

Opinião: Carf e o planejamento tributário de PIS/Cofins monofásico

Considerando o regime monofásico do PIS e da Cofins (Lei 10.147/00), é comum que alguns setores — como as indústrias farmacêuticas ou de cosméticos — implementem um planejamento tributário, organizando suas operações de modo a introduzir um distribuidor/revendedor, pessoa jurídica do mesmo grupo econômico, na cadeia produtiva.

Essa estrutura permite deslocar para o distribuidor/revendedor parcela das receitas decorrentes da produção industrial. Desse modo, reduz-se as receitas do fabricante — que são sujeitas à alíquota majorada de PIS/Cofins (artigo 1º, I, da Lei 10.147/00) —, mitigando-se, por consequência, a base tributável nesta etapa (industrial). Por outro lado, as receitas do distribuidor/revendedor são tributadas à alíquota zero no regime monofásico (artigo 2º da Lei 10.147/2000), o que implica a redução da carga tributária global relativa ao PIS/Cofins monofásico nas operações.

No passado, a jurisprudência do Carf já havia enfrentado este planejamento tributário, em autuações lavradas pela Receita Federal sob fundamento de simulação, tendo como pressuposto o artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional — regra que prevê a possibilidade de desconsideração, pelas autoridades fiscais, de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo.

O referido dispositivo, como sabido, tem sido objeto de intermináveis e acaloradas discussões sobre a sua eficácia, uma vez que a regra previa a observância de procedimentos estabelecidos em lei que jamais chegou a ser editada. Uma tentativa de regulamentação do dispositivo foi veiculada por meio da edição da Medida Provisória 66/02, não convertida em lei, a qual recepcionava testes de propósito negocial (*business purpose*) e de abuso de forma, caracterizado pelo uso de negócio jurídico indireto — ambos avançados pela experiência estrangeira. No Brasil, essas teses foram rapidamente difundidas pelas autoridades fiscais e judicantes, em muito graças à doutrina de Marco Aurélio Greco.

Em período mais recente, como uma das medidas adotadas para possibilitar o ajuste fiscal que pretendia implementar o então ministro da Fazenda Joaquim Levy, o governo editou a MP 685/2015, que veiculou nova tentativa de regulamentação de uma norma geral antielisiva, a qual obrigava aos contribuintes realizar o *disclosure* prévio às autoridades fiscais de negócios jurídicos sem razões extratributárias relevantes, cuja forma não fosse usual ou que se afigurassem como negócios jurídicos indiretos ou com cláusulas que desnaturassem seus efeitos típicos. Novamente, a iniciativa do Poder Executivo não restou convertida em lei.

A despeito de ausência de positivação legal dos vários testes discutidos na doutrina nacional e estrangeira, e por vezes referidos nas frustradas tentativas de regulamentação de uma norma geral antielisiva, fato é que figuras como o propósito negocial, negócio jurídico indireto, fraude à lei e exigência de motivos extratributários para as operações vêm sendo largamente utilizadas pelas autoridades fiscais no campo da argumentação, para justificar a desconsideração de atos e negócios jurídicos dos contribuintes, chegando a ser também invocadas como fundamento último de decisões proferidas pelas autoridades administrativas judicantes, notadamente o Carf.

Quanto ao planejamento tributário objeto de comentário neste artigo, as autoridades fiscais tendem a

questionar a inclusão de uma outra pessoa jurídica do mesmo grupo na cadeia produtiva, sob alegação de falta de propósito negocial ou de ausência de motivos extratributários.

Vale lembrar que, em 2010, o Poder Executivo havia editado a MP 497/2010, cujo artigo 22 pretendeu equiparar à condição de produtor ou fabricante a pessoa jurídica comercial atacadista que adquirisse produtos fabricados, produzidos ou importados por empresa com a qual possuísse relação de interdependência.

O Item 57 da Exposição de Motivos da referida MP 497/2010 ressaltava o caráter antielisivo dessa previsão, que, no entanto, não chegou a ser convertida em lei. Uma vez que o Congresso Nacional não aprovou o dispositivo, pode-se concluir que o legislador, aparentemente, não pretendeu instituir uma regra que vedasse, *a priori*, o referido planejamento tributário, o que, a contrário senso, pode ser interpretado como um aceno em favor da sua licitude.

No Acórdão 3403-002.519, de 22/10/2013 (relator Ivan Allegreti), por exemplo, o Carf decidiu que a criação de pessoa jurídica para exercer atividade de revendedor atacadista não caracterizaria simulação caso a referida pessoa jurídica exista efetivamente e exerça de fato tal atividade econômica, praticando atos válidos e eficazes que evidenciam a intenção negocial de atuar na fase de revenda de produtos.

Segundo entendeu o conselheiro relator naquela ocasião, o legislador, ao instituir o PIS/Cofins monofásico, pretendendo concentrar a tributação de toda a cadeia em uma única etapa, teria induzido os contribuintes a atuarem nas demais etapas da cadeia produtiva, sendo que esta segregação de atividades entre empresas de um mesmo grupo constituiria um planejamento tributário lícito. Tratar-se-ia, portanto, de uma chamada “opção legal” lícita, conceito ao qual refere Marco Aurélio Greco, o qual consiste em alternativa criada pelo ordenamento, propositalmente formulada e colocada à disposição do contribuinte para que dela se utilize, conforme sua conveniência, sequer adentrando o campo do planejamento tributário propriamente dito^[1].

Em um outro precedente, de 2016 (Acórdão 1402-002.337, 4ª Câmara, 2ª Turma, 1ª Seção, 16/11/2016), o Carf confirmou o entendimento pela licitude, *a priori*, do planejamento. No caso, o órgão afastou a alegação de distribuição disfarçada de lucros e de simulação, em vista da ausência de regras que estipulem valores mínimos a serem praticados entre empresas do mesmo grupo, a exemplo do que ocorre para o IPI no que se refere às operações entre “firmas independentes” — conceito trazido pelo artigo 42 da Lei 4.502/64, que versa sobre o antigo Imposto de Consumo, e ao qual remetem os artigos 195 e 196 do Ripi.

No caso, o Carf adentrou à análise do propósito negocial das operações realizadas com a empresa do mesmo grupo. Nesta linha, o Carf fez menção ao fato de que esta mesma estrutura é utilizada largamente pelo mercado, e que o contribuinte apenas emulou o comportamento de seus concorrentes, pois, se não o fizesse, sofreria um prejuízo concorrencial.

O Carf também se valeu de laudo técnico que havia demonstrado que as margens de lucro praticadas nas vendas realizadas pela empresa industrial à empresa comercial estariam compatíveis com as margens observadas no setor. Além disso, o Carf observou que as referidas margens seriam semelhantes às observadas nas operações realizadas com fabricantes independentes.

Em período mais recente, porém, o Carf considerou que teria havido simulação de vendas em um caso envolvendo o mesmo planejamento ora tratado (Acórdão 3201-003.930, 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, 3ª Seção, 20/6/2018, relatora: Tatiana Josefovicz Belisário).

Em nossa análise, esse precedente não indica, contudo, uma clara modificação do entendimento anterior do Carf, de modo a estabelecer uma pretensa regra de que a inclusão de uma pessoa jurídica do mesmo grupo econômico como distribuidora ou revendedora seria por si só ilícita, ou que caracterizaria simulação sem a necessidade de demonstração de outros elementos para sua caracterização.

De acordo com nossa compreensão, o referido julgamento apenas assinala que os contribuintes devem estar atentos a alguns cuidados ao implementar o referido planejamento tributário, evitando situações que evidenciem simulação — tais como compartilhamento de instalações físicas por ambas as empresas, inexistência de autonomia financeira de uma das empresas, importações financiadas com recursos da outra empresa do grupo, ausência de margens de lucro, ausência de estipulação de preço entre as partes, entre outros.

No caso referido, tais elementos levaram o Carf a concluir pela ausência de bilateralidade na estipulação dos preços — elemento essencial do contrato de compra e venda, e cuja ausência torna nulo o negócio, nos termos do artigo 489 do Código Civil.

Portanto, segundo nos parece, o acórdão proferido pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção em 20 de junho (Acórdão 3201-003.930) não elimina por completo a utilização do planejamento tributário objeto de análise neste artigo, apenas chamando a atenção para que os contribuintes se atenham a alguns cuidados para não recair nas situações que vêm sendo consideradas como simulação pela jurisprudência administrativa.

Considerando, ainda, que se trata de uma decisão proferida por câmara do Carf e que há precedentes em sentido contrário, é provável que a matéria será levada à discussão na Câmara Superior de Recursos Fiscais, devendo os contribuintes estarem atentos à evolução jurisprudencial sobre o tema.

[1] Greco, Marco Aurélio, *Planejamento tributário*, São Paulo, Dialética, 2011, pg. 104

Date Created

23/10/2018