

## PARECERES

*COFINS E PIS — PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO — INCOMPATIBILIDADE ENTRE O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E EVENTUAL NORMA ANTIELISÃO — ART. 116 PARÁGRAFO ÚNICO DO CTN — CARÊNCIA DE EFICÁCIA — PLANEJAMENTO QUE, ADEMAIS, HARMONIZA-SE COM OS OBJETIVOS DAS LEIS 10.637/02, 10.640/03, 10.833/03 E MP 164/04 — OPINIÃO LEGAL.*

### CONSULTA

Honra-nos a empresa X com consulta acerca de planejamento fiscal que pretende fazer segregando parte de suas atividades em outra pessoa jurídica, a ser criada por meio de cisão, a fim de neutralizar os efeitos da majoração da COFINS instituída em decorrência do regime não-cumulativo instituído para essa contribuição, que, em virtude da estrutura atual da CONSULENTE, estão produzindo distúrbios de concorrência no segmento em que atua.

Diante desta situação, indaga:

- a) O fato de o beneficiamento do produto ser realizado por pessoa jurídica controlada, poderá ser objeto de questionamento fiscal?
- b) Quais os riscos fiscais envolvidos na operação?
- c) Qual deverá ser o preço da atividade de beneficiamento a ser cobrado pela controlada?

d) O Planejamento Fiscal poderá ser desconsiderado em função da norma anti-elisiva?"

### RESPOSTA

Antes de passarmos a responder objetivamente as questões formuladas pela CONSULENTE, é imprescindível tecer algumas considerações sobre princípios fundamentais que regem a tributação, o que facilitará o oferecimento das referidas respostas.

A Constituição Federal, ao definir a República Federativa do Brasil como um Estado de Democrático de Direito, fundado na cidadania e na dignidade da pessoa humana, em que todo o poder emana do povo — que o exerce por meio de seus representantes eleitos ou diretamente — e onde os três Poderes, Executivo, Legislativo e Judiciário são independentes e harmônicos entre si, estabelece, como pedra angular, o princípio da legalidade.<sup>1</sup>

1 Rezam os arts. 1, II, III, § único e 2º da CF: Art. 1º — A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

II a cidadania

III — a dignidade da pessoa humana;

Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou

O art. 5º, que compreende os direitos e garantias fundamentais, assegura a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade<sup>1</sup>, à igualdade, à propriedade e à segurança jurídica, este último dependendo, diretamente daquele princípio, tanto que o inciso II do mesmo artigo dispõe:

“Art. 5º .....

II ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei.”

A preocupação do Constituinte com a legalidade foi a tal ponto que, no capítulo dedicado ao sistema tributário, tal garantia é reiterada no rol das limitações ao poder de tributar, estabelecendo, o art. 150, I que:

“Art. 150 Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I — exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

Mas a lei maior foi além.

Como contrapartida às prerrogativas que devem ser atribuídas ao Estado para que possa arrecadar as receitas necessárias ao cumprimento de suas finalidades, o Constituinte concebeu outros mecanismos de defesa do contribuinte, a fim de que seus direitos à liberdade, à propriedade e à segurança jurídica não pudessem ser ameaçados pela força inerente ao agir da entidade estatal.

Assim é que, ao lado da legalidade, a Constituição assegurou, também, a tipicidade tributária — ou reserva absoluta de lei — fazendo com que o fundamento da tributação não se restrinja à mera existência de lei formal, mas à existência de lei definidora do tributo e da obrigação tributária em todos os seus elementos essenciais, de forma a vincular, inteiramente, a conduta do Estado na persecução das receitas que lhe pertinem, limitando-a à mera atividade de subsunção do fato à norma.<sup>2</sup>

diretamente, nos termos dessa Constituição;

Art. 2º — São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.”

1 O direito à liberdade compreende o de liberdade econômica, a teor do inciso IV do art. 1º da CF, verbis:

“IV — os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;”

e do art. 170 e § único da CF, verbis:

Art. 170 — A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios

...

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.”

2 Sobre a matéria assim escreveu um dos signatários deste parecer:

“Com efeito, em direito tributário, só é possível estudar o princípio da legalidade, através da compreensão de que a reserva da lei formal é insuficiente para a sua caracterização. O princípio da reserva da lei formal permitiria uma certa discricionariedade, impossível de admitir-se, seja no direito penal, seja no direito tributário.

Como bem acentua Sainz de Bujanda (*Hacienda y derecho*, Madrid, 1963, vol. 3, p. 166), a reserva da lei no direito tributário não pode ser apenas formal, mas deve ser absoluta, devendo a lei conter não só o fundamento, as bases do comportamento, a administração, mas — e principalmente — o próprio critério da decisão no caso concreto.

À exigência da “*lex scripta*”, peculiar à reserva formal da lei, acresce-se da “*lex stricta*”, própria da reserva absoluta. É Alberto Xavier quem esclarece a proibição da discricionariedade e da analogia, ao dizer (ob. cit., p.39): “E daí que as normas que instituem sejam verdadeiras normas de decisão material (*Sachentscheidungsnormen*), na terminologia de Werner Flume, porque, ao contrário do que sucede nas normas de ação (*handlungsnormen*), não se limitam a autorizar o órgão de aplicação do direito a exercer,

A sede desse princípio está no art. 146, III da CF,<sup>1</sup> que atribui à lei complementar a tarefa de estabelecer as normas gerais em direito tributário, — respeitados, como é óbvio, os parâmetros constitucionais — definindo os tributos e suas espécies e, quanto aos impostos e contribuições<sup>2</sup>, os elementos essenciais do tributo (a saber, fato gerador, bases de cálculo e contribuintes) e da obrigação tributária (obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência).

A tipicidade da tributação, por ser desdobramento do princípio da legalidade e na medida em que tem por objetivo proteger direitos como a liberdade e a propriedade, é também uma garantia fundamental, — embora não esteja topograficamente elencada no dispositivo dedicado aos direitos e garantias fundamentais — a teor do que dispõe o § 2º do art. 5º, verbis:

mais ou menos livremente, um poder, antes lhe impõem o critério da decisão concreta, predeterminando o conteúdo de seu comportamento”.

Yonne Dolácio de Oliveira, em obra por nós coordenada (*Legislação tributária, tipo legal tributário*, in *Comentários ao CTN*, Bushatsky, 1974, v. 2, p. 138), alude ao princípio da estrita legalidade para albergar a reserva absoluta da lei, no que encontra respaldo nas obras de Hamilton Dias de Souza (*Direito Tributário*, Bushatsky, 1973, v. 2) e Gerd W. Rothmann (*O princípio da legalidade tributária*, in *Direito Tributário*, 5ª Coletânea, coordenada por Ruy Barbosa Nogueira, Bushatsky, 1973, p. 154). O certo é que o princípio da legalidade, através da reserva absoluta de lei, em direito tributário, permite a segurança jurídica necessária, sempre que seu corolário conseqüente seja o princípio da tipicidade, que determina a fixação da medida da obrigação tributária e os fatores dessa medida a saber: a quantificação exata da alíquota, da base de cálculo ou da penalidade.

É evidente, para concluir, que a decorrência lógica da aplicação do princípio da tipicidade é que, pelo princípio da seleção, a norma tributária elege o tipo de tributo ou da penalidade; pelo princípio do “*numerus clausus*” veda a utilização da analogia; pelo princípio do exclusivismo torna aquela situação fática distinta de qualquer outra, por mais próxima que seja: e finalmente, pelo princípio da determinação conceitual de forma precisa e objetiva o fato imponível, com proibição absoluta às normas elásticas (Ives Gandra da Silva Martins, *Res. Trib.*, 154:779-82, *Sec. 2.1*, 1980)”

1 “Art. 146 — Cabe a Lei Complementar :

III — estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
- b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
- c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.”

2 Vide art. 149 da CF, que estende às contribuições sociais a exigência de lei complementar definidora de normas gerais.

3 O Supremo Tribunal Federal deixou claro que limitações tributárias ao poder de tributar constituem cláusulas pétreas, ao reconhecer a prevalência do princípio da anterioridade no tocante ao art. 2º, § 2º da EC 3/93.

“§ 2º — Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte”. de forma que reveste-se, igualmente da condição de cláusula pétrea, nos termos do art. 60, § 4, IV da CF, não podendo ser restringida nem mesmo por emenda constitucional.<sup>3</sup>

Decorrência lógica dessa garantia — e, bem assim, dos princípios da segurança jurídica e da legalidade, do Estado de Direito e da separação dos Poderes — é que não pode a lei tributária, quer direta, quer indiretamente, atribuir ao Executivo competência para estabelecer os elementos essenciais do tributo.

Com efeito. Se pudesse a lei tributária veicular delegações de competência, conceitos indeterminados ou cláusulas gerais no tocante aos elementos essenciais do tributo, à evidência, o Poder Executivo passaria a ser o verda-

deiro titular da competência para criar ou aumentar tributos, quer mediante a utilização de analogia na interpretação da lei, quer pela edição de regulamentos autônomos, quer, ainda, no exercício de poder discricionário atribuído pela generalidade da letra da lei, operando-se completa subversão dos princípios e garantias acima apontados.

Eis a razão pela qual, grande parte da doutrina à qual nos filiamos, sustenta ser flagrantemente incompatível com nosso sistema constitucional a chamada norma tributária antielisivão.

Sob a ordem jurídica anterior à Constituição de 1988, tal incompatibilidade já existia. É de se lembrar, por exemplo, a fragilidade do artigo 51 da lei 7.450/85, cuja dicção:

“Art. 51 — Ficam compreendidos na incidência do Imposto de Renda todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio, que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos do previsto na norma específica de incidência do Imposto de Renda”.

não representou suporte à tese da norma antielisivão, não tendo sido acolhido como tal nem pela doutrina, nem pela jurisprudência contemporânea à sua vigência, não sendo, tampouco recepcionado pela Constituição de 1988 — que claramente impôs os princípios da estrita legalidade e da tipicidade cerrada, como cláusulas pétreas.<sup>12</sup>

1 “Entendo seja um artigo inútil, sobre ter sido redigido com técnica legislativa canhestra e cientificamente imprópria.

O artigo 51 da Lei 7.450/85, de início, apresenta hipótese geral a depender de regulação, que, por ser de direito tributário, só poderia ser feita por outra lei.

Vale dizer, o artigo 51 declara que genéricas hipóteses impositivas poderão ser criadas no campo do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, visto que não determina alíquotas, nem cuida do aspecto pessoal da obrigação tributária. À evidência, não sugere delegações de atribuições, de resto proibidas pelo § único do artigo 6º da EC nº 1/69, com o seguinte discurso: “§ único. Salvo as exceções previstas nesta Constituição, é vedado a qualquer dos Poderes delegar atribuições: quem for investido na função de um deles não poderá exercer a de outro”.

Entre as exceções tributárias constantes da Carta Magna encontram-se os impostos sobre importação, exportação e produtos industrializados, além das contribuições especiais.

O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza não está excepcionado entre as hipóteses de delegação constitucional.

Se o artigo 51, veiculando princípio genérico, depende de legislação específica para ganhar eficácia, à nitidez, é um artigo programático. Os dispositivos programáticos, todavia, podem ser plasmados no texto constitucional ou, no máximo, enquanto meramente explicativos do texto supremo, na lei complementar. Jamais, na lei ordinária.

Se uma lei ordinária programática depende de outra lei ordinária para ganhar vida, é como se nunca tivesse existido, visto que a força da aplicação de seu programa decorreria da segunda lei que lhe deu eficácia e não da força de sua exteriorização. Ora, por serem veículos do mesmo nível, à evidência, a segunda lei poderia nascer independentemente da primeira, cuja eficácia é, portanto, nula.

Se o artigo 51 pretende, pois, ser apenas princípio programático, sua inocuidade é inequívoca, posto que não cria nada de impositivo, nem no concernente ao direito privado, que continuaria obrigando nos limites de suas forças, sendo despiendo o novo comando, nem no direito futuro, que para surgir precisaria de novo comando.

Se, todavia, não se admitir o artigo 51 como inútil princípio programático ordinário, mas como comando impositivo ordinário, esbarrar-se-á nos princípios da tipicidade fechada, estrita legalidade e reserva absoluta de lei formal, na medida em que a sua excessiva generalização tornaria inútil toda a legislação existente, visto que a todas as hipóteses legais definidas em seus variados aspectos (temporal, material, espacial e pessoal) acrescentar-se-ia uma hipótese genérica, abrangendo todas as reguladas e aquelas não reguladas e mesmo possíveis hipóteses desconhecidas à época de sua elaboração.

Sob a ótica da atual Carta — que fez questão de explicitar o princípio da tipicidade no art. 146, III — exige-se do legislador que, ao formular leis tributárias, o faça:

“(i) de modo casuístico ou seletivo, com a consequente proibição de clausulas gerais (lex stricta); (ii) de modo completo e exclusivo, com a consequente proibição de de nor-

mas de reenvio; (iii) de modo claro e preciso, com a consequente proibição de conceitos indeterminados (lex certa); (iv) de modo expresso, com a consequente proibição da analogia (les stricta)”<sup>1</sup>.

Por essa razão, a elisão fiscal continua sendo expressão da liberdade do particular de organizar suas atividades e celebrar contratos

Por abranger todas hipóteses, ou o comando normativo se tornaria inútil ou tornaria inúteis os demais.

Ocorre, todavia, que falta à hipótese do artigo 51 os elementos quantitativo e qualitativo da imposição, razão pela qual, mesmo que se pretendesse aplicá-lo, a insuficiência do perfil conformado o tornaria inviável.

Se não é, portanto, comando auto-aplicável e se o sistema jurídico tributário não comporta delegação de atribuições para o imposto sobre a renda, não podendo haver princípios programáticos em legislação ordinária, à nitidez, à evidência, é um artigo inútil.

Sobre ser inútil, é mal redigido.

Confunde, de início, rendimentos e ganhos de capital, visto que não diferencia aquilo que é renda do capital, sem perda deste, daquilo que vem a ser renda da transferência do capital, em que a doutrina reconhece o denominado ganho. A insegurança do legislador é de tal ordem que faz menção, para subsumi-los à norma, “a qualquer que seja sua denominação”.

No ganho de capital, o benefício decorre da existência de lucro na alienação do próprio capital. No rendimento do capital, o capital é preservado e gera benefício por seu aproveitamento. É a doutrina do “Fruit and Tree”, em que a venda do fruto é rendimento do capital e da árvore com lucro, ganho de capital.

O dispositivo, na sua insuficiência jurídica, confunde ambos, tornando-os amalgamados em discurso pobre e canhestro.

Na seqüência, o dispositivo abre leque de possível imposição tão largo, que seria caso de perguntar se seu campo de abrangência ficaria restrito aos limites do disposto no artigo 43 do CTN ou se estaria criando outras formas de tributação, além daquelas expostas no direito complementar.

Por fim, o artigo 51 sugere imposição penal, cuja legalidade alicerça-se em terreno movediço, visto que a teoria da “tributação penal”, sugerida no direito pátrio por Fábio Fanucchi continua a receber forte oposição, em face do artigo 3º do CTN, muito embora o artigo 113 nivele a penalidade ao tributo, ao esculpir a figura da obrigação tributária.

Considero, pois, o artigo 51 sem sentido e sem alcance no ordenamento jurídico sobre o imposto concernente à renda e aos proventos de qualquer natureza. Por uma interpretação estritamente jurídica, é inútil e inócuo.

Não é veiculado, por outro lado, em linguagem técnica, nem alberga concepções científicas das figuras de que trata, com o que à inocuidade anterior, acrescente-se a péssima veiculação vernacular.

Respondo, pois, considerando-o inútil, mas se fosse de imediata aplicação, seria de notória inconstitucionalidade, por violar os princípios constitucionais explícitos da estrita legalidade, tipicidade fechada e reserva absoluta de lei formal” . (Ives Gandra da Silva Martins, *Cadernos de Pesquisas Tributárias* nº 13, 1988, co-edição Editora resenha Tributária/ Centro de Extensão Universitária p. 138/145).

5 José Eduardo Soares de Mello fulmina a legalidade do artigo 51 da Lei n. 7450/85 dizendo: “O artigo 51 da Lei n. 7450/85 contém elementos vagos e indeterminados, objetivando ampla incidência do imposto sobre a renda concernente a variados tipos de ganhos e rendimentos, transparecendo a preponderância da finalidade econômica.

Configura um tipo aberto, inaceitável no ordenamento jurídico plasmado no princípio da tipicidade fechada que confere segurança e certeza aos destinatários das normas impositivas” (grifos meus) (*Caderno de Pesquisas Tributárias*, n.13, ob. cit. P.522).

1 Alberto Xavier, *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*, São Paulo, Dialética, 2002, p. 29.

da forma menos onerosa sob o prisma fiscal, não se confundindo com a figura da evasão tributária.

Sobre a diferença entre esses dois conceitos, lembre-se as conclusões de Simpósio realizado em 1988 tendo como tema precisamente Elisão e Evasão Fiscal . No referido evento, aberto pelo eminente Ministro José Carlos Moreira Alves, com a presença de representantes dos 3 Poderes (magistrados, membros do MP, agentes fiscais) além de professores e advogados, ficou assentado que :

“1ª PERGUNTA: Qual a diferença entre elisão e evasão fiscal e quais os limites legais que separam as duas figuras?”

PLENÁRIO: Elidir é evitar, reduzir o montante ou retardar o pagamento de tributo, por atos ou omissões lícitos do sujeito passivo, anteriores à ocorrência do fato gerador.

Evadir é evitar o pagamento de tributo devido, reduzir-lhe o montante ou postergar o momento em que se torne exigível, por atos ou omissões do sujeito passivo, posteriores à ocorrência do fato gerador.

Aprovado por maioria;

...

2ª PERGUNTA: A denominada interpretação econômica foi acolhida pelo direito tributário brasileiro?

PLENÁRIO: Assim denominada interpretação econômica não é acolhida pelo direito tributário brasileiro em razão do princípio da tipicidade, corolário do princípio da reserva absoluta de lei.

Aprovado.”

...

3ª PERGUNTA: A doutrina da descon sideração da personalidade jurídica é contemplada pela legislação e jurisprudência tributárias?

PLENÁRIO: Não existe, na legislação tributária brasileira, dispositivo expresso algum que preveja a aplicação genérica da doutrina da descon sideração da personalidade jurídica.

Embora algumas decisões em matéria tributária façam referência à doutrina da descon sideração da personalidade jurídica, a jurisprudência não é conclusiva quanto à sua aplicabilidade neste campo.

Entende-se impossível a adoção da doutrina pela jurisprudência sem expressa autorização legal específica.

Aprovado por maioria.

...

4ª PERGUNTA: Qual o sentido e o alcance do art. 51 da Lei n. 7450/85?

PLENÁRIO: O artigo 51 da Lei n. 7450/85 veicula norma que prevê tributação por equivalência de resultados econômicos e, portanto, com elevado grau de indeterminação, o que afronta o princípio da tipicidade.

Aprovado por maioria”<sup>1</sup>,

deixando claro que a distinção reside, fundamentalmente, no fato de, na elisão, utilizar-se o contribuinte de todos os elementos legais para pagar menos tributos, enquanto na evasão esse mesmo objetivo é perseguido, porém, mediante a utilização de meios ilegais.

A legalidade é, pois, o muro divisório entre a elisão e a evasão, na busca envidada pelo contribuinte de submeter-se a menor tributação, para proteger o direito à propriedade e à liberdade econômica, em sistema tributário reconhecidamente injusto, cuja carga é superior à de países como Estados Unidos, Japão, Portugal e Espanha e a oferta de serviços públicos nivelada à de países como Ruanda, Etiópia, Serra Leoa ou Eritreia.<sup>2</sup>

Com efeito, se a Constituição estabelece que:

1 Caderno de Pesquisas Tributárias nº 14, Co-ed. CEU/Resenha Tributária, 1989, p. 491/493/494/496.

2 O primeiro dos signatários deste parecer tem sustentado que o tributo é uma norma de rejeição social: Vale dizer, sem sanção não seria provavelmente cumprida. A sanção é que assegura ao Estado a certeza de que o tributo será recolhido, visto que a carga desmedida que implica traz, como conseqüência, o desejo popular de descumpri-la.

Tanto assim é que um contribuinte, que seria incapaz de matar alguém, mesmo que não houvesse norma sancionatória, muitas vezes, é tentado a não pagar tributos, só o fazendo em face do receio de que a norma sancionatória lhe seja aplicável.

- a) apenas a lei pode obrigar;
- b) o Estado só pode exigir tributo, em havendo lei;
- c) nenhuma autoridade pode pretender cobrar tributo senão de acordo com os elementos essenciais especificados em lei,

como admitir que, havendo o particular praticado a operação em estrita obediência à norma legal, às claras, ou seja, sem subterfúgios, sem esconder nenhum elemento, e com a utilização de institutos não vedados pela legislação, possa a lei delegar poderes à autoridade fiscal para desconsiderá-la, com o único intuito de levar o contribuinte a pagar mais tributos?

Legislação que assim dispusesse, à evidência, seria totalmente incompatível com os princípios que regem o sistema tributário, ferindo a estrita legalidade, por desconsiderar uma operação legal e substituí-la por outra, que não foi realizada, mas que o Fisco gostaria que tivesse sido, para efeitos de arrecadar mais, impondo, por decorrência, tributo não incidente na operação legal ou incidente em maior expressão!!!<sup>1</sup>

Todas essas considerações aplicam-se, à evidência, ao parágrafo único do art. 116 do CTN, na redação introduzido pela Lei Complementar 104/01, verbis:

“Art. 116 ...

§ único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tri-

butária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”,

na medida em que nele se vislumbre norma antielisão, o qual, a nosso ver é de manifesta inconstitucionalidade.

Alguns autores, na tentativa de salvar a lei desse vício de insanável consideram-na, entretanto, norma anti-simulação.

É o entendimento, por exemplo, de Alberto Xavier, para quem :

“O novo parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional refere-se à figura da simulação, considerada na teoria geral do Direito como um dos vícios que afetam o elemento vontade dos atos e negócios jurídicos, a par do erro, do dolo, da coação e da reserva mental. Não se trata, como é evidente (como não poderia tratar-se, dada sua inconstitucionalidade, como adiante se demonstrará) de uma “clausula geral antielisiva” pois esta atua, não no domínio dos atos simulados ou dissimulados (sham transactions, Scheingeschäfte), mas no dos atos verdadeiros não previstos na norma tributária, mas produtores de efeitos econômicos equivalentes (avoidance transactions), preconizando a tributação de tais atos verdadeiros por analogia”.<sup>2</sup>

De qualquer forma, ainda que fosse possível superar o vício maior de inconstitucionalidade, para considerá-la válida como norma antielisiva — o que só se admite para argumentar — trata-se de norma carente de eficácia por falta de regulamentação, uma vez que não foram, por ora, estabelecidos os procedimentos a serem veiculados em lei para sua aplicabilidade.<sup>3</sup>

É que todos os contribuintes sabem que pagam mais do que deveriam pagar para atender às necessidades menores dos detentores do poder.

Assim sendo, no que diz respeito às normas de rejeição social, parece-me que a teoria kelseniana tem maior propriedade, visto que a norma sancionatória é, evidentemente, a assecuratória de norma tributária”. (Sistema na Constituição de 1988, Saraiva, 1988, pp.11/12).

1 Ives Gandra da Silva Martins, Norma Antielisão é Incompatível com o Sistema Constitucional Brasileiro, in O planejamento Tributário e a Lei complementar 104, 2002, São Paulo, Dialética, p. 119.

2 Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva, São Paulo, Dialética, 2002, p. 52.

3 Marco Aurélio Greco, assim se manifesta sobre esse tema: “Ou seja, na medida em que o CTN, neste parágrafo único do artigo 116, prevê a necessidade de uma lei ordinária para disciplinar os procedimentos de aplicação do dispositivo. Está determinando que a competência em questão não pode ser exercida de modo e sob forma livremente escolhidas pela Administração tributária. A desconsideração só poderá

Com efeito, a parte final do dispositivo deixa claro que tal disposição, para ser aplicada, depende de disciplina relativa a aspectos procedimentais, cuja conformação é de competência da lei ordinária.

Tentou, o governo federal, com a M.P. 66/02, regular a matéria, confundindo, entretanto, a própria função de veicular procedimentos aplicáveis às hipóteses possíveis, com um considerável e inadmissível alargamento de seu espectro, como se pode ler de seus artigos 13 e 14, assim redigidos:

“Art. 13. Os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos de obrigação tributária serão desconsiderados, para fins tributários, pela autoridade administrativa competente, observados os procedimentos estabelecidos nos arts. 14 a 19 subseqüentes.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não inclui atos e negócios jurídicos em que se

verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.

“Art. 14. São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária”.

Tantas foram às críticas dos juristas e da sociedade em geral, que o Congresso não converteu em lei, nesse aspecto, a medida provisória, perdendo, pois, eficácia “ex tunc”, ou seja, desde sua promulgação. (exceção feita às relações decorrentes do período entre sua edição e a não conversão, que, por força do § 11 do artigo 62 da Constituição Federal, à falta de regulação do Congresso Nacional, tiveram eficácia assegurada)<sup>1</sup>.

Assim, no momento, não há possibilidade de aplicação da denominada norma “anti-elisão” com fulcro no § único do art. 116 do

ocorrer nos termos que vierem a ser previstos em lei, como corolário da garantia individual, do devido processo legal.

Em suma, o CTN deferiu à lei ordinária a disciplina indispensável de caráter procedimental (e não de direito material), para que a norma possa ser aplicada. Com isto, não veiculou uma norma de eficácia plena, mas sim uma norma de eficácia limitada, na medida em que a plenitude da eficácia somente será obtida após a edição da lei ordinária dispondo sobre tais procedimentos. Vale dizer, antes da mencionada lei ordinária, o conteúdo preceptivo do dispositivo não comporta aplicação.

Isto significa que, enquanto não for devidamente editada a lei ordinária dispondo a respeito, falta um elemento essencial à aplicabilidade do parágrafo examinado, sendo ilegal o ato administrativo fiscal que, nesse interregno, pretender nele apoiar-se.” (Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104, São Paulo, Dialética, 2002, p. 203/204.

1 O § 11 do art. 62 está assim redigido: “Não editado o decreto legislativo a que se refere o § 3º até 60 dias após a rejeição ou perda de eficácia de medida provisória, as relações jurídicas constituídas e decorrentes de atos praticados durante sua vigência conservar-se-ão por ela regidos”, sobre ele escrevi: “Tanto no texto pretérito como no atual a rejeição ou não-aprovação de medida provisória tira-lhe a eficácia e a vigência.

As relações jurídicas decorrentes, todavia, devem ser, definitivamente, conformadas por decretos legislativos do Congresso Nacional.

Pode ocorrer, todavia, de o Parlamento não o elaborar, não podendo aquelas relações decorrentes da medida provisória que perdeu vigência e eficácia “ex tunc”, ficar em estado de “provisoriedade” permanente. Houve por bem, o constituinte, impor sanção ao Congresso Nacional que, se for omissor, perderá sua competência regulatória, tornando-se definitivas suas determinações, nos exatos termos em que nasceram, na veiculação do Executivo.

Em outras palavras, para aquelas relações, as medidas provisórias continuam existindo nos exatos termos em que forem reguladas, não mais sobre elas podendo o Congresso Nacional atuar para modificá-las. À evidência, tal direito adquirido é à própria relação e não ao regime jurídico que poderá ser alterado no futuro, por outra medida provisória ou por lei” (Comentários à Constituição do Brasil, 4º vol., tomo I, ob. cit. p. 510).



CTN, na redação da L.C. 104/01, pois os procedimentos mencionados ainda não foram veiculados por legislação ordinária.

Vale dizer, se constitucional fosse — que não é — a referida norma, não poderia produzir efeitos, à falta de regulamentação procedimental, não podendo, a Receita Federal, com base nela, autuar os contribuintes e desconsiderar os atos jurídicos por eles praticados, à guisa de aplicar técnica anti-elisiva ainda não eficaz, no ordenamento jurídico do país.

De qualquer forma, no caso figurado na consulta a aplicação dessa norma estaria afastada, uma vez que a reorganização que a CONSULENTE pretende fazer de suas atividades, jamais poderia ser tida quer por simulação,<sup>1</sup> quer por dissimulação, não caracterizando ato anormal de gestão, abuso de direito

ou fraude à lei<sup>23</sup> — figuras apontadas pela doutrina como autorizadas da aplicação da norma antielisão, nos ordenamentos que a comportam.

Com efeito, a ordem econômica delineada na Constituição assegura a liberdade de iniciativa e a livre concorrência no art. 170, IV, além de configurar um dos fundamentos do Estado brasileiro (art. 1º, IV).

No âmbito da atividade empresarial, a organização e composição dos fatores de produção são atos típicos da atividade social. Gerir é, fundamentalmente, dispor sobre elementos capazes de propiciar o desenvolvimento de uma atividade, preordenando-a a obtenção de um resultado econômico.

Entre os atos normais de gestão, estão, precisamente, deliberações e providências no sentido de segregar uma ou mais atividades

1 As hipóteses de simulação estão disciplinadas no § 1 do artigo 167 do Código Civil de 2002, que preleciona:

“Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que dissimulou, se for válido for na substituição e na forma.

§1º-Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I — aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; II — contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula no verdadeira; III — os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.” Na definição de CLÓVIS BEVILÁQUA, a simulação é uma declaração enganosa da vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado. Ainda segundo o mestre, o negócio jurídico que possui uma aparência que diverge do real querer das partes (essas fingem um negócio que na realidade não desejam) é conceituado como simulado. (In Código civil dos Estados Unidos do Brasil Comentado, obs. 1 ao art. 102, cit. Por Silvío Rodrigues, Direito Civil, vol. 1 Saraiva, São Paulo, 1994, p.220, not. 193)

2 Muito embora o dolo e a fraude sejam institutos do Direito Civil, o conceito dos mesmos não se encontra na lei, que apenas regula os seus efeitos, classificando os negócios jurídicos eivados pelos mesmos em nulos ou anuláveis, de acordo com as regras disciplinadas no Capítulo IV (Dos Defeitos do Negócio Jurídico) do Título I (Do Negócio Jurídico) do Livro III (Dos Fatos Jurídicos) do Código Civil, razão pela qual o perfil e as diferenças entre tais conceitos vamos encontrar na doutrina.

De acordo com SILVIO RODRIGUES, o dolo “é o artifício ou expediente astucioso, empregado para o induzir alguém à prática de um ato, que o prejudique e aproveita ao autor do dolo ou a terceiro”. Esclarece o festejado doutrinador: “o dolo em muito se avizinha do erro e, se representa uma limitação à eficácia do ato jurídico, isso ocorre porque a vontade que o constituiu manifestou-se enganada. Entretanto, enquanto no erro o engano é espontâneo, no dolo é provocado. Ele advém do embuste do outro contratante, de sua malícia, de sua manha no sentido de ludibriar a vítima” (in ob. Cit. p. 192/193).

3 A fraude, de acordo com a lição de R. LIMONGE FRANÇA, “é toda artimanha utilizada para prejudicar a outrem. (...) Na acepção tecnológica estrita, a fraude é o particular expediente utilizado por algum devedor no sentido de lesar os seus credores”. (In. Instituições de Direito Civil, 2ª. Ed. Saraiva, São Paulo, 1991, p. 167.) Para SILVIO RODRIGUES, “age em fraude à lei a pessoa que, para burlar princípio cogente, usa de procedimento aparentemente lícito. Ele altera deliberadamente a situação de fato em que se encontra, para fugir à incidência da norma. O sujeito se coloca simuladamente em uma situação em que a lei não atinge, procurando livrar-se de seus efeitos” (in ob. cit., pág. 226).

da empresa e constituir outra pessoa jurídica para exercê-la (s), nela alocando elementos de produção, de forma a desenvolver mais adequadamente essa (s) atividade (s).

Mais do que um ato regular, pode-se dizer que decisões desse teor integram o rol de atos rotineiros de uma empresa e, ao contrário de qualquer artificialismo, fazem parte do direito de auto-organização.

Acresce que o planejamento pretendido pela CONSULENTE vem ao encontro dos objetivos da nova legislação disciplinadora do PIS e da COFINS, sendo mesmo incentivado por ela.

Com efeito, segundo consta da justificativa da MP 135/03, convertida na Lei 10.833/03, a instituição da COFINS não-cumulativa visaria a corrigir distorções relevantes decorrentes da cobrança cumulativa do tributo, como, por exemplo, indução a uma verticalização artificial das empresas, em detrimento da distribuição da produção por um número maior de empresas mais eficientes.<sup>1</sup>

Por outro lado, a legislação veio instituir descrímen que pode conduzir a tratamento diferenciado dentro do mesmo segmento, com o objetivo de incentivar as empresas a adotarem um padrão uniforme: o lucro presumido para a tributação pelo imposto de renda.

Pode-se, portanto, concluir que esses atos legislativos tiveram por finalidades:

a) desincentivar a verticalização das empresas;

b) incentivar a tributação pelo lucro presumido.

Vejamos, em breves linhas, a configuração do novo regime estabelecido para essas contribuições sociais incidentes sobre as receitas da pessoa jurídica.

## DO NOVO REGIME DAS CONTRIBUIÇÕES

À guisa de submeter a COFINS à técnica não-cumulativa, a Lei 10.833/03 (que converteu a MP 135) veio permitir que, do valor apurado mediante a aplicação da alíquota sobre a base de cálculo da contribuição, seja descontada a contribuição incidente nas operações anteriores, ocorridas no território nacional, relativas a bens, mercadorias e serviços — exceto aqueles adquiridos ou prestados por pessoas físicas.

Regime semelhante já fora instituído para o PIS, pela Leis no. 10.637/02 e 10.684/03, que, entretanto, sofreu, em parte, modificações pela MP 135/03, Lei 10.833/03 e MP 164/04.

A introdução da referida sistemática teve como premissa a manutenção da carga tributária, razão pela qual a alíquota da COFINS foi elevada para 7,6%, para compensar a perda de receita que pudesse decorrer do regime não cumulativo.

Vejamos, em breves linhas, o regime dessas contribuições, naquilo que interesse a esta opinião legal.

Estabelece, a Lei 10.833/03, o fato gerador e a base de cálculo da contribuição, com a exclusão daquilo que não a integra, nos termos seguintes:

“Art. 1º — A Contribuição para o financiamento da Seguridade Social — COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica independente de sua denominação ou classificação contábil.

§1º — Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços, as operações em

1 Confira-se o trecho: “ O principal objetivo das medidas ora propostas é o de estimular a eficiência econômica, gerando condições para um crescimento mais acelerado da economia brasileira nos próximos anos. Neste sentido, a instituição da Cofins não-cumulativa visa corrigir distorções relevantes decorrentes da cobrança cumulativa do tributo, como por exemplo a indução a uma verticalização artificial das empresas, em detrimento da produção por um número maior de empresas mais eficientes — em particular empresas de pequeno e médio porte, que usualmente são mais intensivas em mão de obra.”

conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica

§ 2º — A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento conforme definido no caput.

§ 3º — Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas (...)” (grifamos)

A alíquota da contribuição foi fixada no artigo 2º que dispõe:

“Art. 2º — Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6%”.(grifamos)

A sistemática não-cumulativa está assim conformada:

“Art. 3º — Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

...

II — bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes;

...

§ 1º — O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no art. 2º sobre o valor;

I — dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

...

§ 2º — Não dará direito a crédito o valor de mão-de-obra paga a pessoa física.

§ 3º — O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação;

I — aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II — aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III — aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Medida Provisória”. (grifamos)

O novo regime, entretanto, não abrangeu a totalidade dos contribuintes, de vez que, em relação a alguns deles, foi preservado o regime anterior, a teor do que está previsto no art. 10, verbis:

“ Art. 10 Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Medida Provisória não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º :

...

II — as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;” (grifamos)

As Leis 10.637/02 e 10.864/03 contêm, relativamente ao PIS, idênticas disposições, diferindo, apenas, quanto ao valor da alíquota, de 1,65%.

Por sua vez, a MP 164/04, editada em 29 de janeiro de 2004, teve por objetivo instituir a cobrança de PIS e COFINS do importador.

O fundamento constitucional invocado, pelo menos no tocante à COFINS, é o inciso IV, introduzido pela Emenda 42/03, de 19 de dezembro de 2003, no art. 195 da CF, do seguinte teor:

“IV — do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar”.

Os incisos I e II do art. 7º da MP 164, ao definirem a base de cálculo das contribuições incidentes na entrada de bens estrangeiros no território nacional e no pagamento de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação de serviço prestado (art. 3º, I e II), além de estabelecerem bases alargadas, compreendendo o imposto de importação e o ICMS e o ISS, determinam, ainda, que o COFINS e o PIS/PASEP integrarão sua própria base de cálculo, o que significa que a alíquota real de cada uma dessas contribuições não será a nominal, ou seja, 7,6% e 1,65%, respectivamente, mas 8,22% e 1,67%.

A medida provisória em tela pretende, portanto, instituir, para as contribuições sociais de que trata, incidentes na importação, “a sistemática do cálculo por dentro”, tão criticada no ICMS, por comprometer a transparência e mascarar a carga tributária efetivamente representada pela incidência do tributo, dando margem a questionamentos perante os tribunais.

A sistemática instituída por toda essa legislação, se pode resultar razoável para alguns setores comerciais e industriais, em que a aquisição de bens e serviços ensejam transferência de créditos, resulta extremamente one-

rosa para as empresas que se posicionam na ponta do ciclo produtivo, pois, dada a inexistência de créditos a compensar, acabam por arcar com a pesada majoração da alíquota da contribuição, sem o refrigério da sistemática não cumulativa .

Por outro lado, referidas leis instituem discrimen com base na adoção do regime de pagamento do IR, ao estabelecerem que permanecerão recolhendo a COFINS e o PIS com base na legislação anterior — subordinando-se, portanto, a carga tributária menor — as empresas que optarem pelo pagamento do imposto de renda pelo lucro presumido.

Tais normas, possibilitando uma tributação mais branda, representam, inquestionavelmente, um incentivo a essa opção.

Ocorre que nem todas as empresas de um mesmo segmento podem adotar o regime do lucro presumido, de vez que a legislação impõe limitações, em decorrência do valor da receita bruta, nos termos do art. 46 da Lei 10.636/02, que alterando o art. 14, I da lei 9.718/98, dispõe estarem obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas :

“I — cuja receita total, no calendário anterior seja superior ao limite de R\$48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais) ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses.” (grifamos)

Ressaltadas as principais normas do regime atual, examinemos, à luz das mesmas, o planejamento pretendido pela CONSULENTE.

## O PLANEJAMENTO PRETENDIDO PELA CONSULENTE.

A exigência das contribuições nos moldes estabelecidos pela legislação em tela, principalmente em face da majoração da alíquota da COFINS, pode representar aumento de 153% da carga tributária, se não for contrabalançada pela sistemática não cumulativa.

Por essa razão, a aplicação dessa sistemática revela-se excessivamente onerosa, para empresas que, como a CONSULENTE, têm sua atividade posicionada na ponta inicial do

regime produtivo, uma vez que não há créditos a abater.

A auto-organização descrita na consulta, está, portanto, ligada a aspectos de natureza econômica, eficiência e competitividade.

Consulta, de início, aos interesses da livre concorrência, na medida em que, permanecendo na verticalidade e não adotando as providências referidas, a empresa arcará com carga tributária que não lhe permitirá competir com outras, dedicadas à mesma atividade, que possuam estruturas mais ágeis e possam usufruir de tratamento tributário mais brando.

Já do ponto de vista tributário, a reorganização que a CONSULENTE pretende enviar, tem por finalidade adaptar a nova carga tributária a sua capacidade contributiva, realizando o princípio previsto no art. 145, § 1º da CF de que:

“Art. 145 — A União, os Estados, o Distrito federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitadas os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.” (grifamos)

Não obstante a Lei Maior faça referência a “impostos”, a doutrina e a jurisprudência pacificaram o entendimento de que a capacidade contributiva é princípio informador da tributação também pela via das contribuições sociais, sempre que o legislador escolha, como fato gerador ou base de cálculo dessa espécie tributária, um elemento denotador dessa capacidade.

Trata-se de critério mediante o qual se realiza a isonomia, pressupondo-se que contribuintes com a mesma capacidade contributiva, arquem com idêntica carga tributária.

O planejamento concebido pela empresa busca essa isonomia de tratamento, e, por via de consequência, não pode ser considerado ofensivo aos princípios que regem a tributação.

Com efeito, em face do expressivo aumento da carga tributária que a CONSULENTE terá que suportar em decorrência das alterações que as Leis 10.637/02, 10.684/03, 10.833/03 e a MP 164/04 introduziram no regime do PIS e da COFINS — inclusive instituindo a incidência dessas contribuições sobre a importação — a empresa necessita adotar instrumentos que lhe assegurem o gozo da contrapartida, representada pela sistemática não-cumulativa que a mesma legislação introduziu, de forma a minimizar os efeitos da majoração de alíquota. Até porque, sem isso, o impacto de carga tributária tão elevada pode comprometer a performance de qualquer empresa no cenário competitivo de uma economia de mercado.

Assim, pretende, reorganizar-se da seguinte maneira:

A CONSULENTE, sediada no Estado “A” da federação, continuará executando diretamente a importação da matéria prima e a etapa inicial de sua industrialização.

A atividade de beneficiamento, passará a ser desenvolvida pela empresa “Y”, sediada no Estado “B” — pessoa jurídica distinta da CONSULENTE, por ela controlada — para a qual serão transferidos os produtos após a realização da 1ª. fase de industrialização, retornando, depois, CONSULENTE no Estado “A” para comercialização.

A CONSULENTE permanecerá sujeita ao regime de imposto de renda pelo lucro real, e submetida ao regime não-cumulativo das contribuições (PIS e COFINS). Sujeitar-se-ia, portanto, à incidência desses tributos na importação, com a base de cálculo prevista no art. 7º, I da MP 164/04, podendo abater os créditos relativos à atividade de beneficiamento prestada pela empresa controlada, nos termos do art. 15, II, III, IV e V.

A empresa “Y” controlada, por sua vez, optando por submeter-se ao recolhimento do imposto de renda pelo lucro presumido, ficará fora do regime não-cumulativo das contribuições, recolhendo o PIS e a COFINS nos moldes e pelas alíquotas previstas no regime anterior.

Na verdade, a cisão física do processo produtivo é até pré-existente, eis que parte dele

era exercido no estabelecimento filial situado no Estado “B” e parte na matriz, no Estado “A”.

Cada uma de suas etapas passará, agora, a ser desenvolvida por uma empresa — medida que, aliás, consulta aos interesses imanentes da legislação.

Com efeito, o impedimento de abater créditos relativos à mão de obra prestada por pessoas físicas, não pode ter outro objetivo que incentivar movimento em sentido contrário à integração vertical das empresas, o que é plenamente atendido pela CONSULENTE, na reorganização de suas atividades.

A criação de nova pessoa jurídica e a adoção, por parte desta, do regime de recolhimento do imposto de renda com base no lucro presumido, tampouco pode ser vista com estranheza, de vez que se trata de uma faculdade outorgada pela legislação, para as empresas que desejem permanecer recolhendo as contribuições em tela pelo regime anterior.

Se a CONSULENTE, em virtude de seu faturamento, encontra-se impedida de adotar o regime do lucro presumido, daí não se pode concluir que esteja impedida de restringir suas atividades industriais a parte do processo produtivo que hoje vem realizando, e de entregar a outra parte, a pessoa jurídica diversa, ainda que do mesmo grupo societário.

Iniciativa desse teor se insere no campo da liberdade de exercício de atividade econômica, que a Constituição assegura ao particular, no qual o Estado não pode validamente intervir. Ademais, a criação de uma nova empresa, no caminho inverso da verticalização, gera novos empregos e via de regra, maior eficiência no desempenho da atividade econômica.

Preocupa-se, a CONSULENTE, com a reação do fisco a uma eventual diminuição do IR por ela devido, uma vez que a nova empresa, realizando parte do processo produtivo, fará jus à respectiva margem. Tal efeito, entretanto, é mera consequência do desmembramento das atividades da empresa, em duas pessoas jurídicas, não podendo ser visto como um artificialismo tendente a reduzir ilegitimamente o imposto, porque tal redução é, precisamente, uma alternativa permitida e até incentivada pela legislação.

O que, entretanto, deve ser observado, é a prática, pela controlada, do preço de mercado, no exercício da atividade de beneficiamento, a fim de evitar a caracterização, não de elisão, mas de evasão fiscal.

À evidência, consumir-se-ia essa conduta ilícita, caracterizadora de dolo, fraude ou simulação, se o planejamento fosse concebido com o objetivo de permitir superfaturar a atividade de beneficiamento, reduzindo — aí sim, artificialmente, —o IR.

Uma tal situação tornaria aplicáveis as normas dos arts. 148 e 149, VII do CTN, que estabelecem:

“Art. 148 — Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.”

“Art. 149 — O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

VII — quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;”

A legislação tributária é preta em disposições que sancionam semelhante conduta, sempre que o fisco a comprove, ao longo do processo de fiscalização, com se vê, por exemplo, do art. 17 da LC 87/94, no âmbito do ICMS.<sup>1</sup>

Tirante essa hipótese, se o preço da atividade de beneficiamento pautar-se por valores de mercado, refletindo os custos de insumos, mão de obra aplicada, e a margem normal da atividade — uma vez que a constituição de

uma empresa tem por objetivo o lucro — a reorganização concebida estará de acordo não só com as posturas legais, mas também com as finalidades das alterações legislativas introduzidas na COFINS e no PIS.

Pode-se, portanto, concluir que o planejamento concebido, responde ao estímulo legal, na medida em que, à separação física das etapas do processo industrial, passe a corresponder, também, uma separação jurídica, constituindo-se a uma nova empresa, o que, de um lado, atende ao objetivo de eliminar a verticalização e, de outro, permite o exercício da opção pelo regime do lucro presumido, pelo menos em relação ao resultado de parte do processo industrial.

Com base nesses fundamentos, podemos responder as questões formuladas nos termos seguintes:

a) Não. Pelo contrário, atende a um dos objetivos pelos quais foram introduzidas modificações no regime do PIS e da COFINS, que, a teor da justificativa que acompanhou a MP 135, é desestimular a verticalização das empresas;

b) Sob o ponto de vista da legislação tributária, nenhum. Há, entretanto, sempre o risco de interpretações arbitrárias, por parte da fiscalização, que, se ocorrerem, deverão ser impugnadas administrativa e judicialmente, com base nos fundamentos aqui elencados.

c) À evidência, o preço deverá corresponder ao valor que a operação de beneficiamento tem no mercado, abrangendo os custos correspondentes aos insumos e à mão de obra aplicada, além da margem própria da atividade.

d) Não, até porque, a norma tida por anti-elisiva, ou seja, o parágrafo do art. 116 do CTN, carece de eficácia, por não estar regulamentado. Ainda que assim não fosse, jamais poderia ser impugnado validamente o planejamento realizado pela CONSULENTE, por

<sup>1</sup> Reza esse dispositivo: “Art. 17 — Quando o valor do frete cobrado por estabelecimento pertencente ao mesmo titular da mercadoria ou por outro estabelecimento de pessoa que com ele mantenha relação de interdependência, exceder os níveis normais de preços em vigor, no mercado local, para serviço semelhante, constantes de tabelas elaboradas pelos órgãos competentes, o valor excedente será havido como parte do preço da mercadoria. (...)”

não ser passível de configurar nem simulação, nem dissimulação, e sim ato normal de gestão, que atende, precisamente, aos objetivos declarados, de forma expressa, na justificativa da legislação introdutora das alterações no regime do PIS e da COFINS, a saber: desincentivar a verticalização e incentivar a opção pelo lucro presumido.

É a nossa opinião, s.m.j.

São Paulo, Março de 2004.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, Professor Emérito da Universidade Mackenzie, em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito Econômico e de Direito Constitucional.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA, Advogada em São Paulo. Professora do Centro de Extensão Universitária.