

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO**  
**COORDENADORIA GERAL DE ESPECIALIZAÇÃO,**  
**APERFEIÇOAMENTO E EXTENSÃO - COGEAE**

ALESSANDRO TEMPORIM CALAF

RA 00074664

**OPERAÇÕES “CASA E SEPARA”**

São Paulo

2011

ALESSANDRO TEMPORIM CALAF

OPERAÇÕES “CASA E SEPARA”

Trabalho de Pós-Graduação apresentado à Faculdade  
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo –  
Coordenadoria Geral de Especialização,  
Aperfeiçoamento e Extensão – COGEAE – Curso de  
Direito Tributário

ORIENTADORA: Professora Marina Vieira de Figueiredo

São Paulo

2011

## Sumário

<b>Introdução</b> .....	4
<b>1. Operações “casa-e-separa” - Conceitos e Sistematização</b> .....	4
<b>2. Breves Considerações a Respeito do Negócio Jurídico Indireto, Simulação, Fraude à Lei, Abuso de Direito, Abuso de Estruturas Jurídicas e o Novo Código Civil/2002 (NCC)</b> .....	6
<b>2.1 Negócio Jurídico Indireto</b> .....	6
<b>2.2. Simulação e o Novo Código Civil/2002</b> .....	7
<b>2.3. Fraude à Lei</b> .....	9
<b>2.4. Teoria do Abuso de Direito e Abuso de Estruturas Jurídicas “Abuso de Forma”</b> .....	9
<b>3. Breves Comentários sobre o Parágrafo Único do Art. 116 do Código Tributário Nacional</b> .....	11
<b>4. Análise Jurisprudencial - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF (Antigo Conselho de Contribuintes)</b> .....	13
<b>4.1. Análise Jurisprudencial - Até 2003</b> .....	14
<b>4.1.1. Acórdão nº 106-09343 – Sessão 18/09/1997</b> .....	14
<b>4.1.2. Acórdão nº 101-94.127 – Sessão 28/02/2003</b> .....	15
<b>4.2. Análise Jurisprudencial - Após 2003</b> .....	16
<b>4.2.1. Acórdão nº 104-22.250 – Sessão 01/03/2007</b> .....	16
<b>4.2.2. Acórdão nº 101-94.340 – Sessão 09/09/2003</b> .....	17
<b>4.2.3. Acórdão nº 101-94.711 – Sessão 11/11/2004</b> .....	19
<b>5. Principais Diferenças Entre as Jurisprudências</b> .....	20
<b>6. A Prova e o seu Ônus nas Operações “Casa-e-Separa”</b> .....	29
<b>7. Sugestão de Operação Eficaz</b> .....	33
<b>8. Conclusões</b> .....	35
<b>Bibliografia</b> .....	36

## **I – Introdução**

Para os estudiosos do Direito Tributário, os debates sobre planejamento tributário levantam grandes questões que envolvem diversos conceitos que ultrapassam a seara tributária. Os estudiosos devem navegar por outros ramos do Direito, tais como, o Direito Civil, Teoria Geral do Direito entre outros. Todos esses ramos trazem elementos consistentes para que a navegação nos debates sobre planejamento tributário transcenda a visão ultrapassada da legalidade.

Dentro das questões envolvendo planejamento tributário estão as comentadas operações “casa-e-separa”, as quais foram, por muito tempo, utilizadas no mercado empresarial, com o objetivo de reduzir o impacto fiscal nas operações de alienação de participação societária.

No entanto, num primeiro momento da jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, essas operações eram admitidas apenas sob o enfoque da legalidade, isto é, se a operação está resguardada pela legislação, não há como admitir a desqualificação, posicionamento este que, como veremos, sofreu significativa mudança nos últimos anos.

No presente estudo, pretendemos desvendar, passo a passo, como a operação é sistematizada e, diante da sua operacionalização, trazer os conceitos de negócio jurídico indireto, simulação, fraude à lei, abuso de direito e abuso de forma. A partir de conceitos básicos fixados, iremos analisar alguns julgados envolvendo a operação traçando um paralelo entre a jurisprudência para desvendarmos qual é o embasamento jurídico da mudança visualizada no Conselho.

Ao final, pretendemos apontar questões probatórias decorrentes da operação “casa-e-separa” para sugerirmos um caminho de oponibilidade da operação perante o fisco.

### **1. Operações “casa-e-separa” - Conceitos e Sistematização**

As denominadas operações “casa-e-separa” são objeto de constantes discussões no âmbito do planejamento tributário, principalmente no que se refere ao posicionamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF (antigo Conselho de Contribuintes). Isso porque, como veremos, trata-se de operação devidamente autorizada pela legislação brasileira, mas que, há algum tempo, vem sendo desconsiderada pelo Conselho.

Para melhor visualizarmos a comentada operação, vamos segregá-la passo a passo, para, assim, desvendarmos como ela funciona, quais são os sujeitos envolvidos e qual é a redução fiscal obtida na operação.

1ª Etapa – João e Mário, sócios da empresa “João Consultoria”, pretendem vender as ações de sua empresa para a empresa “K Consultoria”, pelo valor de R\$ 200,00, tendo as ações o valor nominal de R\$ 100,00. Ou seja, claramente visualizamos um ganho de capital de R\$ 100,00 que deve ser tributado pelo Imposto de Renda e pela Contribuição Social sobre o Lucro. Assim, a “K Consultoria” firma contrato com João e Mário para a aquisição das ações representativas da “João Consultoria”.

2ª Etapa – João, Mário e a “K Consultoria” constituem a empresa “M Consultoria”, transferindo a totalidade dos ativos da empresa “João Consultoria” para a “M Consultoria” e, com isso, elevando o seu capital. Na mesma oportunidade, João e Mário constituem a “JM Consultoria”.

3ª Etapa – Em Assembléia Geral Extraordinária - AGE, a “M Consultoria” aprova um aumento de capital, em decorrência da subscrição de ações pela “K Consultoria” (aqui a subscrição é de acordo com o acordado entre as partes para a venda das ações, ou seja, subscreve 100 ações com valor nominal de R\$ 1,00, e preço de emissão de R\$ 2,00, sendo os R\$ 200,00 destinados a conta de reserva de capital.

4ª Etapa – No mesmo dia, em nova AGE, a “M Consultoria” aprova uma cisão parcial da companhia, onde parte de seu patrimônio, os R\$ 200,00 destinados a conta de reserva de capital, fora vertido para a “JM Consultoria” (lembre-se que são sócios apenas João e Mário). Com a cisão, as ações da “M Consultoria” ficaram detidas apenas em nome da “K Consultoria”, única sócia da “M Consultoria”.

5ª Etapa - Assim, a “M Consultoria” faz nova AGE para aprovar a incorporação da “K Consultoria”. No mesmo momento, a “João Consultoria” (já sem os seus ativos que foram repassados para “M Consultoria”, incorpora a “JM Consultoria”, absorvendo a totalidade do patrimônio desta empresa. Ou seja, a “João Consultoria”, em que são sócios João e Mário ficam com o patrimônio da “JM Consultoria” (valores estes correspondentes aos acordados no contrato de venda de ações entre João e Mário e a “K Consultoria”).

Ao final, constata-se o seguinte cenário, a “K Consultoria” ficou com os ativos da “João Consultoria”, pagando o valor acordado entre João e Mário e a empresa, pagamento este efetuado no momento da subscrição das ações na “M Consultoria”. Com a cisão parcial e transferência dos valores para a “JM Consultoria”, João e Mário, ao final, ficaram com a quantia acertada que corresponde ao patrimônio da “JM”. Vale ressaltar que todos esses

valores transitaram pela conta de reserva de capital, sem passar pelas contas de resultado e, conseqüentemente, sem serem disponibilizados para a tributação.

Como se vê, a operação em questão fez com que João e Mário alienassem as suas ações por determinado preço sem caracterizar o ganho de capital e, com isso, evitar a tributação.

No entanto, como veremos adiante, mesmo sendo a operação autorizada pela legislação brasileira, a jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes (atual CARF), claramente se dividiu nos últimos 10 (dez) anos. Divisão que passa da visão positivista (tipicidade fechada), isto é, se não há impedimento legal restringindo tais operações e, portanto, sobre elas não incidindo qualquer tributação, não poderá o julgador administrativo, por qualquer outro meio que não a aplicação da lei no seu conceito fechado, determinar a tributação. Na outra ponta, a visão pós-positivista aceitando outros parâmetros para a avaliação, tais quais, a finalidade das operações, o que realmente o contribuinte buscou com o negócio, havia algum propósito comercial na operação, ou o seu propósito foi apenas escapar da tributação e gerar um prejuízo ao Estado em atenção à capacidade contributiva e os aspectos sociais. Todas estas visões e questionamentos são o que pretendemos desvendar no presente estudo, entendermos os motivos que podem ter ocasionado a reviravolta da jurisprudência do Conselho para, ao final, concluirmos se o contribuinte ainda pode se valer de tal estrutura.

## **2. Breves Considerações a Respeito do Negócio Jurídico Indireto, Simulação, Fraude à Lei, Abuso de Direito, Abuso de Estruturas Jurídicas e o Novo Código Civil/2002 (NCC)**

Antes de analisarmos as mudanças na jurisprudência sobre o tema, faz-se necessário conceituarmos alguns institutos que inevitavelmente nos depararemos. Esses são conceitos que estão intimamente ligados com o debate sobre planejamento tributário. Ressalto que, no presente estudo, não entraremos nas discussões que abarcam os institutos, mas apenas esclareceremos alguns conceitos básicos.

### **2.1. Negócio Jurídico Indireto**

Segundo Xavier, grande estudioso do tema<sup>1</sup>:

---

<sup>1</sup> Sobre o tema ver a obra de XAVIER, Alberto, O Negócio Indireto em Direito Fiscal, Lisboa 1971 ver, também, REIS, Elcio Fonseca. Princípios da Liberdade e da Solidariedade: por uma Interpretação Adequada ao

*“Denomina-se, negócio indireto o negócio jurídico que as partes celebram para através dele atingir fins diversos dos que representam a estrutura típica daquele esquema negocial.”<sup>2</sup>”*

Vale dizer, ocorre o negócio jurídico indireto quando as partes se valem de um negócio típico, mas, através dele, visam obter um efeito diverso do que representa o negócio utilizado, isto é, utiliza-se de um instrumento com finalidade convencional “X” para atingir uma finalidade “Y”, finalidade esta não inerente ao instrumento firmado por elas. O escopo visado não é normalmente realizado através do negócio jurídico adotado. Tal instituto caracteriza-se como uma anomalia para suprir a inexistência de instituto para regular determinada atividade privada.

No âmbito do Direito Tributário, conforme nos ensina Xavier, o negócio jurídico indireto aponta diversas modalidades<sup>3</sup>:

*“Nuns casos, a estrutura do negócio jurídico é elemento da previsão da norma tributária e a do negócio indireto não se encontra prevista em qualquer outro tipo de imposto: temos a figura do negócio indireto por exclusão”*

Além deste, o Autor ainda conceitua a sua idéia de negócio indireto impeditivo e o negócio indireto redutivo

Esse instrumento jurídico é muito utilizado nas estruturas de planejamento tributário pelos contribuintes. Isso porque a existência do negócio jurídico indireto afasta a ilegalidade da operação, uma vez que o instrumento possui previsão legal no ordenamento. Além disso, o reconhecimento do negócio indireto afasta a ocorrência da simulação que viciam as operações de planejamento tributário, pois, como veremos, a simulação relativa exige a ocorrência de dois negócios jurídicos, ao passo que, o negócio indireto, há apenas uma finalidade pretendida pelas partes.

## **2.2. Simulação e o Novo Código Civil/2002**

---

Instituto do Planejamento Tributário, Revista Dialética de Direito Tributário nº 99, pág39/51, Dezembro/2003, Dialética/São Paulo; MARINS, James, Elisão Tributária e sua Regulação, Dialética/São Paulo, 2002, pág. 36/37, GRECO, Marco Aurélio, Planejamento Tributário, 2ª Ed., Dialética/São Paulo, 2008, pág. 279/288.

<sup>2</sup> XAVIER, Alberto, Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva, Dialética/São Paulo, 2001, pág. 59.

<sup>3</sup> Ibidem, pág. 60/61

A simulação, é instituto de Direito Civil insculpida no artigo 102 do antigo Código Civil (1916)<sup>4</sup> que, já naquela ocasião, via a ocorrência do instituto como forma de anulabilidade do negócio jurídico.

Segundo Washington de Barros Monteiro “*a simulação traduz uma inverdade. Ela se caracteriza pelo intencional desacordo entre a vontade interna e a declarada, o sentido de criar, aparentemente, um ato jurídico que, de fato, não existe, ou então oculta, sobre determinada aparência, o ato realmente querido*”<sup>5</sup>.

Para detectar a ocorrência da simulação há que se visualizar: a) a intenção bilateral (acordo simulatório); b) que a idéia declarada não corresponde à idéia efetivamente pretendida; c) a intenção de prejudicar terceiro.

Com o advento do Novo Código Civil/2002, ficou consignado, no artigo 167<sup>6</sup>, que os negócios viciados pela simulação são nulos, e não mais anuláveis como no antigo Código Civil de 1916, o que tem relevância uma vez que, se detectado o instituto, nulo serão todos os atos praticados naquele determinado negócio.

Dentre as diversas conceituações de simulação, a mais importante é a diferenciação entre a simulação absoluta e a relativa. Simulação absoluta concretiza-se quando as partes aparentam celebrar um negócio jurídico, mas, na verdade, não pretendem celebrar negócio algum. Já a simulação relativa, a qual nos interessa no âmbito do planejamento tributário, é quando as partes praticam um ato (esse o simulado) para alcançar determinado resultado, ou seja, na simulação relativa existem dois negócios jurídicos<sup>7</sup>.

Para o presente estudo, vale destacar que na seara tributária o fenômeno enganatório pode ser aplicado para encobrir qualquer elemento da obrigação tributária.

---

<sup>4</sup> Art. 102. Haverá simulação nos atos jurídicos em geral: I - quando aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das a quem realmente se conferem, ou transmitem;II - quando contiverem declaração, confissão, condição, ou cláusula não verdadeira;III - quando os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.Art. 103. A simulação não se considerará defeito em qualquer dos casos do artigo antecedente, quando não houver intenção de prejudicar a terceiros, ou de violar disposição de lei.Art. 104. Tendo havido intuito de prejudicar a terceiros ou infringir preceito de lei, nada poderão alegar, ou requerer os contraentes em juízo quanto à simulação do ato, em litígio de um contra o outro, ou contra terceiros.Art. 105. Poderão demandar a nulidade dos atos simulados os terceiros lesados pela simulação, ou os representantes do poder público, a bem da lei, ou da Fazenda.

<sup>5</sup> MONTEIRO, Washington de Barros, Curso de Direito Civil, Parte Geral, 42ª Ed., Saraiva, 2009, pág. 263.

<sup>6</sup> Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

<sup>7</sup> Sobre a distinção entre simulação relativa e absoluta ver MONTEIRO, Washington de Barros, Curso de Direito Civil, Parte Geral, 42ª Ed., Saraiva, 2009, pág. 265 e ss.

### 2.3. Fraude à Lei

Para melhor entendermos o instituto de fraude à lei, mister se faz definirmos que estamos diante de duas normas, uma norma imperativa, que o indivíduo considera indesejada e, portanto, não quer se submeter, e outra, que o indivíduo utiliza para “escapar” dos efeitos da outra norma, o que, pensando em termos de tributação menos onerosa, é pretender que o negócio seja regulado pela norma “contornadora” afastando, assim, a norma “contornada” de tributação mais onerosa.

O que deve ficar claro neste ponto é que fraude a lei não à fraude penal, ou seja, quando estamos tratando de fraude à lei, não estamos tratando de uma conduta ilícita. Isso porque no artigo 166, VI, do NCC/2002<sup>8</sup> vê-se que o instituto é causa de nulidade, mas não de ilicitude. Tal importância no âmbito do planejamento tributário aflora-se a partir do ponto de que ilícito é causa e evasão fiscal, ao passo que, lícito, é causa e elisão fiscal. Resumidamente, evasão seria o ato de o contribuinte escapar da tributação por meios ilícitos e elisão é ato lícito para diminuir, evitar ou postergar a tributação<sup>9</sup>. No presente estudo, estamos abordando apenas casos de elisão fiscal, ou seja, fato envolvendo fraude penal não levanta dúvida de que estamos diante de um crime e não diante de um planejamento tributário.

### 2.4. Teoria do Abuso de Direito e Abuso de Estruturas Jurídicas “Abuso de Forma”

A idéia do abuso de direito gerou grande debate entre os civilistas na vigência do Código de 1916, uma vez que não havia tipificação expressa para definir tal instituto, o que foi sedimentado com o advento do Novo Código Civil, que definiu a idéia do abuso de direito no artigo 187<sup>10</sup>.

Aplicando o instituto no âmbito do Direito Tributário, o enquadramento do abuso torna-se de difícil visualização, ou seja, afirmar que determinado ato excedeu os limites impostos pelo fim econômico, social, boa-fé e bons costumes é um tanto quanto subjetivo.

---

<sup>8</sup> Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando: (...)VI - tiver por objetivo fraudar lei imperativa

<sup>9</sup> Sobre a diferenciação entre evasão e elisão ver MARINS, James, *Elisão Tributária e sua Regulação*, Dialética, 2002, pág. 30 e ss.. TÔRRES, Heleno Taveira, *Limites do Planejamento Tributário e a Norma Brasileira Anti-Simulação (LC 104/01)*, *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, vol. 10. MACHADO, Hugo de Brito, *A Norma Geral Antielisão e o Princípio da Legalidade – Análise Crítica do Parágrafo Único do Art. 166 do CTN*, *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*, ROCHA, Valdir de Oliveira (coord), Dialética, 2001, pág. 105/115.

<sup>10</sup> Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes

No planejamento tributário, tal instituto poderia ser aplicado quando o contribuinte, por ter o direito de efetuar determinada operação, a utilizada sem qualquer propósito que a justifique. Nas palavras de Marco Aurélio Greco “o abuso consiste na neutralização do excesso e não na exclusão do direito”.<sup>11</sup>

Vale ressaltar que a aplicação da teoria do abuso do direito no Direito Tributário vem travando vasta discussão pelos estudiosos do tema, parte defendendo a sua aplicação em razão da evolução interpretativa do direito, parte abominando a sua aplicação em atenção à estrita legalidade<sup>12</sup>.

Já a teoria do abuso de forma criada pela doutrina alemã e firmada no Código Tributário Alemão de 1919, consistiria no uso abusivo pelo contribuinte de estruturas jurídicas para obter a redução de tributo. Tal instituto também demonstra grande subjetivismo. Por exemplo, a lei fiscal autoriza que o contribuinte opte pelo regime de apuração que pretende se submeter (lucro real ou lucro presumido), tal opção se dá pelo lucro apurado em determinado período pela pessoa jurídica. O contribuinte que se enquadra no lucro real (48 milhões anuais) se submetendo à alíquota de 25% de IRPJ (alíquota + adicional) e 12% de CSLL, pretende reduzir a tributação incidente sobre seu lucro e desmembra as suas atividades para gerar duas empresas com faturamento que não se enquadra no lucro real, mas, sim, no lucro presumido, pois o contribuinte entende que será mais vantajoso. Dependendo da forma como o contribuinte separa as suas atividades, de modo apenas para reduzir a tributação, mas sem nenhum propósito comercial, o antigo Conselho de Contribuintes já decidiu que nesses casos caracteriza-se o abuso de formas jurídicas.

Todos esses institutos, negócio jurídico indireto, simulação, fraude à lei, abuso de direito e abuso de forma, travam grandes discussões, principalmente as teorias do abuso de direito e abuso de forma que, pelo subjetivismo, confrontam com a tipicidade fechada. Todavia, são institutos que estarão sempre em evidência nos debates sobre planejamento tributário e, diante disso, qualquer operador que navegue nessa seara deve ter conhecimento de tais institutos.

---

<sup>11</sup> GRECO, Marco Aurélio, Planejamento Tributário,.....pág. 238.

<sup>12</sup> Corrente contra a teoria do abuso de direito ver XAVIER, Alberto, Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva, Dialética, pág. 106. Corrente a favor da aplicação da teoria do abuso de direito ver GRECO, Marco Aurélio, Planejamento Tributário, .....pág. 195 e ss.

### 3. Breves Comentários sobre o Parágrafo Único do Art. 116 do Código Tributário Nacional

Analisando os julgados sobre as operações “casa-e-separa” e, conseqüentemente, sobre planejamento tributário, constantemente nos deparamos com o termo “desconsideração do ato ou negócio” sob o enfoque da simulação ou dissimulação.

Não há como falar sobre planejamento tributário e não se deparar com a Lei Complementar nº 104/2001, que introduziu o parágrafo único do art. 116 do CTN, trazendo significativa mudança no Direito Tributário Brasileiro com a tentativa de inclusão da denominada Cláusula Geral Antielisiva (ou anti-simulação)<sup>13</sup>. Como o nome já diz a sua função é combater as práticas elisivas. Assim é a sua atual redação:

*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.*<sup>14</sup>

A princípio, o objetivo do parágrafo único do art. 116 do CTN era muito claro no sentido de coibir as operações de planejamento tributário, ou melhor, prática de elisão fiscal. Isso ocorreu em razão de uma evolução jurídica e até econômica em termos de globalização, uma vez que um Estado sem normas consistentes contra operações evasivas pode manchar a sua imagem no mercado global, tendo em vista os riscos que o Estado pode representar para os investidores.

Toda essa discussão também acontece em Países que utilizam formas de cláusulas antielisivas. O Jurista Português, J. L. Saldanha Sanches, em 1998, publicou curioso artigo sobre os “dez anos da cláusula anti-abuso” no Direito Português, em que esclarece a discussão travada na doutrina portuguesa no sentido de repudia e posterior aceitação da cláusula anti-abuso<sup>15</sup>.

No Brasil, a discussão tomou grandes proporções na doutrina brasileira originando, inclusive, a obra “O Planejamento Tributário e a Lei Complementar nº 104”, publicado pela

---

<sup>13</sup> Trata-se de discussão travada na doutrina se o parágrafo único do art. 116 é uma norma antielisão abarcando, assim, o abuso de forma e a fraude à lei, ou se é apenas uma norma anti-simulação, sobre o debate ver YAMASHITA, Douglas, Elisão e Evasão de Tributos, Planejamento Tributário: Limites à Luz do Abuso do Direito e da Fraude à Lei, Lex Editora, 2005, pág. 168 e SS.

<sup>14</sup> [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)

<sup>15</sup> <http://www.saldanhasanches.pt/As-duas-Constituicoes.pdf>

Dialética e coordenado pelo Professor Valdir de Oliveira Rocha. Nesta obra, podemos visualizar a indignação de alguns autores como Sacha Calmon<sup>16</sup>, Ives Gandra<sup>17</sup> e Hugo de Brito Machado<sup>18</sup> que claramente repudiam a inserção de uma cláusula antielisiva no ordenamento jurídico brasileiro em atenção ao princípio da legalidade e da segurança jurídica. Na outra ponta, temos autores como Marco Aurélio Greco<sup>19</sup>, Ricardo Lobo Torres<sup>20</sup> e João Dácio Rolim<sup>21</sup> que reconhecem a aplicabilidade da cláusula antielisiva no Direito Brasileiro. Não vou aqui entrar no debate sobre a constitucionalidade do dispositivo, tendo em vista que, como veremos, ele é inaplicável até o momento.

Trava-se, também, uma discussão acerca da necessidade de uma lei ordinária ser estabelecida para o procedimento de desconsideração ou, se para desconsiderar a operação, nos termos do procedimento do parágrafo único do artigo 116 do CTN, aplicar-se-ia a lei vigente à época da vigência do dispositivo. No caso da esfera federal administrativa estamos falando do Decreto nº 70.235/72.

Com o advento da Lei Complementar nº 104/2001, que introduziu o parágrafo único do artigo 116 do CTN, o procedimento de desconsideração proposto pelo dispositivo ficou condicionado aos procedimentos a serem estabelecidos pela lei ordinária. Nesse passo, surgiu a Medida Provisória nº 66/02 com o objetivo de regulamentar este “procedimento”, conforme determina o parágrafo único do artigo 116 do CTN. Desde já, entendo que é necessária lei ordinária específica que aborde o processo de desconsideração proposto pelo dispositivo, se assim não fosse a texto não seria “procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”.

Entre os artigos 13 e 19 da MP nº 66/02, no Capítulo “Procedimentos Relativos à Norma Geral Anti-Elisão” havia o procedimento para a desconsideração de atos e negócios jurídicos nos casos em que se detectasse a falta de propósito negocial e o abuso de forma, inclusive a MP sugeria um conceito de falta de propósito negocial “*opção pela forma mais*

---

<sup>16</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro, Os Limites Atuais do Planejamento Tributário, O Planejamento Fiscal e a Lei Complementar 104, ROCHA, Valdir de Oliveira (coord), Dialética, 2001, pág 279/304.

<sup>17</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva, Norma Antielisão é Incompatível com o Sistema Constitucional Brasileiro, O Planejamento Fiscal e a Lei Complementar 104, ROCHA, Valdir de Oliveira (coord), Dialética, 2001, pág 117/128.

<sup>18</sup> MACHADO, Hugo de Brito, Norma Antielisão e o Princípio da Legalidade - Análise Crítica do Parágrafo Único do Art. 116 do CTN, O Planejamento Fiscal e a Lei Complementar 104, ROCHA, Valdir de Oliveira (coord), Dialética, 2001, pág 103/116.

<sup>19</sup> GRECO, Marco Aurélio, Constitucionalidade do Parágrafo Único do Artigo 116 do CTN, O Planejamento Fiscal e a Lei Complementar 104, ROCHA, Valdir de Oliveira (coord), Dialética, 2001, pág 182/204.

<sup>20</sup> TORRES, Ricardo Lobo, A Chamada “Interpretação Econômica do Direito Tributário”, a Lei Complementar 104 e os Limites Atuais do Planejamento Tributário, O Planejamento Fiscal e a Lei Complementar 104, ROCHA, Valdir de Oliveira (coord), Dialética, 2001, pág 233/244.

<sup>21</sup> ROLIM, João Dácio, Considerações sobre a Norma Geral Antielisiva Introduzida pela Lei Complementar 104/2001, O Planejamento Fiscal e a Lei Complementar 104, ROCHA, Valdir de Oliveira (coord), Dialética, 2001, pág 129/144.

*complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato*”. Além disso, a MP trazia a obrigatoriedade de o Servidor expedir uma notificação informando os motivos da desconsideração e dando a chance de o contribuinte se manifestar sobre a operação, antes de efetuar o lançamento. Após toda a averiguação, se a conclusão fosse no sentido de desconsiderar a operação, o contribuinte seria intimado para pagar o débito acrescido de multa de mora e juros, mas sem a multa de ofício!

Ocorre que, como demonstrado acima, grande parte da doutrina brasileira se uniu para derrubar a Cláusula Antielisiva Brasileira com o já conhecido discurso da legalidade. Tanto gritaram, que os dispositivos da MP nº 66/02, convertida na Lei nº 10.637/2002, que tratavam sobre o procedimento de desconsideração da Norma Antielisiva, no momento de sua conversão, deixaram de existir, o que, pelo menos na esfera federal, restou inaplicável o procedimento de desconsideração proposto pelo parágrafo único do artigo 116 do CTN.

Mas todo esse debate, diante dos julgados a seguir analisados, nos leva a seguinte indagação. Do que adiantou a briga por parte da doutrina brasileira em rechaçar a comentada Cláusula?

Ora, a jurisprudência do Conselho, mesmo diante da inaplicabilidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN, vem desconsiderando as operações utilizando-se da “vala comum” do artigo 149 do CTN, mas, de certa forma, se debruçando sobre premissas que somente poderiam ser levantadas na desconsideração proposta pelo parágrafo único do citado dispositivo, tais como o propósito negocial e o abuso de estruturas jurídicas, que seriam legitimados pela MP nº 66/02. Ou seja, as ocorrências que ensejam a aplicação do artigo 149, VII, do CTN (dolo, fraude ou simulação) resultam na aplicação direta do dispositivo, não havendo necessidade de procedimento específico de desconsideração prévia, como propõe o parágrafo único do artigo 116.

Hoje, temos em tramitação o Projeto de Lei nº 133/2007 cujo objeto é, novamente, regulamentar o procedimento de desconsideração proposto pelo parágrafo único do artigo 116 do CTN, o projeto aguarda a aprovação pela Câmara dos Deputados<sup>22</sup>, mas ainda não há data prevista. Vamos aguardar o resultado.

#### **4. Análise Jurisprudencial - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF (Antigo Conselho de Contribuintes)**

---

<sup>22</sup> [http://www.camara.gov.br/sileg/Prop\\_Detalhe.asp?id=346688](http://www.camara.gov.br/sileg/Prop_Detalhe.asp?id=346688).

Diante dos conceitos já firmados, iremos dividir as decisões proferidas pelo Conselho em dois períodos, até 2003 e após 2003. Isso porque, neste período, como já mencionado, tivemos a publicação da Lei Complementar nº 104/2001 e da Medida Provisória nº 66/2002, que instituiu e tentou regulamentar a chamada Cláusula Geral Antielisiva Brasileira tipificada no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional. Fala-se “tentou” uma vez que, como visto, a MP nº 66/02, que buscava regulamentar o procedimento de desconsideração dos negócios e atos quando o fisco apurasse a tentativa de o contribuinte dissimular a ocorrência do fato gerador, não foi convertida em lei, o que tornou, no âmbito federal, inaplicável o procedimento de desconsideração.

Com a inclusão da Cláusula Antielisiva no ordenamento brasileiro, bem como com a vigência do Novo Código Civil, que firmou a nova era dos valores e da solidariedade, vamos constatar que ocorreu significativa mudança nas premissas utilizadas pelos Julgadores do Conselho acerca da legalidade e da legitimidade das operações que visam à economia fiscal.

No entanto, o que pretendemos com a análise dos julgados é especificar cada ponto que levou determinada decisão a validar ou não a operação e, o mais importante, tentar desvendar em qual corrente determinado Julgador está fundamentando o seu posicionamento.

#### **4.1. Análise Jurisprudencial - Até 2003**

##### **4.1.1. Acórdão nº 106-09343 – Sessão 18/09/1997**

*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. (grifamos)<sup>23</sup>*

---

23

Analisando a decisão supra, fica evidente que o Julgador está fundamentado o seu posicionamento em atenção à estrita legalidade. Ou seja, os termos “fosse por vedação legal” ou “não existia impedimento” espelham exatamente a visão positivista, visão esta que abordaremos adiante. O Julgador deixa claro que qualquer ato ou negócio que não é vedado pela legislação e não está contaminado pelo ilícito pode ser utilizado pelo contribuinte como forma de elisão fiscal desde que não caracterizada a simulação. Aqui, fica claro que o Julgador não reconhece os institutos da fraude à lei, abuso de direito ou abuso de forma. Neste caso, apenas atos ilícitos são capacitados para desconsiderar a operação no entendimento do Julgador afastando, inclusive, questões como o aspecto social do Estado e a capacidade contributiva.

#### **4.1.2. Acórdão nº 101-94.127 – Sessão 28/02/2003**

A referida decisão não aborda exatamente a questão objeto do presente estudo, mas demonstra o posicionamento do Conselho sobre as operações de planejamento tributário naquele período. Vejamos.

*IRPJ - SIMULAÇÃO NA INCORPORAÇÃO.- Para que se possa materializar, é indispensável que o ato praticado não pudesse ser realizado, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. Se não existia impedimento para a realização da incorporação tal como realizada e o ato praticado não é de natureza diversa daquela que de fato aparenta, não há como qualificar-se a operação de simulada. Os objetivos visados com a prática do ato não interferem na qualificação do ato praticado. Portanto, se o ato praticado era lícito, as eventuais consequências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal e não de "evasão ilícita." (Ac. CSRF/01-01.874/94)<sup>24</sup>.*

Mesmo que a decisão não aborde especificamente as operações objeto do presente estudo, ela demonstra com clareza a visão legalista do Julgador, ou seja, não obstante os mesmos termos visualizados no acórdão anterior: “vedação legal”; “não existia impedimento”, o Julgador reconhece que “os objetivos visados com a prática do ato não interfere na qualificação do ato praticado”, o que tem relevância para o presente estudo, pois, como veremos adiante, esta afirmativa não mais será aplicada, perdendo espaço para: “a operação não têm propósito negocial, visa apenas reduzir o impacto fiscal”.

---

<sup>24</sup> Vide <http://161.148.1.141/domino/Conselhos/SinconWeb.nsf/SearchEmenta?OpenForm>

Outro ponto que merece destaque é a afirmativa “se o ato praticado era lícito, as eventuais conseqüências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como caso de elisão fiscal e não de evasão”. Ora, como veremos adiante, será que nos dias atuais basta o ato praticado ser lícito para a operação ser ou não oponível ao fisco?

## **4.2. Análise Jurisprudencial - Após 2003**

### **4.2.1. Acórdão nº 104-22.250 – Sessão 01/03/2007**

*CAPITAL - ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS - SIMULAÇÃO - Constatada a desconformidade, consciente e pactuada, entre o negócio jurídico efetivamente praticado e os atos formais de declaração de vontade, resta caracterizada a simulação relativa, devendo-se considerar, para fins de verificação da ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, o negócio jurídico dissimulado. A **transferência de participação societária por intermédio de uma seqüência de atos societários caracteriza a simulação, quando esses atos não têm outro propósito senão o de efetivar essa transferência. Em tal hipótese, é devido o imposto sobre ganho de capital obtido com a alienação das ações**<sup>25</sup> (grifamos)*

No caso em exame, analisando o voto proferido pelo Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, já detectamos que o fato de todos os atos da operação estarem devidamente resguardados pela legislação não foi suficiente para que o Julgador reconhecesse a eficácia de operação. Destaca-se que a premissa ora utilizada é diametralmente oposta à utilizada nas decisões acima analisadas.

Vale dizer, enquanto nas decisões proferidas antes de 2003 visualizamos uma corrente que defendia que se não há impedimento legal, motivo também não há para considerar uma operação ineficaz perante o fisco, mesmo que seja apenas para reduzir a incidência da tributação, até em atenção à liberdade de auto-organização defendida pelo Texto Maior. Agora, vislumbramos uma corrente que destaca as intenções negociais e econômicas dos participantes das operações, não bastando mais a operação ser resguardada pela legislação.

No voto que ensejou a ementa ora colacionada fica claro que o Julgador não se ateve às questões de legalidade e tipicidade fechada, mas, sim, procedeu com uma análise sobre a real finalidade da operação, mesmo ela sendo autorizada pela legislação. O objetivo do

---

<sup>25</sup> <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudencia.jsf>

Julgador foi encontrar uma forma para caracterizar a simulação, pois apenas dessa forma, a operação poderia ser considerada ineficaz. E assim procedeu, fixou a sua análise na essência da operação levantando indagações do tipo. “Qual seria a finalidade de uma incorporação societária com uma posterior cisão tão rápida?” “Havia algum propósito negocial na operação a não ser escapar da tributação? Ou seria apenas uma forma de transferir a titularidade de determinadas ações em contrapartida do recebimento de valores previamente acertado?” “Toda essa encenação foi previamente acertada entre as parte?” Vale destacar que todas essas questões foram levantadas sobre uma operação sem impedimento legal. O que deve ficar claro, até aqui, é o grau de subjetivismo inerente às respostas das questões acima.

Por fim, outro ponto que merece destaque é a seguinte passagem do voto ora comentado

*“a simulação é um vício oculto por natureza e, portanto, não gera provas documentais de sua prática. Assim, prova-se a simulação demonstrando, a partir de uma análise do caso concreto, pela apreciação crítica dos fatos que há um descompasso entre a vontade e a declaração”.*

Apesar de o Julgador alegar que as provas documentais não indicam a ocorrência de simulação, ali o sinal de que as operações de planejamento tributário não mais serão analisadas sob premissas de afronta à legalidade é evidente, o recado dado é: agora o foco da questão é basicamente análise de PROVAS, se o Fisco conseguirá ou não provar a ocorrência de simulação e, ainda, comprovar a requalificação da operação.

#### **4.2.2. Acórdão nº 101-94.340 – Sessão 09/09/2003**

*DESCONSIDERAÇÃO DE ATO JURÍDICO - Não basta a simples suspeita de fraude, conluio ou simulação para que o negócio jurídico realizado seja desconsiderado pela autoridade administrativa, mister se faz provar que o ato negocial praticado deu-se em direção contrária a norma legal, com o intuito doloso de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária (art. 149 do CTN). SIMULAÇÃO – Configura-se como simulação, o comportamento do contribuinte em que se detecta uma inadequação ou inequivalência entre a forma jurídica sob a qual o negócio se apresenta e a substância ou natureza do fato gerador, efetivamente, realizado, ou seja, dá-se pela discrepância entre a vontade querida pelo agente e o ato por ele praticado para exteriorização dessa vontade. NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO – Configura-se negócio jurídico indireto, quando um contribuinte se utiliza de um determinado negócio, típico ou*

*atípico, para obtenção de uma finalidade diversa daquela que constitui a sua própria causa, em que as partes querem efetivamente o negócio e os efeitos típicos dele realizado e submete-se a sua disciplina jurídica. Recurso provido*<sup>26</sup>. (grifamos)

Esse talvez seja o julgado mais comentado em discussões sobre planejamento tributário, mais conhecido como “o caso RBS”. Muito se escuta que o Conselho reconheceu a legitimidade da operação ou, o contribuinte ganhou dessa vez. Entendo que esse não é o melhor entendimento sobre o caso, o que ficou claro foi que o procedimento de fiscalização não reuniu conjunto probatório suficiente para caracterizar a simulação. Acredito que o mais sensato seria dizer: o Fisco não conseguiu unir provas suficientes para caracterizar a simulação. Tudo gira em torno das provas, uma vez que a desconsideração do ato só ocorrerá se for comprovado o instituto de simulação e, conseqüentemente, a nova capitulação da operação.

Nota-se no voto proferido pelo Conselheiro Valmir Sandri que a questão mais relevante que o levou a reconhecer a operação foi o inconsistente relatório elaborado pelo Auditor Fiscal, uma vez que ficou clara a desconexão da fundamentação da autuação com os atos praticados na operação, ao ponto de o Julgador reconhecer que o Auditor sequer questionou a existência de legalidade ou legitimidade da operação, o que demonstra a falha do procedimento fiscal.

Outro ponto relevante na análise realizada pelo Conselheiro foi o fato de que todos os atos praticados na operação estavam resguardados pela legislação e foram feitos as claras com registro documental. Além disso, é nítido que o fator “tempo” contribuiu para o reconhecimento da operação. Como bem destacado, um ano antes da operação já se iniciou a preparação para o negócio, diferentemente de certas operações “casa-e-separa” em que complexas organizações societárias são feitas e desfeitas em questão de horas.

O interessante é que o Julgador, naquele momento, reconhece que o contribuinte pode se utilizar de quaisquer meios lícitos para economizar tributo, concluindo que o seu voto estava “rigorosamente afinado com a jurisprudência da Primeira Câmara do antigo Conselho de Contribuintes”. Aqui entendo que a questão fica fixada nas provas, ou seja, se não ficar evidenciado qualquer ato tendente a enganar o fisco, não há que se falar em desconsideração do negócio, independentemente se a operação é autorizada pela legislação.

---

<sup>26</sup> <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudencia.jsf>

#### 4.2.3. Acórdão nº 101-94.711 – Sessão 11/11/2004

*DESCONSIDERAÇÃO DE ATO JURÍDICO – Devidamente demonstrado nos autos que os atos negociais praticados deram-se em direção contrária a norma legal, com o intuito doloso de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária (art. 149 do CTN), cabível a desconsideração do suposto negócio jurídico realizado e a exigência do tributo incidente sobre a real operação. SIMULAÇÃO/DISSIMULAÇÃO – Configura-se como simulação, o comportamento do contribuinte em que se detecta uma inadequação ou inequivalência entre a forma jurídica sob a qual o negócio se apresenta e a substância ou natureza do fato gerador efetivamente realizado, ou seja, dá-se pela discrepância entre a vontade querida pelo agente e o ato por ele praticado para exteriorização dessa vontade, ao passo que a dissimulação contém em seu bojo um disfarce, no qual se encontra escondida uma operação em que o fato revelado não guarda correspondência com a efetiva realidade, ou melhor, dissimular é encobrir o que é.<sup>27</sup>*

Trata-se do caso “MUFFATÃO”. Nesta ocasião, o objetivo também era a alienação de participação societária sem o caráter de compra e venda, mas de reorganização societária seguida de cisão seletiva e retirada de sócios com os numerários acertados. O interessante é que no relatório do Auditor, a questão “tempo” foi muito suscitada (novamente, assim como no caso RBS). Todos os atos e negócios realizados, tais como constituições de empresas, subscrições de ações, cisões e incorporações de patrimônio foram especificadas com ênfase no horário e dia em que foram realizadas.

O Conselheiro Valmir Sandri, Relator do caso, afirma que todos os instrumentos utilizados pelas partes não passaram de meros subterfúgios para que uma parte ficasse com o poder acionário e a outra com o dinheiro desembolsado, sem o impacto da tributação, declarando a evidente ocorrência da simulação no sentido de que o instituto se caracteriza “quando embaixo da aparência de um negócio jurídico normal se oculta outro propósito negocial”. Vale frisar que neste caso o Conselheiro entendeu que as operações foram simuladas, diferentemente do que entendeu no julgado comentado acima, o que nos leva à afirmar, novamente, que nos dias atuais as avaliações das operações envolvendo planejamento tributário pelo CARF consistem basicamente na análise do conjunto fático-probatório e sobre a real finalidade das operações.

O que tomamos como relevante no voto proferido pelo Conselheiro é a mensagem transmitida que firma, ainda mais, a nova corrente insculpida nos julgados sobre

---

<sup>27</sup> <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudencia.jsf>

planejamento tributário. Em apertada síntese, o novo ponto da investigação é se a estrutura adotada pelo contribuinte é legítima e se o regime adotado foi observado. Aqui se pede atenção para o termo “legítima”, o que demonstra, como falamos a pouco, que a discussão não gira mais em torno da legalidade. Outro ponto bem destacado pelo Conselheiro é a preocupação em detectar se o negócio demonstrado pelas partes revela às verdadeiras intenções, pois, se assim não for, no seu entendimento, cabe ao fisco coibir a operação. Todo este panorama levou-o a determinar a desconsideração do negócio jurídico com base no artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional<sup>28</sup> que, resumidamente, autoriza a revisão do lançamento quando o sujeito passivo agiu com dolo, fraude ou simulação.

Nesse caso, temos a interessante questão sobre a aplicação da multa agravada (150%) nos casos de planejamento tributário, uma vez que os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 definem os casos em que a multa agravada deve incidir. O cerne da questão é se as características da fraude que enseja a aplicação da multa agravada são as mesmas inerentes aos procedimentos utilizados pelos contribuintes, de forma lícita, para buscar menos ônus fiscal. Pretendemos em outra oportunidade discorrer sobre o tema.

## **5. Principais Diferenças Entre as Jurisprudências**

Após a análise dos julgados acima, fica clara a diferença entre as premissas utilizadas pelos Julgadores no sentido de reconhecer ou não a operação. Todas as passagens que destacamos levam-nos à conclusão de que, anteriormente ao período de 2002/2003, os casos envolvendo planejamento tributário eram vistos sob o enfoque da legalidade e tipicidade fechada. Vale dizer, o contribuinte tem o direito de organizar a sua vida empresarial de maneira a pagar menos imposto, mesmo que o seu objetivo seja apenas este. Segundo Hugo de Brito Machado “não se venha invocar, neste ponto, a obrigação moral, ou ética, de contribuir para as despesas públicas. Isto não compatibiliza com o princípio da legalidade<sup>29</sup>”

Esta passagem do Ilustre Professor reflete exatamente a corrente que predominava nos debates sobre planejamento tributário e que representava a visão positivista do Direito Tributário Brasileiro defendendo a liberdade do indivíduo em atenção ao Estado de Direito,

---

<sup>28</sup> Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:(...)VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

<sup>29</sup> MACHADO, Hugo de Brito, Introdução ao Planejamento Tributário, in Planejamento Tributário – Teoria e Prática, ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.), Dialética, 1995, pág. 52.

tal como a proteção das garantias individuais e o direito de propriedade. A idéia era basicamente a de que o contribuinte, desde que agindo de forma lícita e autorizada pela lei, poderia, em atenção ao direito de auto-organização, utilizar de qualquer estrutura para reduzir a carga tributária incidente sobre suas operações, e se a legislação não previa a incidência do imposto, não poderia o fisco, utilizando-se de qualquer meio, exigir o tributo por patente ofensa à legalidade e à tipicidade fechada.

Já nos julgados proferidos após meados de 2002/2003, visualizamos o surgimento de outra corrente inserida no debate, corrente esta que passa a levantar a questão de que a Constituição Brasileira reconhece que o Estado não é apenas um Estado de Direito, mas sim um Estado Democrático de Direito, o que, no entendimento desta corrente, tem extrema importância na seara do planejamento tributário. Isso porque a idéia de Estado Democrático de Direito visa à liberdade, mas, também, o caráter social do Estado, o que, inevitavelmente, nos leva à capacidade contributiva. E mais, nos leva a analisar qual é a dose de cada princípio para que se atinja a Justiça Fiscal, como defendida por Klaus Tipke, o qual, inclusive, reconhece que o exame apenas pela legalidade afasta a análise da importância ética nas operações<sup>30</sup>. Não iremos entrar no mérito se as necessidades básicas como saúde, educação e moradia são fornecidas pelo Estado Brasileiro em razão da necessidade de contribuir com as despesas do Estado.

Aqui no Brasil temos alguns juristas do porte de Marco Aurélio Greco, Ricardo Lobo Torres, Marciano Seabra de Godói, João Dácio Rolim, Ricardo Lodi Ribeiro, entre outro, que reconhecem a análise de outras variáveis no debate sobre planejamento tributário que não apenas as questões envolvendo a legalidade e a liberdade de auto organização, mas inserindo ao debate questões como capacidade contributiva, justiça fiscal e noções de proporcionalidade e razoabilidade das operações.

Essa divisão doutrinária se torna ainda mais latente quando da promulgação da Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, que introduziu o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, dando início ao debate sobre a possibilidade ou não de uma Cláusula Geral Antielisiva no Direito Fiscal Brasileiro.

Diante disso, podemos concluir que os julgados proferidos pelo Conselho, após 2003, levantaram como premissa questões além da legalidade e liberdade de auto-organização. Conforme verificamos nos Acórdãos nºs 104-22.250, 101-94.340 e 101-94.711, mesmo o contribuinte se valendo de operações autorizadas pela legislação e, ainda, operações

---

<sup>30</sup> TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas, Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva, Melhoramentos, 2002, pag. 23.

que sequer poderiam sofrer a incidência do Imposto de Renda, foram levadas ao Conselho para apreciação quanto à validade ou não da operação, o que, certamente, espelha a nova corrente.

Outro ponto de destaque é o início do reconhecimento, em alguns julgados, da teoria do abuso de direito e fraude à lei, conceitos intimamente ligados ao Código Civil de 2002, o que faz surgir a dúvida. Embasado em que o Conselho vem adotando tal posicionamento, ou seja, interligando conceitos e formas de direito civil ao direito tributário? Não haveria autonomia no Direito Tributário?

Entendo que tal questionamento já se encontra superado desde a vigência do Código Tributário Nacional em 1967. Já naquela oportunidade, o CTN levanta a questão da utilização de conceitos e formas de direito privado no direito tributário, mais precisamente nos artigos 109 e 110:

*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.*

Citando as palavras de Aliomar Baleeiro, Heleno Tôrres atesta que o artigo 109 do CTN confere o “primado do direito civil” ao legislador tributário, mas não naquilo que o direito tributário dispuser de modo diverso, o que está desdobrado no artigo 110<sup>31</sup>. Ou seja, conceitos e formas que o direito tributário não consegue abranger devem ser supridos pelo direito civil, como é o caso do abuso de direito e a fraude à lei, sem prejuízo de o direito tributário modificar-lhes os efeitos fiscais.

Nas palavras de Douglas Yamashita para justificar a aplicação da teoria do abuso de direito e da fraude à lei nas questões envolvendo direito tributário, conforme o art. 116, II, do CTN, “*salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos [...] tratando-se de situação jurídica [...] nos termos de direito aplicável*”, é evidente que, salvo disposição de *lei tributária* em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos tratando-se de situação jurídica, *nos termos do Direito*

---

<sup>31</sup> TÔRRES, Heleno, Direito Tributário e Direito Civil, Revista dos Tribunais, 2000, pág. 79.

*geralmente Privado aplicável. Aí considerados inclusive o abuso do direito e a fraude à lei ”* (grifos do Autor)<sup>32</sup>.

Para o Autor, a comentada supremacia do Direito Privado sobre o Direito Tributário, “sem prejuízo do efeito modificativo da lei fiscal”, está insculpida no artigo 5º, *caput*, e 150, I, da CF/88, o que, no seu entendimento, evita-se a insegurança da interpretação econômica inerente à autonomia do Direito Tributário, sem, no entanto, restringir a liberdade do legislador tributário modificar os efeitos tributários de conceitos e formas de Direito Privado em plano infraconstitucional, como é o caso do abuso do direito e a fraude à lei<sup>33</sup>. A quem diga, como o Ilustre Professor Paulo de Ayres Barreto, que é “ambissal” a distância que separa a seara do direito civil do direito tributário<sup>34</sup>, o que, como demonstrado, não deve prevalecer, pelo contrário, é evidente a ligação entre eles.

Não podemos deixar de lado parte de doutrina que repele a aplicação da teoria do abuso de direito nas questões envolvendo o Direito Tributário. Xavier, um dos juristas que mais se opõe à teoria do abuso, leciona que aceitar a aplicação da teoria nos leva a um subjetivismo incompatível com a segurança jurídica do direito tributário e, ainda, que conceitos exclusivos de direito privado não podem ser transplantados para o direito público<sup>35</sup>. Manifestamos, aqui, discordância com a fundamentada corrente defendida pelo brilhante jurista. Como explanado, a legalidade e a capacidade contributiva devem ser aplicadas em conjunto, ou seja, se estamos diante de um Estado que comporta tanto a corrente do caráter social como a proteção às liberdades individuais, temos que admitir que o ordenamento, como um todo, deve ser aplicado para satisfazer ambos os princípios. Ora, se há capacidade contributiva ela deve ser alcançada, até em respeito à função social do contribuinte e, para isso, o Direito Tributário deve se valer de conceitos de Direito Civil para alcançar tal capacidade.

Não há como admitir uma análise de normas inseridas em determinado sistema jurídico de forma isolada (aqui falamos “sistema” no sentido de unidade do ordenamento). Ora, se a legislação tributária é insubsistente para detectar certos atos, outra legislação, no caso aqui a civil, deve suprir a deficiência da legislação tributária no que se refere ao ato de

---

<sup>32</sup> YAMASHITA, Douglas, Elisão e Evasão de Tributos, Planejamento Tributário: Limites à Luz do Abuso do Direito e da Fraude à Lei, Lex Editora, 2005, pág. 80..

<sup>33</sup> YAMASHITA, Douglas, Elisão e Evasão de Tributos, Planejamento Tributário: Limites à Luz do Abuso do Direito e da Fraude à Lei, Lex Editora, 2005, pág. 81.

<sup>34</sup> BARRETO, Paulo Ayres, Planejamento Tributário: Perspectivas Teóricas e Práticas, Cadernos de Direito Tributário,

<sup>35</sup> XAVIER, Alberto, Tipicidade da Tributação.....pág. 106/109.

denominar certos atos do contribuinte, sem que isso prejudique a modificação dos efeitos fiscais pelo Direito Tributário.

Helena Tôrres justificando um dos motivos que levam o jurista a refutar a “teoria autonômica” do direito tributário expressa que o sistema deve ser visto como uma unidade, sob pena de descaracterizá-lo como tal.<sup>36</sup> Na mesma tocada, o jurista “deixando opções ideológicas de lado” destaca que o direito tributário não se constitui em espécie normativa distinta dos outros ramos, isso em atenção ao princípio da unidade do direito<sup>37</sup>.

Como se vê, toda a mudança visualizada na jurisprudência do Conselho segue duas formas de interpretação completamente distintas, mas que são inerentes ao ordenamento jurídico brasileiro, ou seja, tanto a corrente da legalidade, como a corrente da interpretação de conceitos “abertos” e dos aspectos sociais, como veremos, são ambas resguardadas pelo ordenamento jurídico, não havendo certo ou errado, mas, apenas, premissas opostas e que refletem as fases da jurisprudência do Conselho. O ordenamento jurídico brasileiro não mudou, as bases são as mesmas, o que mudou foram os métodos de interpretação dos julgadores.

Para entendermos ambas as correntes de interpretação é de extrema importância definirmos a estrutura do Estado para avaliarmos o caráter e a forma de aplicação das leis fiscais. No Brasil, o que prevalece, em termos de hierarquia das leis, é a Constituição, sendo este instrumento ápice de força e diretrizes para o funcionamento do Estado.

Partindo-se do ponto que a Constituição é o instrumento que dá as diretrizes ao Estado, temos que visualizá-la como um todo. Equivocado está o operador do direito que, ao analisar determinada situação, se restrinja apenas a um dispositivo.

Isso se aplica também ao ramo do Direito Tributário. Ou seja, para que se faça uma interpretação consistente do sistema, não há como proceder apenas se utilizando de parte do conjunto. Digo isto, pois, acreditar que a compreensão do sistema tributário restringe-se apenas ao capítulo “Sistema Tributário Nacional” é um tanto quanto leviano<sup>38</sup>.

Pois bem, se entendermos que a Constituição (1988) deve ser analisada em sua totalidade, iniciemos, portanto, pelo artigo 1º, *caput* :

---

<sup>36</sup> TÔRRES, Helena, Direito Tributário e Direito Civil, Revista dos Tribunais, 2000, pág. 41

<sup>37</sup> TÔRRES, Helena, Direito Tributário e Direito Civil, Revista dos Tribunais, 2000, pág. 49/50.

<sup>38</sup> Sobre o tema vide a obra Planejamento Tributário de Marco Aurélio Greco, 2ª Edição, Dialética/São Paulo, pág 46/67.

*“Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamento:” (destacamos)*

Conforme se depreende do dispositivo, o Brasil tem como modelo o “Estado Democrático de Direito”. Vale ressaltar que antes da promulgação da Constituição de 1988, o Brasil era “Estado de Direito”, o que é compreensível com o momento da história uma vez que o modelo “Estado de Direito” visa resguardar os direitos e garantias individuais, direitos estes abusivamente violados naquela fase e, vale lembrar, que este modelo resguarda as necessidades que a burguesia buscava na época do Império. Não vou aqui me estender em toda a trajetória da Constituinte de 1988, mas, de forma resumida, ela era dividida entre os liberais e os progressistas, estes defendiam um estado intervencionista e os liberais defendiam que o Estado deveria ter um perfil não intervencionista, isto é, que resguardasse as garantias individuais.

O que a Constituinte fez, ao invés de adotar um ou outro método ideológico, foi instituir um modelo de Estado que abrangesse ambas as ideologias, ou seja, tanto a intervencionista – prezando pelos valores sociais - quanto à liberal de caráter protetivo.

Daí, em apertada síntese, surge o modelo “Estado Democrático de Direito” no Brasil, que engloba tanto o perfil liberal como o social. Esta é a estrutura do Estado e, sendo assim, há que se admitirem ambas as formas de diálogo. Vale dizer, não se pode admitir a aplicação isolada de uma ou outra ideologia. A discussão sobre planejamento tributário está em equilibrar a aplicação de ambas. E isso é o que deve buscar a jurisprudência do Conselho. Não basta a transição rigorosa de modelo, necessário se faz a aplicação de ambos.

Nessa linha, vale trazer o entendimento de Marco Aurélio Greco que defende a aplicação em conjunto das ideologias:

*“Vale dizer, para discutir uma questão tributária plenamente é preciso que ambos estejam presentes e, em alguma medida, protegidos e prestigiados. Um não pode extinguir o outro, a legalidade não pode existir sem a capacidade contributiva e a capacidade contributiva não pode existir sem a legalidade”.*<sup>39</sup>

A definição da ideologia adotada refletirá na interpretação que será dada pelo intérprete, de um lado, a busca pelos ideais liberais (legalidade), do outro, a busca pelos ideais sociais, de valores, justiça, igualdade e solidariedade (capacidade contributiva).

---

<sup>39</sup> GRECO, Marco Aurélio, Planejamento Tributário, 2ª Ed., Dialética/São Paulo, pág. 66/67.

Ricardo Lodi Ribeiro em texto no qual traça um panorama sete anos depois da Lei Complementar nº 104, claramente adota uma visão que destaca o lado social democrático do Estado, defendendo a limitação do direito de auto-organização concedida pela Carta Magna (art 170), “limitações baseadas na necessidade de cada um contribuir para as despesas públicas, de acordo com os valores de justiça, da igualdade e da solidariedade”<sup>40</sup>. Vale lembrar, também, as palavras de Elcio Fonseca Reis ao afirmar que, reconhecendo-se o caráter social, “o tributo, neste contexto, deixa de ser simples fonte de receita para o Estado, passando a ser utilizado como instrumento de realização de justiça, vale-se do princípio da capacidade contributiva”<sup>41</sup>.

Na outra ponta, temos parte da doutrina que preza pela defesa dos ideais liberais, ou seja, a defesa das garantias individuais, de liberdade e de propriedade defendendo que, em hipótese alguma, tais garantias podem ser violadas ou restringidas, não concedendo espaço para o caráter social do Estado, assim como defende Alberto Xavier:

*“O objeto da garantia consagrada no princípio da legalidade da tributação são os direitos do homem consistentes no direito de propriedade e no direito de liberdade econômica, direito esses preexistentes em relação ao Estado de Direito e à Constituição, mas cuja incorporação na Constituição lhes assegura o “status” de direitos fundamentais(...)”*<sup>42</sup>

Como mencionado acima, definir a estrutura do Estado auxiliará o intérprete a visualizar que ambas as formas de interpretação são abraçadas pela própria Constituição. Vale dizer, a Carta Magna permite que o intérprete e o aplicador do direito construam a sua idéia com base na defesa das garantias de liberdade, ou com base no caráter social do Estado, igualdade, valores e justiça fiscal, mas, como veremos adiante, não é apenas o modelo de Estado que permite ambas as interpretações, mas, também, as tradicionais escolas de interpretação.

O cerne do debate é: na fase atual do direito brasileiro qual corrente prevalece? Ou o ideal não seria uma corrente mista? Legalidade com capacidade contributiva? Hoje não basta trazer à discussão a liberdade de auto-organizar, sem invocar a solidariedade, valores, capacidade contributiva e etc.

---

<sup>40</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi, Planejamento Fiscal: Panorama Sete Anos depois da LC nº 104/01, Revista Dialética de Direito Tributário nº 159, pág 89/106, Dezembro/2008, Dialética/São Paulo.

<sup>41</sup> REIS, Elcio Fonseca, Princípios da Liberdade e da Solidariedade: por uma Interpretação Adequada ao Instituto do Planejamento Tributário, Revista Dialética de Direito Tributário nº 99, pág39/51, Dezembro/2003, Dialética/São Paulo

<sup>42</sup> XAVIER, Alberto. Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva, Dialética/São Paulo, 2002, pág 31.

Mesmo diante de um modelo de Estado (democrático de direito) que reconhece tanto a visão legalista como a visão social, pretendemos demonstrar que não é só o modelo de Estado que permite ambas as formas de interpretação, mas, também, as escolas tradicionais de interpretação que a longa data já propunham formas de interpretações que passavam de estruturas alicerçadas sobre conceitos fechados a formas de interpretação que utilizavam como premissa os valores.

Muitas das discussões sobre planejamento tributário e que envolvem a questão da interpretação constantemente são defendidas sobre o aspecto do modelo de Estado proposto pela Constituição Federal, mas, antes do modelo de Estado, as escolas de interpretação já colocavam a questão em debate, sempre buscando estabelecer a correta aplicação da norma sobre determinado fato, resguardando, assim, a segurança jurídica.

Sobre as passagens históricas das escolas de interpretação, José Maria Arruda de Andrade, com toda a propriedade, traça todo o panorama histórico entre as escolas de interpretação e, para demonstrarmos, em apertada síntese, a referida passagem, utilizaremos a obra do autor como alicerce<sup>43</sup>.

Segundo o autor, a Escola da Exegese surgiu no pensamento jurídico francês do século XIX, trazendo a necessidade de assembleias produtoras de leis independentes, já com o legalismo que necessitava da criação de códigos que representassem uma unicidade do ordenamento. Com as influências do jusnaturalismo, a Escola passa a enfatizar apenas o legalismo sempre em razão do código como fonte primária do direito e como principal fator de proteção das garantias liberais. Ainda hoje, tais características são vistas nas discussões sobre Direito Tributário ao nos deparamos com formas de interpretação “fechadas” sob o fundamento de proteção das garantias individuais.

Outra passagem comentada pelo autor, no que se refere à Escola da Exegese, foi o fato de o primado da lei ter sido tão enraizado, que os autores da época apenas comentavam sobre as decorrências de literalidade do texto legal. Nesse período, a idéia de separação de poderes visava tão somente assegurar a produção normativa ao Legislativo e, ao Judiciário, apenas a aplicação das leis, sem a possibilidade de interpretações. Nas palavras do autor “*no culto à letra da lei, privilegia-se a intenção do legislador, sendo o trabalho do intérprete apenas declarar o sentido contido nela.*” Tais afirmações se assemelham com parte dos julgados analisados em que prevaleceu a visão legalista. Naqueles casos, as operações foram aceitas por estarem devidamente previstas na lei ou, ainda, por não estarem impedidas por

---

<sup>43</sup> ANDRADE, José Maria Arruda, *Interpretação da Norma Tributária*. MP Editora/São Paulo, 2006, pág. 33/59.

algum texto normativo. Ou seja, referido método de interpretação não se restringe apenas ao modelo de Estado, ele já era previsto desde a Escola de Exegese.

A Escola Histórica do Direito, como bem esclarece o autor, refere-se à modelo de um movimento cultural alemão, iniciando-se no século XVII e começo do XIX. A principal característica da Escola Histórica foram as grandes críticas ao legalismo, propondo um modelo de interpretação como forma de reconstrução do aspecto histórico da lei, por meio dos métodos gramatical, lógico, histórico e sistemático, repudiando, claramente, as codificações propostas pela a Escola da Exegese. Aqui já se visualiza algumas sugestões de interpretação que não se restringem à literalidade da lei, mas às questões como: o aspecto histórico em que determina lei foi inserida no ordenamento jurídico.

Prosseguindo, o autor traz à baila a fase histórica do surgimento da jurisprudência dos conceitos, a qual, através de seus idealizadores, passa a amadurecer a proposta de interpretação inserida pela Escola Histórica. Ou seja, cria-se um sistema alicerçados em princípios decorrentes da própria história ou apurados através das racionalidade de um conjunto, o que resulta em uma base de conceitos fechados. Nas palavras do autor:

*“note-se que a jurisprudência dos conceitos abriu o caminho para o formalismo jurídico, Como se tratava de buscar as fontes do direito na história do povo, na legislação e na dedução rigorosa do formalismo, o jurista, ao formular essa dedução, não estaria criando conceitos arbitrariamente, ele estaria preso a um “método jurídico”, não precisando, portanto, contaminar-se com o campo das contingências e vicissitudes políticas ou mesmo com as considerações éticas”.*

Como se vê, nesta fase histórica ainda prevalecia a interpretação sobre um modelo rigorosamente conceitualista que resultava em um sistema fechado, o que ainda se assemelha a visão legalista nos debates sobre planejamento tributário.

Em seguida, surge a jurisprudência dos interesses propondo nova forma de interpretação visando à segurança jurídica não só pela estrita legalidade, mas pela proposta de uma interpretação com integração da norma. A jurisprudência dos interesses surge para questionar o formalismo jurídico que estava enraizado pela jurisprudência dos conceitos. A principal característica da jurisprudência dos interesses é o afastamento de uma abordagem simplesmente teórica para uma abordagem prática da finalidade da decisão judicial. Ou seja, inicia-se uma abordagem interpretativa que abre espaço para o aspecto social da norma, no sentido que reconhecer quais eram os reais interesses envolvidos em determinado caso. Aqui já há sinal de semelhança com os aspectos do Estado Democrático a pouco debatido.

Por fim, temos a jurisprudência dos valores, a qual, segundo Douglas Yamashita, “trata-se de uma coerência valorativa. A ciência do Direito é uma ordem, pois, por força dos postulados da justiça (art. 3º, I, da CF/88) e da igualdade (arts. 5º, *caput*, e 150, II, da CF/88) que a concretizam, o juiz e o legislador, estão obrigados a retomar coerentemente os valores preestabelecidos, devendo pensá-los até o fim<sup>44</sup>”.

Diante de todas as escolas de interpretação, o que se constata é que os debates sobre planejamento tributário não podem fixar a questão da legalidade e da solidariedade, no que se refere à aplicação das normas tributárias, apenas no modelo de Estado definido pelo artigo 1º da Constituição Federal. Até porque o modelo de Estado Democrático de Direito admite ambas as formas de interpretação, assim como as escolas de interpretação.

O que se conclui é que os debates sobre planejamento tributário e, conseqüentemente, a aceitação das operações “casa-e-separa” não devem, em hipótese alguma, se restringir a afronta à legalidade ou em razão do caráter social do Estado. Isso, como já visto, é assegurado pela própria Constituição.

## **6. A Prova e o seu Ônus nas Operações “Casa-e-Separa”**

Diante da análise dos julgados sobre as operações “casa-e-separa” constatamos que diversos instrumentos contratuais, demonstrações contábeis, atas de assembleias, registros públicos, datas fixadas nos documentos, períodos em que as operações foram realizadas, dentre outras questões, foram objeto de apreciação pelos julgadores para formação de seu convencimento sobre a legitimidade ou não das operações.

Como já visto, a jurisprudência do Conselho passou por clara mudança que percorreu da corrente da legalidade para a corrente dos valores e das finalidades reais das operações. Vale lembrar que a corrente da legalidade, por muito tempo predominante no Conselho, não admitia sequer que o julgador apreciasse prova documental apresentada pelo contribuinte para comprovar determinada operação, restando, apenas, a avaliação do texto legal. Agora, após a transição, todos os instrumentos acima relacionados correspondem a enunciados linguísticos que descrevem o fato e, como tal, devem ser acompanhados de uma justificação que demonstre a efetiva intenção das partes no negócio jurídico planejado. Ou seja, o conjunto probatório deve demonstrar os fatos narrados, o que se aplica principalmente ao fisco na instauração da ação fiscal que visa contradizer as condutas dos contribuintes.

---

<sup>44</sup> YAMASHITA, Douglas, Elisão e Evasão de Tributos, Planejamento Tributário:.....pág 69/70.

Nas operações “casa-e-separa” o negócio jurídico declarado pelas partes corresponde a reorganização societária com cisão seletiva. O que vimos, foi que nas acusações fiscais a intenção das partes declarada pelo fisco seria a alienação de participação societária, o que, de acordo com a legislação, sofreria a incidência do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro.

Em todos os julgados em que o Conselho requalificou a operação para alienação de participação societária, o aspecto mais importante levantado pelos julgadores foram as complexas estruturas formadas em tão pouco tempo e sem qualquer finalidade comercial, isto é, eram pessoas jurídicas que viviam apenas por duas horas, o que afastava, no entendimento dos julgadores, a alegação de reorganização societária, pois, para isso, as empresas abertas deveriam ter alguma finalidade comercial que não apenas o ganho financeiro decorrente do não pagamento dos tributos.

Assim, se a análise dos julgadores não mais se restringe à compreensão da hipótese de incidência, mas, sim, sobre a qualificação do fato narrado pelo contribuinte, e a prova visa comprovar tais fatos, podemos afirmar que a finalidade real do negócio só poderá ser efetivamente comprovada mediante a apreciação do conjunto probatório apresentado no processo administrativo. Isso tanto para o fisco como para o contribuinte.

Nesse passo, vale destacar o que leciona Marcos Vinicius Neder:

*“desse modo, a causa do negócio jurídico dever ser confrontada com outros elementos do negócio, como motivo, os valores e a duração da reorganização societária, além do cotejo com o conteúdo de acordos entre acionistas ou entre acionistas e terceiros, além de informações externas ao negócio, como as notícias veiculadas sobre a operação societária na mídia, a movimentação financeira, a oitiva das pessoas envolvidas na transação, os vínculos existentes entre os participantes, entre outras possibilidades”*<sup>45</sup> (grifamos).

A discussão não gira mais em torno da legislação aplicável ao caso, mas, sim, em apurar as condutas e fatos vinculados à operação, assim como destacou Marco Vinicius Neder acima. A prova no planejamento tributário não visa comprovar a ocorrência do fato gerador, visa, sim, apurar a ocorrência de determinada operação que corresponde ao fato gerador do imposto.

---

<sup>45</sup> NEDER, Marcos Vinicius, A Prevalência de Substancia sobre a Forma nos Planejamentos Tributários: Falso Dilema - Controvérsia Jurídico-Contábeis (Aproximação e Distanciamento), Coord. LOPES, Alexandre Boedel e MOSQUERA, Roberto Quiroga, Dialética, São Paulo, 2010, pág. 340/341.

Se estivermos tratando de fatos e condutas que devem ser esclarecidos mediante a apresentação de prova e não mais em razão da norma aplicável, deve-se reconhecer que uma mesma operação pode ser compreendida de formas distintas, o que, certamente, depende do avaliador das ocorrências. Isso é o que cerca os julgados sobre planejamento tributário, isto é, cabe ao contribuinte apresentar provas que demonstrem a sua intenção negocial declarada e, ao fisco, cabe comprovar que a sua versão transcrita na ação fiscal condiz com a realidade.

Sendo assim, pretendemos destacar alguns aspectos que podem colaborar para uma efetiva comprovação da operação e, conseqüentemente, a oponibilidade da operação perante o fisco e, ainda, qual ônus probatório cabe à ele.

Marco Aurélio Greco<sup>46</sup> traz proposta de aspectos probatórios nas operações de planejamento tributário que pretendemos, em breve síntese, esclarecer, pois entendemos ser de extrema importância para o tema.

O primeiro ponto sugerido pelo autor é provar o que não está escrito, uma vez que o texto escrito não esgota todas as possibilidades de compreensão da questão, assim como destaca o artigo 112 do NCC<sup>47</sup>. Outro ponto é provar o ocorrido ou se há aspectos mais abrangentes dos que os descritos, o que demanda certa complexidade, pois os agentes envolvidos nem sempre possuem conhecimento total do evento e, na outra ponta, temos o fisco que, a princípio, não possui a menor idéia do que ocorreu, eis que não participou da operação. O autor destaca, também, a importância da “somatória de escritos e condutas”. Isso porque a manifestação de vontade das partes envolvidas, as quais são detectadas pelas ações, pode vir a convergir com as manifestações constantes no texto.

Outro ponto é o “conflito de qualificação”. Nas operações objeto do presente estudo, por exemplo, o contribuinte qualifica a operação como reorganização societária seguida de cisão seletiva e, do outro lado, o fisco reconhece a mesma operação como alienação de participação societária, basicamente porque para que o fisco reconheça tal operação, necessária se faz a análise das condutas e, para isso, deve-se apreciar o antes e o depois do evento, ou seja, a análise tem que recair sobre o conjunto de condutas, não apenas sobre um determinado acontecimento. Vale lembrar, também, como ensina o autor, que a prova no planejamento tributário inevitavelmente possui certo subjetivismo e, diante disso, o autor

---

<sup>46</sup> GRECO, Marco Aurélio, *A Prova no Planejamento Tributário, - Controvérsia Jurídico-Contábeis (Aproximação e Distanciamento)*, Coord. LOPES, Alexandro Boedel e MOSQUERA, Roberto Quiroga, Dialética, São Paulo, 2010, pág. 191/205.

<sup>47</sup> Art. 112. Nas declarações de vontade se atenderá mais à intenção nelas consubstanciada do que ao sentido literal da linguagem.

ressalta que o problema do subjetivismo está na falta de controle para que a vontade do legislador não seja substituída pela vontade do intérprete.

Prosseguindo, o autor ainda sugere alguns “caminhos a percorrer” que trazem algumas ferramentas aos sujeitos envolvidos nas operações de planejamento tributário. A primeira ferramenta é avaliar o aspecto valorativo da prova, ou seja, pode ser que a prova diretamente ligada ao fato não seja suficiente para comprovar a finalidade da operação. A ferramenta mais importante é a distribuição do ônus da prova, no lado do contribuinte espera-se a justificativa do motivo e finalidade da operação realizada, o que, caso não comprovado, poder abrir margem para o fisco descrever a operação de outra forma. No lado do fisco cabe não apenas apresentar provas que derrubem a qualificação do contribuinte como, também, há a necessidade de comprovação efetiva da requalificação pretendida, sob pena de nulidade da ação fiscal.

Todas estas questões ponderadas pelo autor, ao analisar a prova no planejamento tributário, aplicam-se, certamente, ao tema ora debatido. Conforme esclarecemos acima, nos julgados apresentados o conjunto probatório foi decisivo para a eficácia ou não da operação. A questão tempo, por exemplo, foi vista de ambas as formas nos casos “MUFFATÃO” e “RBS”. No primeiro, o Conselho reconheceu que as estruturas jurídicas formadas e encerradas em questão de horas comprovaram a falta de finalidade comercial das empresas, o que caracterizou a alienação de participação societária. Já no caso “RBS” fica claro que as estruturas, por terem sido planejadas com antecedência de um ano e, ainda, por terem as empresas demonstrado a finalidade comercial de suas formações, foram decisivas para afastar a acusação fiscal, eis que o fisco não conseguiu comprovar que a operação visava apenas à alienação de participação societária. Aí caímos no dilema exposto por Marco Aurélio Greco ao afirmar que as operações devem ser avaliadas sobre o prisma extra-tributário, ou seja, questões que passam desde o histórico da empresa no mercado, como o conjunto de atos praticados que levem à conclusão de que a intenção das partes era a reorganização societária.

O que podemos concluir é que os julgados sobre as operações “casa-e-separa” não se fixam sobre teses mirabolantes, mas, evidentemente, sobre situações concretas. As partes envolvidas devem comprovar de forma coerente que as estruturas tinham outro objetivo que não apenas a alienação de participação. Ora, trazer para a sociedade determinado sócio que ingressará com data certa de saída não nos parecer demonstrar finalidade comercial na reorganização societária. Assim como nos casos de empresas que são constituídas para encerramento após duas horas. Essa linguagem é bem diferente se falarmos em abertura de empresas que seguiram com a sua atividade empresarial e que possuam, no mínimo, objeto

social com certa ligação entre elas. Essas são questões que devem ser ponderadas pelos interessados em determinada operação.

Partindo desta premissa, podemos traçar alguns aspectos que podem ser válidos para se atingir a validade da operação perante o Conselho. E aqui já esclarecemos que estruturas com vida comercial de horas e “sócios” por um dia, já afastam qualquer possibilidade de aceitação de tal operação.

Assim, passemos à sugestão de operação eficaz.

## **7. Sugestão de Operação Eficaz**

Diante das premissas até aqui fixadas, podemos afirmar que a discussão, no dias atuais, não mais se restringe à legalidade e tipicidade estrita ou, até mesmo, formas de interpretação diante do modelo de Estado proposto pela Constituição Federal. Como visto, ambos os métodos de interpretação são totalmente autorizados pela própria Carta Magna.

Nos julgados analisados verifica-se que o debate atual consiste em aplicar conceitos de direito privado na seara tributária para, com isso, enquadrar a operação em alguma das patologias do negócio jurídico, ou seja, simulação, fraude à lei, abuso de direito e abuso de forma. Tudo isso sempre alicerçado à apreciação do conjunto probatório apresentado pelo contribuinte, assim como pelo fisco, pois, como dito, este precisa comprovar que a sua nova linguagem apresentada na ação fiscal condiz com a realidade dos fatos. Vale dizer, nas operações “casa-e-separa” não basta o fisco alegar que a finalidade real das partes era a alienação de participação societária, cabe ao fisco trazer provas condizentes com a alegação.

Pois bem, se afirmarmos que a busca pela finalidade real das partes, independentemente se o meio utilizado é autorizado pela lei, é cabível ao julgador, o qual está autorizado a desqualificar a operação e qualificar de acordo com a linguagem proposta pelo fisco e, ainda, diante de um cenário que está focado no conjunto probatório das condutas realizadas pelas partes envolvidas e não apenas ao texto legal, necessário se faz identificarmos se de alguma maneira a operação objeto do presente estudo ainda pode ser oponível ao fisco e, se positivo, qual seria o caminho a percorrer.

O julgado envolvendo a empresa “RBS” traz alguns pontos que podem ser utilizados pelos contribuintes que pretendam realizar a operação. Ali, a questão tempo, tal como a publicidade de todos os atos praticados, foram essenciais para dificultar que o fisco conseguisse comprovar a alienação de participação societária. Apesar de ter sido a Autoridade Fiscal incompetente para comprovar as alegações pautadas na ação fiscal, os atos

preparatórios utilizados pela empresa foram extremamente importantes. Como reconhecido pelo Conselheiro “um ano antes da operação as partes envolvidas já se preparavam para o ato”, bem diferente do caso “MUFFATÃO” em que as estruturas foram criadas e encerradas em questão de horas.

Outro ponto que as partes devem se atentar é a necessidade de as empresas envolvidas possuírem atividades empresariais aproximadas. Vale dizer, as possíveis incorporações e cisões devem ter alguma finalidade comercial. Ora, não adianta uma empresa cujo objeto consiste na produção de farinha incorporar uma empresa de produção de automóveis. A reorganização societária deve ter continuidade após a operação.

Nesse passo, vale destacar a sugestão analítica proposta por Marco Aurélio Greco para a avaliação de oponibilidade ou não da operação perante o fisco. O autor denomina a análise de “crivos negativos e positivos”. A idéia dos crivos negativos consiste em avaliar se a operação afronta norma jurídica ou trata-se de ilícito, o que afasta a legitimidade da operação. Há também os crivos das patologias (simulação, fraude à lei, abuso de direito e abuso de forma), ou seja, se o operador constatar que os atos praticados levam à aplicação de alguma patologia, a operação perde a legitimidade. Já quanto aos critérios positivos, traz o autor questões como o motivo e finalidade da operação, as quais devem ser extra-tributárias, além da congruência da operação no planejamento da empresa, passando pela ética até a função social da empresa<sup>48</sup>.

Hoje, diante dos julgados analisados, entendemos que a operação objeto do presente estudo só poderá ser utilizada pelo contribuinte se a operação cumprir as exigências acima expostas. Não há mais espaço nas discussões sobre planejamento tributário para as formas de interpretação diante do modelo de Estado proposta pela Constituição, ou seja, legalidade ou valores sociais, ambas as formas são aceitas, sendo o operador e intérprete forçado a avaliar questões como o tempo em que as operações estão envolvidas, qual é a real finalidade das operações e o aspecto extra-tributário da operação para o planejamento estratégico da empresa. Caso contrário, a ineficácia da operação perante o Conselho será certamente reconhecida.

---

<sup>48</sup> GRECO, Marco Aurélio.pág. 358/363.

## 8. Conclusões

Diante do exposto, conclui-se que as operações “casa-e-separa” ainda podem ser oponíveis ao fisco se os interessados suprirem alguns requisitos sob os quais a operação deve se submeter.

De fato, a operação resulta na redução fiscal face ao Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro, uma vez que na alienação de participação societária, quando há ganho de capital, este deve ser tributado, conforme determina a legislação, ao passo que, na reorganização societária, os reconhecimentos de ganho são excluídos da tributação, uma vez que sequer passam pela conta de resultado.

Pois bem, que tal operação é vantajosa não pairam dúvidas, mas, como visto, a jurisprudência do antigo Conselho de Contribuinte sofreu grande mudança em meados de 2003. Isso ocorreu em razão das diversas alterações no ordenamento jurídico à época, tais como, a tentativa de inclusão da cláusula antielisiva, o novo código civil e parte da doutrina que propôs outra forma de interpretação que não a sedimentada corrente formalista/positivista. A nova corrente, mais conhecida como pós-positivista, trouxe questões ao debate como valores, aspectos sociais, obrigatoriedade em contribuir com as despesas do Estado em atenção à capacidade contributiva e, ainda, uma análise sobre a real finalidade dos interessados.

Como esclarecido, ambas as correntes (positiva e pós-positivista) possuem embasamento jurídico assegurado pela própria Constituição Federal ao definir o modelo de Estado com Estado Democrático de Direito, ou seja, podemos afirmar que os debates sobre planejamento tributário não podem mais se restringir às questões de legalidade de aspecto social. Tal diferenciação já foi muito discutida pela doutrina brasileira. Agora, o cenário, diante da nova corrente inserida no Conselho, consiste em avaliar a operação pela sua essência e real finalidade, mesmo que para isso o intérprete tenha que trazer à baila conceito de direito privado, o que, como manifestado, é perfeitamente aceitável se falarmos na unicidade do ordenamento.

Hoje, reconhecendo a aplicação de ambas as correntes (legalidade e solidariedade com capacidade contributiva) e, ainda, reconhecendo que hoje o Conselho analisa as operações levantadas questões extra-tributárias e que vão além do texto normativo, precisamos dar um passo a frente e passarmos a dar importância para as questões fático-probatórias que envolvem a operação. Vale dizer, o tempo em que as estruturas são organizadas, o grau de publicidade dos atos, se há alguma finalidade comercial na operação,

se os envolvidos não estão evitando os efeitos indesejáveis das estruturas e, ainda, a valoração as provas apresentadas. Sem esquecer, é claro, que cabe ao fisco comprovar a nova linguagem proposta por ele para desqualificar a operação.

Por fim, seguindo o operador as etapas proposta no presente estudo, a qual busca a operação eficaz, entendemos que a operação poder ser validade pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Assim, o que esperamos é que a jurisprudência do Conselho em encontre um equilíbrio entre as duas correntes, ou seja, legalidade com capacidade contributiva.

## II – Bibliografia

ANDRADE, José Maria Arruda de. Interpretação da Norma Tributária. São Paulo: MP Editora, 2006.

BARRETO, Paulo Ayres. Planejamento Tributário: Perspectivas Teóricas e Práticas, Cadernos de Direito Tributário, São Paulo.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Os Limites Atuais do Planejamento Tributário, O Planejamento Fiscal e a Lei Complementar 104, ROCHA, Valdir de Oliveira (coord), Dialética, 2001, pág 279/304.

GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária. São Paulo: Dialética, 1998.

GRECO, Marco Aurélio, Constitucionalidade do Parágrafo Único do Artigo 116 do CTN, O Planejamento Fiscal e a Lei Complementar 104, ROCHA, Valdir de Oliveira (coord), Dialética, 2001, pág 182/204.

GRECO, Marco Aurélio, A Prova no Planejamento Tributário, - Controvérsia Jurídico-Contábeis (Aproximação e Distanciamento), Coord. LOPES, Alexandro Boedel e MOSQUERA, Roberto Quiroga, Dialética, São Paulo, 2010, pág. 191/205.

MACHADO, Hugo de Brito. A Norma Geral Antielisão e o Princípio da Legalidade – Análise Crítica do Parágrafo Único do Art. 166 do CTN, O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104, ROCHA, Valdir de Oliveira (coord), Dialética, 2001, pág. 105/115.

MACHADO, Hugo de Brito. Introdução ao Planejamento Tributário, in Planejamento Tributário – Teoria e Prática, ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.), Dialética, 1995, pág. 52.

MARINS, James. Elisão Tributária e sua Regulação. São Paulo: Dialética, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma Antielisão é Incompatível com o Sistema Constitucional Brasileiro, O Planejamento Fiscal e a Lei Complementar 104, ROCHA, Valdir de Oliveira (coord), Dialética, 2001, pág 117/128.

MONTEIRO, Washington de Barros. Curso de Direito Civil, Parte Geral, 42ª Ed., Saraiva, 2009.

NEDER, Marcos Vinicius. A Prevalência de Substancia sobre a Forma nos Planejamentos Tributários: Falso Dilema - Controvérsia Jurídico-Contábeis (Aproximação e Distanciamento), Coord. LOPES, Alexandre Boedel e MOSQUERA, Roberto Quiroga, Dialética, São Paulo, 2010, pág. 340/341.

REIS, Elcio Fonseca. Princípios da liberdade e solidariedade: por uma interpretação adequada ao instituto do planejamento tributário. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, v.99, pág. 28/38, dezembro/2003.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Planejamento Fiscal: Panorama Sete Anos depois da LC nº 104/01, Revista Dialética de Direito Tributário nº 159, Dezembro/2008, Dialética/São Paulo, pág. 89/106.

ROLIM, João Dácio. Considerações sobre a Norma Geral Antielisiva Introduzida pela Lei Complementar 104/2001, O Planejamento Fiscal e a Lei Complementar 104, ROCHA, Valdir de Oliveira (coord), Dialética, 2001, pág 129/144.

SANCHES, J. L Saldanha. Dez anos da cláusula anti-abuso, <http://www.saldanhasanches.pt/As-duas-Constituicoes.pdf>

TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva, Melhoramentos, 2002, pag. 23.

TÔRRES, Heleno Taveira. Limites do Planejamento Tributário e a Norma Brasileira Anti-Simulação (LC 104/01), Grandes Questões Atuais de Direito Tributário, Coord. ROCHA, Valdir Oliveira. Vol. 10, 2006;

TÔRRES, Heleno Taveira. Direito Tributário e Direito Privado – Autonomia Privada, Simulação e Elusão Tributária, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo, A Chamada “Interpretação Econômica do Direito Tributário”, a Lei Complementar 104 e os Limites Atuais do Planejamento Tributário, O Planejamento Fiscal e a Lei Complementar 104, ROCHA, Valdir de Oliveira (coord), Dialética, 2001, pág 233/244.

TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, Vol. 1, Constituição Financeira, Sistema Tributário e Estado Fiscal, Renovar, 2009, pág. 22.

TORRES, Ricardo Lobo, Legalidade Tributária e Riscos Sociais. Revista Dialética de Direito Tributário nº 59, Dialética/São Paulo, Agosto/2000, pag. 95/112.

XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002.

XAVIER, Alberto. *O Negócio Jurídico Indireto em Direito Fiscal*, Lisboa, 1971.

YAMASHITA, Douglas. *Elisão e Evasão de Tributos, Planejamento Tributário: Limites à Luz do Abuso do Direito e da Fraude à Lei*, Lex Editora, 2005.