

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NA SEGREGAÇÃO DE ATIVIDADES

*Ricardo Anderle*¹

*Naiara Viana de Melo*²

1. INTRODUÇÃO

As mudanças do mercado e as exigências do mundo contemporâneo requerem modelos de negócios cada vez mais inovadores, com produção múltipla, variedade de canais de comercialização e disponibilização de vias ágeis, seja em relação ao serviço prestado, seja em relação ao produto comercializado. Como reflexo jurídico desse ímpeto trazido às relações empresariais pela nova economia, é natural que os contribuintes diversifiquem celeremente suas formas de organização produtivas e empresariais. Assim, a ampliação do leque de possibilidades voltada à obtenção de vantagens competitivas pelos atores econômicos revela-se cada vez mais necessária.

Essas novas concepções de organização desenvolvidas pelas sociedades empresariais, que se sucedem diuturnamente,

1. Doutor em Direito Tributário pela PUC/SP. Mestre em Direito Econômico e Financeiro pela USP. Ex-conselheiro do CARF. Coordenador do IBET/Florianópolis.

2. Pós-graduada em Processo Civil. Especializanda em Direito Tributário pelo IBET.

oferecem um desafio perene ao Direito e aos seus intérpretes para que as regras e as materialidades eleitas pelo legislador possam se adaptar a esses novos métodos de estruturação. Ao mesmo passo que a realidade agora vivenciada indica uma certa predileção pela liberdade de organização (CF/88, art. 170, caput), permitindo que o contribuinte tenha autonomia para decidir, explorar sua atividade de forma efetiva e, conseqüentemente, se subordinar aos regimes jurídicos que recaem sobre essa opção, instaura-se no cenário jurisprudencial incertezas sobre a licitude dos meios adotados para a reorganização operacional e societária das empresas, em especial pela oposição dos legítimos interesses de economia fiscal dos contribuintes, de um lado, e dos interesses arrecadatários da Fazenda Pública, de outro.

Como se sabe, muitas entidades empresariais se utilizam de métodos de estrutura verticalizada como forma de organização estratégica do seu processo produtivo. É o típico caso, por exemplo, da pessoa jurídica industrial que, além de tecer seus produtos, os embala e comercializa na modalidade de atacado e varejo, passando pelas etapas intermediárias de beneficiamento, de confecção e de distribuição, mantendo concentrada em uma única entidade as múltiplas atividades do seu ciclo produtivo.

Essa concentração operacional e negocial, muito embora já resulte na disponibilização de um rol bastante amplo de opções voltadas à otimização dos custos, no mais das vezes, não tem sido suficiente para enfrentar os atuais desafios trazidos com a intensificação da concorrência comercial. Por isso, alguns empreendimentos empresariais passaram a adotar uma nova opção de reestruturação organizacional capaz de otimizar o alto risco operacional e a deficiência em processos logísticos ágeis (levando em conta condicionantes relacionadas à origem dos insumos, disponibilidade de mão-de-obra e formas de comercialização), além de superar algumas fronteiras relativas ao aproveitamento de vantagens tributárias.

Nesse contexto, adquire grande relevo a chamada *segregação das atividades econômicas*, que, como o próprio nome

sugere, reflete a possibilidade de elaboração e execução, mediante recurso a formas jurídicas lícitas, de um plano de estruturação de operações e organizações societárias de forma segmentada, de modo que as atividades fracionadas possam ser exploradas individualmente e recebam, concomitantemente, tratamento jurídico também individualizado.

Esse modelo descentralizado, no entanto, tem sido objeto de recentes controvérsias e já movimentou algumas discussões entre o Fisco e os contribuintes. A problemática consiste, precipuamente, na aferição da validade do plano de estruturação de operações e organizações societárias realizada pelo contribuinte: quais os critérios – e os fatores predominantes – atualmente adotados pela Administração Tributária para fins de validação das operações de segregação das atividades econômicas? Para alcançar conclusões assertivas, na seara metodológica, optamos por uma abordagem pragmática, com foco nos pronunciamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, da Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB e no âmbito do Poder Judiciário.

2. BENEFÍCIOS JURÍDICO-TRIBUTÁRIOS ASSO- CIADOS À SEGREGAÇÃO DAS ATIVIDADES ECONÔMICAS MEDIANTE A (I) CONSTITUIÇÃO DE DUAS OU MAIS PESSOAS JURÍDICAS E (II) FRAGMENTAÇÃO CONTRATUAL

Ao se debruçar sobre os cenários em que ocorrem a segmentação de atividades, passíveis de serem isoladas sem prejuízos operacionais ou administrativos, são diversos os benefícios jurídico-tributários identificados. As vantagens podem atingir os tributos incidentes sobre a renda e sobre o lucro (IRPJ/CSLL), os tributos indiretos incidentes nas possíveis operações (ISS, ICMS, IPI) e, ainda, os tributos sobre a receita da empresa (PIS/COFINS).

Dentre as diversas questões que podem ser endereçadas ao tratar dos inúmeros benefícios decorrentes da segregação

das atividades, os aspectos jurídicos e tributários decorrentes da atividade de cessão parcial de direitos para comercialização de *softwares* têm sido cada vez mais suscitados. No que toca à matéria, exsurtem constantes dúvidas quanto à natureza jurídica dos *softwares*: (i) *standard*, (ii) *customized*, (iii) por encomenda, ou ainda (iv) SaaS, e as divergências quanto à sua classificação são capazes de mudar consideravelmente a tributação da operação.

Com relação aos SaaS, as empresas, usualmente, formulam instrumentos contratuais que preveem, concomitantemente, o direito de comercialização do *software* e a prestação de serviços de suporte e assistência técnica relacionados ao bem ofertado. Enquanto a importação daquele (aqui encarada como *royalties*) é sujeita à incidência do IRRF, à alíquota de 15%, estes submetem-se à incidência (i) do PIS/COFINS-Importação à alíquota de 9,25% (1,65% e 7,6%, respectivamente); (ii) do IRRF, à alíquota de 15%; (iii) CIDE, à alíquota de 10%; e (iv) do ISS.

No entanto, se o contrato que instrumentaliza a operação não for suficientemente claro para individualizar as atividades – a atividade de licenciamento e a efetiva prestação de serviços –, o valor total deverá ser considerado referente a serviços e sofrer a incidência das mencionadas contribuições³. A incidência tributária específica e a redução da carga tributária consequente pressupõem, portanto, a segmentação de cada uma das distintas obrigações.

Outros exemplos clássicos da otimização da carga tributária podem ser aferidos em estruturas que possibilitam a transferência de uma atividade muito lucrativa para uma nova pessoa jurídica que possa ser tributada pelo lucro presumido, com a troca do lucro real⁴, pelo lucro presumido⁵, ao

3. Receita Federal do Brasil. Solução de Consulta COSIT n. 71/2015.

4. Tributado a 15% pelo IRPJ (mais adicional de 10%), 9% pela CSLL, mais 9,25% a título de PIS e de Cofins – nas alíquotas respectivas de 1,65% e 7,6%.

5. Tributado, na venda de mercadorias, por exemplo, a 1,20% pelo IRPJ (alíquota de presunção de 8% multiplicado pela alíquota de 15%, podendo incluir o adicional

mesmo tempo em que há a geração de despesas dedutíveis na apuração dos resultados tributáveis na pessoa jurídica submetido ao lucro real⁶.

Essa estruturação pode ser verificada na constituição de nova pessoa jurídica destinada, por exemplo, à prestação de serviço de publicidade e propaganda, cujo temperamento adicional permite, ainda, a tributação pelo ISS (subitem 10.08 da Lista de Serviços Anexa à Lei Complementar n. 116/2003) incidente sobre os valores recebidos em decorrência do serviço prestado, afastando a incidência do ICMS (incidente sobre a circulação de mercadorias, cujas alíquotas mínimas são superiores àquelas adotadas para fins de tributação da prestação de serviços) sobre a totalidade da operação.

Além disso, a depender do método de composição do resultado e da relevância da prestação do serviço de publicidade e propaganda à viabilidade de existência no mercado da pessoa jurídica tomadora dos serviços optante pelo lucro real, *é possível cogitar* a tomada de crédito das contribuições para o PIS e para a COFINS (na alíquota de 9,25%, correspondente ao somatório das alíquotas no percentual de 1,65% e 7,6%, respectivamente) recolhidos sobre os valores pagos relativos a essa prestação de serviço⁷.

Outros ganhos tributários podem ser visualizados para os segmentos econômicos cujas hipóteses de contribuições para o PIS e para a Cofins estão sujeitas à incidência monofásica. Nestas operações, que encontram amparo constitucional no art. 149, § 4º, da CF, observa-se a incidência de alíquota única e majorada na primeira etapa da cadeia de circulação do

de 10%) e 1,08% pela CSLL (alíquota de presunção de 12% multiplicado pela alíquota de 9%), mais 3,65% a título de PIS e de Cofins - nas alíquotas respectivas de 0,65% e 3%.

6. CARE. Acórdão n. 1302-001.713, 3ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Rel. Hélio Eduardo de Paiva Araújo, julgado em 25/03/2015.

7. CARE. Acórdão n. 3302-008.120, 3ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Rel. Corinto Oliveira Machado, julgado em 29/01/2020.

produto distribuído por industrial/importador, com a finalidade de desonerar as etapas posteriores, que são tributadas sob alíquota zero. No caso, ocorre a antecipação do tributo por parte do industrial/importador, que posteriormente repassa a carga tributária ao revendedor através do preço praticado. É aplicável às cadeias de circulação de determinados produtos definidos em lei, como farmacêuticos, de perfumaria, de toucador, de higiene pessoal e de bebidas frias.

Tomando como exemplo um estabelecimento industrial que explore a distribuição de produtos farmacêuticos e que opte por segregar parte das operações em um outro estabelecimento atacadista, a base de cálculo tributável nesta etapa será reduzida, tendo em vista que boa parte do valor do produto somente será agregado na operação subsequente, ou seja, na operação atacadista, cuja operação é desonerada de tais incidências tributárias. A mesma metodologia pode ser adotada para fins de incidência do IPI, afora os desdobramentos sutis acerca do cálculo do VTM frente às regras antielisivas.

É, ainda, possível cogitar a redução do custo da contribuição para o PIS e para a COFINS na reestruturação de um modelo de negócio, com a concentração das negociações, gestão de estoque e abastecimento das lojas em um único estabelecimento para atendimento à diversos estabelecimentos independentes de um mesmo grupo econômico. O benefício se materializa pela exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições para o PIS e para a COFINS na saída do primeiro estabelecimento distribuidor, com o crédito das contribuições sobre essa mesma parcela não onerada pelo tributo estadual na etapa anterior para os segundos estabelecimentos adquirentes/revendedores.

Esse modelo de negócio é perfeitamente aplicável às redes supermercadistas que constituam centros de distribuição e tenham estabelecimentos revendedores, do mesmo grupo, com as operações de atacado e varejo devidamente segregadas. Assim, a transformação do centro de distribuição em uma nova pessoa jurídica atacadista resultaria na redução do custo das

contribuições para o PIS e para a COFINS mediante exclusão do ICMS da sua base de cálculo, enquanto os estabelecimentos atacadistas e varejistas adquirentes, que compõem o mesmo grupo, terão direito ao crédito integral, inclusive, sobre a parcela não tributada para fins de ICMS na etapa anterior.

Ainda no que toca ao ICMS, precisamente, são diversos os benefícios concedidos por meio de regimes especiais de tributação pelas legislações estaduais: diferimento do ICMS, estorno do crédito de ICMS e/ou crédito presumido de ICMS. Esses benefícios fiscais podem estar – e por vezes, estão – associados à localização das unidades produtivas. É o caso, por exemplo, de uma indústria, localizada no Estado do Paraná, que produz artigos têxteis e de vestuário, cujos resultados são submetidos à tributação no regime do lucro real. Esse estabelecimento industrial possui direito ao crédito presumido de ICMS sobre o valor das saídas de produtos de sua fabricação, sendo que esse crédito se dará nos percentuais de 12% nas operações interestaduais com destino a contribuintes localizados no Estado de São Paulo.

É assim, note-se, que se essa mesma empresa possuir um armazém geral situado no Estado de São Paulo e se as operações saírem do estabelecimento paulista também com a alíquota de 12%, como o crédito presumido é equivalente ao valor do imposto devido, a carga tributária para fins de ICMS será reduzida.

Esses e tantos outros benefícios jurídico-tributários identificados, sem a pretensão de esgotar o tema, podem resultar de duas práticas de reorganização societária e patrimonial: a cisão dos negócios mediante constituição de duas ou mais pessoas jurídicas (i) ou a adoção da metodologia de fragmentação dos contratos (ii). Enquanto esta consiste na segmentação das operações em uma única pessoa jurídica mediante fatiamento do instrumento contratual, aquela permite que o contribuinte separe suas atividades econômicas em distintas personalidades jurídicas. Para bem delinear a extensão dos benefícios decorrentes da segmentação das atividades,

é pertinente examinar mais exemplos práticos, em ambas as modalidades, que inspiram propostas de reestruturações operacionais e societárias.

2.1 Casos práticos

Muito embora o cenário da cisão dos negócios pautada no exercício de atividades econômicas em duas ou mais pessoas jurídicas não seja inédito, a emergência da economia digital possibilitou a criação de relevantes inovações organizacionais apropriadas ao aproveitamento, sob determinadas condições, de regimes tributários diferenciados para cada uma das atividades/empresas segregadas. É o caso, por exemplo, dos chamados *marketplaces*, que nada mais são do que plataformas digitais disponíveis em endereço eletrônico para reunião entre diferentes vendedores de mercadorias/prestadores de serviços e consumidores finais, independentes entre si. Os *marketplaces* podem ser constituídos em modalidade própria ou em formato híbrido, consistindo em um *e-commerce* no qual se negociam operações próprias juntamente a operações com produtos/serviços de terceiros.

Um ponto de extrema relevância consiste na completa independência entre as partes contratantes, a plataforma de *marketplace* (prestadora do serviço) e os vendedores individuais (tomadores de serviço). Por essa razão, cada um é responsável por suas próprias dívidas e obrigações, inclusive no que diz respeito ao recolhimento de tributos. Em razão disso, não raramente se cogita a segmentação entre a atividade fim e a atividade de intermediação.

Assuma-se que uma grande empresa varejista, aqui denominada Companhia X, optante pelo lucro real, aufera 90% de sua receita bruta a partir das vendas de seus produtos em loja virtual, tanto para pessoas físicas quanto para pessoas jurídicas, cujos resultados são submetidos à incidência dos seguintes impostos: (i) ICMS; (ii) PIS/COFINS, nas alíquotas de 1,65% e 7,6%, respectivamente; e (iii) IR e CSLL, na alíquota

total de 34% (representada pela soma da alíquota de 15% (mais adicional de 10%) e 9%, respectivamente). A estrutura operacional e jurídico-tributária é assim esquematizada:

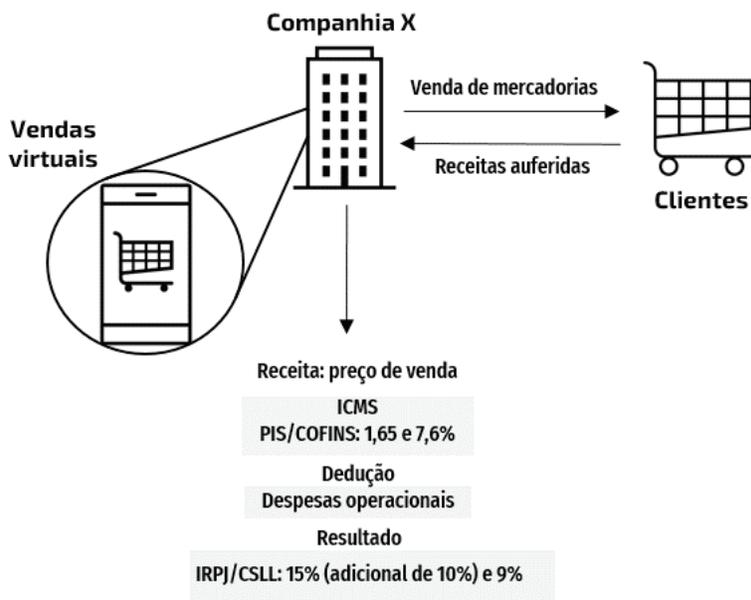


Figura 1 - Fonte: elaboração dos autores (2022).

No cenário assim descortinado, com a centralização de faturamento e operações em uma única pessoa jurídica nas variadas modalidades de venda – de forma presencial e/ou majoritariamente *e-commerce* –, a Companhia X deixa de se valer do aproveitamento de alternativas tributárias que poderiam se abrir a partir da alocação das operações de venda de forma virtual em um *marketplace* híbrido.

Pela própria natureza, os *marketplaces* prestam serviço de intermediação comercial em ambiente virtual, atividade sujeita à tributação pelo ISS (subitem 10.05 da Lista de Serviços Anexa à Lei Complementar n. 116/2003), e são remunerados por comissões em contratos de colaboração por aproximação.

A plataforma, ao prestar o serviço de intermediação, sujeita-se ao ISS, cuja base de cálculo consiste somente no ingresso que efetivamente se incorpora ao patrimônio do contribuinte⁸, de modo que se a receita tiver como destino final não o caixa da empresa intermediadora da negociação mas sim o da pessoa jurídica que efetivamente comercializa a mercadoria (noutras palavras, atuando a primeira tão somente como agente dos valores que pertencem à segunda), não poderá haver tributação pelo o PIS e pela a COFINS dos valores que meramente transitam pela operadora do *marketplace*, posto que não haverá a conformação do conceito legal de receita⁹. Ademais, poderá adotar o regime do lucro presumido, reduzindo, consideravelmente, sua tributação sobre o lucro, com a adoção das alíquotas de 0,65% para o PIS e 3% para a COFINS, após aplicados os percentuais de presunção (neste caso, de 32%).

A Companhia X, por sua vez, terá suas operações sujeitas ao ICMS¹⁰, e se a comercialização dos produtos a partir das ferramentas disponíveis no *marketplace* for considerada fator integrante das suas atividades empresariais, comprovadamente relevante para o modelo de negócio¹¹, o PIS e a COFINS recolhidos sobre os valores de taxas de *marketplace* pela empresa varejista, revertidos à empresa constituída para desenvolvimento da atividade de intermediação, podem ser

8. Exclui-se, portanto, do conceito de receita, as entradas que não acrescem/incrementam o conjunto de bens e direitos da pessoa jurídica. In: BARRETO, Aires F. “A Nova Cofins: Primeiros Apontamentos”. Revista Dialética de Direito Tributário n° 103. São Paulo: Dialética, 2004, pp. 11-12.

9. Receita Federal do Brasil. Solução de Consulta COSIT n. 170/2021.

10. Em que pese a violação a diversos dispositivos constitucionais relativos à eleição da sujeição passiva do ICMS, alguns Estados da Federação vêm introduzindo dispositivos em suas legislações de ICMS buscando a responsabilização solidária dos *marketplaces*, em distintas hipóteses, dentre elas: hipótese de responsabilidade solidária pela mera intermediação (art. 32, X, da Lei Estadual da Paraíba n. 6.379/1996) e a hipótese de responsabilidade solidária pela falta de emissão de NF-e pelo vendedor (arts. 17, XI, da Lei Estadual do Ceará n. 16.904/2019 e art. 18 da Lei Estadual do Mato Grosso n. 10.978/2019). In: BARRETO, P. A. Limites Normativos à Responsabilidade Tributária das operadoras de *Marketplace*. In: *Revista Direito Tributário Atual*, v. 45, pp. 45-59, 2020.

11. Art. 3º, inciso II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003.

aproveitados como crédito pela Companhia X. Graficamente, a operação passaria a ser assim representada:

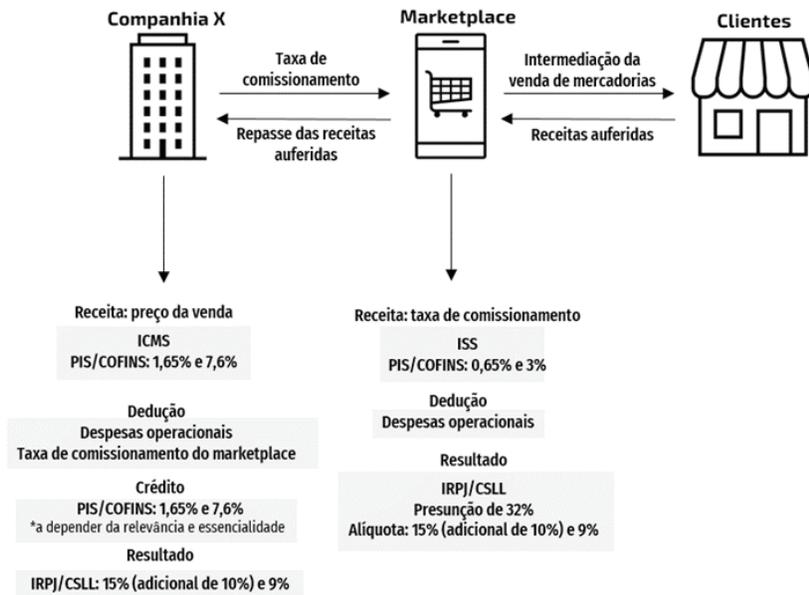


Figura 2 - Fonte: elaboração dos autores (2022).

Outro exemplo de planejamento tributário diz respeito à segregação de atividades nos modelos de negócios atrelados a instrumentos contratuais nos quais as partes elencam uma série de obrigações distintas. A existência desse “baralhamento” dos elementos da relação contratual mista dificulta a qualificação dos contratos e, conseqüentemente, a interpretação das normas incidentes, despertando dúvidas sobre a metodologia de um possível fracionamento: (i) é possível que incidam diferentes tributos sobre os múltiplos elementos reconhecidos no contrato? (ii) ou, de outro lado, uma atividade preponderará sobre as demais, ditando um único tratamento tributário para toda a operação?

A título ilustrativo, visualizaremos essa modalidade de segmentação das atividades a partir da reorganização da aqui

denominada Companhia Y, cujos documentos societários autorizam a prática de edição e comércio varejista de livros e a disponibilização de conteúdo e serviços de informação na internet por meio de portais e provedores, como atividades de ensino e cursos preparatórios.

A Companhia Y, por um único instrumento de prestação de serviços de ensino, se compromete a cumprir obrigações de naturezas diversas: (i) disponibilização do conteúdo educacional no formato de aulas gravadas acompanhada dos serviços de revisão de exercícios, e (ii) fornecimento de material didático escrito, em especial, apostilas. A contraprestação devida consiste em um preço unitário, cuja receita total é submetida à tributação pelo ISS (item 8 da lista anexa à Lei Complementar 116/2003) e cujo resultado, em relação ao IRPJ, é submetido à tributação com base no regime do lucro presumido, com a aplicação do percentual de presunção de 32% para definição das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, além das contribuições sociais (PIS/COFINS) que representam 3,65% (0,65% e 3%, respectivamente) sobre a receita bruta.

Em que pese a atividade de comercialização do material didático complementa as videoaulas e as atividades de revisão, a venda das apostilas não se confunde e nem se considera acessória (ou subordinada) aos demais serviços, podendo ser reputada autônoma a depender do método de funcionamento operacional, laboral e técnico. Assim, se observada a individualização dos valores das atividades econômicas, diferentemente do que se observa no cenário unificado, haverá incidência do ICMS (17%, dentro do Estado de Santa Catarina) sobre os materiais didáticos comercializados, cuja hipótese de imunidade encontra-se prevista no artigo 150, VI, *d*, da CF.

Neste cenário, para além da aplicação do benefício da imunidade mencionado, a redução da carga tributária também decorre da aplicação dos percentuais de presunção do IRPJ e CSLL de 8% e 12%, respectivamente.

Considerando o fracionamento hipotético da comercialização de material didático e prestação de serviços nos percentuais de 30% e 70%, respectivamente, somada a aplicação dos percentuais reduzidos para fins de definição das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, além da imunidade para fins de ICMS, tem-se o seguinte cenário comparativo– antes e depois da segmentação, em uma empresa no lucro presumido:

Valor total simulado: R\$10.000.000,00 Disponibilização de videoaulas: R\$7.000.000,00 Comércio de material didático: R\$3.000.000,00		
	Unificação do contrato	Fracionamento contratual – após a segregação das atividades (70% - 30%)
PIS	0,65% R\$65.000,00	0,65% R\$65.000,00
COFINS	3,00% R\$300.000,00	3,00% R\$300.000,00
ISS	3,00% R\$300.000,00 MUNICÍPIO DE FLORIANÓPOLIS/SC	3,00% R\$210.000,00 MUNICÍPIO DE FLORIANÓPOLIS/SC
ICMS	-	IMUNE (CF, art. 150, VI, d).
IRPJ	15% (adicional de 10%) R\$800.000,00	15% (adicional de 10%) R\$620.000,00
CSLL	9% R\$288.000,00	9% R\$234.000,00
Total	17,53%	14,29%

Certamente a adoção de cada uma das posturas de separação de atividades mencionadas está condicionada a uma análise criteriosa dos atos e negócios jurídicos utilizadas pelos contribuintes para a reorganização operacional e societária, sobretudo quando a segregação das atividades resulte em significativa economia de tributos, frustrando pretensões que em momento anterior à segmentação eram alcançadas pelo fato jurídico tributário.

As fronteiras que povoam a atuação dos contribuintes em suas reorganizações encontram-se nas expressas proibições legais, sendo defeso ao Fisco imiscuir-se em deliberações internas ao organismo empresarial. Todavia, tem-se que destacar a possibilidade de desconsideração das formas jurídicas adotadas pelo contribuinte quando construídas exclusivamente com intuito de acobertar situações tributáveis, tal como prevê o art. 116 do CTN. Em razão disso é que diversos planejamentos tributários voltados à segregação das atividades econômicas vêm sendo combatidos sob alegações de prática de dolo, fraude, simulação e ausência do suposto requisito de validade relativo ao propósito negocial.

No entanto, dada a generalidade dos argumentos atualmente adotados, percebe-se ser preciso que se faça uma análise do racional subjacente à fundamentação que acompanha os motivos para desconsideração dos atos jurídicos realizados pelos contribuintes. A relevância, é claro, consiste na tentativa de auxiliar as organizações que buscam segmentar suas atividades a adotar medidas cada vez mais sólidas.

3. CONSIDERAÇÕES SOBRE OS CRITÉRIOS ADOTADOS NO ÂMBITO DO CARF PARA SEGREGAÇÃO DE ATIVIDADES ECONÔMICAS EM DIFERENTES PESSOAS JURÍDICAS

É de grande relevo a discussão acerca da licitude dos meios adotados para a reorganização operacional e societária da empresa mediante segregação das atividades econômicas

a partir da constituição de duas ou mais pessoas jurídicas, na medida em que serve de critério jurídico para distinguir a elisão fiscal¹², permitida pelo sistema jurídico brasileiro, e a evasão fiscal. Esse ponto, inclusive, foi enfrentado pela Ministra do Supremo Tribunal Federal, Cármen Lúcia, em minuta de voto na ADI 2.446, dedicada a analisar a compatibilidade do parágrafo único do art. 116 do CTN à Constituição Federal:

“De se anotar que elisão fiscal difere da evasão fiscal. Enquanto na primeira há diminuição lícita dos valores tributários devidos pois o contribuinte evita relação jurídica que faria nascer obrigação tributária, na segunda, o contribuinte atua de forma a ocultar fato gerador materializado para omitir-se ao pagamento da obrigação tributária devida¹³”.

Como visto, na elisão fiscal o contribuinte evita relação jurídica que faria nascer obrigação tributária. Isso, como apontado pela Il. Ministra, é uma diminuição da carga tributária lícita. Assim, se a cisão é uma forma de reorganização conveniente para a situação apresentada e o contribuinte transita na esfera da licitude, inexistem óbices legais para segmentação das atividades e, inclusive, para eventual redução da carga tributária, tudo dentro dos marcos constitucionais da livre iniciativa. Há uma tendência, portanto, pelo reconhecimento de que o contribuinte não é obrigado a eleger a estrutura que acarrete a maior carga tributária¹⁴.

12. A elisão fiscal, ou tributária, consiste no direito subjetivo do contribuinte de, por meios lícitos, evitar a ocorrência do fato jurídico tributário, reduzir o montante devido a título de tributo ou postergar sua incidência. Em outras palavras, diz respeito à escolha de formas de direito mediante as quais não se dá a efetivação do fato tributário, e, conseqüentemente, impedindo o nascimento da relação jurídica TOMÉ, F. D. P.; MESSIAS, A. L. B. Planejamento Tributário. In: CARVALHO, P. B. (Coord.); SOUZA P. D. (Org.). *XVII Congresso Nacional de Estudos Tributários: Texto e Contexto no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses IBET. 2020, p. 387.

13. RE n. 2.446/DF, relatora Ministra Cármen Lúcia, julgado em 11.04.2022, DJe de 24.04.2022.

14. Cite-se, nesse ponto, passagem da decisão proferida pelo TRF4 nos autos n. 5058075-42.2017.4.04.7100/RS: “Convém salientar que não está em causa a cláusula antielisiva do art. 116, parágrafo único, do CTN. A autoridade fiscal não identificou nenhuma fraude ou simulação ou qualquer outra deformidade que pudesse colocar

No entanto, além da economia tributária, as principais decisões do CARF, para considerar inválido um planejamento tributário, tendem a levar em consideração diversos outros fatores, de modo a enquadrar ou não como ato de simulação as ações dos contribuintes. Preponderam, nesse contexto, a análise de elementos como (i) o quadro de empregados, (ii) as instalações, (iii) a gestão, (iv) o objeto social, (v) a composição societária.

O Acórdão n. 1302-001.713¹⁵, por exemplo, retrata um típico caso em que se analisa suposta ocorrência de simulação societária engendrada pelo grupo empresarial, consistente na segregação de receitas. No caso, a motivação do lançamento teria sido a criação supostamente fictícia de uma nova pessoa jurídica, tida como inexistente: a empresa constituída tributava seus lucros de forma presumida, enquanto a empresa originária tinha seu lucro real diminuído¹⁶.

As autoridades fazendárias consideraram a existência de um negócio simulado ponderando as seguintes situações fácticas: (i) a inexistência de instalação física da nova empresa constituída (a sede declarada era inativa); (ii) a transferência de empregados da empresa originária para a nova sem a rescisão contratual; (iii) a similaridade da composição societária;

em dúvida a legitimidade dos diversos atos jurídicos praticados na reorganização do GRUPO GERDAU e muito menos suspeitou ou não acreditou nos critérios de avaliação patrimonial ou nas justificações apresentadas pelas sociedades e que são exigidas pela Lei das Sociedades Anônimas. Conclui-se, portanto, que absolutamente todos os atos societários, quaisquer que tenham sido a sua natureza jurídica, foram praticados em conformidade com a lei e por esta devem ser regidos. Note-se também que não existiam lacunas na legislação tributária, cujas fendas pudessem ter sido espertamente exploradas pelo contribuinte. (...) O que ocorreu foi uma interpretação fiscal da legislação tributária, tomando por base a substância econômica dos atos praticados, fundando-se em conceitos contábeis.”

15. CARF. Acórdão n. 1302-001.713, 3ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Rel. Hélio Eduardo de Paiva Araújo, julgado em 25/03/2015.

16. A Fiscalização considerou indedutíveis as despesas utilizadas pela contribuinte para fins de redução de seu lucro tributável, uma vez que seriam desprovidas das características de necessidade, normalidade e usualidade. Os autos de infração lavrados promoveram a glosa de tais despesas, acompanhadas de multa de ofício qualificada no percentual de 150%, já que se entendeu configurado evidente intuito de fraude.

(iv) os recursos transferidos para pagamento da prestação dos serviços retornavam por meio de contratos de mútuo e de cessão de créditos celebrados entre as empresas do grupo econômico; e (v) a prestação de serviços da nova empresa única e exclusivamente em benefício da empresa originária.

Por unanimidade de votos, a 3ª Câmara/2ª Turma Ordinária do CARF entendeu pela inexistência de ato simulado, pautado na premissa de que os atos praticados transitam na esfera da licitude e suas exteriorizações revelam coerência com os institutos adotados e as formas jurídicas escolhidas, ainda que motivado pelo objetivo de economia. Para tal conclusão, o Conselho considerou principalmente a observância à legislação vigente para o correto registro, apuração e recolhimento dos tributos incidentes, com a devida transparência dos procedimentos.

Somados aos critérios mencionados, para alcançar a conclusão acerca da inexistência de um negócio simulado, o órgão ponderou a distinção entre a atividade econômica desenvolvida entre as empresas¹⁷, reforçando que diante da ausência de confusão ou similitude entre as atividades desenvolvidas, seria “impossível a pretensão do fisco de retratá-las como uma única empresa e desconstituir os atos e negócios jurídicos celebrados”. Assim, note-se, por mais que o CARF, nessa instância, tenha admitido esse planejamento tributário¹⁸, a distinção entre as atividades foi pertinente para avaliar a legalidade da operação. Trata-se de uma perspectiva que não se dissocia da necessidade de que as obrigações ofertadas sejam efetivamente autônomas para fins de segregação das atividades.

A despeito de o precedente estabelecer premissas valiosas, o cenário estabelecido foi alterado com a nova apreciação

17. A empresa originária atua no comércio alimentício e a nova pessoa jurídica prestava serviços de assessoria comercial.

18. O precedente reconheceu que (i) o contribuinte tem liberdade para se organizar e que (ii) a mera economia de tributos, isoladamente considerada, não é suficiente para ensejar a desconsideração da operação para fins fiscais

do caso concreto pela Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, no Acórdão 9101-002.880¹⁹, após a interposição de Recurso Especial de Divergência interposto pela Fazenda Nacional. Para além da observância aos procedimentos corretos para registro, apuração e recolhimento dos tributos, o órgão, por votação unânime, considerou²⁰ que a nova empresa não possuiria substância pois, efetivamente, não desenvolve a atividade para qual foi constituída, assim concluindo pela abusividade da economia tributária levada a efeito após a segregação das atividades em diferentes pessoas jurídicas.

No Acórdão n. 1301-002.921²¹, por sua vez, o cerne da questão era a pulverização da receita bruta total que teria implicado redução da tributação. As duas empresas envolvidas eram optantes pelo lucro presumido. As receitas de ambas, no entanto, se somadas, não permitiriam a opção (ultrapassariam o teto) no período objeto de fiscalização. O recálculo com base no lucro real considerou os seguintes elementos: (i) compartilhamento do mesmo endereço administrativo, comercial e produtivo; (ii) mesmos sócios e idêntica participação societária em ambas as empresas; (iii) mesmo objeto social (atividade formal); (iv) mesma atividade comercial e produtiva (atividade de fato).

19. CARE, Acórdão n. 9101-002.880, 1ª Turma, Rel. Rafael Vidal de Araújo, julgado em 06/06/2017.

20. Os principais aspectos enfrentados foram: (i) após diligências no procedimento de fiscalização, constatou-se que o domicílio tributário indicado como sede da nova empresa constituída não existia (as correspondências eram encaminhadas para a empresa originária, os vizinhos nunca testemunharam qualquer atividade no local); (ii) os funcionários da empresa originária declararam terem sido transferidos (sem rescisão contratual) para a nova empresa constituída, mas relataram exercerem a mesma função e na mesma empresa a qual foram contratados originariamente; (iii) as notas de prestação de serviço eram emitidas pela nova empresa exclusivamente para a empresa originária – não havendo registro de prestação de serviços a outras empresas; (iv) as saídas de numerário do caixa da empresa originária (que registravam o pagamento das despesas com a prestação de serviços), eram compensadas por entradas de numerário em seu caixa mediante instrumento particular de mútuo firmado junto à nova empresa constituída.

21. CARE, Acórdão n. 1301-002.921, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. José Eduardo Dornelas Souza, julgado em 09/04/2018.

Para a fiscalização, a independência entre as empresas era meramente formal. A racionalidade empregada é a de que a realidade econômica comprovava que se tratava de um único negócio, de uma única receita e que a criação da nova empresa teria servido apenas para propiciar a alternância dos regimes de apuração do IRPJ e da CSLL. Por sua vez, o Conselheiro Relator, José Eduardo Dornelas Souza, partindo da premissa de que o simples desmembramento de atividades não caracteriza ato ilícito, pontuou que “o direito de se auto-organizar autoriza a constituição de sociedades pelos mesmos sócios, que tenham por escopo atividades similares, complementares ou mesmo distintas. Se corretamente constituídas e operadas, afasta-se o entendimento de que se trata de mera simulação”.

Para tal conclusão, o Conselheiro considerou que (i) foi constituída uma nova sociedade, com contratação de funcionários compatíveis para os exercícios da atividade-fim da empresa constituída; (ii) adquiriu-se ou alugou-se maquinários para o desenvolvimento dessa atividade; e ainda, (iii) elas (as atividades e receitas decorrentes) foram devidamente declaradas à RFB, com a emissão das correspondentes notas fiscais, contabilizadas, com o correspondente pagamento de tributo.

Nota-se, nesses e em diversos outros casos no âmbito do CARF²², favoráveis ou não aos contribuintes, haver sempre a predileção pela realidade subjacente em face dos atos constitutivos e documentos contábeis/fiscais. As decisões quase sempre destacam a licitude da perseguição da menor carga tributária, ao passo em que consideram também a forma como essa economia tributária comparece. Assim, observa-se que, para fins tributários, a realidade substancial prevalece no CARF.

22. CARF. Acórdão n. 107-08.326, Rel. Luiz Martins Valero, julgado em 09/11/2005; CARF. Acórdão n. 103-23.357, Rel. Paulo Jacinto do Nascimento, julgado em 23/01/2008; CARF. Acórdão n. 3403-002.519, 4ª Câmara, 3ª Turma Ordinária, Rel. Ivan Alegretti, julgado em 22/10/2013; CSRF. Acórdão n. 9101-002.794, 1ª Turma, Rel. André Mendes de Moura, julgado em 09/05/2017; CARF. Acórdão n. 1402-002.621, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Rel. Paulo Mateus Ciccone, julgado em 21/06-2017.

A substância da operação, por vezes, é apurada a partir da análise de três elementos, considerados fundamentais para esclarecer a presença do propósito comercial no âmbito do planejamento tributário. São eles: (i) elemento temporal, (ii) independência ou não das partes e (iii) ausência de coerência. No Acórdão n. 9303-010.257²³, os referidos critérios foram analisados a partir dos elementos adotados pela contribuinte. No caso examinado, a racionalidade empregada, suficiente a descaracterizar o planejamento tributário, foi a ausência de autonomia patrimonial, operacional e gerencial. No que toca ao último ponto, a pessoa jurídica que prestava a atividade fim administrava e controlava a empresa que desenvolvia a atividade meio participava do seu capital social com 99,9999993% das cotas societárias.

À luz das ponderações realizadas sobre as balizas legais do planejamento tributário, temos que as formas jurídicas adotadas em reorganizações operacionais e/ou societárias devem, portanto, ser (i) lícitas e (ii) corresponder à verdadeira substância das novas operações/organizações societárias. Em que pese as fronteiras que povoam a segunda premissa tornem a orientação sobre o tema mais obscura, é notável que o racional subjacente às fundamentações adotadas no âmbito do CARF é pautado pela premissa de que a falta de correspondência entre a forma das novas estruturas empresariais adotada e a efetiva substância de sua realização são suficientes a ensejar sua desconsideração, considerando-a dissimulada nos termos do parágrafo único do art. 116 do CTN.

Neste contexto é que a independência entre as empresas que serão segregadas – muito embora não seja causa única – é condição fundamental para que se possa cogitar a validade dos atos jurídicos adotados, como visto no Acórdão n. 1302-001.713. É por isso que, para que se apure a independência das prestações que constituem o objeto do contrato, é necessário identificar qual é a razão pelos quais os bens e serviços

23. CSRF. Acórdão n. 9303-010.257, 3ª Turma, Rel. Rodrigo da Costa Póssas, julgado em 11/03/2020.

são contratados pelos consumidores finais e entender se a ausência de uma dessas atividades não interferiria, caso não existisse ou caso fosse contratada separadamente, na causa final que resulta na efetiva contratação.

Note-se, no que toca à coerência, que a ausência de lógica financeira (não identificação de receitas suficientes para cobrir os custos da operação e computar margem de lucro) é um dos principais pontos capazes de demonstrar a ausência de autonomia. A pessoa jurídica a ser constituída deve possuir autonomia de gestão de pagamentos (custos financeiros, de venda, administração, publicidade, com funcionários; além das despesas com fornecedores - aquisição de matéria-prima), e recebimentos de recursos. Em linhas gerais, portanto, cada uma das empresas deverá ser responsável por suas próprias dívidas e obrigações, inclusive no que diz respeito ao recolhimento de tributos.

Além da autonomia relativa à precificação e percentuais proporcionais de receita, a constituição de nova sociedade empresarial supõe a efetiva segregação de sua estrutura organizacional daquela à qual inicialmente fazia parte, permitindo seu funcionamento autônomo e dedicado a seu específico objeto social. Muito embora, nos Acórdãos n. 107-08.326²⁴, n. 1301-002.921, n. 9101-002.794 e n. 1302-001.713²⁵, o funcionamento em endereço idêntico tenha sido ponderado, este não é um ponto determinante – se isoladamente considerado – para a descaracterização do planejamento tributário.

Essa leitura sobre o tema se estende para os casos em que exista identidade entre (i) a composição societária, (ii) a respectiva participação societária e (iii) o corpo de funcionários. A coincidência de sócios e do corpo de funcionários, por si só, não revela qualquer ilicitude (dolo, fraude ou simulação) nas operações, com

24. A condição para ocupação do mesmo imóvel, neste caso, seria a estipulação de aluguel entre as empresas. Em nossa leitura, eventual transferência de recursos entre as partes apresenta riscos fiscais e tributários.

25. No plano formal, os atos constitutivos indicavam endereço diverso. No entanto, após o procedimento de fiscalização, apurou-se que a sede indicada no novo endereço encontrava-se inativa.

exceção dos casos em que a transferência de pessoal se perfectibilize – de uma empresa para a outra – sem a rescisão contratual na empresa da qual o empregado originariamente fazia parte.

Em linhas gerais, mesmo na eventualidade de compartilhamento, deve-se demonstrar o funcionamento operacional, laboral e técnico independente de cada uma das empresas, cada qual com respectivos objetos autônomos, ainda que complementares. No plano formal, é certo que ambas as empresas deverão possuir, individualmente, perante os órgãos competentes, registros da constituição da empresa e do negócio jurídico desenvolvido (inclusive, com a indicação segregada do CNAE a que se presta), com transparência absoluta dos livros fiscais e contábeis, seja em relação ao Fisco ou quaisquer terceiros. Para além disso, no que toca à realidade substancial, a nova empresa deve possuir condições materiais necessárias para efetivamente desenvolver as atividades para qual foi constituída. Isso exige que a estrutura à disposição da pessoa jurídica a ser constituída corresponda à sua real substância, de modo que possa ser demonstrada, perante as autoridades fiscais, a capacidade técnica (de pessoal contratado e de equipamento disponível) para o desenvolvimento da atividade a que se presta.

Paralelamente, adquire caráter relevante a questão da distinção entre o (i) nome comercial, (ii) logotipo (iii) sítio eletrônico e, por fim, (iii) contador responsável. A ausência de compartilhamento desses pontos reforça que o contribuinte não cogitou a simulação de qualquer ato jurídico e que todos os atos serão formalizados, serão realizados (de fato e de direito) e, mais importante, que possuem substâncias para além da mera economia tributária.

4. REFLEXOS TRIBUTÁRIOS RELATIVOS À SEGREGAÇÃO DE ATIVIDADES ECONÔMICAS MEDIANTE FRACIONAMENTO CONTRATUAL

A conformidade de determinado contrato perante um modelo contratual definido em lei permite sua adequação à

disciplina jurídica pré-estabelecida para aquela hipótese²⁶, de modo que, facilmente, pode-se identificar o enquadramento do tipo contratual no campo de incidência tributária²⁷. É nesse contexto que um negócio jurídico é qualificado como típico (i) quando se enquadra perfeitamente na descrição legal ou social, sem desviar-se de suas finalidades econômico-sociais. Por outro lado, é atípico (ii) quando não corresponde aos tipos definidos e qualificados em sede legislativa²⁸. Em breve síntese, “tipicidade significa presença, e atipicidade ausência de tratamento legislativo específico”²⁹. São atípicos, assim, os contratos celebrados que não são reconduzíveis a qualquer tipo contratual em virtude de suas características.

Dentro da classe dos contratos atípicos, figuram os contratos mistos, que são aqueles que, em suma, reúnem, em seu corpo, uma soma de contratos típicos ou de contratos atípicos, ou, ainda, simultaneamente, as duas categorias mencionadas. A configuração dos contratos mistos pode resultar (i) da modificação de um tipo contratual (contratos de tipo modificado), cuja disciplina típica é utilizada como base para acréscimo de outros elementos capazes de alterar o tipo de referência, ou, ainda, (ii) da combinação de elementos próprios de diferentes tipos contratuais (contratos de tipo múltiplo), que somados formam uma nova espécie contratual não esquematizada na legislação. Exemplo dessa última modalidade é o negócio jurídico denominado Software as a service - *SaaS*.

Diante de uma relação jurídica construída a partir de uma série de obrigações distintas, o raciocínio para a identificação do regime jurídico a que os contratos estão sujeitos encontra

26. GONÇALVES, Carlos Roberto. Direito civil: parte geral. Enquadramento do fato à norma. 25. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 30.

27. GONÇALVES, Carlos Roberto. Direito civil: parte geral. Enquadramento do fato à norma. 25. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 30.

28. GONÇALVES, Carlos Roberto. Direito civil: parte geral. Enquadramento do fato à norma. 25. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 48.

29. AZEVEDO, Álvaro Villaça. Curso de direito civil: teoria geral dos contratos. 4. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

desafios por vezes intransponíveis, exigindo dos aplicadores do Direito que sejam identificados componentes separáveis inseridos na mesma operação econômica, a fim de que se adotem, para fins tributários, um método seguro de segregação contratual.

Convém iniciar a presente análise com a menção ao julgamento do RE n. 116.121-3³⁰, em que o Supremo Tribunal Federal julgou inconstitucional a incidência do ISS sobre a atividade de locação de bem móvel. A decisão originou, em sequência, a Súmula Vinculante n. 31³¹. Até aqui, inexistem grandes fontes de divergências. A controvérsia sobre a incidência do imposto municipal, no entanto, foi acentuada quando a atividade de locação de bens móveis passou a ser conjugada com a prestação de serviços. A problemática foi analisada no julgamento do RE n. 626.706³², onde se decidiu que o ISS é plenamente exigível sobre a prestação de serviço e afastou-se a incidência do imposto municipal sobre a locação de bens móveis. No julgamento do Agravo n. 656.709, a Corte Suprema admitiu – na teoria – a segregação das respectivas obrigações e valores³³.

Nesse julgamento, o Supremo Tribunal Federal concluiu que não incide ISS sobre a operação de locação de bens móveis, sem prejuízo da tributação do imposto municipal dos serviços que a acompanham. Nessa perspectiva, restou admitida a separação das obrigações decorrentes da contratação desse tipo de operação, para que cada uma das obrigações, de dar (locação de equipamento) e de fazer (prestação de serviços), sejam subsumidas à legislação tributária que lhes é aplicável. Merece destaque a ponderação feita pelo Ministro relator, Joaquim Barbosa, que

30. RE n. 116.121-3/SP, Relator Ministro Octavio Gallot, juntado aos autos em 11.10.2000.

31. “**É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre operações de locação de bens móveis, dissociada da prestação de serviços**”. Tese definida no RE 626.706, rel. min. Gilmar Mendes, juntado aos autos em 08.09.2010, Tema 212.

32. RE n. 626.706/SP, Relator Ministro Gilmar Mendes, juntado aos autos em 08.10.2010.

33. Ag. Reg. No RE com Agravo n. 656.709/RS, Relator Ministro Joaquim Barbosa, juntado aos autos em 14.02.2012.

acrescentou a exigência de observação à delimitação quantitativa da prestação de serviço (ou seja, a adequação da base de cálculo) para se alcançar a efetiva fragmentação contratual e afastar a incidência do ISS sobre todo o valor do contrato³⁴.

A questão foi apreciada, mais uma vez, pelo Supremo Tribunal Federal no Agravo Regimental na Reclamação n. 14.290³⁵. Em uma releitura do entendimento adotado no Agravo n. 656.709, a decisão registra a necessidade da efetiva segregação contratual das atividades quanto (i) ao objeto e (ii) valor específico da contrapartida financeira, para que seja passível de delimitação a base de cálculo do ISS – e para dela excluir o valor relativo à locação de bem móvel. Observa-se, assim, que, em paralelo à fragmentação do objeto contratual, prevaleceu a efetiva identificação do valor da remuneração relativa a cada uma das atividades.

Nota-se que a mesma leitura, no que toca à segregação quanto ao objeto e valor específico da contrapartida financeira, foi conferida ao julgamento da ADI n. 3.142. O raciocínio empregado na decisão reflete a possibilidade de que, em contratos mistos (ou seja, em operações complexas), incida o ISS sobre todo o valor cobrado quando não seja possível segregar seu objeto e/ou o respectivo preço. Se a incidência do imposto municipal dar-se-á nos casos em que não for possível o fracionamento, por consequência lógica, é possível concluir que, quando o instrumento contratual assim permitir, deverá ser observada a segregação ali contida. Assim, note-se, o precedente contém duas importantes premissas: (i) é possível a segregação de contratos mistos; e (ii) a delimitação quantitativa, isto é, a fragmentação de preços é essencial para afastar a incidência de um único tributo³⁶.

34. No caso específico, a delimitação quantitativa não foi objeto de discussão.

35. Ag. Reg. Reclamação n. 14.290/DF, Relatora Ministra Rosa Weber, juntado aos autos em 22.05.2014.

36. ADI n. 3.142/DF, Relator Ministro Dias Toffoli, juntado aos autos em 05.08.2020.

É, ainda, o caso da Rcl n. 28.324/SC³⁷, que tem por objeto a atividade de locação de equipamentos conjugado com o respectivo serviço de suporte e operação, em que os equipamentos locados ao cliente consistiam em instrumentos necessários para instrumentalizar o próprio serviço a ser prestado ao cliente. O contrato apresentava a discriminação de cada item (locação e serviço) e sua respectiva precificação. Apesar de existir uma nítida relação de interdependência entre essas atividades, ao fim, foi conferido tratamento jurídico segregado em razão da existência de preços individualizados em contrato, de modo a distinguir a locação do serviço em si.

Pela relevância, no âmbito do CARF, dois Acórdãos merecem destaque: (i) o Acórdão n. 9101.002.552³⁸; e (ii) o recente Acórdão n. 9101-006.087³⁹. Ambos retratam típicas circunstâncias em que se analisa a segregação de atividades por meio do fracionamento do instrumento contratual para fins de tributação onde os contribuintes desenvolvem operações que envolvem a atividade de franquia (cessão de direitos) e a comercialização de livros didáticos.

No primeiro caso (i), a 1ª Turma da CSRF concluiu que a venda de materiais adquiridos da franqueadora aos franqueados não caracteriza, propriamente, atividade comercial. Em razão disso, as receitas auferidas com a atividade deveriam ser submetidas, integralmente, ao percentual de presunção de 32%. Muito embora a decisão tenha sido desfavorável ao contribuinte, chama a atenção a observação feita pelo Conselheiro Luis Flávio Neto em sua declaração de voto, ao esclarecer que no caso de atividades diversificadas, a lei estabelece que a adoção do percentual de presunção corresponde a cada atividade.

37. Reclamação n. 28324/SC, 0010376-63.2017.1.00.0000, Relatora Ministra Rosa Weber, juntado aos autos em 25.05.2018.

38. CSRF. Acórdão n. 9101-002.552, 1ª Turma, Rel, Marcos Aurélio Pereira Valadão, julgado em 08/02/2017.

39. CSRF. Acórdão n. 9101-006.087, 1ª Turma, Rel. Livia De Carli Germano, julgado em 09/05/2022.

No segundo caso (ii), o contribuinte autuado teve contra si lavrados mais 5 autos de infração exigindo a diferença de IRPJ/CSLL em razão dos coeficientes utilizados para o lucro presumido de 8% e 12%, respectivamente, e aquele indicado pela fiscalização como o correto para as operações que envolvem atividade de franquia, ou seja, o coeficiente de 32%. No caso, 93% das receitas auferidas pelo contribuinte foram declaradas por si como oriundas de vendas de livros, sendo submetidas ao percentual de presunção do lucro de 8% e 12%, enquanto os 7% restantes foram declarados como efetiva cessão de direitos, sujeita ao percentual de 32%. Se bem observamos as razões de decidir, a racionalidade aqui utilizada foi emprestada da declaração de voto do Acórdão n. 9101.002.552.

Observa-se que nos casos supramencionados, para fins de identificação do regime jurídico dos contratos, prevaleceu a teoria da combinação. A referida teoria trata de uma técnica interpretativa que pressupõe que os componentes de um contrato atípico, composto pela união de atividades baralhadas, possam ser fragmentados a fim de identificar a existência de contratos típicos em cada uma das prestações isoladas. Assim, partindo-se da premissa de que um contrato atípico é a soma de obrigações reunidas mas que poderiam ser decompostas, seria aplicada a respectiva disciplina jurídica correspondentes a cada um dos elementos quando segregados. A ideia, em suma, é a de que todo contrato atípico seja composto pela reunião de contratos típicos e que seriam aplicáveis o regramento específico de cada uma das prestações, quando isoladas⁴⁰.

O prestígio à autonomia de cada uma das obrigações presentes no contrato atípico também foi observada no Recurso Especial n. 1.194.999⁴¹. Os autos versavam sobre um contrato misto de locação de impressoras multifuncionais, conjugada

40. Contratos / Orlando Gomes; atualizadores Edvaldo Brito [e coordenador], Reginalda Paranhos de Brito. – 28. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2022. p. 136.

41. REsp n. 1194999/RJ 2010, Relatora Ministra Eliana Calmon, juntado aos autos em 26.08.2010.

com prestação de serviços de assistência técnica. Chama a atenção, quando comparado com os casos anteriormente mencionados, o fato de que, para o Superior Tribunal de Justiça, naquela oportunidade, a ausência de segregação de preços não seria um impeditivo à fragmentação contratual, bastando que as atividades sejam potencialmente mensuráveis. Concluiu-se, assim, que a ausência de precificação individualizada do contrato para cada uma das obrigações distintas não resultaria na sujeição do total da operação à incidência de um único tributo, mas imporia às autoridades fiscais o dever de segregar os valores e, em sequência, arbitrar a base de cálculo dos impostos incidentes, para fins do lançamento do tributo.

A teoria da combinação não é, no entanto, a única teoria adotada no âmbito do Poder Judiciário. Em outras oportunidades, o Supremo Tribunal Federal também se valeu da teoria da absorção, que parte do pressuposto de que em um contrato misto há um elemento preponderante, que se sujeita a uma disciplina legal típica, ao qual se subordinam também os elementos secundários (ou seja, são absorvidos). Deve haver, portanto, dentre as atividades baralhadas, uma obrigação principal que conduz o contrato como um todo (inclusive, os elementos secundários) a uma relação contratual típica. Em nossa leitura, essa teoria equivoca-se ao supor que em todo o contrato misto há predominância de um elemento e que esses elementos, em tese, em todos os casos, conviveriam em uma relação de subordinação.

Essa metodologia foi adotada, por exemplo, na Medida Cautelar em ADI n. 4.389/DF⁴². A atividade objeto de discussão era a industrialização por encomenda de embalagens, destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadorias. O cerne da controvérsia, por sua vez, era a interpretação de alguns Municípios que consideravam permitida a tributação

42. Medida Cautelar na ADI n. 4.389/DF, Relator Ministro Joaquim Barbosa, junta-do aos autos em 13.04.2011.

dos serviços de composição gráfica a título de ISS. As empresas interessadas, de outro lado, entendiam que a atividade de composição gráfica representava mera etapa intermediária do processo produtivo de embalagens, pleiteando o afastamento da incidência do tributo municipal. Ao fim, o Supremo Tribunal Federal entendeu que a obrigação de dar preponderância sobre a obrigação de fazer (reputada, neste caso, mero elemento acessório) nas atividades de produção de embalagens sob encomenda para posterior industrialização.

No âmbito da Receita Federal, a aplicação da teoria da absorção é expediente mais utilizado, principalmente nos casos que envolvam remessas ao exterior. A sua utilização, no entanto, é frequente nos casos em que o contrato não seja suficientemente explícito quanto aos valores de cada uma das atividades que o compõem. Nessas situações, tem-se defendido a preponderância dos serviços (sobre o licenciamento de software, por exemplo). Esse entendimento pode ser extraído das Soluções de Consulta COSIT n. 71/2015, 448/2017 e 146/2019.

A análise dos pronunciamentos administrativos e judiciais sobre a matéria revelem que são adotadas, a depender do órgão julgador, teorias de interpretação distintas. No entanto, podemos concluir pela possibilidade de se fracionar o contrato firmado desde que: (i) inexistam atos praticados com dolo para evasão de tributos, fraude ou simulação; (ii) que o instrumento contratual e respectivas obrigações acessórias segreguem os distintos objetos e discriminem a respectiva contrapartida financeira auferida; e, por fim, (iii) uma atividade não seja reputada mero elemento acessório das demais.

Sobre o primeiro ponto (i), a falta de coerência entre o aspecto formal adotado e a efetiva substância da sua realização podem ensejar a desconsideração dos atos praticados pelo Fisco, considerando-a dissimulada. Aqui, o principal aspecto que poderia causar estranheza seria eventual artificialidade na fixação dos preços, o que consiste em ponto de difícil definição objetiva, visto que a definição de preços não é pautada apenas pelos custos relacionados, mas especialmente

pela demanda do mercado. De todo modo, os preços fixados devem, no mínimo, serem suficientes para remunerarem os custos incorridos na disponibilização do bem ou serviço pela empresa, pois, do contrário, a fiscalização interpretará essa situação como forte indício de simulação.

Para que isso seja possível, a identificação contratual de cada uma das atividades não pode ser desproporcional a ponto de necessariamente levar à conclusão pela desconsideração das naturezas dos pagamentos e o seu tratamento integral, para fins tributários, como receita única. Há nítida desproporção de receitas, em um exemplo hipotético em que se utiliza das premissas adotadas no próprio Acórdão n. 9101-006.087, quando 99% das receitas correspondam à atividade fim e somente 1% corresponda à atividade meio, ou vice-versa, se o menor percentual atribuído a uma das atividades sequer possa fazer frente aos custos necessários para o seu regular desenvolvimento.

É nesse contexto, inclusive, que o segundo ponto (ii) comparece. À exceção do Recurso Especial n. 1.194.999, prevalece, no âmbito do Poder Judiciário, a necessidade de observância aos estritos termos do contrato para fins de aplicação de tratamentos tributários distintos para cada uma das prestações. Assim, note-se, a delimitação quantitativa necessariamente deve constar no instrumento contratual e nas respectivas obrigações acessórias decorrentes da relação jurídica entabulada. A fragmentação deve ser (i) tanto do objeto (ou seja, das distintas atividades oferecidas pela consultante) (ii) quanto do valor específico da contrapartida financeira.

Por fim, sobre o terceiro ponto (iii), é importante que não subsista uma relação de subordinação entre as atividades, o que afastaria o argumento de que uma atividade prepondera sobre às demais. A independência das atividades é de extrema relevância, e a sua ausência representa riscos tributários que não podem deixar de ser considerados.

Em nossa leitura, há uma certa predileção pela teoria da absorção no âmbito do Poder Judiciário nas circunstâncias em

que uma atividade seja considerada, por exemplo, uma mera fase intermediária de um processo produtivo, como ocorreu na Medida Cautelar em ADI n. 4.389/DF. Muito embora esse seja o cenário predominante, é certo que se os elementos forem reputados dependentes ou indissociáveis no contexto das obrigações assumidas, não se poderá cogitar a segregação do objeto da contratação.

É nesse contexto que a autonomia das prestações que constituem o objeto do contrato a ser firmado entre as partes comparece. É essencial que cada uma das atividades que compõem o objeto do contrato possua autonomia em relação às demais, não havendo interferência ou incoerência se cada uma das atividades eventualmente fosse, hipoteticamente, contratada de forma isolada. As atividades devem possuir determinado grau de autonomia que permita a possibilidade de serem ofertadas, por exemplo, tanto em conjunto quanto individualmente, sem impacto. Somente se houver autonomia de cada uma das prestações, a ponto de elas, inclusive, poderem ser, em tese, comercializadas de forma individual sem descaracterizar o negócio é que se poderá garantir a fragmentação do contrato para atividades complementares com a atribuição de tratamento tributário específico para cada uma delas.

