

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e o planejamento abusivo



A Receita Federal, reprimindo o que considera

planejamento tributário ilícito, usualmente desconsidera operações negociais que tenham gerado economia fiscal, quando enxerga algum indício de que teria havido simulação; passando a tributar a operação que intitula de real, sem dar valor jurídico para a operação que intitula de fictícia. Todavia, em alguns casos a fiscalização não consegue produzir nenhum elemento que mostre que a operação foi simulada, pois operações comprovadamente efetivas e reais. Mas aí, para esses casos, ainda resta uma acusação alternativa, que vem permitindo ao fisco tributar como se a operação não tivesse existido, bastando fundamentar que, independentemente da operação ser real, teria havido abuso de direito, que é instituto do Direito Civil.

Serve de exemplo dessa caracterização o caso abaixo julgado pelo Carf, no qual o fato de uma empresa ter se tornado sócia de outra foi taxado como prática abusiva de direito, pois teria distorcido as leis societárias. É que uma empresa “A” integralizou, em outra empresa imobiliária “B”, os imóveis que possuía a título de ativo imobilizado; imóveis esses que posteriormente “B” vendeu e tratou como faturamento.

Porém, a fiscalização autuou sob o fundamento de “A” ter virado sócia de “B” só para evitar vender diretamente os imóveis e pagar IR sobre ganho de capital, que seria o tributo cabível por não ser imobiliária. Sendo assim, teria abusado do direito de integralizar em uma empresa imobiliária unicamente para pagar menos tributo, pois, como receita da imobiliária “B”, a venda dos imóveis gerou menor tributação.

A Turma do Carf concordou com a autuação, justificando a invocação no direito tributário do instituto do direito civil e usando como indicativo do abuso de direito a incoerência da operação e que os bens (a) foram vendidos no espaço de um ano, (b) por dez vezes o valor da integralização, e (c) o lucro gerado ter sido distribuído para os sócios; assim ementado e fundamentado:



Acórdão 1202-001.176 (publicado em 15.08.2014)

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. ABUSO DE DIREITO. INOPONIBILIDADE AO FISCO.

O ato ou conjunto de atos praticados com abuso de direito, assim entendido o exercício de direito que manifestamente excede os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa fé ou pelos bons costumes, é inoponível ao fisco.

Voto (...)

A autoridade administrativa considerou o abuso de direito para justificar o lançamento, ressaltando que a criação das empresas configura abuso de direito.

Abuso de direito é instituto previsto no artigo 197 do Código Civil, o qual dispõe que “*também comete ato ilícito titular de direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico e social, pela boa fé ou pelos bons costumes*”.

Sobre esse aspecto, a despeito da alegação da Recorrente relativa a violação do artigo 110 do CTN, cumpre salientar que a figura do abuso de direito encontra-se positivada na parte geral do Código Civil, e, portanto, sua aplicação como parâmetro da aplicação da lei tributária, como realizado pela autoridade administrativa, observa a disposição do artigo 109 do referido Código, o qual prescreve que 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*”. (...)

Portanto, de acordo o entendimento destacado é possível desconsiderar, para fins fiscais, operações realizadas de acordo com a legislação, e, portanto, lícitas, tendo em vista o fato de que estas operações foram na verdade celebradas com o intuito primordial de reduzir a carga tributária incidente sobre a operação que naturalmente deveria ocorrer.

Portanto, no caso concreto, a autoridade fiscal acertadamente desconsiderou o efeito fiscal perante a transação realizada entre as empresas “XX” e “ZZ”, revelando a verdadeira e real operação como sendo entre a Recorrente e a empresa agrícola, “ZZ”, aplicando a tributação decorrente do artigo 418 do RIR sobre o ganho de capital auferido pela alienação dos bens.

Subvenção para investimentos

Quando um contribuinte obtém um benefício de ente estatal, caracteriza-se uma subvenção. A legislação do Imposto sobre a Renda amplia o benefício também não tributando tal parcela, mas somente se o benefício for empregado em investimento na atividade, jamais se for gasto no custeio e despesas correntes.

No caso abaixo, lei estadual previu um benefício de crédito presumido de ICMS, como forma de desonerar a tributação, para que a empresa, com o valor desonerado, pudesse investir e ampliar a



produção. Todavia, houve uma autuação porque o fisco alegou, baseando-se na forma como a empresa contabilizou a operação, que os gastos se deram em despesas correntes da atividade, e não em novos investimentos; passando a tratar o benefício como receita a tributar.

Julgando o caso, Turma do Carf cancelou a autuação, não perquirindo como foi gasto o benefício, mas só analisando a intenção estatal ao conceder o benefício, o que já seria suficiente para caracterizar como subvenção para investimentos; assim ementado:

Acórdão 1202-001.175 (publicado em 22.08.2014)

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NÃO VINCULAÇÃO DOS RECURSOS PARA CARACTERIZAÇÃO.

A vinculação dos recursos recebidos à empreendimentos não se mostra necessária para a caracterização dos mesmos como subvenções para investimentos. O que se mostra indispensável para tanto é o propósito da subvenção, pois, uma vez concebido pelo subvencionador como estímulo à implantação ou expansão de um empreendimento econômico deve ser registrado como reserva de capital e não como receita, nos termos do art. 443 do RIR/99.

Assim, demonstrado o cumprimento dos requisitos do art. 443 do RIR/99 e a intenção do ente público no estímulo fiscal ao desenvolvimento empresarial, nos termos da legislação estadual pertinente, correto o enquadramento como subvenção para investimentos.

Noventena

A recente Lei 12.973/14, conversão da MP 627/13, fez alterações profundas na tributação federal. Em uma das alterações, incluiu na tributação diferenciada de PIS/COFINS as vendas de alguns produtos, como máquinas e implementos agrícolas. Inconformado, um contribuinte questionou que, tendo ocorrido agravamento no caso concreto, tal previsão só deveria vigorar após 90 dias da vigência da norma; tendo obtido este provimento liminar, que quem estiver em situação similar pode invocar:

Mandado de Segurança 0001235-04.2014.403.6107 (publicado em 22.08.2014)

O pedido de segurança liminar deve ser acolhido. Com efeito, o artigo 103 deu nova redação ao artigo 1º da Lei 10.485/2002 e passou a exigir o pagamento de contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins das pessoas jurídicas fabricantes e as importadoras de máquinas, implementos e veículos classificados no código 8.436, relativamente à receita bruta decorrente de venda desses produtos: (...)

A despeito de a norma ter sido alterada para promover a desoneração, sustenta a impetrante que o resultado foi outro, pois a carga tributária a que estava sujeita foi majorada, sem observância da anterioridade prevista no artigo 150, III, c, da Constituição Federal. Logo, está claro que se o resultado da edição do novo ato normativo causou aumento, ao invés de diminuição da obrigação

tributária, não pode mesmo passar a vigor a partir da publicação. (...)

Nesse passo, tenho que é relevante o pedido de liminar com o objetivo de afastar a exigibilidade da majoração das contribuições sociais em questão, antes de decorridos os noventa dias previstos no artigo 150, inciso III, alínea c, da Constituição Federal, porquanto a plausibilidade das alegações é relevante e o risco da demora decorre da obrigação legal que a autoridade impetrada tem de lançar tributos não recolhidos na forma em que expressamente prevê a norma instituidora.

Ante o exposto, DEFIRO o pedido de liminar para desobrigar a impetrante de pagar as contribuições questionadas na forma estipulada pela Lei 12.973, de 2014, antes de decorridos 90 (noventa) dias de sua vigência.

Decisões judiciais e administrativas

No regime jurídico brasileiro, uma decisão judicial só pode ser afastada por outra decisão judicial, até por ser um sistema regido pela inafastabilidade da jurisdição e respeito à coisa julgada (CRFB/88, art. 5º, XXXV e XXXVI). Nesse sentido, quando a administração pública resta inconformada com uma decisão judicial, deve tentar obter outra decisão, não podendo administrativamente negar eficácia a comandos judiciais.

E o caso abaixo serve de exemplo, pois discute a situação de um contribuinte que obteve decisão judicial definitiva garantindo-lhe o aproveitamento do Crédito-Prêmio de IPI, crédito esse que o fisco nunca reconheceu, o que não impediu que decisões amplas e isoladas transitassem em julgado. Agravando o caso, o contribuinte fez a cessão do crédito para que outrem se beneficiasse, o que também é inadmitido pelo fisco, até porque enxergou que o contribuinte assim agiu porque “*devia quantia praticamente idêntica à União, resolveu ceder seu crédito a terceiro, a fim de evitar o aproveitamento deste para fins de compensação*”; todavia houve decisão final permitindo a cessão.

Ante o duplo insucesso, a Procuradoria da Fazenda Nacional foi consultada sobre a possibilidade de administrativamente se “negar cumprimento” às decisões judiciais, mas, como não poderia deixar de ser, foi apontado que a via para modificação seria apenas a judicial; desta forma:

Nota PGFN/CRJ 861/2014 (publicada em 29.07.2014)

Trata-se de Consulta, formulada por meio de Nota Justificativa da CASTJ referente ao REsp 1.316.333/DF, sobre a possibilidade de a Receita Federal do Brasil ou a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional negar cumprimento a provável decisão que será proferida no processo de execução de 8400201094, no qual se cobra o aproveitamento de crédito-prêmio de IPI, derivado de cessão particular, que encontra vedação expressa no art. 74, §12º, II, a e b da Lei 9.430/96. (...)

7. Ora, uma vez transitada em julgado a decisão, resta apenas, tendo em vista que ainda não houve o transcurso do prazo decadencial para a propositura de ação rescisória, ajuizar tal ação. (...)

10. Logo, percebe-se que, administrativamente, inexistente possibilidade de se negar cumprimento a



eventual decisão judicial executiva. Todavia, em sede judicial, resta ainda a via da ação rescisória, como meio hábil a alcançar o fim desejado, qual seja, impedir que a cessão de crédito operacionalizada no âmbito do processo executivo mencionado, sufragada pelo STJ, seja levada a seus últimos efeitos.

11. Isto posto, opina-se que o melhor caminho na hipótese é de fato a propositura de ação rescisória, inexistindo meios, no momento, para administrativamente, diante de tudo quanto exposto, negar o cumprimento de possível decisão executiva a ser prolatada nos autos do processo de 8400201094.

E a submissão da via administrativa em relação à esfera judicial está em linha com Parecer aprovado nesta quinta-feira pelo Secretário da Receita Federal, que, explicitando o ônus e o bônus da preponderância judicial, estabelece que, inclusive nos casos em que a decisão administrativa tenha sido favorável a um contribuinte, se houver uma decisão judicial contrária, esta prevalece:

Parecer Normativo COSIT/RFB 7/2014 (publicada no DOU em 27.08.2014)

21. Por todo o exposto, conclui-se que:

- a) a propositura pelo contribuinte de ação judicial de qualquer espécie contra a Fazenda Pública, em qualquer momento, com o mesmo objeto (mesma causa de pedir e mesmo pedido) ou objeto maior, implica renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso de qualquer espécie interposto, exceto quando a adoção da via judicial tenha por escopo a correção de procedimentos adjetivos ou processuais da Administração Tributária, tais como questões sobre rito, prazo e competência;
- b) por conseguinte, quando diferentes os objetos do processo judicial e do processo administrativo, este terá prosseguimento normal no que concerne à matéria distinta; (...)
- d) a decisão judicial transitada em julgado, seja esta anterior ou posterior ao término do contencioso administrativo, prevalece sobre a decisão administrativa, mesmo quando aquela tenha sido desfavorável ao contribuinte e esta lhe tenha sido favorável;

Date Created

28/08/2014