



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10840.720627/2013-75
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1201-002.695 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de dezembro de 2018
Matéria SIMPLES NACIONAL
Recorrente PEDRO DE SOUZA OLIVEIRA - EPP.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

EXCLUSÃO. CONSTITUIÇÃO DE PESSOA JURÍDICA POR INTERPOSTA PESSOA.

Comprovada a simulação de constituição de empresa, única e exclusivamente, para fracionar o faturamento de outro empreendimento, e assim garantir a permanência indevidamente da pessoa jurídica no regime tributário simplificado, caracteriza-se a constituição de pessoa jurídica por interposta pessoa, hipótese de exclusão do SIMPLES.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Rafael Gasparello Lima - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa (presidente), Eva Maria Los, Luis Henrique Marotti Toselli, Rafael Gasparello Lima, Allan Marcel Warwar Teixeira e Gisele Barra Bossa. Ausente, justificadamente, o conselheiro Jose Carlos de Assis Guimarães, por atestado médico.

Relatório

A 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza (DRJ/FOR), por unanimidade, julgou improcedente a impugnação administrativa do contribuinte, como se infere da ementa do acórdão nº 08-31.153:

Assunto: Simples

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

EXCLUSÃO. CONSTITUIÇÃO DE PESSOA JURÍDICA POR INTERPOSTA PESSOA.

Comprovada a simulação de constituição de empresa, única e exclusivamente, para fracionar o faturamento de outro empreendimento, e assim garantir a permanência indevidamente da pessoa jurídica no regime tributário simplificado, caracteriza-se a constituição de pessoa jurídica por interposta pessoa, hipótese de exclusão do SIMPLES.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Sem Crédito em Litígio

Resumidamente, o acórdão recorrido narrou os fatos com exatidão, como reproduzo a seguir:

Trata-se de Manifestação de Inconformidade apresentada contra Ato Declaratório Executivo DRF/RPO nº 16, de 12 de março de 2013, que excluiu a contribuinte da sistemática do Simples Nacional, com efeitos a partir de 1º de janeiro de 2008, por ter excedido no ano-calendário 2007 o limite de receita bruta anual de R\$ 2.400.000,00, nos termos da Lei Complementar nº 123/2006.

O processo em pauta originou-se de representação administrativa formulada por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil em cumprimento a Mandado de Procedimento Fiscal, tendo constatado que a P S Oliveira se utilizou de duas outras interpostas empresas, Precisão e Tecnobor, também optantes pelo Simples e posteriormente Simples Nacional. A contribuinte através de seu sócio, Sr. Pedro de Souza Oliveira, distribuiu receitas para as três empresas constituídas, de modo que nenhuma delas houvesse excesso ao faturamento previsto na Lei 9.317/96 e Lei Complementar 123/2006.

Segundo a Fiscalização, as três empresas são formadas por pessoas da mesma família, possuem o mesmo endereço e têm o mesmo objeto social. A Representação Fiscal é conclusiva no sentido de que não se tratam de três empresas independentes, mas sim de uma única empresa.

A constituição de três empresas tem como objetivo não ultrapassar o limite da receita bruta anual para fins de tributação pelo Simples Nacional, permanecendo as mesmas nessa sistemática.

Dessa forma, a Representação Administrativa propôs que a empresa fosse desenhada do SIMPLES, com efeitos a partir de 01/01/2008.

Cientificada dos termos do Ato Declaratório Executivo em 17/04/2013, a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade em 16/05/2013, alegando, em síntese, que:

- Em preliminar, aduz que a exclusão do Simples, em hipótese alguma poderá ocorrer antes do trânsito em julgado dos processos administrativos de nºs 15956.720117/2013-14 e 15956.720116/2013-14. Isto porque, naqueles processos se discute, dentre outras coisas, que as empresas relacionadas são completamente distintas, inexistindo razão para a soma dos faturamentos. Assim, pugna-se pela nulidade do Ato Declaratório.

- A contribuinte é pessoa jurídica que exerce a industrialização por encomenda, notadamente de produtos fabricados pela empresa HBA – Hutchinson Brasil Automotive Ltda. O início da empresa se deu em 1997 quando do desligamento por aposentadoria. Na ocasião, a empresa HBA – Hutchinson Brasil Automotive Ltda, além do interesse empresarial, fez uma proposta empresarial em retribuição à décadas de serviços prestados como funcionário, consistindo montagem de uma empresa para que fosse remetida para a industrialização a parte final de seu processo produtivo. Assim iniciaram-se as atividades da impugnante.

- Ocorre que em virtude de melhor organização societária, planejamento familiar e sucessório e, sobretudo para atendimento de diversas unidades da empresa HBA – Hutchinson Brasil Automotive Ltda, houve a criação de mais duas empresas a saber: Tecnobor Acabamentos de Autopeças Ltda – ME (início das atividades em 24/09/2004) e Precisão Acabamentos de Autopeças Ltda – ME (início das atividades em 03/12/2003).

- Explica que cada unidade da Hutchinson Brasil Automotive Ltda cuida da produção e remessa para final de um produto específico, sendo cada um deles destinado a uma das empresas. A empresa Precisão recebe toda a linha denominada de peças de precisão (anéis, vedações, buchas, conectores, componentes, etc. O processo realizado é de rebarba.

- Finalmente, a empresa Tecnobor recebe toda a linha denominada perfis extrudados, canaletas flocadas e pestanas para serem finalizadas, inspecionadas, embaladas e enviadas a logística pela HBA. O processo realizado é de corte e recorte.

- A estrutura societária das empresas existe por razões outras que a economia tributária e, na particularidade do caso, é essencial para o desenvolvimento da atividade da empresa, possibilitando controle adequado da produção, treinamento de funcionários para produtos específicos, ganho de produtividade, logística para a encomendante, dentre outras motivações extratributárias.

- Assim, não existe razão para a exclusão do SIMPLES, pois estamos diante de empresas completamente diferentes e, nessa condição, não se extrapolou o faturamento.

- Discorre acerca do planejamento tributário, aduzindo que para ser lícito, suas ações devem ser anteriores à ocorrência do fato gerador. Deve passar, ainda por uma motivação extra-tributária, ou seja, condições outras que não a simples economia de tributos, mas para otimizar tempo, logística, planejamento familiar, sucessório e, até mesmo para melhor atendimento de clientes, organização interna e desempenho de atividades.

- Assim, temos que:

a) As empresas Precisão e Tecnobor foram criadas antes da ocorrência do fato gerador.

b) As empresas Precisão e Tecnobor encontram-se devidamente constituídas e registradas nos órgãos competentes.

c) As empresas possuem contabilidade separada e contratos de prestação de serviços distintos.

d) As empresas cumpriram e cumprem com toda a legislação de regência, entregando todas as obrigações acessórias.

e) A constituição deu-se em razão de motivações extra-tributária, em razão da necessidade de melhor operacionalização da produção, uma vez que cada empresa cuida de um produto específico quando da industrialização por encomenda e os entrega a estabelecimentos diversos da encomendante.

f) Foi pensado em um planejamento familiar, empresaria e sucessório, sendo completamente lícito pessoas da mesma família constituírem empresas e desempenharem atividades.

- Argumentos meramente falaciosos, como por exemplo, a transferência de funcionários entre as empresas, a assessoria mediante procuração por um dos sócios e outros pequenos detalhes não podem simplesmente desconsiderar a existência e funcionamento de empresas com quase dez anos em atividade.

- Em momento algum o Fisco demonstrou a falta de realização dos serviços, que as empresas são “de fachada” ou que houve confusão patrimonial, contábil ou financeira.

Cita doutrina e transcreve jurisprudência do CARF que aduz se amoldar perfeitamente ao caso.

Caso sejam superados os argumentos acima, aduz que é preciso deixar claro que não é possível os efeitos da exclusão do Simples retroagir à data de 01/01/2008.

Ademais, as situações anteriores ao Ato Declaratório não podem infringir o princípio da irretroatividade das normas.

Por fim, requer seja acolhida a presente manifestação de inconformidade, para se julgar improcedente o ato de exclusão, mantendo a requerente no SIMPLES como medida de legalidade.

Em consulta aos sistemas informatizados a unidade preparadora constatou que houve atualização cadastral para alteração do

nome empresarial de P S OLIVEIRA & FILHOS LTDA para PEDRO DE SOUZA OLIVEIRA – EPP.

O contribuinte interpôs o tempestivo Recurso Voluntário, reiterando os mesmos argumentos da impugnação administrativa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Gasparello Lima, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo, havendo os demais pressupostos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

I. NULIDADE

O acórdão recorrido ratificou a exigência tributária, explicitando a inexistência de qualquer nulidade do lançamento de ofício:

Primeiramente, argumenta a contribuinte que a exclusão do Simples, em hipótese alguma poderá ocorrer antes do trânsito em julgado dos processos administrativos de nºs 15956.720117/2013-14 e 15956.720116/2013-14. Entretanto, o seu inconformismo não se justifica, na medida em que os mencionados processos tratam do descumprimento de obrigação principal decorrente da perda da condição de empresa enquadrada na sistemática do Simples Nacional. A única condição que se impõe é que o julgamento da presente Manifestação de Inconformidade preceda ao julgamento dos prefalados processos.

Do mesmo modo, não procede o argumento defensivo de nulidade do Ato Declaratório de Exclusão do Simples por falta de motivação, na medida em que o mencionado Ato apontou a fundamentação legal que autoriza a exclusão, bem como está amplamente lastreado na Representação Fiscal.

Igualmente, não vislumbro quaisquer das hipóteses dos artigos 59 e 60 do Decreto nº 70.235/1972¹, endossando a ausência de nulidade e prevalecendo a validade da constituição do crédito tributário, tal como formalizado.

¹ “Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Existiu adequada motivação quanto à exclusão do Recorrente do regime do Simples Nacional, não havendo influência na resolução do presente litígio do eventual resultado dos processos administrativos nº 15956.720117/2013-14 e nº 15956.720116/2013-14. Dessa forma, prescinde da intimação das demais pessoas jurídicas envolvidas no fato *in concreto*, pois, segundo a representação fiscal, antecedente à exclusão do Simples Nacional, limitou-se a análise à estruturação das atividades do Recorrente e sua capacidade operacional para esse fim.

Assim sendo, não caracterizado o erro na identificação do sujeito passivo, circunscrevendo-se a auditoria fiscal sobre a validade da opção pelo Simples Nacional, em virtude da essência das atividades desenvolvidas pela Recorrente.

II. EXCLUSÃO DO REGIME SIMPLIFICADO PELO EXCESSO DE RECEITA BRUTA.

O Recorrente não evidenciou qualquer argumento jurídico que infirmasse sua exclusão do regime diferenciado do Simples Nacional, asseverando a validade da sua estrutura operacional, justificando a existência de um planejamento fiscal, incluindo os seguintes fundamentos, narrados no acórdão recorrido:

a) As empresas Precisão e Tecnobor foram criadas antes da ocorrência do fato gerador.

b) As empresas Precisão e Tecnobor encontram-se devidamente constituídas e registradas nos órgãos competentes.

c) As empresas possuem contabilidade separada e contratos de prestação de serviços distintos.

d) As empresas cumpriram e cumprem com toda a legislação de regência, entregando todas as obrigações acessórias.

e) A constituição deu-se em razão de motivações extra-tributária, em razão da necessidade de melhor operacionalização da produção, uma vez que cada empresa cuida de um produto específico quando da industrialização por encomenda e os entrega a estabelecimentos diversos da encomendante.

f) Foi pensado em um planejamento familiar, empresaria e sucessório, sendo completamente lícito pessoas da mesma família constituírem empresas e desempenharem atividades.

- Argumentos meramente falaciosos, como por exemplo, a transferência de funcionários entre as empresas, a assessoria mediante procuração por um dos sócios e outros pequenos detalhes não podem simplesmente desconsiderar a existência e funcionamento de empresas com quase dez anos em atividade.

- Em momento algum o Fisco demonstrou a falta de realização dos serviços, que as empresas são “de fachada” ou que houve confusão patrimonial, contábil ou financeira.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio”

Entretanto, a pessoa jurídica é uma ficção jurídica e, uma vez avaliada sua opção pelo regime simplificado, a autoridade fiscal extraiu a substância da atividade efetiva do Recorrente, concluindo pela simulação na estruturação societária, obtendo vantagem tributária indevida e não restrita às contribuições previdenciárias.

Inicialmente, toda operação era executada pela P.S. Oliveira & Filhos Ltda. EPP (PSO), ora Recorrente, gravitando sobre o conhecimento técnico do seu sócio, Sr. Pedro de Souza Oliveira. Posteriormente, a P.S. Oliveira & Filhos Ltda. EPP (PSO), ora Recorrente, rescindiu o contrato de trabalho com diversos funcionários, admitidos na Precisão Acabamentos de Autopeças Ltda. EPP e Tecnobor Acabamentos de Autopeças Ltda. EPP. Aliás, o Sr. Pedro de Souza Oliveira exercia a administração nas outras pessoas jurídicas, Precisão Acabamentos de Autopeças Ltda. EPP e Tecnobor Acabamentos de Autopeças Ltda. EPP, consoante instrumentos de mandato lhe outorgado. Por fim, frise-se que as pessoas jurídicas eram estabelecidas no mesmo local.

Portanto, a controvertida exclusão do regime do Simples Nacional se harmoniza com a jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, exemplificada pelas seguintes ementas:

ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE SIMPLES

Ano-calendário: 1993

EXCLUSÃO DO SIMPLES. CONSTITUIÇÃO DE SOCIEDADE POR INTERPOSTAS PESSOAS. PROCEDÊNCIA DO ATO DE OFÍCIO.

Correta a exclusão do Simples quando os fatos narrados demonstram que a empresa não existe de modo independente, subordinando-se em todos os aspectos a outra empresa, da qual funciona como um departamento. Os fatos verificados autorizam a conclusão de que a empresa excluída foi constituída por interpostas pessoas.

EXCLUSÃO DO SIMPLES. EFEITOS DO ATO DE OFÍCIO.

Os efeitos da exclusão da pessoa jurídica constituída por interpostas pessoas retroagem à data de constituição da empresa.

INCONSTITUCIONALIDADE. ARGUIÇÃO.

Não se pode, em sede administrativa, declarar ilegalidade ou inconstitucionalidade de lei ou ato normativo em vigor, visto que à Administração Pública cabe tão-somente dar aplicação aos comandos legais. O Poder Judiciário é o órgão competente para declarar qualquer irregularidade ou inconstitucionalidade existente no ordenamento jurídico. (acórdão nº 1201-002.574, Relator Cons. Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, j. 21.09.2018).

ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE SIMPLES

Ano-calendário: 1999

EXCLUSÃO DE OFÍCIO. PESSOA JURÍDICA CONSTITUÍDA POR INTERPOSTAS PESSOAS.

Deve ser excluída do Simples Federal a pessoa jurídica constituída, comprovadamente, por interpostas pessoas que não sejam seus verdadeiros sócios ou titular. (acórdão nº 1301-002.755, Relator Cons. Fernando Brasil de Oliveira Pinto, j. 22.09.2018).

Neste sentido, o acórdão recorrido fundamentou a exclusão do contribuinte do Simples Nacional, havendo minha concordância com sua exposição, ora transcrita:

Para demonstrar que as empresas Precisão e Tecnobor não eram empresas autônomas e independentes, mas apenas uma “fachada” por detrás da qual se ocultava parte do faturamento da própria P S Oliveira, a fiscalização trouxe à colação diversos fatos, que ora serão apreciados com base na documentação que integra os autos.

A Fiscalização ao apresentar a Representação Fiscal apontou uma suposta irregularidade na manutenção da empresa no Simples Nacional em decorrência da P S Oliveira ter se utilizado de duas outras empresas constituídas, a Precisão e a Tecnobor, também optantes do Simples e, posteriormente, Simples Nacional, encaixando todos seus faturamentos, de modo que não houvesse excesso ao limite legal para o a manutenção das empresas no Simples Nacional.

De acordo com a autoridade fiscal, durante os exercícios de 2004 a 2009, o faturamento das três empresas somados, sempre ultrapassou o limite para a manutenção na sistemática do Simples Nacional, de modo que em nenhum ano se verificou que uma única empresa tenha, isoladamente, excedido ao limite de R\$ 2.400.000,00.

No ano de 2004, quando o limite da receita bruta anual era de R\$ 1.200.000,00, as empresas P S Oliveira e Precisão tiveram faturamento de R\$ 1.177.888,15 e R\$ 1.171.361,31, respectivamente. Enquanto que a empresa Tecnobor registrou um faturamento de R\$ 133.075,78, sem ter um único empregado registrado.

Em todos os exercícios seguintes se verificou que as duas primeiras empresas registravam faturamento anual bem próximo ao limite da receita bruta anual, enquanto que a empresa Tecnobor ficava com o faturamento remanescente. Esse foi um dos indícios utilizados pela Fiscalização para considerar que a contribuinte se utilizou de interpostas empresas para burlar o limite da receita bruta anual para se manter na sistemática do Simples/Simples Nacional.

Além disso, as empresas são formadas por pessoas da mesma família. O Sr. Pedro de Souza Oliveira, sócio da P S Oliveira, detém amplos, gerais e ilimitados poderes para gerenciar as empresas Precisão e Tecnobor, através de procuração. As empresas possuem contratos e aditivos com a empresa HBA na

mesma data, com o mesmo conteúdo. Utilizam o mesmo prédio e seus empregados utilizam o mesmo uniforme.

De outro lado, todo o faturamento das empresas P S Oliveira e Tecnobor e aproximadamente noventa e oito por cento do faturamento da empresa Precisão são provenientes da empresa HBA. Tem-se, ainda, que as receitas obtidas pelas três empresas são desproporcionais ao número de empregados.

Note-se que em ambas as empresas o Sr. Pedro de Souza Oliveira, tinha amplos poderes de administração do empreendimento, inclusive no que tange à movimentação financeira, via instituições financeiras.

Como teria restado comprovado a partir das próprias procurações apresentadas que, apesar das disposições em contrário do contrato social, o Sr. Pedro de Souza Oliveira era de fato o administrador de ambos os empreendimentos, pelo menos a partir de 12/01/2007, já estaria afastada a possibilidade de adesão à sistemática do Simples Nacional, por conta dos preceitos do art. 3º, §4º, V da Lei Complementar nº 123, de 2006, verbis:

Art. 3º (...)

§ 4º Não poderá se beneficiar do tratamento jurídico diferenciado previsto nesta Lei Complementar, incluído o regime de que trata o art. 12 desta Lei Complementar, para nenhum efeito legal, a pessoa jurídica:

(...)

*V - cujo sócio ou titular seja **administrador ou equiparado** de outra pessoa jurídica com fins lucrativos, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput deste artigo;*

(...)

§ 6º Na hipótese de a microempresa ou empresa de pequeno porte incorrer em alguma das situações previstas nos incisos do § 4º, será excluída do tratamento jurídico diferenciado previsto nesta Lei Complementar, bem como do regime de que trata o art. 12, com efeitos a partir do mês seguinte ao que incorrida a situação impeditiva.

Todavia, o relevante para a fiscalização não era a comprovação de que as empresas tinham o mesmo administrador, mas verificar se realmente se tratava de empreendimentos distintos, e não de um único empreendimento, fragmentado apenas para atendimento, de forma fraudulenta, ao limite de receita bruta previsto em Lei.

Nesse aspecto, a própria fiscalização tomou o cuidado de comparar as receitas contabilizadas das empresas, demonstrando que se comprovada a ocorrência de simulação na constituição das empresas Precisão e Tecnobor, e somadas as

receitas, não seria possível a manutenção da P S Oliveira no Simples.

Quanto aos elementos capazes de caracterizar a autonomia ou não das empresas, foi verificado que, segundo as informações contratuais e cadastrais, constatou-se que as empresas possuíam o mesmo endereço.

Desse modo, não assiste razão à impugnante quando afirma que a Fiscalização se utiliza de argumentos falaciosos para considerar as empresas interpostas com o objetivo de burlar o limite para a manutenção na sistemática do Simples Nacional.

Por todos os elementos fáticos e provas materiais que constam no processo há de se concluir que a constituição da empresas Precisão e Tecnobor, com interpostas pessoas, se deu para realmente se aproveitar de um sistema de tributação menos oneroso, qual seja, o Simples, sistema este que não gozava a empresa P S Oliveira isoladamente.

A situação de exclusão se encontrava prevista no inciso IV, do art. 29 da Lei Complementar nº 123/2006, que ao tratar da exclusão do Simples Nacional, assim dispôs:

“Art. 29. A exclusão dar-se-á de ofício quando a pessoa jurídica incorrer em quaisquer das seguintes hipóteses:

IV – constituição de pessoa jurídica por interpostas pessoas que não sejam os verdadeiros sócios ou acionista, ou o titular, no caso de firma individual”

No que tange aos efeitos da exclusão, deve ser cumprido o disposto no art. Art. 31, da Lei Complementar nº 123/2006:

Ar. 31 A exclusão das microempresas ou das empresas de pequeno porte do Simples Nacional produzirá efeitos:

I - na hipótese do inciso I do caput do art. 30 desta Lei Complementar, a partir de 1º de janeiro do ano-calendário subsequente, ressalvado o disposto no § 4º deste artigo;

II - na hipótese do inciso II do caput do art. 30 desta Lei Complementar, a partir do mês seguinte da ocorrência da situação impeditiva.

Assim, como a Fiscalização constatou a situação de exclusão considerando como marco inicial o exercício de 2007, correto o Ato Declaratório ao considerar os efeitos a partir de 01/01/2008, não havendo que se falar em retroatividade como sustentou a impugnante.

*Pelo exposto, voto por julgar **Improcedente a Manifestação de Inconformidade**, no sentido de manter o ato de exclusão do Simples Nacional.*

O efeito da exclusão do regime diferenciado do Simples Nacional, iniciando em **01 de janeiro de 2008**, por sua vez, observou expressa previsão normativa, indicada no acórdão recorrido.

O planejamento fiscal constitui uma redução lícita de tributo, porém, a representação fiscal demonstrou o contrário, inclusive sobre a artificialidade da estrutura operacional do Recorrente. Não há dissidência doutrinária sobre esse aspecto, senão vejamos.

De acordo com Ricardo Lodi Ribeiro, *"o planejamento fiscal é uma conduta inerente ao desenvolvimento regular das atividades das empresas, assegurado constitucionalmente pelo princípio da livre iniciativa (artigo 170, CF). Porém, o abuso no exercício dessa liberdade, a partir de um planejamento tributário que se afaste dos princípios mais caros à nossa ordem constitucional, é combatido por mecanismos introduzidos no direito positivo, como as cláusulas antielisivas. No entanto, a ponderação entre a liberdade de planejar as atividades econômicas e as pautas valorativas baseadas na Justiça Fiscal oferece um modelo em que o combate ao planejamento fiscal é condicionado aos certos requisitos, que devem estar conjuntamente presentes:*

- *prática de um ato jurídico, ou um conjunto deles, cuja forma escolhida não se adequa à finalidade da norma que o ampara, ou à vontade e aos efeitos dos atos praticados pelo contribuinte;*
- *intenção, única ou preponderante, de eliminar ou reduzir o montante de tributo devido;*
- *identidade ou semelhança de efeitos econômicos entre os atos praticados e o fato gerador do tributo;*
- *proteção, ainda que sob o aspecto formal, do ordenamento jurídico à forma escolhida pelo contribuinte para elidir o tributo;*
- *forma que represente uma economia fiscal em relação ao ato previsto em lei como hipótese de incidência tributária.*"²

Ricardo Mariz de Oliveira distingue que *"É essencial compreender que o negócio indireto diferencia-se da simulação porque nesta há desconformidade entre o desejado e o praticado, o que obriga as partes a realizar atos paralelos ocultos de desfazimento ou neutralização dos efeitos do praticado ostensivamente, ao passo que no negócio indireto as partes desejam e mantêm o ato praticado e se submetem por inteiro ao seu regime jurídico e a todas as suas consequências."*³.

Paulo Ayres Barreto, dissertando sobre *"a efetiva e real intenção do contribuinte que pratica certos atos que geram economia fiscal ou redução dos tributos devidos"*, ressalta que *"Se os seus atos tiveram motivações outras, e não as de natureza tributária, a operação se legitima. Na hipótese contrária, ou seja, se restar comprovado que o único propósito de seus atos foi alcançar um ganho fiscal ou a redução de tributos, os efeitos desta natureza não se legitimam."*⁴

² RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 145-146.

³ Questões Relevantes, Atualidades e Planejamento com Imposto sobre a Renda, 11º Simpósio, IOB de Direito Tributário.

⁴ BARRETO, Paulos Ayres. *Elisão tributária - limites normativos*. Tese apresentada ao concurso à livre docência do Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo: USP, 2008, p. 232-233.

Finalmente, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, mediante sua **Súmula nº 2**, delimita que *"não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária"*.

Isto posto, voto pelo conhecimento do Recurso Voluntário, rejeitando a nulidade arguida e **NEGO-LHE PROVIMENTO**.

(assinado digitalmente)

Rafael Gasparello Lima - Relator