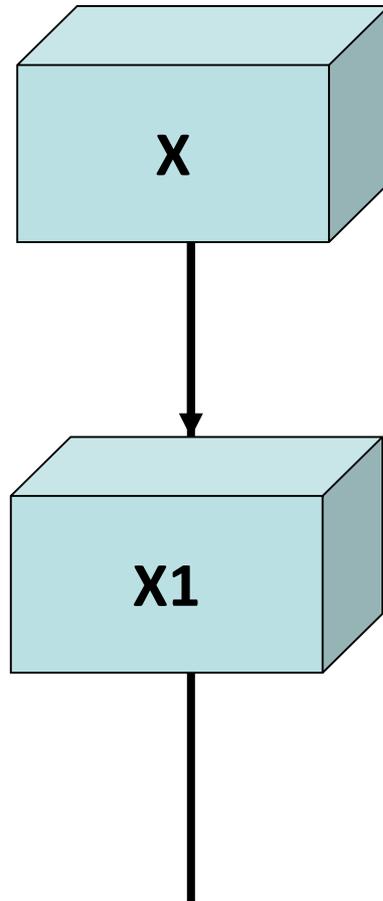


- **2001**
  - Acórdão 101-93704: planejamento **válido** (legalidade)
- **2003**
  - Acórdão 101-94340: planejamento **válido** (legalidade)
- **2004**
  - Acórdão 101-94771: planejamento **inválido** (legalidade: simulação)
- **2005**
  - Acórdão 101-95018: planejamento **inválido** (ausência de **business purpose**)
- **2006**
  - Acórdão 104-21498: planejamento **inválido** (ausência de **business purpose**)
  - Acórdão 104-21675: planejamento **inválido** (ausência de **business purpose**)
  - Acórdão 101-95818: planejamento **inválido** (legalidade: simulação)
- **2007**
  - Acórdão 104-22250: planejamento **inválido** (legalidade: simulação)

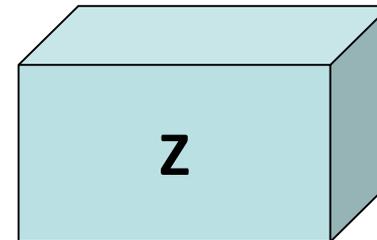


# Exemplo: Ágio e empresa-veículo

# Ágio e Empresa-veículo



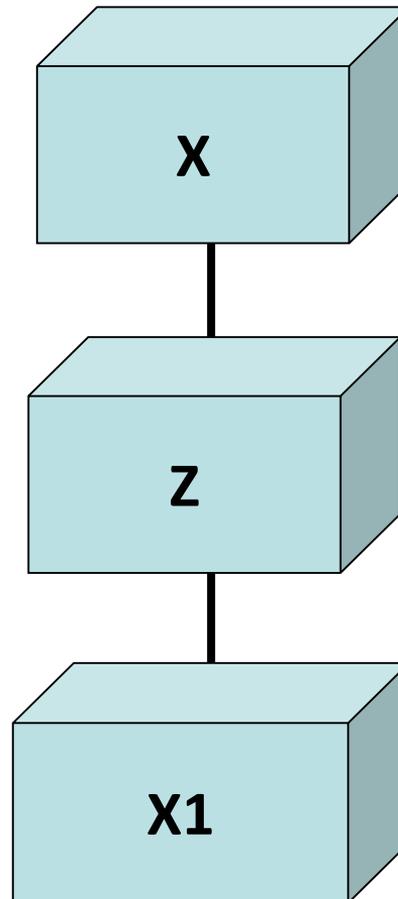
**Empresa X integraliza o capital da Empresa Z com ações da Empresa X1**



**Empresa Z contabiliza ágio derivado das ações da Empresa X1**

**Empresa Z se torna controladora da Empresa X1**

# Ágio e Empresa-veículo



**Empresa Z é  
incorporada pela  
Empresa X1**

**Empresa X1 registra  
ágio em sua  
contabilidade**



# “Caso Libra”

- Acórdão n. 101-96.724, julgado em 28 de maio de 2008
- Os Conselheiros viram na transação sinais de **planejamento inválido**
  - Transações estruturadas de modo **sequencial**
  - Transação **reversa** (incorporação da controladora pela controlada)
  - Utilização de **empresa efêmera**
  - Transação entre **partes relacionadas**



# “Caso Libra”

- Acórdão n. 101-96.724, julgado em 28 de maio de 2008
- “A reorganização societária, para ser legítima, deve **decorrer de atos efetivamente existentes**, e não apenas artificial e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal”
- “É óbvio que **o benefício se aplica às reais hipóteses de aquisição de investimento com ágio**, não àquelas em que tenha havido uma **artificial estruturação** para possibilitar o aparecimento do ágio a ser amortizado em futura incorporação, **com o único objetivo de criar despesas dedutíveis**”



# “Caso Carrefour”

- Acórdão n. 103-23.290, julgado em 5 de dezembro de 2007

“Da descrição dos fatos e elementos de prova constantes dos autos bem se percebe **a ausência de qualquer propósito comercial ou societário na incorporação realizada**, restando caracterizada a utilização da incorporada como mera **“empresa veículo” para transferência do ágio** para a incorporadora, apenas com o fim almejado de redução do ganho tributável resultante da venda dos estabelecimentos ao Carrefour. (...) A meu ver, o caso concreto deveria ser enquadrado como **simulação**, acompanhada da aplicação de multa qualificada”



# “Caso Ficap”

- Acórdão n. 105-17.219, julgado em 17 de dezembro de 2008
- “Admitir-se a dedução deste suposto ágio seria admitir que qualquer empresa que tivesse adquirido ações de outra em período anterior à Lei 9.532 poderia, a qualquer tempo, **reavaliar a empresa investida, constituir nova empresa e, ato contínuo, incorporá-la, aproveitando ágio dela mesmo.**”
- “Verificando a situação fática da recorrente antes e depois da incorporação, verificamos que **continua submetida ao mesmo controle acionário**, tendo apenas feito uma **reavaliação com base em rentabilidade futura dela mesmo** e, se aceita a operação, usufruindo de um benefício fiscal previsto apenas quando se, efetivamente, houvesse pagamento de ágio em operação de aquisição ou equivalente.”



# “Caso Viação Joana D’Arc”

- Acórdão n. 1402-001.180, julgado em 11 de setembro de 2012
- “As premissas básicas para amortização de ágio são: i) o **efetivo pagamento** do custo total de aquisição, inclusive o ágio; ii) a realização das operações originais entre **partes não ligadas**; iii) seja demonstrada a **lisura na avaliação da empresa adquirida**, bem como a **expectativa de rentabilidade futura.**”
- “Nesse contexto não há espaço para a dedutibilidade do chamado **“ágio de si mesma”**, cuja amortização é vedada, haja vista que não encontra respaldo nas normas tributárias e fere um dos princípios básicos do IRPJ/CSLL, qual seja: a incidência sobre o **lucro efetivamente auferido**, sendo que no caso em questão essa prática ocorreu.”



# “Caso Natura”

- Acórdão n. 1402-001.180, julgado em 4 de dezembro de 2012
- “Penso que o cerne da questão não é o meio de pagamento utilizado, mas sim a **ocorrência de dispêndio para obter algo de terceiros, que não pertença ao adquirente**, de forma a definir a aquisição. (...) Não se trata, como ocorre no presente caso, do **estabelecimento do valor patrimonial do investimento pelos próprios sócios.**”
- “No que se refere ao propósito comercial e aos fundamentos econômicos da operação, deve-se salientar que não foram contestados em relação às razões finalísticas apresentadas para a formalização do negócio, mas sim nos aspectos intermediários que implicaram na criação do ágio interno concretizado exclusivamente pela presença, como sujeitos, de sociedades sob controle comum, direto ou indireto. Em outras palavras, **o que se rejeita é a utilização de um artifício contábil que propicia a constituição de um suposto ágio**, posteriormente amortizado com efeitos no resultado tributável da pessoa jurídica.”



# “Empresas-veículo”

- Expressão “empresas-veículo” denota um **conceito**, firmado pela **jurisprudência administrativa**, o qual reúne os seguintes traços:
  - **Criada** pela própria adquirente com seu **investimento na empresa-alvo** exclusivamente para a transferência do ágio
  - Sua criação **não** tem outro **propósito econômico**
  - É a empresa para qual é **transferido o ágio**
  - É **controladora** da empresa que restou **após a incorporação** e na qual passou a ser **amortizado o diferido** (hoje, equivalente a ativo intangível)
  - É **extinta** por conta da incorporação
  - Possibilita que sua **controlada** possa, ao fim e ao cabo, **amortizar** em ativo diferido (hoje, intangível), o referido ágio



# “Caso Ale”

- Acórdão n. 1201-00.548, julgado em 8 de agosto de 2011

“Além disso, também **não estamos diante da inclusão de empresa veículo** criada apenas com o intuito de economizar tributos, sendo que a cisão parcial da BR distribuidora com a criação das Postos **tinha um propósito comercial, econômico e negocial específico**, que era a permuta com ativos da Repsol e a entrada no mercado brasileiro desse último no ramo de comercialização de combustíveis no mercado brasileiro.”

“Assim, estamos diante de operação realizadas por **empresas diferentes** (não pertencentes ao mesmo grupo) com um **prazo de existência** entre a criação e sua incorporação de mais de 365 dias.”



# “Caso Scipione”

- Acórdão n. 1402-001.077, julgado em 13 de junho de 2012

“As operações foram realizadas para registrar o aporte de ativos (participações societárias na Ática e Scipione), efetuado pelas empresas Abril e Havas, com a finalidade exclusiva de efetuar a incorporação no ano seguinte, e, por conseguinte, amortizar o ágio pago na aquisição da Ática e Scipione, reduzindo assim o resultado tributável de ambas.”

“Se o vendedor apura ganho de capital e em contrapartida isso representa ágio para os compradores, esses têm o direito, assegurado por lei, de amortizar esse ágio. Nessa medida, **a existência de empresa veículo não muda esse direito.** Ainda que existissem diversas empresas veículo, de existência efêmera, o que não é o caso, o direito permaneceria inalterado. E por quê? Porque não se tratam de dois sócios (simulados), em que na verdade um é comprador e outro vendedor, mas sim de **um momento posterior à compra e venda, que se deu de forma efetiva, entre partes não relacionadas.**”



# “Caso Scipione”

“Diferentemente do caso em que se utiliza “empresa veículo” para deixar de tributar o ganho de capital, na amortização do ágio o que importa é que se verifique o ágio e que a sua **natureza seja de rentabilidade futura**; tenha ocorrido uma **alienação efetiva**, com **mais valia apurada**, cuja natureza é de **rentabilidade futura** e que, no caso da amortização pela própria investida, ela **seja de fato a empresa adquirida** e amortize o ágio existente à razão de **1/60 avos** para efeito do cálculo da tributação de sua atividade.”

“No presente processo, a **existência ou não de empresa veículo não influencia em nada o direito à amortização** do ágio pago pelas investidoras. O ágio seria amortizável de qualquer forma, considerando o investimento de Abril e Havas por Serra das Araras.”



# “Caso Johnson”

- Acórdão n. 1202-000.884, julgado em 3 de outubro de 2012
- “A autoridade fiscal afirma que o ágio amortizado na JCBA (autuada) é o ágio da JCAE Brasil que já existia na HOOVER (controladora da autuada), e que teria ocorrido a transferência desse ágio para a JCBA por ocasião do aumento de capital nesta última, feito mediante conferência das quotas da JCAE do Brasil.”
- “Tal afirmação é equivocada. Não se pode confundir o pretense ágio que teria surgido na investidora HOOVER quando do aumento do seu capital com quotas da JCAE do Brasil (18/12/2003), com o ágio que nasce na JCBA, quando do aumento do capital nesta última (18/12/2003), mediante entrega, pela HOOVER, de quotas da JCAE do Brasil. **São ágios diferentes.** O primeiro ágio surgiu com as negociações realizadas entre a HOOVER(USA) e a JCI (USA). O segundo, quando do aumento de capital realizado pela HOOVER(USA) em sua controlada, a JCBA (fiscalizada).”



# “Caso Johnson”

- “Verificado que as negociações de reorganização societária ocorreram com empresas de **diferentes grupos econômicos** e que houve o **efetivo desembolso financeiro** na operação de aquisição da empresa incorporada, é de se afastar os fundamentos utilizados pelo agente fiscal quanto à falta de propósito negocial e do efetivo dispêndio de recursos nas operações de aquisição/reestruturação societária.”
- **“Não se pode confundir a transferência das ações/quotas, por meio de aquisições (conferência de ações/quotas), com a transferência do ágio.** A transferência das ações/quotas não implica em transferência de ágio, mas em extinção do ágio que havia na alienante e surgimento de um novo ágio na adquirente. Partir da premissa que existe transferência de ágio, quando na verdade existe um novo ágio conduz a interpretações equivocadas.”



# “Caso Gerdau”

- Acórdão n. 1101-00.708, julgado em 4 de novembro de 2012
- “A circunstância da operação ser praticada por empresas do mesmo grupo econômico não descaracteriza o ágio, cujos **efeitos fiscais decorrem da legislação fiscal**”
- “Em direito tributário não existe o menor problema em a pessoa agir para **reduzir sua carga tributária**, desde que atue por **meios lícitos**. Inclusive, é de se esperar que as pessoas façam isso, sendo recriminável exatamente a conduta oposta”



# “Caso Gerdau”

- “Desde que o contribuinte atue conforme a lei, ele pode fazer seu planejamento tributário para reduzir sua carga tributária. O fato de sua conduta ser intencional (artificial), não traz qualquer vício. Estranho seria supor que as pessoas só pudessem buscar economia tributária lícita se agissem de modo casual, ou que o efeito tributário fosse acidental”
- “O conceito de abuso de direito é louvável e aplicado pela Justiça para solução de alguns litígios. Não existe previsão do Fisco utilizar tal conceito para efetuar lançamentos de ofício, ao menos até os dias atuais. O lançamento é vinculado a lei, que não pode ser afastada sob alegações subjetivas de abuso de direito. Além disso o parágrafo único do art. 116 do CTN, que talvez pudesse ser alegado em favor da tese de abuso de direito, ainda não foi regulado por lei”



# Tendências

- Existe hoje postura mais moderada?

“Planejamento Tributário. Simulação de Negócios. Substância dos Atos. O planejamento tributário que é feito segundo as normas legais e que não configura as chamadas operações sem propósito comercial, não pode ser considerado simulação se não há elementos suficientes para caracterizá-la. Não se verifica a simulação quando os atos praticados são lícitos e sua exteriorização revela coerência com os institutos de direito privado adotados, assumindo o contribuinte as consequências e ônus das formas jurídicas por ele escolhidas, ainda que motivado pelo objetivo de economia de imposto.”

“Incorporação de Sociedade. Amortização de Ágio. Artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97. Planejamento Fiscal Regular. Utilização de Empresa Veículo. É regular o planejamento, sob amparo dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, mediante a utilização de empresa veículo, desde que não resulte em aparecimento de novo ágio, tampouco em economia de tributos diferente da que seria obtida sem a utilização da empresa veículo”.



# Pessoas Físicas e a Lei 11.196/05



# Caso Felipão



1998. Contratado como técnico Palmeiras  
Contrato de R\$ 2.318.923,87



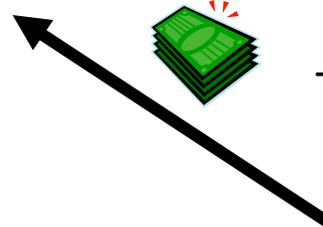
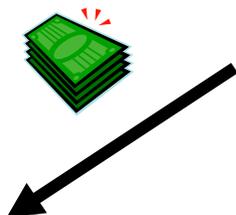
**INSS patronal (20%)**  
**INSS segurado individual (tabela)**  
**IRF-A (27,5%)**  
**ISS (2 a 5%)**



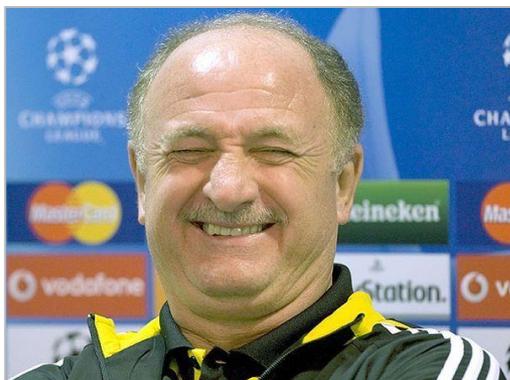
# Caso Felipão

Empresa do Felipão

- 95% - Felipão
- 5% - Olga (Esposa)



IRPJ, CSL, PIS, Cofins  
(~14,6%)  
+ Contabilidade + ISS  
(2 a 5%)



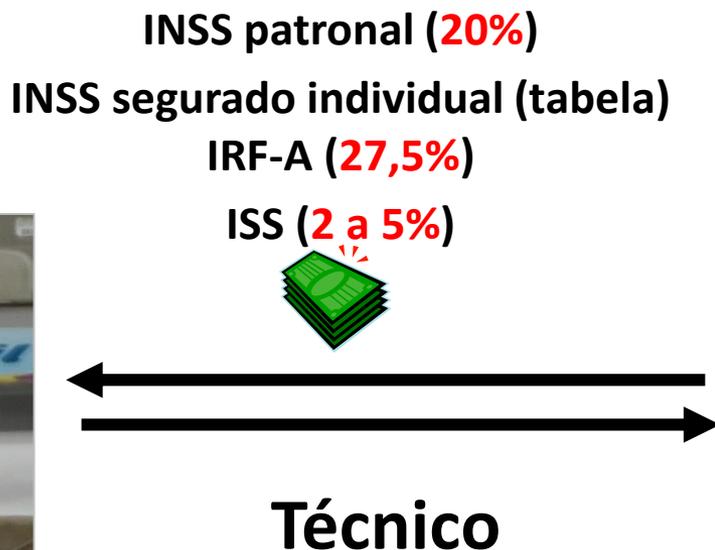
Técnico





# Caso Felipão

- **CARF, Ac. 106-14.244, 2004:** *“embora presente a expectativa de economia de imposto mediante a elisão esta não se configura em face da prestação laboral cuja remuneração tributa-se pela legislação do imposto de renda das pessoas físicas”.*





# Caso Felipão

- **Cons. José Ribamar Barros Penha:** *“Se foi este, pessoa física, quem prestou os serviços a este cabe a remuneração e a correspondente tributação do Imposto de Renda como determina a legislação tributária transcrita”.*
- *“Conclui-se que a legislação tributária não proíbe a constituição de empresa para a exploração de serviços qualquer que seja a natureza”, porém, “com vistas à constituição de sociedade civil há que seus sócios possuírem profissões regulamentadas e nestas exercerem atividades por conta e em nome da sociedade civil. Em assim sendo, a tributação segue as regras aplicadas às pessoas jurídicas”.*
- Não se considerou a existência de “conluio” porque: (i) a empresa foi constituída mais de um ano antes da assinatura do contrato; e (ii) é prática reinante que jogadores e técnicos de futebol sejam contratados dessa maneira.

# Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005



*Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil.*



**Código Civil - Art. 50.** Em caso de **abuso** da **personalidade jurídica**, caracterizado pelo **desvio de finalidade**, ou pela **confusão patrimonial**, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os **efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares** dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.



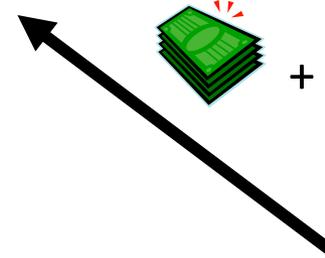
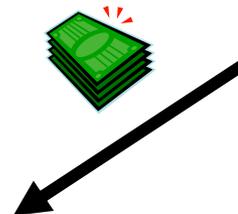
# Caso Ratinho

Empresa do Ratinho

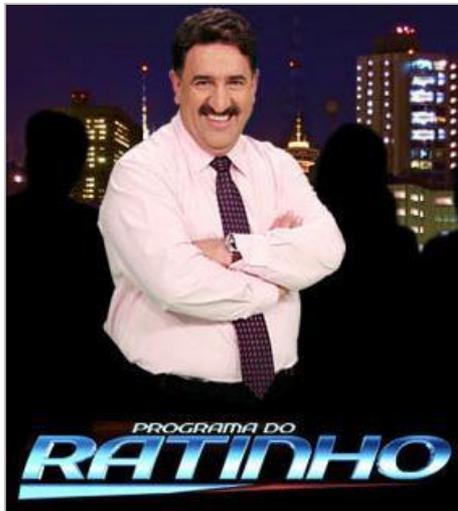
- 51% - Ratinho
- 49% - Solange (Esposa)



IRPJ, CSL, PIS, Cofins  
(~14,6%)  
+ Contabilidade + ISS  
(2 a 5%)



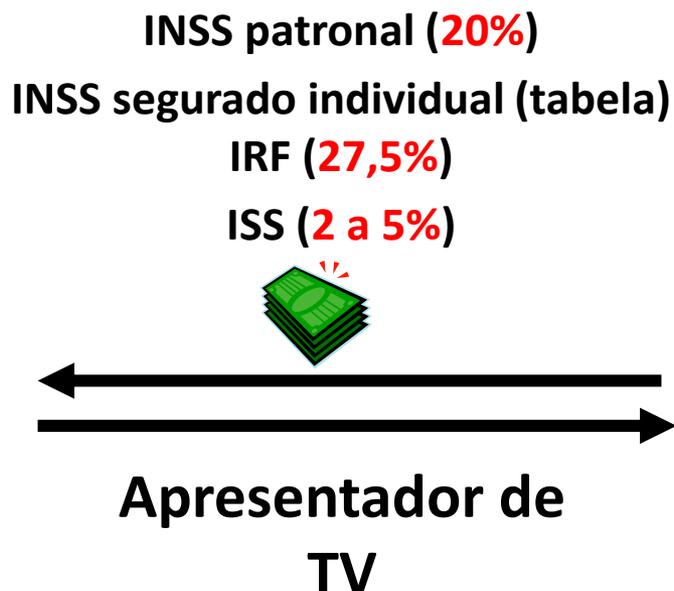
Apresentador  
de TV





# Caso Ratinho

• **CARF, Ac. 104-21583, 2006:** “Não tenho dúvidas, que as cláusulas contratuais, esclarecem sem margem de erro que os serviços a serem prestados serão prestados pessoalmente pela pessoa física do apresentador Carlos Roberto Massa, de forma que não se pode negar que os valores pagos pelas empresas envolvidas, relativos ao trabalho pessoal do apresentador Carlos Roberto Massa, são rendimentos tributáveis na pessoa física”.





# Caso Ratinho

➤ **Cons. Nelson Mallmann:** “É nítido que o referido artigo (art. 129 da Lei 11.196/05) inovou no ordenamento jurídico, pois até então, a legislação tributária acerca do imposto de renda nunca deixou dúvidas que rendimentos provenientes da exploração do serviço individualmente prestado por um artista, ou seja, serviço personalíssimo, seria tributado na pessoa física prestadora do serviço, mesmo que os serviços fossem contratados e ajustados por meio de uma pessoa jurídica, pois se verifica que, na realidade, o que foi contratado foi um serviço individual”.

➤ *“Não pairam dúvidas, para quem analisa as peças contidas nos autos, que se trata, realmente, de um caso de trabalho pessoal, ou seja, prestação de serviços de natureza pessoal, prestados pelo próprio litigante, na geração dos rendimentos em causa, pois sem ele, com absoluta certeza que o faturamento da empresa ficaria em torno de receita bruta "quase zero", pois é de uma pretensão sem fronteiras querer fazer crer que retirando o Sr. Carlos Roberto Massa que o faturamento continuaria no mesmo patamar”.*



# Casos de Atletas

Rendimentos  
do atleta

Salário

Prêmio por resultado de cada jogo

Fração do “direito de arena” (transmissão do jogo)

Valor por licença de uso/exploração da imagem



Lei nº 9.615/98 (“**Lei Pelé**”) – Art. 87-A. O direito ao **uso da imagem** do atleta **pode ser por ele cedido ou explorado**, mediante ajuste contratual de natureza civil e com fixação de direitos, deveres e condições inconfundíveis com o contrato especial de trabalho desportivo

# Prestação de serviços personalíssimos por PJ



A Câmara Superior de Recursos Fiscais decidiu, em 23/11/2016, por voto de qualidade, que as atividades do Guga deveriam ser ter sido tributadas pelo próprio ex-tenista, com uma alíquota de 27,5% de IRPF e não por meio de uma pessoa jurídica (Guga Kuerten Participações e Empreendimentos) com relação aos anos de 1999 a 2002.



*Fonte: JOTA (23/11) e CONJUR (23/11)*

Julgou-se, assim, que a exploração da imagem de um atleta (Guga, no caso) não pode ser feita por uma empresa.

Entendeu a CSRF que somente a partir da edição da Lei 11.196/05 seria possível a tributação por meio da pessoa jurídica.

# Prestação de serviços personalíssimos por PJ



## Posição dos Conselheiros dos contribuintes

O voto condutor dos contribuintes foi da Cons. Patrícia Silva, a qual afastou a possibilidade de desconsiderar a personalidade jurídica, uma vez que a atividade executada teria cunho empresarial. Explicitou a Conselheira que, embora Guga fosse a *base da empresa*, existia toda uma estrutura destinada ao exercício de atividade empresarial, abarcando tanto a gestão de carreira quanto o relacionamento com patrocinadores.

## Posição dos Conselheiros do Fisco (+ voto de qualidade)

Por sua vez, a relatora designada para elaborar voto vencedor, Cons. Maria Helena, apresentou divergência argumentando que não havia natureza empresarial na atividade da empresa constituída para gerenciar a carreira do ex-tenista. De acordo com a Conselheira, como Guga era o principal elemento da atividade, esta era personalíssima. Afinal, somente Guga poderia usar os bonés dos patrocinadores, o que garante a desconsideração pelo fato de que pessoas jurídicas não utilizam esses ou quaisquer outros adereços.

# Prestação de serviços personalíssimos por PJ



***Trechos da sustentação  
de Guga em 25/10  
perante o CARF***

*(sobre a divisão dos direitos de imagem) “E aí tem o questionamento que fala: mas como 50% para cada lado? Poxa... Eu dou minha vida por ele (irmão). 50% é justo porque a gente busca tudo isso junto. Não tem como ser diferente. [...] É uma pena que o esporte é ainda tão amador aqui [...] Tem um lado profissional por trás que é extremamente importante [...] Precisa ser preparado, sim. Precisa construir um apoio e uma estrutura específica [...] E isso a gente se dispôs a fazer. [...] E é duro ouvir ‘isso não existiu’, ‘isso é mentira’. [...] A gente nunca buscou oportunismo, a gente sempre procurou gerar oportunidade”.*

# Prestação de serviços personalíssimos por PJ



***Trechos da nota divulgada após a decisão da CSRF***

“É lamentável a decisão [...] Se eu quisesse utilizar a pessoa jurídica simplesmente para ter benefício fiscal, seria muito mais fácil ter ido morar fora do Brasil, fixado residência em Montecarlo ou qualquer outro país com isenção fiscal e me livrado de pagar qualquer imposto, até porque eu passava muito mais tempo no exterior do que aqui. Mas, para mim sempre fez mais sentido trazer esse dinheiro para o Brasil e investir no meu país. [...]

Acho um absurdo a Fazenda Nacional **me obrigar a classificar** como pessoa física os rendimentos recebidos e tributados pela pessoa jurídica. Ou seja, eu teria que receber as propostas, negociar os valores, elaborar os contratos, agendar as campanhas e eventos, analisar os roteiros, definir a logística, aprovar filmes e fotos, produzir releases, e ainda organizar toda a agenda com a imprensa mundial”.

# Prestação de serviços personalíssimos por PJ: Casos Pendentes



2006 a 2013

Bloqueio de R\$ 188,8 milhões

A Receita Federal alegou que Neymar criou três empresas com o objetivo de pagar menos tributos: a NR Sport & Marketing, a N& N Consultoria Esportiva e a N&N Administração de Bens. As companhias exploram o **direito de imagem** do atleta, e constam como parte, por exemplo, em contratos de publicidade firmados por Neymar.

A irregularidade fiscal, de acordo com a Receita, viria da diferença entre as alíquotas do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IR-PJ) e do IR-PF. As empresas de Neymar pagavam aproximadamente **17%** em tributos. Mas caso as atividades fossem tributadas diretamente pelo jogador, seria pago **27,5%** de IR-PF.

# Prestação de serviços personalíssimos por PJ: Casos Pendentes



Por maioria, a 2ª Turma da 4ª Câmara do Carf reconheceu a legitimidade da exploração do **direito de imagem** por meio de pessoas jurídicas



2006 a 2013

Bloqueio de R\$ 188,8 milhões

# Desjudicialização

➤ Decisões no CARF predominantemente com voto de qualidade

➤ Mantidas autuações com multas exorbitantes

➤ Sucessivos programas de parcelamento (REFIS, PAES etc)

Desjudicialização

➤ Insegurança quanto ao Direito vigente

# Considerações Finais

➤ Embora haja na legislação brasileira apenas os institutos da simulação e da consideração econômica, por vezes, o CARF parte de outros conceitos para “frear abusos” dos contribuintes.

➤ Os casos de *ágio* e de *pejotização* somados à *desjudicialização* demonstram insegurança quanto à aplicação das leis tributárias



Obrigado!

[schoueri@usp.com.br](mailto:schoueri@usp.com.br)