



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

Processo nº 19515.001905/2004-67
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3403-002.519 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de outubro de 2013
Matéria PIS MONOFÁSICO
Recorrentes UNILEVER BRASIL LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

PIS. REGIME MONOFÁSICO. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. SIMULAÇÃO ABSOLUTA. DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS. ART. 116, P.U. DO CTN. UNIDADE ECONÔMICA. ART. 126, III, DO CTN. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Não se configura simulação absoluta se a pessoa jurídica criada para exercer a atividade de revendedor atacadista efetivamente existe e exerce tal atividade, praticando atos válidos e eficazes que evidenciam a intenção negocial de atuar na fase de revenda dos produtos.

A alteração na estrutura de um grupo econômico, separando em duas pessoas jurídicas diferentes as diferentes atividades de industrialização e de distribuição, não configura conduta abusiva nem a dissimulação prevista no art. 116, p.u. do CTN, nem autoriza o tratamento conjunto das duas empresas como se fosse uma só, a pretexto de configuração de unidade econômica, não se aplicando ao caso o art. 126, III, do CTN.

Recurso voluntário provido. Recurso de ofício prejudicado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Alexandre Kern, que apresentou declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Atulim - Presidente

(assinado digitalmente)

Ivan Allegretti - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Alexandre Kern, Domingos de Sá Filho, Rosaldo Trevisan, Marcos Tranches Ortiz e Ivan Allegretti. Estiveram presentes ao julgamento a Dra. Indiara de Arruda Serra, pela Fazenda Nacional, e os Drs. Anderson Crystiano de Araújo Rocha, OAB/SP nº 182.116, e Vanessa Regina Antunes Toro, OAB/SP nº 195.913, pelo Recorrente.

Relatório

Trata-se de auto de infração (fls. 438/442-e) que formaliza a exigência de Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), referente aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro de 2000 a dezembro de 2003, cuja notificação ocorreu em 13/09/2004 (fl. 443-e).

No Termo de Verificação e Esclarecimentos (fls. 424/428-e), a Fiscalização explica ter havido simulação por parte do contribuinte, explicando-a e caracterizando-a nos seguintes termos (fls. 425/427):

O Código Civil (CC) Brasileiro (em vigor em 2001) Lei 3071 de 01 de janeiro de 1916 em seu artigo 102 enumera três formas de atos jurídicos simulados:

- 1) Quando aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das a quem, realmente, se conferem ou transmitem;*
- 2) Quando contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira e*
- 3) Quando os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.*

Nas declarações de vontade se atenderá mais à sua intenção que ao sentido literal da linguagem (art.85 do CC/1916).

A Fazenda pode demandar a nulidade dos atos jurídicos simulados, (art. 105 do CC/1916).

Doutrinariamente a simulação pode ser classificada como absoluta e relativa. Ela é absoluta quando aparenta realizar um negócio jurídico, mas não se pretende realizar negócio jurídico algum. Diz-se relativa quando a simulação envolve dois negócios jurídicos, o primeiro que materializa a vontade declarada e o segundo que indica a verdadeira intenção de seus agentes.

No caso concreto temos o destaque do patrimônio da Unilever dos bens das suas filiais, estabelecimentos industriais de produtos de higiene e beleza, para constituir a sociedade IGL, que assumindo as operações das filiais, passa a vender os produtos de higiene e beleza, para a própria Unilever, que por sua vez os comercializa. Uma vez que as receitas de indústria foram reduzidas porque substituídas pelas receitas de comércio, a Unilever diminuiu significativamente o recolhimento do PIS monofásico.

Antes de continuarmos é preciso dizer que presume-se a simulação, mormente a absoluta, porque os agentes no afã de esconder a vontade real, imprimem grande esforço para não produzir prova, que acredito possa ser feita através dos indícios e vestígios que possuímos.

Primeira ilegalidade

No nosso entender com este negócio jurídico a Unilever praticou simulação absoluta com o fim exclusivo de diminuir a carga do PIS monofásico.

A empresa IGL industrial não possui autonomia empresarial. Esta conclusão decorre do enquadramento do ato jurídico, sim porque para que o negócio surtisse os efeitos declarados haveria de:

Ser possível a autonomia de produção, e isto é insensato, porque tornaria a IGL uma concorrente e a base do negócio foi poder diminuir custos para concorrer. Por outro lado as fórmulas dos produtos e o "know how" tecnológico são propriedade da Unilever da Holanda o que obriga a IGL a fabricar os mesmos produtos que a Unilever, nesta linha, industrializava;

Ser possível a autonomia de comercialização, e isto é impossível, porque a Unilever determina quais vendas são realizadas, mesmo porque, a Unilever é cliente quase exclusiva da IGL. Ainda que os produtos se mantivessem com outra embalagem e nome comercial, só para argumentar, que eles pudessem ser produzidos e vendidos autonomamente, a IGL concorreria com grande vantagem em preços de venda, porque os da Unilever ao menos conteria a margem de lucro da IGL e mais todos os custos da Unilever. O que pudesse ser denominado como planejamento operacional/ tributário conteria uma vitória de Pirro;

Ser possível a autonomia de gestão e de políticas e a Unilever trata a IGL como tratava suas antigas filiais, assim considerando:

O presidente da Unilever é o presidente da IGL;

Na IGL os escritórios e seus funcionários confundem-se com os da Unilever;

A Unilever contrata os funcionários da IGL;

A Unilever considera as fábricas da IGL como sendo suas;

A Unilever determina as políticas de trato do meio ambiente da IGL e

A Unilever considera-se uma só entidade, incluindo a IGL e todas as outras unidades.

Ora, considerados todos estes argumentos, perguntaríamos ao leitor, que diferença ou que mudanças foram provocadas na Unilever e na IGL que justifiquem a existência do negócio jurídico, a não ser a economia de PIS? Quiseram criar uma empresa, mas se o não tivessem feito nada aconteceria e a criando nada mudou ou aprimorou-se (assim são as ações com objetivos empresariais) que justificasse o ato, senão economia de contribuições sociais.

Parece-nos que fica caracterizada a simulação absoluta, porque este ato jurídico aparentou conferir ou transmitir direitos para a IGL ao invés de a quem, realmente, se conferiu ou transmitiu, a Unilever. A declaração contida no ato jurídico de organizar nova empresa em seu sentido literal é diferente da intenção verdadeira, de reduzir tributos.

Segunda ilegalidade

Qual foi o objetivo do legislador da Lei 10.147/00?

Em primeiro lugar, acredito, facilitar a fiscalização e arrecadação da contribuição para o PIS. O que era cobrado em várias fases de venda do produto passou a ser cobrado em uma única fase.

Possibilitar um incremento da arrecadação.

Definir como sujeito passivo as indústrias e os importadores das mercadorias que especificou na lei.

(...)

A Unilever, como observamos anteriormente, detém o comando de produção e comercialização da IGL e esta não possui autonomia empresarial. A IGL compra produtos de acordo com rígidas especificações da UNILEVER, estando impedida de fabricar qualquer produto solicitado pela Unilever de acordo com suas próprias fórmulas, se é que elas existem. Corroborando este pensamento, diríamos que os produtos fabricados não são da IGL, mas da Unilever.

O legislador do IPI quis classificar como industriais as empresas que por uma questão de oportunidade terceirizam sua fábrica e preservam seu produto. A "fábrica" não produz autonomamente, mas obrigada pelo encomendante.

Bem não será o fato de a Unilever não remeter a mercadoria para a IGL, mas obrigá-la a comprar segundo suas normas, que caracterizará a operação como equiparada, nos termos do inciso IV do artigo nono do RIPI. Este foi o objetivo da lei tributar as operações de industrialização ou equiparadas.

(grifos editados)

A Fiscalização concluiu, portanto, que o procedimento adotado pelo contribuinte implicou no recolhimento de PIS Monofásico em valor inferior ao devido, promovendo, assim, o lançamento em relação aos fatos geradores de outubro de 2001 a dezembro de 2003, sobre as receitas auferidas pela contribuinte com a venda de produtos de higiene e de beleza referidos na Lei nº 10.147/2000.

Concluiu, também, que não houve recolhimento de PIS sobre valores não declarados no Demonstrativo Final de Tributo ou Contribuição a pagar no período de janeiro de 2000 a abril de 2001.

A contribuinte apresentou impugnação (fls. 446/620-e) alegando, em síntese, o seguinte:

1) que não existe fundamento legal para lhe atribuir a responsabilidade pelo pagamento do PIS/Pasep Monofásico, visto que sua atividade é a de revendedora de produtos industrializados por terceiros, e que, além disso, não está configurada a industrialização por encomenda, de maneira que não ocorreu fato gerador da contribuição.

Sustenta que sua atividade consiste na aquisição de produtos fabricados por terceiros e posterior revenda dessa mercadoria para o mercado atacadista e varejista com a utilização da marca própria do distribuidor ou a de produtos sobre os quais detém o direito de uso e exploração da marca.

Discorre sobre a regularidade da pessoa jurídica denominada IGL Industrial Ltda., constituída há cerca de dois anos pelo grupo empresarial a qual a contribuinte pertence. Afirma que, por ter sido criada antes da vigência da Lei 10.147/00, tal fato já denotaria a desvinculação de sua criação à diminuição da carga tributária do PIS/Pasep Monofásico. Alega que, com a decisão de separar os negócios de acordo com os respectivos ramos, foi aumentado o capital social da IGL Industrial por causa da transferência de todos os ativos, bens, tecnologias e direitos necessários ao desempenho autônomo de suas atividades.

A IGL Industrial seria, portanto, uma empresa autônoma, mantendo estrutura societária, legal, funcional e administrativa e fabril própria, cujos negócios devem ser reconhecidos, não podendo ser declarados como nulos ou anuláveis. Junta prova documental a fim de demonstrar a efetividade das operações realizadas pela IGL Industrial e a idoneidade da empresa.

Destacando as condições cumulativas para a sujeição à sistemática do PIS/Pasep Monofásico previstas no art. 1º da Lei 10.147/00, alega ser impertinente a intenção fiscal de estender a obrigação para o industrializador sobre encomenda sem que haja previsão na lei.

Cita diversas soluções de consulta para embasar seu entendimento de que está desonerada quanto ao pagamento do PIS/Pasep sobre as vendas de produtos já tributados no regime monofásico, ressaltando que não efetuou nova industrialização dos produtos adquiridos junto à IGL Industrial. Ainda que se tratasse de industrialização por encomenda, a legislação que imputa à encomendante a sujeição passiva do PIS/Pasep apenas passou a vigorar a em fevereiro de 2004, sendo impossível a sua aplicação para os fatos geradores arrolados, pois são anteriores a essa data.

Aduz ainda, a impossibilidade de ser equiparada a industrial nos termos da legislação do IPI, porquanto não fornece os insumos para a realização da industrialização contratada.

3) Argumenta que não existe qualquer vedação legal para planejamento tributário realizado e que não houve simulação, não se podendo pretender caracterizá-la por meros indícios.

Alega não ter ofendido o art. 116 do CTN, apenas buscou organizar a sociedade visando a economia fiscal. Afirma que o fato de optar por uma estrutura tributária menos onerosa não configura simulação, pois o procedimento adotado se acha dentro dos limites legais, portanto, não há que se falar em simulação.

Ressalta que, ainda que se mantenham as alegações da autuação, ante o princípio da eventualidade, seria necessário reconhecer os recolhimentos efetuados pela IGL Industrial a título de PIs Monofásica no respectivo período. Requer também, a exclusão de multas e juros moratórios.

4) Alega que houve erro de apuração, por não ter a Fiscalização atentado ao fato de que no período de maio a agosto de 2001, os valores devidos de PIS/Pasep Faturamento foram compensados com créditos de *PIS 6º Mês*, decorrentes do Mandado de Segurança nº 1999.61.00.030063-6, e de que se referiam à revenda de produtos importados, sendo que tais operações tinham sua alíquota reduzida a zero, de acordo com a IN SRF nº 40/2001.

Quanto à falta ou insuficiência do pagamento de PIS Faturamento (fl. 602-e), alega ter recolhido a contribuição conforme declarado na DCTF, pois, à época, o pagamento estava suspenso, tendo em vista a obtenção de liminar no MS 1999.61.00.0145187. Explicou, ainda, que depois de cassada a liminar, utilizou-se de compensação para aproveitar os créditos adquiridos através do mandado de segurança e da Resolução do Senado Federal nº 49 de 1995, que suspendeu a execução dos Decretos-lei 2.445 e 2.449, de 1988. Também alega não ter sido respeitado o procedimento de verificação e homologação previsto na legislação para os casos de compensação.

5) Alega, ainda, a ilegalidade da aplicação da taxa Selic sobre os juros de mora, o que lhe teria acarretado excesso de encargos moratórios.

Posteriormente, a contribuinte requereu a juntada dos documentos de fls.

4693/4717-e.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza/CE (DRJ), por meio do Acórdão nº 08-21.793, de 20 de setembro de 2011 (fls. 5087/5143-e), julgou a impugnação parcialmente procedente, conforme o entendimento assim resumido em sua ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/09/2001

Autenticado digitalmente em 27/02/2014 por IVAN ALLEGRETTI, Assinado digitalmente em 27/02/2014 por

IVAN ALLEGRETTI, Assinado digitalmente em 27/02/2014 por ALEXANDRE KERN, Assinado digitalmente em 28

/02/2014 por ANTONIO CARLOS ATULIM

Impresso em 20/03/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

DRJ. SUSTENTAÇÃO ORAL. DESCABIMENTO.

Incabível a sustentação oral pela defesa na primeira instância do processo administrativo fiscal federal, por absoluta falta de previsão e, sobretudo, regulação legal do instituto.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.

O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) não constitui pressuposto de validade do lançamento, já que é mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos de auditoria fiscal.

As irregularidades na emissão e prorrogação do MPF, sanadas ou supridas no curso do procedimento fiscal, não geram a nulidade do lançamento.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. ATITUDES DO AUTUANTE.

Não comprovada a ocorrência de prejuízo concreto à defesa do contribuinte, não se deve pronunciar a nulidade do ato de lançamento, sobretudo se o impugnante compreendeu as imputações fiscais e delas se defendeu amplamente.

INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.

Para que se tenha por configurada a industrialização por encomenda, é mister que o autor da encomenda, também conhecido como encomendante, remeta ao estabelecimento industrial, intitulado executor da encomenda, matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, recipientes, moldes, matrizes ou modelos, sobre os quais exercerá alguma das operações de industrialização.

VENDAS CANCELADAS.

Incumbe ao impugnante comprovar a efetividade das vendas canceladas, já que a pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial.

REVENDA DE PRODUTOS IMPORTADOS. ALÍQUOTA ZERO. ART. 2º DA LEI Nº 10.147/2000.

A ausência de correlação entre a receita de revenda e a importação de produtos sob incidência monofásica não autoriza a aplicação da alíquota zero sobre essa receita.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.

O art. 116 do CTN autoriza a Administração Tributária a desconsiderar os atos e negócios jurídicos praticados em fraude à lei de incidência monofásica, quando caracterizada a manipulação artificial da estrutura de negócios societários e mercantis, na medida em que dissimulam a ocorrência do fato gerador ou a natureza dos elementos constituintes da obrigação tributária.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

UNIDADE ECONÔMICA. PAGAMENTOS DA FABRICANTE. PIS/PASEP MONOFÁSICO SOBRE O FATURAMENTO DA DISTRIBUIDORA.

Uma vez configurada uma mesma unidade econômica, para fins de tributação monofásica, os recolhimentos efetuados pela fabricante devem ser considerados pagamento antecipado da contribuição monofásica incidente sobre o faturamento da distribuidora.

COMPENSAÇÃO JUDICIAL. TRÂNSITO EM JULGADO. DÉBITO NÃO DECLARADO.

A compensação de débito não declarado com crédito judicial sem trânsito em julgado não tem o condão de suspender ou extinguir o crédito tributário lançado.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. SOLUÇÃO DE CONSULTA. EFICÁCIA. ART. 100, PÁRAG. ÚNICO, DO CTN. FRAUDE À LEI.

A solução de consulta que reconhece a desoneração da operação de revenda de produtos de higiene e beleza não impede a aplicação da multa de ofício e a cobrança dos juros moratórios sobre o PIS/Pasep Monofásico, se restar comprovado que o contribuinte praticou abuso dissimulatório da ocorrência do fato gerador ou da natureza dos elementos constituintes da obrigação tributária, ao fraudar a lei de incidência monofásica por meio de negócios societários e mercantis manipulados artificialmente. A fraude à lei tributária configura violação indireta de norma jurídica, sendo, portanto, um ilícito tributário, o que repele a aplicação do parágrafo único do art. 100 do CTN.

TAXA SELIC.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

(grifos editados)

O provimento parcial teve o efeito apenas de reconhecer o direito de abater os recolhimentos realizados pela IGL, em razão de entender a DRJ que *“Uma vez configurada uma mesma unidade econômica, para fins de tributação monofásica (UE UBR-IGL), os recolhimentos efetuados pela IGL devem ser considerados pagamento antecipado da contribuição objeto do lançamento”* (fl. 5133), conforme os valores identificados no referido Acórdão.

Nesta parte, por superar o teto previsto na Portaria MF nº 38/2003, houve a interposição de recurso de ofício (fl. 5089).

No mais, foi integralmente mantido o lançamento.

O contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 5176/5324-e) alegando, preliminarmente, a impossibilidade de o julgamento administrativo reconstruir o auto de infração, alterando a motivação e a fundamentação do lançamento.

Explica que o auto de infração fundamentou-se em *“(i) simulação absoluta e (ii) industrialização por encomenda. Já o julgador de primeira instância afirma que (a) não houve simulação absoluta (fls. 5029, item 59), mas houve elusão fiscal, ou seja, planejamento tributário com fraude à lei e abuso de direito, cujo contexto não foi evocado pelo Auditor Fiscal no auto de infração e cujos fundamentos legais lá não constam.”* (fl. 5196-e).

Afirma não ter feito uso de negócios jurídicos atípicos ou indiretos, desprovidos de “causa” ou organizados com simulação ou fraude à lei.

Alega não ter fundamento legal a conclusão da DRJ de que a licitude ou a validade dos atos do contribuinte tendentes a diminuir a carga tributária a ele imposta seriam ou não juridicamente válidas em razão do *quantum* tributário tido como economizado.

Ressalta que nenhum fundamento legal foi trazido aos autos para sustentar a suposta prática de subpreço entre a Recorrente e a IGL, e que a cisão não deixa de ser verdadeira por não haver concorrência entre as empresas.

Esclarece que *“atualmente a estrutura da Unilever, no Brasil, possui uma empresa industrial, fabricante de alimentos, produtos de higiene pessoal e de limpeza doméstica, e uma empresa distribuidora, a Recorrente. (...) Por isso, a IGL nunca poderia concorrer com a UBR, eis que a primeira é empresa industrial, e a segunda é empresa atacadista, e ambas se complementam.”* (fl. 5310). Questiona a legalidade da tributação de “Unidades Econômicas”, assim consideradas aquelas empresas que mantiverem, entre si, relações comerciais ou societárias, conforme pretendeu a DRJ ao requalificar os negócios da recorrente. Cita precedentes do CARF para sustentar o entendimento de que um grupo econômico pode sim contar com empresas industriais e distribuidoras, e que visando diminuir o valor das contribuições a pagar, reduzam o preço dos produtos vendidos entre si.

Ao final, pede pela anulação do auto de infração, dada sua improcedência e insubsistência.

Quanto ao mérito, reitera os argumentos de sua impugnação e acrescenta ser ilegal a conduta do julgador *a quo* de alterar a motivação e fundamentação legal do auto de infração.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ivan Allegretti, Relator

O acórdão da DRJ excluiu do lançamento valor superior ao previsto na Portaria MF nº 3/2008, sendo, por isso, correta a interposição de recurso de ofício na forma do art. 34 do PAF, razão pela qual se deve tomar conhecimento deste recurso.

O recurso voluntário, por sua vez, foi protocolado em 12/12/2011 (fl. 5176), na segunda-feira subsequente ao dia 10/12/2011, portanto, dentro do prazo de 30 dias contado da notificação do acórdão da DRJ, ocorrida em 10/11/2011 (fl. 5174).

Por ser tempestivo e por veicular razões para a reforma do entendimento da DRJ, também deve ser conhecido o recurso voluntário.

O presente caso é a materialização de uma situação que prevê apenas de forma especulativa em dissertação de Mestrado, que tratou a respeito dos mecanismos de concentração da incidência – a substituição tributária e a incidência monofásica – sob a perspectiva da neutralidade da tributação em relação ao mercado¹.

A apresentação da problemática é sintetizada da seguinte forma²:

“Tanto a implantação de uma sistemática não-cumulativa de apuração como de uma sistemática de concentração de incidência sinalizam a vocação do tributo como um tributo de mercado, pois revelam que o legislador está levando em consideração o conjunto das etapas que compõem uma cadeia econômica, para definir a forma de distribuição da carga tributária.

Enquanto a sistemática não-cumulativa busca distribuir a carga de maneira homogênea entre os agentes econômicos que integram a cadeia econômica, na medida do valor agregado em cada fase, a sistemática de concentração da incidência desbalanceia a distribuição da carga tributária, dosando a exigência, na etapa inicial da cadeia econômica, em patamar equivalente ao total da carga tributária que corresponderia à cadeia inteira – o que se faz em nome da praticidade e da eficiência da arrecadação.

Não se pode ignorar, portanto, as implicações que uma política fiscal baseada na concentração da incidência pode gerar em relação à economia, tendo em conta os princípios da ordem econômica estabelecidos pela Constituição, reclamando, assim, a consideração das sistêmicas de concentração da incidência

¹ ALLEGRETTI, Ivan. A concentração da incidência nos tributos cumulativos e a neutralidade em relação ao mercado. Dissertação de mestrado. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2013

² *op. cit.*, fl. 111

na perspectiva da neutralidade que se espera da tributação em relação ao mercado.

A propósito especificamente da incidência monofásica, a mesma dissertação explica o seguinte³:

A sistemática da incidência monofásica se concretiza pela fixação de uma alíquota majorada numa etapa inicial da cadeia, com a desoneração das etapas subseqüentes por meio da fixação de alíquota zero ou isenção.

Esta alíquota majorada, que onera a etapa inicial da cadeia econômica, é aplicada sobre uma base de cálculo que corresponde ao preço efetivamente praticado na operação de saída.

Via de regra, em contrapartida à desoneração das etapas de distribuição por atacado e de venda a varejo, promove-se uma sobreoneração logo no início do seu itinerário, quando a mercadoria sai do estabelecimento produtor.

Como a base de cálculo corresponde ao preço efetivamente praticado, este formato de tributação estimula o achatamento dos preços praticados, de outra parte estimulando a atuação dos produtores também como distribuidores dos seus próprios produtos, e até mesmo atuando na venda direta ao consumidor, de maneira a possibilitar o deslocamento da agregação de valor ao produto para a etapa desonerada da tributação.

Ou seja, reduz-se ao mínimo a rentabilidade da operação produtiva e aumenta-se ao máximo a rentabilidade da operação de distribuição, promovendo-se, assim, o deslocamento do momento da agregação de valor ao produto, da produção para a distribuição.

Com isto se induz à concentração da economia pela verticalização do mercado, o que consiste na acumulação das diversas etapas da cadeia econômica sob a atividade de uma mesma empresa ou grupo econômico, ou por meio de restrições verticais.

Obterá clara vantagem, portanto, o agente econômico que dispuser do capital necessário para atuar também como distribuidor de seus produtos, obtendo uma performance insuperável em comparação com os demais distribuidores atacadistas que pretendam revender estes mesmos produtos.

Este arranjo tem o efeito de aumentar os custos dos concorrentes, explicando Paula Forgione que

[...] um mercado em que os distribuidores estejam ligados à restrições verticais pode significar o aumento de barreiras à entrada de novos agentes, especialmente porque deverão

*incidir em elevados custos para instalar rede alternativa de escoamento de produção*⁴.

Trata-se de um efeito que não pode ser negligenciado, pois pode proporcionar as condições para que determinados agentes econômicos atinjam uma posição dominante no mercado, conforme explica a mesma Autora:

*[...] o controle de várias, senão de todas, as fases do processo de produção e/ou distribuição de um produto é capaz de proporcionar ao agente poder econômico tal que lhe assegure a posição dominante”, tendo em vista que a certeza de que disporá de matéria-prima a preços competitivos (integração vertical), e/ou de que o produto chegará aos seus consumidores (redes de distribuição), coloca a empresa em situação privilegiada*⁵.

Parece fora de dúvida, pois, que a tributação pela sistemática da incidência concentrada serve de estímulo à conformação do mercado no rumo da concentração da economia.

Fica claro o efeito indutor de concentração do poder econômico, o qual, se é admitido em certa medida no arranjo das forças produtivas, no contexto do funcionamento do mercado, não parece ser um efeito de que se possa admitir a indução por meio da tributação, eis que a política fiscal, como previsto no postulado de Neumark, não deve promover o desequilíbrio da concorrência.

Tércio Sampaio Ferraz Júnior observa que

*[...] a livre concorrência de que fala a atual Constituição como um dos princípios da ordem econômica (art. 170, IV) não é a do mercado concorrencial oitocentista de estrutura atomística e fluida, isto é exigência estrita de pluridade de agentes e influência isolada e dominadora de uns sobre os outros. Trata-se modernamente de um processo comportamental competitivo que admite gradações tanto de pluralidade quanto de fluidez. É esse elemento comportamental – a competitividade - que define a livre concorrência*⁶.

É importante notar que a compreensão deste processo comportamental competitivo, que traduz a autêntica expressão do princípio da concorrência, harmoniza-se com o reconhecimento do poder econômico enquanto elemento natural do mercado.

Eros Grau explica que o poder econômico é um elemento da realidade do mercado, sendo a regra e não a exceção, e que foi tomado pela Constituição como um dado institucional, não havendo oposição entre o princípio da livre concorrência (art. 170, IV) e o princípio da repressão aos abusos do poder

⁴ FORGIONI, Paula Andrea. *Os fundamentos do antitruste*. 4ª ed. São Paulo: Editora RT, 2010, p. 388.

⁵ FORGIONE, Paula Andrea. Op. cit., p. 296.

⁶ FERRAZ JR, Tércio Sampaio. *Obrigação Tributária Acessória e Limites da Imposição: Razoabilidade e Neutralidade Concorrencial do Estado*. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e Limites da Tributação*, Vol. 1, São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 50.

econômico (art. 173, § 4º), sendo este último um fragmento que compõe o primeiro.

Assim, reprimir o abuso é medida destinada a manter o exercício do poder econômico dentro de parâmetros de funcionamento regular do mercado, portanto, em condição de livre concorrência.

Eros Grau⁷ também esclarece que a ordem privada, que conforma o poder econômico, “é determinada por manifestações que se imaginava fossem patológicas, convertidas, porém, na dinâmica de sua realidade, em um elemento próprio de sua constituição natural”, citando a este propósito a lição do autor francês Gerard Farjat, de que os assim chamados acordos entre empresas, as posições dominantes, as práticas restritivas e as concentrações não são mais em si mesmos fenômenos patológicos, mas constituem, ao contrário, uma realidade fundamental do novo Estado industrial – a ordem econômica privada.

Ou seja, o mercado é o palco do exercício do poder econômico, concretizando-se a livre concorrência no estabelecimento de parâmetros e na reprimenda de abusos, com os quais se mantenha a competitividade entre os agentes.

A propósito da finalidade e dos efeitos que se devem esperar da concorrência enquanto competitividade, explica o Tércio que

[...] do ponto de vista político, a livre concorrência é garantia de oportunidades iguais a todos os agentes, ou seja, é uma forma de desconcentração do poder. Por fim, de um ângulo social, a competitividade deve gerar extratos intermediários entre grandes e pequenos agentes econômicos, como garantia de uma sociedade mais equilibrada.⁸

Fica claro, portanto, que se o efeito esperado dos princípios da ordem econômica se destinam à desconcentração de poder, também a política fiscal deve colaborar para o mesmo fim, em harmonia de efeitos com a política econômica, para a estruturação da ordem econômica tal como estabelecida e desejada pela Constituição, respeitando-se o princípio da livre iniciativa e da livre concorrência.

Não se pode, com efeito, ignorar o fato de que a política tributária é peça-chave da política econômica.

E assim o é por sua própria natureza: toda intervenção tributária repercute economicamente e gera a tendência de provocar comportamentos diferentes por parte dos contribuintes – assim o deseje o legislador tributário ou não, esteja ele consciente disso ou não.

⁷ GRAU, Eros Roberto. A Ordem Econômica na Constituição de 1988. 8 ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 211.

⁸ FERRAZ JR, Tércio Sampaio. Op. cit., p. 50.

Autenticado digitalmente em 27/02/2014 por IVAN ALLEGRETTI, Assinado digitalmente em 27/02/2014 por ALEXANDRE KERN, Assinado digitalmente em 28/02/2014 por ANTONIO CARLOS ATULIM

A concentração da incidência de PIS/Cofins é um mecanismo tributário por meio do qual, em nome da praticidade da arrecadação, o Governo decidiu extrair do produtor, logo no início da cadeia de circulação dos bens produzidos, toda a carga tributária que pretendia extrair ao longo de toda a cadeia de circulação destes bens.

O efeito econômico desta medida é, naturalmente, tornar pouco atrativo produzir, desestimulando o ingresso de novos produtores – sobreonerados pelo peso maior para colocar seus produtos no mercado – e estimulando os produtores existentes a atuar como distribuidores, passando a atuar no mercado atacadista.

No presente caso, o Termo de Verificação e Esclarecimentos (fls. 424/428-e) relata, com precisão, que *“as receitas de indústria foram reduzidas porque substituídas pelas receitas de comércio”*, e que, com isso, *“a Unilever diminuiu significativamente o recolhimento do PIS monofásico.”* (fl. 425-e).

A Fiscalização entendeu que o contribuinte teria incorrido em uma simulação absoluta, com a única finalidade de deixar de pagar tributos.

Conforme explica Alberto Xavier, *“na simulação absoluta aparenta-se celebrar um negócio jurídico quando na realidade, não se pretende realizar negócio algum”* (XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. Ed. Dialética. São Paulo. 2001, pág. 53).

A Fiscalização interpretou os fatos de o presidente da Unilever ser presidente também da IGL e de que os escritórios e funcionários situam-se no mesmo lugar, além de que a Unilever contrata os funcionários da IGL, considera as fábricas da IGL como suas e determina as políticas de trato meio ambiente da IGL, para entender que a IGL não tem autonomia de comercialização e que, por isso, a existência da IGL é artificial (fl. 426).

Com efeito, a Fiscalização questiona *“que diferença ou que mudanças foram provocadas na Unilever e na IGL que justifiquem a existência do negócio jurídico a não se a economia de PIS? Quiseram criar uma empresa, mas se o não tivessem feito nada aconteceria e a criando nada mudou ou aprimorou-se (assim são as ações com objetivos empresariais) que justificasse o ato, senão economia de contribuições. Parece-nos que fica caracterizada a simulação absoluta, porque este ato jurídico aparentou conferir ou transmitir para a IGL ao invés de a quem, realmente, se conferiu ou transmitiu, a Unilever”* (fl. 426).

Para a Fiscalização, portanto, a criação da pessoa jurídica da IGL resume-se a um artifício cuja finalidade seria apenas a de pagar menos tributo.

Não parece, no entanto, que seja assim.

A razão fundamental, conforme já exposto acima, está na realidade da economia moderna, cuja dinâmica convive com as restrições verticais (como a exclusividade de fornecimento ou de distribuição, dentre outras), enquanto manifestações de poder econômico no jogo de mercado.

Está no campo da política econômica dizer como deve ser estruturada a economia, como devem ser distribuídos os fatores de produção.

Infelizmente, no nosso País, não existe uma política econômica clara e definida sobre como devem ser direcionadas e estruturadas as forças de produção, nem se tem um objetivo a ser atingido para a estruturação da economia nacional.

É possível, e de fato acontece, que uma mesma empresa controle todas as fases da produção, desde a extração da matéria-prima, a transformação em produto acabado, a distribuição para os centros consumidores e a venda a varejo.

E pode fazê-lo enquanto uma única pessoa jurídica, ou como um grupo econômico, repartido entre diversas pessoas jurídicas, coligadas ou subordinadas, com atuação diferente.

A criação de pessoas jurídicas para cada tipo de atividade é naturalmente embalada pela necessidade de racionalizar e reduzir custos, inclusive os tributários.

Em todo grupo econômico, com efeito, identifica-se com naturalidade a existência de pessoas jurídicas submetidas ao lucro real e ao lucro presumido, pois apenas algumas atividades, cuja margem de lucro é reduzida, é que valem a pena ser submetidas ao lucro real, enquanto outra parte, justamente por envolver lucro em percentual maior que a presunção legal de lucro, acabam segregadas em uma pessoa jurídica sujeita ao lucro presumido.

Ou seja, mesmo a segregação de empresas por atividade, em um grupo econômico, é embalada por razões de carga fiscal.

A prevalecer o entendimento da Fiscalização e da DRJ neste caso, todo grupo econômico que tenha desdobrado suas atividades, com a criação de uma empresa para sujeitar-se a um regime diferente de apuração de tributos, estaria igualmente sujeita à qualificação de sua conduta como simulação absoluta, visto que a nova empresa seria apenas um artifício para reduzir a tributação.

Ora, é o peso da tributação que exerce o poder de alterar a estrutura da economia.

Toda alteração tributária repercute em novas decisões econômicas, as quais são baseadas, em sua essência, na determinação de modelos de produção que apresentem o menor custo.

Entendo, por isso, que no presente caso não existe uma simulação absoluta, mas uma alteração concreta na estrutura econômica de atuação dos contribuintes.

A criação da IGL não é uma ficção, mas uma realidade concreta induzida pelos efeitos econômicos da política fiscal, a qual, sobreonerando o setor produtivo, compeliu os produtores a atuarem também na atividade de revenda e distribuição.

O acórdão da DRJ concorda em que não se trataria propriamente de simulação, mas mantém o mesmo tom de indignação da Fiscalização em ver, na conduta do contribuinte, um dano para o Erário, conforme se ilustra com a seguinte passagem (fls. 5120/5122):

121. Como consequência, a arrecadação da contribuição na cadeia de produção e circulação dos produtos de higiene e

beleza caiu expressivamente, como demonstra o quadro comparativo a seguir (fls. 4.882/4.883):

RECOLHIMENTO DO PIS/PASEP ANTES DA SEGREGAÇÃO DAS ATIVIDADES:

Período	UBR fabricante e distribuidora e IGL sem movimento			
	Faturamento da UBR (limpeza e toucador)	PIS/Pasep Monofásico	Faturamento da IGL (limpeza e toucador)	PIS/Pasep
maio/01	112.439.212,00	2.473.662,66		
jun/01	129.174.783,84	2.841.845,24		
jul/01	123.660.385,84	2.720.528,49		
ago/01	144.058.636,23	3.169.290,00		

RECOLHIMENTO DO PIS/PASEP DEPOIS DA SEGREGAÇÃO DAS ATIVIDADES:

Período	IGL fabricante e UBR distribuidora			
	Faturamento da UBR (limpeza e toucador)	PIS/Pasep	Faturamento da IGL (limpeza e toucador)	PIS/Pasep Monofásico
set/01	150.320.747,92	0,00	62.645.353,37	1.378.197,77
out/01	156.260.644,43	0,00	87.592.998,48	1.927.045,97
nov/01	152.461.661,01	0,00	76.892.040,78	1.691.624,90
dez/01	169.621.010,57	0,00	79.191.788,20	1.742.219,34

122. A partir desse quadro, verifica-se que a contribuição mensal média recolhida pela IGL correspondente a 60% da contribuição mensal média paga pela IGL. Focando toda a cadeia de produção e circulação, esse percentual é ainda menor, dado que, nas fases seguintes, as operações de revenda, no atacado e varejo, deixaram de ser tributadas.

123. Ante tais conseqüências deletérias para o Erário, urge fazer algumas ponderações. A liberdade de organização negocial e empresarial encontra limites no princípio da capacidade contributiva, na acepção que deriva do princípio da igualdade sob o aspecto geral. Claro que esses limites não são encontrados, sobretudo no direito tributário, em ponderações móveis de aplicador para aplicador, mas em conceitos de fraude à lei ou abuso de direito, os quais transcendem a ilicitude imanente à confrontação entre lei e fato, quando possível for a aplicação fundada no núcleo conceitual de tais institutos, aferidos a partir do caráter manifesto da ofensa à repartição geral do ônus tributário segundo a capacidade de contribuição de cada um.

124. Se o objetivo da lei foi conferir praticabilidade à tributação, maior efetividade e economia à arrecadação e à fiscalização da riqueza relacionada à produção e circulação de produtos como os de higiene e beleza, ao instituir a tributação monofásica na origem produtiva, não pode o contribuinte afastar-se manifestamente à aplicação dessa norma de incidência, mediante adoção artificiosa de formas e institutos jurídicos de direito privado, sob pena de elidir a tributação de todas as riquezas reveladoras de capacidade contributiva ligadas àqueles produtos, com aquisição de vantagem comparativa de mercado atentatória aos princípios da concorrência e da liberdade empresarial dos demais (eficácia horizontal dos direitos fundamentais sob o aspecto negativo da liberdade de iniciativa).

125. Não se trata bem de simulação, como visto, pois se verifica certa realidade nas formas (atos, negócios) retratadas em documentos, mas de fraude à lei perpetrada mediante abuso de

formas societárias e mercantis, daí a razão pela qual o autuante não teria qualificado a infração. Aqui, a norma de que o contribuinte procura se esquivar é a norma tributária de incidência monofásica. Alberto Xavier não concorda que a norma imperativa seja exatamente a norma de tributação, não admitindo que esse instituto tenha aplicação no direito tributário. A despeito de esse argumento ter sido já rechaçado por Douglas Yamashita e Marco Aurélio Greco, em princípio é isso mesmo, pois ninguém pode ser obrigado a praticar atos e realizar negócios de modo a maximizar a tributação. Pelo contrário, inserem-se no conteúdo do direito fundamental à liberdade de iniciativa posições jurídicas que implicam economia de tributos (economia de opção fiscal). Ocorre que é preciso ter em conta que a tributação em fases (quatro fases para os produtos de higiene e tocador) foi substituída pela tributação monofásica na origem produtora. O contribuinte, que antes era tributado dentro do sistema plurifásico, passa a ser insuficientemente tributado no sistema monofásico, ao segregar entre pessoas jurídicas as atividades de produção e comercialização e subfaturar a venda da produção para o seu principal revendedor, que também o administra e controla.

A idéia de que a liberdade negocial encontra limite no princípio da capacidade contributiva, alegada no acórdão da DRJ, é fugidia e irreal, pois o regime de tributação monofásica vai muito além da capacidade contributiva do contribuinte.

O regime monofásico representa uma verdadeira incursão do Governo na economia, pois se pretende arrancar diretamente do produtor a “riqueza reveladora de capacidade contributiva” que corresponde a todos os agentes econômicos existentes ao longo da cadeia de distribuição do produto.

A carga tributária que sobrecarrega o produtor, portanto, não é dirigida para a capacidade contributiva daquela operação específica que ele pratica, mas para uma capacidade contributiva que se refere a toda a cadeia econômica, tal como uma oneração adiantada por todos os contribuintes que deixarão de recolher o tributo nas fases subseqüentes.

O contribuinte, portanto, não procurou simplesmente se esquivar da norma de incidência monofásica, mas deixou de ocupar-se apenas da produção, passando a atuar no mercado de distribuição e revenda dos produtos, ou seja, passou a ocupar mais de uma das etapas da cadeia econômica.

Se o rearranjo econômico frustrou a pretensão fiscal, é porque o legislador tributário foi o primeiro a imiscuir-se no arranjo econômico.

Ao pretender tributar o produtor pela carga de toda a cadeia econômica, induziu o produtor a também atuar nas demais etapas da cadeia econômica, deslocando a agregação do valor para a atividade comercial.

O fato é que não se configura a simulação absoluta, que foi o fundamento do Fiscalização para promover o lançamento.

Os atos praticados pelo contribuinte são válidos e eficazes, evidenciando a intenção negocial de atuar na fase de revenda dos produtos.

O voto condutor do Acórdão da DRJ, embora de forma tímida, reconheceu a efetividade jurídica da criação e atuação da IGL, na medida em que, na prática, superou o fundamento da simulação absoluta, substituindo-o pela motivação de conduta abusiva.

Por isso, aliás, o Recorrente também alega que a DRJ **alterou a motivação** do lançamento, pois enquanto a Fiscalização alega a existência de simulação absoluta, a DRJ supera este fundamento, substituindo-o pela alegação de desconconsideração do negócio jurídico.

Verifico, com efeito, que a DRJ entendeu não ter havido simulação, mas que se configuraria uma conduta abusiva do contribuinte, a qual poderia ser enquadrada no parágrafo único do art. 166 do CTN, se estivesse regulamentado, mas que dele não se depende para a desconconsideração do negócio jurídico, o que, segundo defende, por ser feito com fundamento no princípio da capacidade contributiva.

É isto o que se extrai do seguinte trecho do acórdão da DRJ:

129. Enquanto esse regramento não sobrevém, que seria mais necessário nas hipóteses de dúvida na abusividade do contribuinte ou se se reconhecesse a legitimidade de uma norma geral antielisiva (eficácia positiva e mediata do princípio da capacidade contributiva, do princípio da concorrência etc), o princípio que se infere do parágrafo único do art. 116 do CTN concretiza o princípio da capacidade contributiva, no sentido de obstar condutas manifestamente abusivas ou artificiosas (eficácia negativa e imediata do princípio da capacidade contributiva), a despeito de não se caracterizarem as hipóteses de sonegação ou simulação.

130. A eficácia negativa e direta do princípio da capacidade contributiva, que independe de interposição legislativa, habilita diretamente o aplicador da norma jurídica tributária (autoridades lançadora e julgadora apontadas no direito vigente) a proceder à desconconsideração do negócio jurídico, seguindo o procedimento fiscal vigente, que é como tem procedido a Administração Tributária, antes mesmo do advento da LC 104/2001, e, vale lembrar, com a concordância do Poder Judiciário. (...)

132. Assim, se é evidente a fraude à lei ou manifesto o abuso de direito, como consequência da eficácia obstativa do princípio da capacidade contributiva, compete à autoridade fiscal desconsiderar as formas jurídicas abusivas, submetendo-se esse ato ao mesmo procedimento e competência de julgamento das formas antievasivas. Sob essa ótica, a norma antielusiva, que se reconhece no parágrafo único do art. 116 do CTN, é norma de aplicabilidade direta e imediata, mas de eficácia restringível. A restrição legal, quando sobrevir, certamente buscará fortalecer o princípio democrático no procedimento de desconconsideração, ampliando a legitimidade da autoridade julgadora e franqueando aos intérpretes interessados a participação no procedimento.

133. No caso concreto, a fraude à lei é manifesta, pois não se mostra aceitável que a tributação caia a nível tal que frustrasse expressivamente a incidência monofásica, mediante constituição e gestão artificiosas da indústria IGL por parte da UBR e o

deslocamento da base tributável para a fase submetida à alíquota zero.

134. Nesse contexto, a aplicação do princípio da capacidade contributiva pode ser objetivamente aferida mediante a confrontação da receita da venda dos produtos industrializados (higiene e beleza), antes e depois da tributação monofásica, a fim de se verificar se há fraude à lei ou abuso de direito no exercício da liberdade de organização empresarial pela Unidade Econômica representada pela Unilever (art. 126, III, e art. 116, parág. único, do CTN).

(fls. 5123/5124, sublinhado editado)

A abusividade, como visto, é tida pela DRJ em razão de haver desabado os números da arrecadação, frustrando a incidência monofásica, pelo deslocamento da agregação de valor ao produto, da fase da produção (tributada pela incidência monofásica) para a fase da comercialização (tributada à alíquota zero).

É em razão da queda da arrecadação que a DRJ sustenta a abusividade da constituição da IGL.

A DRJ sustenta que a exigência fiscal teria suporte no art. 126 do CTN, utilizando o conceito de “Unidade Econômica”, conforme se confere abaixo:

135. O art. 126, III, do CTN foi tradicionalmente associado às sociedades de fato ou irregulares, que funcionam à margem da legislação comercial e fiscal (unidades econômicas informais e subformais). Mas, hodiernamente, encontra fecundo âmbito de incidência na desconsideração de práticas abusivas de constituição, organização e gestão de sociedades (unidades econômicas sobreformais), por ser capaz de fomentar e promover valores e princípios tão caros ao nosso ordenamento jurídico democrático, na feição delineada pela Constituição de 1988 (princípio da solidariedade social, da capacidade contributiva, da igualdade tributária), permitindo, com isso, alcançar a tributação de Unidades Econômicas (UEs) formadas por pessoas jurídicas em que uma detém o integral controle acionário e gerencial da outra, se tal formação objetivamente implicar fraude à lei tributária (função pragmática da interpretação, que consiste em atribuir um sentido à lei que concretize princípios constitucionais).

136. A IGL pode até ter autonomia jurídica (aptidão para ser sujeito de direitos e obrigações), mas lhe falta autonomia patrimonial, operacional e gerencial em relação aos interesses da UBR, que a administra e controla, participando do seu capital social com 99,9999993% ($=149.679.104/149.679.105$). Daí IGL e UBR consistirem em uma Unidade Econômica, pois a venda e a lucratividade que interessa à UBR não é a decorrente da IGL isoladamente considerada, mas da UE que elas formam. A venda da IGL à UBR com subpreço é decisão que não interessa aquela isoladamente. Muito ao contrário, ela atenta contra o seu próprio patrimônio, rentabilidade, lucratividade. Essa prática, no entanto, atende ao interesse da UE. Cumpre

indagar se o preço praticado pela IGL em relação à Unilever seria o mesmo levado a efeito perante terceiro, fora do grupo? A resposta evidentemente é negativa. É uma ingenuidade pensar e manifestar o pensamento de que IGL e UBR são para os acionistas, credores e administradores, unidades empresariais distintas, pois que as decisões tomadas por esses agentes levam em conta a UE. E por que haveriam de ser distintas para o Fisco, para a sociedade. Cabe a estes pagarem o preço de uma redução fiscal dissimulatória de incidência monofásica, enquanto se sabe que nenhum daqueles agentes estaria disposto a condescender, ante prática abusiva que igualmente lhe afetasse os respectivos interesses. É a teoria da aparência aplicada às sociedades e grupos empresariais, que atende aos interesses empresariais, gerenciais, obrigacionais e de investidores, e igualmente deve atender ao Fisco e à sociedade.

137. Toda arrecadação fiscal projetada para efetivar-se ao longo da cadeia de produção e circulação de determinadas mercadorias foi solapada por uma fraude à lei tributária de incidência monofásica, exatamente pela UE que detém o controle da produção. Se é assim, porque o direito haveria de placitar o exercício abusivo da liberdade de organização empresarial? O direito deve estar preparado, e ele o está, para coarctar tais condutas.

(fls. 5124/5125; sublinhado editado)

Tal entendimento da DRJ a respeito da caracterização de “Unidade Econômica” abriria um precedente de grave instabilidade, pois a partir desta interpretação deixaria de existir qualquer distinção entre diversas pessoas jurídicas que compõem um grupo econômico, propugnando que se deve considerar o seu conjunto como se fosse uma única pessoa jurídica, se de outra forma resultar uma arrecadação menor.

Não se pode promover a desconsideração dos atos e negócios jurídicos que envolvem o desdobramento de atividades entre pessoas jurídicas diferentes, ao argumento de que a abusividade residiria na queda da arrecadação.

Deve-se reconhecer, portanto, os efeitos próprios inerentes aos atos validamente praticados pelo contribuinte.

Foi neste mesmo sentido, aliás, o entendimento da 2ª Turma ordinária desta mesma 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF, ao apreciar a mesma situação em relação ao mesmo contribuinte, conforme se confere na transcrição do seguinte trecho do voto condutor (Acórdão 3402-001.908, Processo nº 19515.001904/2004-12, Re;. Cons. Fernando Luiz da Gama Lobo D’Eça, j. 26/07/2012):

Embora não se ignore que a autoridade administrativa possa 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, a Lei Complementar somente autoriza a desconsideração, desde que observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária (art. 116, § único do CTN), sendo certo que em homenagem aos princípios da “livre iniciativa” (CF/88, arts. 1º, IV e 170), da “propriedade privada” (CF/88, art. 5º, XXII e 170, II), da “livre concorrência” (CF/88, art. 170, IV) e do “livre exercício de

qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgão públicos” (CF/88, art. 170, § único), a Jurisprudência Judicial tem reiteradamente proclamado que “a norma pedagógica” do artigo 110 do CTN “ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente”, (cf. Ac. do STF Pleno no RE no 0-2 de 24/08/2001390840-MG, em sessão de 09/11/05, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, publ. in DJU de 15/08/06, pág. 25 EMENT VOL-02242-03 pág. 372 e in RDDT n. 133, 2006, pág. 214-215) e que “o contrato só se transmuda em forma dissimulada (...) quando, expressamente, ocorrer violação da própria lei e da regulamentação que o rege” bem como que a “descaracterização do contrato (...) só pode ocorrer quando fique devidamente evidenciada uma das situações previstas em lei”, sendo que “fora desse alcance legislativo, impossível ao Fisco” tratar um determinado contrato privado como outro de natureza diversa, para fins tributários (cf. Ac. da 1ª Turma do STJ no REsp 310368-RS, Reg. no 2001/0030319-6, em sessão de 07/06/01, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, publ. in DJU de 27/08/01 pág. 232; cf. tb. Ac. da 1ª Turma do STJ no REsp no 174031-SC, Reg. no 1998/0032518-2, em sessão de 15/10/98, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, publ. in DJU de 01/03/99 p. 236 e in RDDT vol. 44 p. 186; cf. tb. Ac. da 1ª Turma do STJ no REsp no 184932-SP, Reg. no 1998/0058567-2, em sessão de 09/02/99, Rel. Min. JOSÉ DELGADO,, pub. In DJU de 29/03/99 p. 96 e in RSTJ vol. 117 p. 198).

No caso concreto, a cisão parcial, através da qual a ora Recorrente desmembrou suas atividades em várias empresas do mesmo grupo, por estar expressamente autorizada pela Lei Comercial e Tributária, data vênica não pode ser considerada como ato ilícito ou simulação, pelo só fato de gerar economia tributária. Nesse sentido a Jurisprudência Administrativa, tem reiteradamente proclamado a nulidade e ilegalidade dos lançamentos fiscais que pretendem desconsiderar as distintas atividades e respectivas receitas segregadas em diferentes empresas do mesmo grupo, como se pode ver das seguintes e elucidativas ementas:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ.

Exercício. 2002

*Ementa: **SIMULAÇÃO INEXISTÊNCIA** Não é simulação a instalação de duas empresas na mesma área geográfica com o desmembramento das atividades antes exercidas por uma delas, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária.*

*OMISSÃO DE RECEITAS SALDO CREDOR DE CAIXA
DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO
COMPROVADA A reunião das receitas supostamente*

omitidas por duas empresas para serem tributadas conjuntamente como se auferidas por uma só importa em erro na quantificação da base de cálculo e na identificação do sujeito passivo, conduzindo à nulidade do lançamento. Recurso provido. (cf. Acórdão nº 103 23.357 da 3ª Câ. do 1º CC, Rec. no 149.524, Proc. nº 11516.002462/200418, em sessão de 23/01/08, Rel. Cons. Paulo J. Nascimento)

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI •

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2001

IPI. SIMULAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

Não é simulação a instalação de duas empresas na mesma área geográfica como desmembramento das atividades antes exercidas por uma delas, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária.

(...)

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SIMULAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

Inexistindo a Simulação imputada ao contribuinte, é de se reduzir o percentual da multa de Ofício de 150% para 75%.

JUROS DE MORA.. TAXA SELIC.

É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic para títulos federais.

INTIMAÇÕES. DESTINATÁRIO.

Dada a existência de determinação legal expressa, as notificações e intimações devem ser emitidas em nome do sujeito passivo e endereçadas ao domicílio fiscal por ele eleito.

Recurso voluntário provido em parte.” (Acórdão nº 201-81.306 da 1ª Câ. do 2º CC, Rec. no 132.617, Proc. no 11516.002464/2004-07, em sessão de 06/08/08, Rel. Cons. Walber José da Silva)

Como é curial, consectário lógico do Princípio da Legalidade, o Princípio da Tipicidade exige, não só que as condutas tributáveis e as obrigações tributárias delas decorrentes, sejam prévia e exaustivamente tipificadas pela lei, mas que a tributabilidade e responsabilidade de uma conduta somente se dêem quando ocorra sua exata adequação ao tipo legal, sendo incabível o emprego de analogia ou interpretação extensiva, para a instituição ou imputação de obrigação tributária (arts. 108, § 1º e 111, inc. III do CTN), não prevista expressamente na descrição da lei tributária específica. Na mesma ordem de idéias a Jurisprudência já assentou que “o princípio mor da legalidade exige tipicidade estrita em sede tributária” e, “inocorrendo a

hipótese de incidência, tal como prevista na lei, inexigível é a exação, e por isso mesmo, qualquer punição administrativa decorrente da obrigação tributária”, “restando vedada qualquer interpretação extensiva por força do artigo 111 do CTN” (cf. AC. da 1ª Turma do STJ no REsp 662.882-RJ, Reg. no 2004/0072922-5, em sessão de 06/12/2005, Rel. Min. LUIZ FUX, publ. in DJU de 13/02/06 p. 672).

No mesmo sentido a Jurisprudência Administrativa tem reiterado que “a tipicidade cerrada do fato gerador e a estrita legalidade são impeditivas a interpretações da legislação para a efetivação ou sustentação de lançamento tributário em condições ou circunstâncias legais e expressamente não autorizadas, sendo, neste contexto, incabível o emprego de analogia (C.T.N., artigo 108, § 1º)” (cf. Ac. no 104-15653 da 4ª Câmara do 1º CC, rec. no 113010, Proc. no 10980.007402/96-17, em sessão de 09/12/1997, Rel. Cons. Roberto William Gonçalves), assim como ser “incabível a aplicação de multa por analogia ou extensão” (cf. Ac. no 301-30351 da 1ª Câmara do 3º CC, Rec. no 124733, Proc. no 11128.001023/00-68, em sessão de 17/09/2002, Rel. Cons. CARLOS HENRIQUE KLASER FILHO) “visto que o agente fiscal não pode ter o arbítrio de subsumir o fato-espécie de infração a um gênero legal de tal amplitude” já que “a apenação não pode ser imputada por via analógica” (cf. Ac. 301- 28.458, de 23/07/97, do 3º CC - DOU de 26/03/98).

Em outras palavras, o sujeito passivo da obrigação tributária tem o direito subjetivo de cumprir o próprio dever de acordo com a lei, de tal modo que se não configurados os pressupostos do dever legal de sujeição passiva da obrigação, não pode haver responsabilidade tributária, nem o conseqüente comprometimento ou sujeição do patrimônio pessoal do sujeito passivo (contribuinte ou responsável), pois como já assentou a Jurisprudência do E. STJ, “em obediência aos princípios da legalidade e tipicidade fechada, inerentes ao ramo do direito tributário, a Administração somente pode impor ao contribuinte o ônus da exação quando houver estrita adequação entre o fato e a hipótese legal de incidência do tributo, ou seja, sua descrição típica” (cf. AC. da 2ª Turma do STJ no AgRg no REsp no 636377-SP, Reg. no 2003/0218012-3, em sessão de 21/09/06, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, publ. in DJU de 02/10/06 p. 248), sendo “descabida, assim, a aplicação de sanção administrativa à conduta que não está prevista como infração” (cf. AC. da 1ª Turma do STJ no RMS no 19510-GO, Reg. no 2005/0004710-8, em sessão de 20/06/06, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, publ. in DJU de 03/08/06 p. 202), vez que “a utilização de analogias ou de interpretações ampliativas, em matéria de punição (...), longe de conferir ao administrado uma acusação transparente, pública, e legalmente justa, afronta o princípio da tipicidade, corolário do princípio da legalidade, segundo as máximas: nullum crimen nulla poena sine lege stricta e nullum crimen nulla poena sine lege certa, postura incompatível com o Estado Democrático de Direito.” (cf. Ac. da 5ª Turma do STJ no RMS 16264-GO, Reg. no 2003/0060165-4,

em sessão de 21/03/06, Rel. Min. LAURITA VAZ, publ. in DJU de 02/05/06 p. 339)

O precedente citado recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 31/10/2001 a 31/12/2003

COFINS ALÍQUOTA PRODUTOS DE HIGIENE E BELEZA ESTABELECIMENTOS INDUSTRIAL E COMERCIAL ARTS. 1º E 2º DA LEI Nº 10.147/00.

Para o cálculo da Cofins incidente sobre a receita de venda dos produtos de higiene e beleza aplicase a alíquota de 10,3% no caso de receita auferida por pessoa jurídica que proceda à industrialização ou importação dos citados produtos sendo que a alíquota é reduzida a zero, no caso de receita de revenda dos referidos produtos, auferida por pessoa jurídica não enquadrada na condição de industrial ou importador.

COFINS DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS CISÃO PARCIAL DESMEMBRAMENTO DE ATIVIDADE SIMULAÇÃO INOCORRÊNCIA ART. 116, § ÚNICO DO CTN.

Embora não se ignore que a autoridade administrativa pode 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, a Lei Complementar somente autoriza a desconsideração, desde que observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária (art. 116, § único do CTN). Assim o contrato só se transmuda em forma dissimulada quando ocorrer violação da própria lei e da regulamentação que o rege, donde decorre que a descaracterização do contrato só pode ocorrer quando fique devidamente evidenciada uma das situações previstas em lei, sendo que fora desse alcance legislativo, impossível ao Fisco tratar um determinado contrato privado como outro de natureza diversa, para fins tributários. Não há simulação na cisão parcial através da qual se efetua o desmembramento de atividades em várias empresas, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária, não sendo lícita a pretensão fiscal de desconsiderar as distintas atividades e respectivas receitas segregadas em diferentes empresas do mesmo grupo, para tributá-las unificadamente.

Trata-se, como visto, de entendimento que deve ser aplicado igualmente ao presente caso.

Perceba-se que, no presente caso, a manobra tributária do Governo, de implementar da incidência monofásica – pretendendo concentrar a carga tributária de toda a cadeia econômica em apenas uma de suas fases – ignorou a atualidade dos mecanismos de arranjo econômico e a reação natural dos agentes econômicos na reestruturação do âmbito de sua atuação no mercado.

O passo que deve se seguir, por parte do Governo, deve ser necessariamente o de revisão do regime tributário, seja voltando atrás, seja promovendo ajustes para o seu adequado funcionamento.

A pior solução é a que pretende dar a Fiscalização e a DRJ, que tentam construir uma teoria de simulação e de comportamento abusivo sobre o terreno lamacento da política econômica.

Entendo, enfim, que não se caracterizar a simulação absoluta alegada pela Fiscalização e que a fundamentação apresentada pela DRJ configura alteração não apenas da motivação como da própria fundamentação legal, introduzindo de maneira indevida o art. 126 do CTN como esteio da exigência fiscal, razão pela qual voto pelo provimento do recurso para cancelar a exigência fiscal.

O provimento do recurso voluntário, tal como ora reconhecido, implica na perda do objeto do recurso de ofício, que deve ser julgado prejudicado.

É como voto.

(assinado digitalmente)
Ivan Allegretti

Declaração de Voto

Conselheiro Alexandre Kern

Está fora do âmbito da discussão travada nos autos, o empresário é livre para gerir seus negócios com bem lhe aprouver, sendo lícito e mesmo desejável que o faça de forma a obter a maior economia de tributos possível. O que se deve ressaltar, no entanto, é que essa, assim como qualquer outra liberdade, não é ilimitada. Os direitos de alguns sofrem limitações impostas pelos direitos de outrem. Há diferença entre atuações empresariais que objetivam os negócios e atuações que objetivam reduzir artificialmente a carga tributária. Atuando dentro da lei, o empresário é livre para gerir os seus negócios, mas não para gerir os negócios do Estado.

A mais moderna corrente doutrinária⁹ entende que a ótica da análise não deve ser sob o ângulo da licitude ou ilicitude (a licitude é requisito prévio), mas sim, da oponibilidade ou inoponibilidade dos seus efeitos ao fisco. O conceito de legalidade a ser observado não tem sentido estrito de corresponder à conduta que esteja de acordo com os preceitos específicos da lei, mas sim um sentido amplo, de conduta que esteja de acordo com o Direito, que abrange, além da lei, os princípios jurídicos. Assim, cada caso deve ser analisado com cuidado, para decidir sobre a oponibilidade ao fisco dos negócios formalizados.

Com soe acontecer nos planejamentos da espécie, a recorrente insiste na licitude do seu procedimento. O ilustre Relator, a seu turno, brada princípios constitucionais como da Livre Iniciativa (art. 1º, IV), da Livre Concorrência (art. 170, IV) ou mesmo da Propriedade Privada (art. 170, II), e que o ordenamento jurídico brasileiro outorga ao contribuinte o direito de organizar-se de forma que se lhe imponha a menor carga tributária possível. Enfim, invocará a cantilena liberal formalista que leva à (equivocada) conclusão de que, em matéria de planejamento tributário, tudo o que não estiver expressamente proibido é lícito ao contribuinte.

Marciano Seabra de Godoi diagnostica que essa postura parte de certos valores arraigados e que não mais se compatibilizam com o atual estado de arte da dogmática constitucional e tributária nacional, quais sejam, o tributo visto como uma agressão ou um castigo que se aceita mas não se justifica; a segurança jurídica como um valor absoluto; a aplicação mecânica e não valorativa da lei como um mito sagrado; o individualismo e a autonomia da vontade sobrevalorizados e hipertrofiados, como se vivêssemos em pleno século XIX¹⁰. Atualmente, as bases da tributação são liberdade, igualdade e solidariedade. Neste cenário, a interpretação dos atos jurídicos e das operações não se pode valer da máxima de hipossuficiência dos contribuintes frente ao todo-poderoso Estado, sob pena de se obstar a aplicação de outros princípios constitucionais. Há diversos outros que podem ser tolhidos caso planejamentos sejam indiscriminadamente considerados válidos e legítimos tão-somente porque adotaram forma jurídica prevista em texto de lei (Dignidade da Pessoa Humana, Função Social da Propriedade, Isonomia). O planejamento tributário deve ser analisado “*não apenas sob a ótica das formas jurídicas admissíveis, mas também sob o ângulo da sua utilização concreta, do seu funcionamento e dos resultados que geram à luz dos valores básicos igualdade, solidariedade social e justiça*”¹¹. Enfim, exige-se, para além de uma economia de tributos, um propósito negocial.

A propósito, Ricardo Mariz de Oliveira¹² ensina que a elisão, além resultar da prática ou da não prática de atos ou negócios anteriores à ocorrência do fato gerador (para evitá-la) visando à economia tributária, para ser legítima, deve decorrer de atos ou omissões que não contrariem a lei, e de atos ou omissões efetivamente existentes, e não apenas artificial e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal. Não basta que as partes queiram se submeter à disciplina dos atos que praticaram, é necessário também que os atos praticados sejam sérios.

A acusação fiscal é de simulação (não se cogitou questões relativas a eventual fraude à lei, abuso de direito ou dissimulação do fato gerador).

A simulação, que vicia o ato jurídico e invalida a economia tributária pretendida, está regida pelo art. 102 do Código Civil (Código Civil, § 1º do art. 167), e se prova pela densidade de indícios e circunstâncias, que a jurisprudência administrativa vem aplicando com bastante sabedoria, tais como: a proximidade temporal de atos; a disparidade infundada de valores entre eles; o desfazimento dos efeitos do ato simulado; a prática de certos atos entre partes ligadas, por exemplo, ao final do período-base de apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, com a transferência incabível e inexplicável de lucro de uma pessoa jurídica lucrativa para outra deficitária; a existência ou inexistência de outra causa

¹⁰ apud PAULA, Daniel Giotti de. O Dever Geral de Vedação À Elisão: uma análise constitucional baseada nos fundamentos da tributação Brasileira e do direito comparado. Revista da PGFN. Brasília: PGFN, 2011. p. 173.

¹¹ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 195.

¹² OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. 1977; São Paulo: RT, p. 303.

econômica além da economia fiscal; a hiperformalidade dos fatos".

Eis os fatos que embasaram essa conclusão:

- a) antes de receber o aporte de bens e direitos realizado pela Unilever, a IGL cuidava-se de uma empresa que, apesar de ter sido constituída em março de 1999, até a publicação da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, não exercia qualquer atividade industrial, nem possuía faturamento, ou seja, tinha existência apenas jurídica;
- b) apenas nove meses após o advento da Lei nº 10.147, de 2000, a recorrente realizou aumento de capital na IGL, "transferindo-lhe" a atividade de industrialização de produtos de higiene e beleza, então submetidos à incidência monofásica do PIS e da Cofins;
- c) o capital social da IGL, após a alteração do contrato, ficou concentrado na titularidade da Unilever (149.679.104 cotas, 99,99% do capital), pertencendo à outra sócia apenas uma cota no valor nominal de R\$ 1,00;
- d) a gerência da IGL incumbia à Unilever;
- e) o presidente de ambas as empresas era a mesma pessoa;
- f) 90% das vendas da IGL eram destinados à Unilever. Dos 10% remanescentes, 8% eram destinados para a exportação, sendo os destinatários empresas do próprio grupo Unilever. Apenas 2% das vendas tinham como destino empresas fora do grupo, sendo que tais vendas eram predominantemente de matérias-primas;
- g) a Unilever admite que não efetivou a transferência da titularidade dos ativos (imóveis, veículos e direito de utilização de marca) para IGL nos órgãos públicos e também na contabilidade. Tal informação consta de petição apresentada durante diligência, na qual afirma: somente não foi registrada tal transferência nos órgãos e instituições, e também na contabilidade, mesmo porque não há previsão legal que assim determine, bem como porque tal registro caracteriza-se por mera formalidade, que pode ser feito a qualquer tempo;
- h) a Unilever admite que o faturamento da IGL somente teve início em setembro de 2001;
- i) o preço praticado pela IGL na venda de produtos de higiene e beleza para a Unilever é significativamente

inferior ao preço de mercado, inclusive ao preço que a própria Unilever praticava quando industrializava tais produtos. Tal prática não beneficia economicamente a IGL, mas sim a própria recorrente, e só se justifica dentro do contexto em que ocorreu (Unilever Brasil trata a IGL como uma filial, atuação da IGL em prol da Unilever);

- j) o planejamento realizado pela recorrente implicou uma redução de 40% ou mais das contribuições incidentes sobre toda a cadeia de produção e circulação dos produtos de higiene e toucador.

Inexiste, nos autos, qualquer prova sobre eventual aumento em seu poder de mercado, ganho de escala, ou outra vantagem de ordem econômica que seja, obtida pelo grupo empresarial a partir dessa reorganização. É evidente, a transferência de atividades industriais para a IGL não tinha outro objetivo que não o de se livrar de uma tributação específica. Tendo em conta que a IGL não tem autonomia patrimonial, operacional e gerencial em relação aos interesses da UBR, que a administra e controla, participando do seu capital social com 99,9999993%; que IGL destina sua produção quase com exclusividade para a recorrente e que IGL acaba por realizar atividades de venda com preços que não são os de mercado, percebe-se que o substrato do negócio de transferência de atividades não corresponde a uma verdadeira vivência dos riscos do negócio praticado. O que aconteceu foi uma declaração deliberadamente divergente da real intenção. A Unilever jamais pretendeu tornar-se mera distribuidora de produtos de higiene e beleza. Apesar de declarar que tencionava deixar de ser industrial, a recorrente jamais deixou de efetivamente sê-lo, pois manteve todo o comando da produção, continuou comportando-se frente à IGL como se ela não passasse de mero estabelecimento seu. A finalidade de enganar, que animou a recorrente na prática da simulação, é bastante clara: escapar da tributação, fazendo com que os fatos geradores da Cofins monofásica fossem praticados por outra "pessoa jurídica", com faturamento muito inferior ao seu.

A simulação é incontestável, e os negócios praticados são inoponíveis ao Fisco.

Sala de sessões, em 22 de outubro de 2013.



Alexandre Kern