



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10530.721613/2011-19
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-002.793 – 1ª Turma
Sessão de 9 de maio de 2017
Matéria IPI - QUALIFICAÇÃO JURÍDICA DOS FATOS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MK ELETRODOMESTICOS MONDIAL S.A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

LIVRE INICIATIVA. LIBERDADE NEGOCIAL. ORDEM ECONÔMICA E FINANCEIRA INTEGRADA COM OS VALORES DA LEI MAIOR. ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO. ESTADO FISCAL.

A Lei Maior, ao discorrer sobre os princípios gerais da atividade econômica, dispõe no art. 170, parágrafo único, que é assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei e estabelece no art. 1º, dentre os princípios fundamentais, o da livre iniciativa. São valores que devem ser balizados considerando-se a necessidade de o Estado arrecadar tributos para exercer sua função primordial. Não há que se falar em Estado Democrático de Direito sem que exista o Estado Fiscal.

SISTEMA TRIBUTÁRIO. TRIBUTAÇÃO DIFERENCIADA PARA PESSOAS JURÍDICAS. PREMISSAS.

A legislação tributária autoriza a existência de regimes de tributação diferenciados, para que a pessoa jurídica possa eleger a opção mais adequada às suas necessidades, precisamente porque a empresa tem um efeito multiplicador, fomenta o desenvolvimento, gera empregos, exerce papel social relevante e, por consequência, num ciclo virtuoso, auferir mais rendimentos e proporciona ao Estado uma maior arrecadação de tributos. Nesse contexto, atitudes no sentido de se utilizar permissivo previsto na legislação para desvirtuar o instituto da pessoa jurídica no sentido de se construir despesas artificiais, ou realizar segregação artificiosa de empresas visando buscar enquadramento em regimes de tributação com base tributária menor, são condenáveis porque afrontam o sistema jurídico e ferem as premissas que deram origem à existência dos regimes de tributação diferenciados.

CONSTRUÇÕES ARTIFICIAIS. BUSCA DESVIRTUADA DE REGIME DE TRIBUTAÇÃO MAIS FAVORÁVEL.

Uma coisa é uma organização societária, entre empresas do mesmo grupo, optar por constituir uma empresa (ou mais) para importação de insumos e fabricação de produtos, e vender tais produtos para uma outra empresa (ou mais), para revender os produtos para o mercado. Optou por segregar, em empresas diversas, o ciclo da produção e venda dos produtos. A essência da liberdade negocial, sob a perspectiva dos fundamentos da Lei Maior, resta atendida. Situação completamente diferente é essa mesma organização societária, que poderia funcionar como apenas uma empresa, aproveitar-se da segregação do ciclo de produção e venda e criar várias empresas para se valer de regimes de tributação diferenciados visando especificamente redução da carga tributária. É artificial construção no qual se concentram os dispêndios do grupo econômico em uma empresa criada sob o regime de tributação do lucro real a ponto de tornar a apuração deficitária, e se direcionam receitas em empresas com regime de tributação do lucro presumido, com base de cálculo sobre o faturamento reduzida. Pessoas jurídicas devem fabricar produtos, e não despesas artificiais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto, José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado) e Gerson Macedo Guerra, que não conheceram. No mérito, acordam, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto, Cristiane Silva Costa, José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado) e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento. Solicitaram apresentar declaração de voto os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Rafael Vidal de Araújo.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto – Presidente

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, Andre Mendes de Moura, Luis Flavio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Jose Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado em substituição à ausência da conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio), Gerson Macedo Guerra e Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela FAZENDA NACIONAL (e-fls. 6795/6824) em face da decisão proferida no Acórdão nº 1301-001.329 (e-fls. 6761/6793), pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção, na sessão de 07/11/2013, no qual foi dado provimento ao recurso voluntário interposto pela Contribuinte.

Resumo Processual

A autuação fiscal de IPI, relativa aos anos-calendário de 2007, 2008 e 2009, discorre sobre as pessoas jurídicas MK Eletrodomésticos Ltda ("MK"), ME Indústria Eletrônica do Nordeste Ltda ("ME"), ALPHA-PRO Cuidados Pessoais Ltda (antiga MC Climatização, "Alpha") e Mondial Eletrodomésticos ("Mondial"), que fabricam, importam e comercializam produtos com a marca comercial "Mondial". Entendeu a Fiscalização que as empresas, apesar de constituídas como pessoas jurídicas diferentes, na realidade seriam uma mesma universalidade, e a separação teria sido realizada com o objetivo de reduzir a carga tributária. Foram realizados ajustes na base de cálculo, considerando-se a apuração incidente sobre apenas uma empresa, a MK, identificada como sujeito passivo direto (Contribuinte). As demais empresas, ME, Alpha e Mondial foram arroladas como sujeitos passivos indiretos (sujeito passivo solidário com fulcro no art. 124 do CTN). Foi realizada nova apuração de IPI consolidando-se os créditos e débitos das quatro empresas.

A MK apresentou impugnação que foi julgada improcedente pela primeira instância (DRJ). Irresignada, a Contribuinte interpôs recurso voluntário, no qual foi dado provimento pela segunda instância (Turma Ordinária do CARF).

Foi interposto pela PGFN recurso especial e a Contribuinte apresentou contrarrazões. O recurso foi admitido parcialmente, por despacho de exame de admissibilidade, para a matéria "qualificação jurídica de fatos indiciários da ocorrência de simulação", decisão confirmada por despacho de reexame.

A seguir, maiores detalhes sobre a autuação fiscal.

Da Autuação Fiscal

Discorre a autoridade autuante (e-fls. 19/40) que as empresas MK, ME, Alpha e Mondial, constituídas em pessoas jurídicas diferentes, eram, na realidade, uma mesma empresa, fundamentando suas conclusões nas seguintes constatações: (a) funcionamento no mesmo endereço; (b) exercício da mesma atividade; (c) uso da mesma marca comercial / licenciamento da marca; (d) mesma direção; (e) sócios majoritários comuns com sede no Uruguai; (f) utilização de terceiros na constituição das empresas; (g) divisão dos mesmos funcionários nos cargos de gerência/coordenação; (h) transações internas entre empresas; (i) processos trabalhistas comuns; (j) mesmo contador e mesma contabilidade; (k) compartilhamento de contas de consumo e (l) compartilhamento de informações contábeis e financeiras.

Entendeu a autoridade autuante que não haveria nenhum motivo negocial para o desmembramento e existência segmentada das quatro empresas. Concluiu que o único objetivo do desmembramento da empresa em quatro seria a redução do pagamento de tributos e

vantagens fiscais no âmbito do ICMS, razão pela qual as operações tributáveis das quatro empresas foram consolidadas. Apurou a Fiscalização que as empresas teriam escriturado créditos indevidos nos livros de apuração do IPI cuja origem não foi demonstrada mediante documentação probatória. Foram apurados débitos conforme notas fiscais de saída e considerados valores declarados em DCTF das quatro empresas.

Foi eleita com Contribuinte, sujeito passivo direto, a MK, por ser a única empresa que mantém atividade industrial e comercial utilizando a marca “Mondial”, e por possuir em seu quadro societário, o efetivo responsável pelas operações das empresas, Sr. Alberto Baggiani.

As demais empresas, ME, Alpha e Mondial foram incluídas no pólo passivo na condição de sujeito passivo indireto, por conta da solidariedade do art. 124 do CTN .

Foi lavrado auto de infração de IPI (e-fls. 03/18), relativos aos períodos de apuração compreendidos entre 01/01/2007 a 31/12/2009, e dos Termos de Sujeição Passiva Solidária (e-fls. 6255/6263).

Da Fase Contenciosa.

A MK apresentou impugnação (e-fls. 6273 e segs), que foi julgada **improcedente** pela 4ª Turma da DRJ/Salvador, nos termos do Acórdão nº 15-28.134 (e-fls. 6449 e segs.), conforme ementa a seguir.

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS IPI*

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2009

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA.

Não há ofensa à garantia constitucional do contraditório e da ampla defesa quando todos os fatos estão descritos e juridicamente embasados, possibilitando à contribuinte contestar todas razões de fato e de direito que instruíram o lançamento fiscal.

PROVAS INDICIÁRIAS.

A comprovação material de uma dada situação fática pode ser feita, indiretamente, por um conjunto de elementos e indícios que, se isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a certeza dessa matéria de fato.

CRÉDITO INDEVIDO DE IPI. GLOSA.

Mantém-se a glosa de crédito para os quais a contribuinte não apresenta documentação hábil e idônea, capaz de legitimar os valores escriturados.

Foi interposto recurso voluntário (e-fls. 6498 e segs) pela MK (Contribuinte), apreciado pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção do CARF, na sessão de 07/11/2013. Decidiu o Acórdão nº 1301-001.329 (e-fls. 6761 e segs) dar provimento ao recurso voluntário, conforme ementa a seguir.

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2009**Ementa:**PROVAS INDICIÁRIAS - A comprovação material de uma dada situação fática pode ser feita, indiretamente, por um conjunto de elementos e indícios que, se isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a certeza desta matéria de fato.**CRÉDITO INDEVIDO DE IPI. AUSÊNCIA DE PROVA GLOSA IMPROCEDENTE - Se os indícios apontados pela fiscalização são insuficientes para consubstanciar a prova indireta da acusação, não se sustenta o lançamento que nela se lastreia.*

Foi interposto pela PGFN recurso especial (e-fls. 6795/6824). Protesta sobre entendimento da decisão recorrida, de que teria ocorrido vício na autuação fiscal na identificação do sujeito passivo, na medida em que foi indicada uma das pessoas jurídicas devedoras como contribuinte e as demais como responsáveis solidárias, vez que o reconhecimento da simulação importaria desconsiderar as personalidades jurídicas das quatro empresas formalmente constituídas, que seria substituídas pela entidade única, e por isso a autuação deveria ter sido em face da sociedade de fato. Entende a recorrente que a tese não encontraria respaldo na jurisprudência do CARF, vez que para se caracterizar a simulação não seria necessária a descaracterização da pessoa jurídica. Interpretando-se o art. 118, I e 149, VII do CTN, conclui-se que, se a situação formal diverge da realidade dos fatos, o Fisco deve reconhecer a ocorrência de simulação e proceder ao lançamento de acordo com a situação verdadeira dissimulada. Entende que a indistinção dos direitos e obrigações e, portanto, da receita auferida, ensejou a autuação que poderia dirigir-se indistintamente a qualquer uma das pessoas jurídicas, eis que todas são responsáveis pelo tributo devido por se constituírem, em verdade, numa mesma entidade. E, ainda assim, a Fiscalização tomou cuidado de adotar critério para identificar a empresa que figuraria como responsável principal, indicando aquela em que o dirigente de fato era também o dirigente registrado nos estatutos da empresa. Sobre a qualificação jurídica dos fatos, discorre que as provas apresentadas pela Fiscalização permitem a conclusão de que as diferentes empresas formavam uma só na realidade, visando a consecução de um único objeto social: a importação, industrialização e comercialização de produtos da marca MONDIAL. Assim, entende que a situação tratada nos autos subsume-se à hipótese prevista no inciso I, § 1º, do art. 167, do Código Civil, pois os direitos atribuídos separadamente a cada uma das quatro empresas, ALPHA-PRO, MONDIAL, ME ELETRONICA e MK ELETRONICA, eram gozados como se estas fossem uma entidade única, dirigida pela mesma pessoa, com identidade de objetos, sendo a separação motivada exclusivamente para fins tributários.

O Despacho de Exame de Admissibilidade de e-fls. 6826/6831 deu seguimento parcial ao recurso da PGFN, para a matéria "qualificação jurídica de fatos indiciários da ocorrência de simulação", decisão confirmada por despacho de reexame (e-fls. 6832/6833).

Foram apresentadas contrarrazões pela MK (e-fls. 6842/6885). Protesta sobre os acórdãos paradigmas apresentados pela recorrente, entendendo que não se mostrariam aptos a caracterizar a divergência necessária para o seguimento do recurso, por trataram de situações

fáticas completamente distintas do caso em análise. No mérito, contesta o entendimento da Fiscalização, que admite nenhuma das quatro empresas existe isoladamente, posto que formariam, em verdade, uma empresa única, mas não informa qual seria a empresa materialmente existente sobre a qual deveria recair a autuação, incorrendo em vício na identificação do sujeito passivo. Sobre a mesma direção das empresas, a Contribuinte jamais negou tal situação, e esclareceu, desde o início, que se trata de um grupo econômico, composto por mais de uma empresa, cujos principais executivos são os mesmos, em um contexto normal no meio empresarial. Quanto ao mesmo endereço, as empresas funcionam em galpões vizinhos, e distintos. Em relação à mesma atividade desenvolvida, as empresas MK, ME e Alpha trabalhavam com produtos e mercados distintos, e a Mondial foi criada para fugir da guerra fiscal existente entre os Estados Federados, de forma que vendia os produtos da MK, ME e Alpha quase que exclusivamente para empresas localizadas fora do Estado da Bahia. Isso porque a MK, ME e Alpha gozavam de benefício fiscal de ICMS, e, por isso, empresas adquirentes fora do Estado da Bahia passaram a ter problemas para se apropriar do crédito de ICMS incidente em etapas anteriores perante os seus Estados (SP, MG, dentre outros). Assim, resolveu o grupo econômico criar uma quarta empresa, a Mondial, que não se utilizava do benefício fiscal de ICMS da Bahia, e, por isso, poderia vender os produtos para fora do Estado sem problemas. Por isso, a Mondial comprava os produtos da MK, ME e Alpha, para que pudessem ser revendidos para fora do Estado da Bahia. Sobre os processos trabalhistas, não há nenhuma menção de que um empregado seria compartilhado pelas quatro empresas, pelo contrário, a situação apresentada apenas confirma que são empresas de um mesmo grupo econômico. Sobre a acusação de interpostas pessoas, não teria ocorrido nos autos, vez que as pessoas constaram como sócias das empresas apenas na fase inicial, antes mesmo das empresas darem início às suas atividades, tanto que o quadro societário foi alterado posteriormente. Sobre a conta de consumo, a conta de energia era no nome da ME porque era a empresa que era proprietária dos imóveis, e os galpões eram alugados para as outras empresas, sendo que a própria Fiscalização reconheceu que as despesas de energia eram devidamente partilhadas. Sobre a mesma contabilidade e o mesmo contador, trata-se de situação ideal, no qual as empresas do mesmo grupo econômico tenham uma padronização nos seus registros contábeis. Quanto à simulação para reduzir a carga tributária, deve-se observar que em 2007 as empresas que estavam submetidas ao Lucro Presumido (MK e ME) registraram despesas operacionais maiores do que aquelas que estavam sujeitas ao Lucro Real (Mondial e Alpha). E a Mondial auferia prejuízo fiscal porque apenas revendia, a preço de custo, os produtos das outras três empresas. Enfim, a partir de 2009, todas as empresas optaram pelo regime de tributação do Lucro Real, ou seja, a tese da "simulação" perde todo o objeto. E, caso se houvesse o intuito de manipular os valores de tributo a recolher, o que deveria ter sido feito era concentrar todas as despesas nas empresas optantes pelo lucro real, e não ratear as despesas em todas as empresas do grupo econômico. Requer, ao final, pela manutenção da decisão recorrida na sua integralidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro André Mendes de Moura, Relator.

Admissibilidade

Foram apresentados como paradigmas pela PGFN os Acórdãos nº 2401-00.056 e nº 1102-00.667. A apreciação do primeiro mostra-se suficiente para caracterizar a divergência, do qual transcrevo a ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2000 a 30/04/2006

RELAÇÃO JURÍDICA APARENTE - DESCARACTERIZAÇÃO

Pelo Princípio da Verdade Material, se restar configurado que a relação jurídica formal apresentada não se coaduna com a relação fática verificada, subsistirá a última. De acordo com o art. 118, inciso I do Código Tributário Nacional, a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.

O mero exame da ementa não se mostra suficiente para entender o contexto da decisão.

A situação tratada nos autos do processo paradigma diz respeito a empresas cuja composição societária é composta por membros de uma mesma família (Cechinel). A empresa eleita como sujeito passivo **direto** é a Confecções Roscel Ltda que concentra a administração das empresas e o faturamento, além de possuir pequeno número de empregados. A empresa Roscel Indústria do Vestuário Ltda responde pela fabricação das confecções, concentra grande número de empregados, é optante pelo sistema diferenciado de tributação SIMPLES, não possui patrimônio, tem faturamento inexpressivo, e mesmo ausente em determinados períodos. Uma terceira empresa realiza as operações de venda, a Industria e Comércio de Confecções Cechinel Ltda, e possui parcelamento especial (REFIS). A acusação fiscal é de que **a separação seria artificial, e as três empresas seriam, na realidade, uma só, a Confecções Roscel Ltda. O arranjo teria como objetivo elidir a incidência da contribuição previdenciária patronal.**

Vale transcrever excerto do voto:

Embora a recorrente tente fazer transparecer que se trata de empresas independentes entre si, não é o que se verifica.

As empresas Confecções Roscel Ltda e Roscel Indústria do Vestiário Ltda funcionam no mesmo local e possuem empregados registrados em uma empresa prestando serviços em outra.

Segundo a auditoria fiscal, as empresas têm como administrador, embora não conste atualmente do quadro societário, o fundador do grupo, Sr. Celso Cechinel. Ao contrário do que alega a recorrente não é absolutamente natural que uma pessoa que não participe mais formalmente da gestão de uma empresa possa falar em nome da mesma ou substituir os responsáveis formais, ainda que sejam seus filhos.

Verificou-se que a Confecções Roscel Ltda paga despesas relativas à Roscel Indústria do Vestuário Ltda como insumos, água e esgoto, contribuição para sindicato de classe, contribuição para o INSS e que, embora a Confecções Roscel Ltda contasse com apenas 2 empregados no ano de 2005 e a fábrica com 125, aquela efetuou o pagamento à empresa especializada para realização de exames médicos, bem como elaboração de PCMSO, PPRA e LTCAT de ambas as empresas.

Ainda foi verificado que após a opção pelo SIMPLES da Roscel Indústria do Vestiário Ltda, houve um remanejamento de vínculos da Indústria e Comércio de Confecções Cechinal Ltda para a primeira.

(...)

No caso em questão, despesas da Roscel Indústria do Vestiário Ltda foram pagas pela Confecções Roscel Ltda e, segundo consta do Relatório Fiscal, não houve emissão de notas fiscais da primeira, embora tenha número significativo de empregados e despesas que seriam normais em uma empresa independente e ativa.

A **semelhança** com a situação tratada nos presentes autos mostra-se evidente. As acusações fiscais para descaracterizar a separação das empresas, tanto nos presentes autos quanto no do paradigma, discorrem sobre o fato de que são empresas geridas pela mesma pessoa e grupo econômico, optantes por regimes de tributação diferentes visando reduzir a carga tributária, com localizações em lotes vizinhos, comunicação artificial de receitas e despesas, compartilhamento de empregados, existência de mesmo escritório de contabilidade, dentre outros.

No paradigma, são três empresas, de um mesmo grupo econômico, sob regimes de tributação diferenciados, que teriam sido constituídas artificialmente, e que na realidade eram uma só, no qual foi eleita como sujeito passivo a Confecções Roscel Ltda, e cuja construção teria sido com o intuito de reduzir a carga tributária. No recorrido, são quatro empresas, de um mesmo grupo econômico, sob regimes de tributação diferenciados, que teriam sido construídas artificialmente para viabilizar redução na carga tributária, e no qual uma delas foi eleita como sujeito passivo direto, a MK.

E, mediante suportes fáticos similares, a interpretação da legislação tributária para as decisões recorrida e paradigma foi **divergente**. Na decisão recorrida, entendeu-se que a construção societária não teria sido artificial e que não estaria demonstrada. Na decisão

paradigma, entendeu-se que a construção societária das três empresas teria sido artificial, que restou demonstrado o intuito deliberado de redução indevida da carga tributária.

Observa-se que, caso fosse dada para a decisão recorrida a mesma interpretação da legislação tributária conferida pela decisão paradigma, o resultado seria no sentido de que as quatro empresas teriam sido construídas artificialmente, com a finalidade de se estruturar valendo-se de regimes de tributação diferenciados visando indevida redução de carga. Seria dada interpretação da legislação tributária completamente diferente daquela proferida na decisão recorrida.

Enfim, registre-se que o fato de o despacho de exame de admissibilidade não ter dado seguimento para a matéria "legitimidade passiva em caso de simulação", em nada prejudica o exame do mérito. Isso porque o fundamento principal da autuação fiscal é a qualificação jurídica dos fatos, ou seja, se teria ocorrido uma simulação por parte da Contribuinte ao segmentar a operacionalização de suas atividades em quatro empresas. E, a decisão recorrida, apesar de entender que teria havido uma identificação incorreta do sujeito passivo na parte inicial do voto, apresenta, como razão de decidir, em extenso arrazoado nas páginas seguintes, precisamente a matéria que foi admitida pelo despacho de exame de admissibilidade, ou seja, conclui no sentido de que os fatos indiciários presentes nos autos não seriam suficientes para caracterizar a simulação da Contribuinte.

Portanto, entendo que não há reparos a fazer no despacho de admissibilidade de e-fls. 6826/6831, que deu seguimento parcial do recurso da PGFN para **conhecer** a matéria "qualificação jurídica de fatos indiciários da ocorrência de simulação".

Mérito

Discute-se se a constituição de quatro empresas, MK Eletrodomésticos Ltda ("MK"), ME Indústria Eletrônica do Nordeste Ltda ("ME"), ALPHA-PRO Cuidados Pessoais Ltda (antiga MC Climatização, "Alpha") e Mondial Eletrodomésticos ("Mondial"), que fabricam, importam e comercializam produtos com a marca comercial "Mondial", seriam ou não uma construção artificial, ou seja, se seriam, na realidade, uma só sociedade empresária, e que teria se segregado com a finalidade de buscar uma indevida redução de tributos.

Nesses casos são coletados indícios que, a depender da perspectiva em que são interpretados, convergem rumo a diferentes direções. Mas há sempre um fator determinante, um ímã que vai agir de maneira preponderante no sentido de atrair os indícios para uma convicção.

Na seara tributária, naturalmente, o pólo de atração é se as decisões empresariais tomadas e as correspondentes ações empreendidas tiveram como objetivo um deliberado decréscimo na base de cálculo dos tributos a pagar.

Certamente a Lei Maior, ao discorrer sobre a ordem econômica e financeira e dos princípios gerais da atividade econômica, dispõe no art. 170, parágrafo único, que é *assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.*

E a atuação deve ser norteadada por **princípios fundamentais**, como os *valores sociais do trabalho e da livre iniciativa*, estabelecidos, não por acaso, já no art. 1º.

Ocorre que a livre iniciativa é utilizada, de maneira desvirtuada, para justificar construções societárias completamente descontextualizadas, implicando segregações de empresas visando deliberadamente o afastamento da obrigação de pagar tributos.

Livre iniciativa não comporta tal comportamento. Pelo contrário, trata-se de valor que se submete a outros valores tutelados pelo Estado Democrático de Direito. Não se consubstancia em direito superior, fora do alcance de outros tutelados pelo sistema jurídico, a ponto de poder ser exercido sem que necessite prestar esclarecimentos ao Estado e à sociedade.

Vale transcrever abalizada doutrina sobre o assunto ¹:

*A construção do Estado Democrático de Direito, anunciado pelo art. 1º, passa por custos e estratégias que vão além da declaração de direitos. Não há Estado Social sem que haja Estado Fiscal, são como duas faces da mesma moeda. Se todos os direitos fundamentais têm, em alguma medida, uma dimensão positiva, todos implicam custos. Conforme salientam Holmes e Sunstein, **nenhum direito é apenas o direito de ser deixado só pelo poder público. (...) Logo, levar direitos a sério exige que seus custos também sejam levados a sério.** (grifei)*

Nesse contexto, é interesse do Estado incentivar a livre iniciativa, e produção econômica, que irá gerar a principal fonte de receita estatal, a arrecadação de tributos. Assim, legislação tributária autoriza, a partir de parâmetros estabelecidos em lei, que o contribuinte possa eleger um regime de tributação que melhor se amolde às suas atividades. Fato é que foram estabelecidas distinções entre pessoa física e pessoa jurídica. A pessoa física tem a opção entre apresentar a declaração de rendimentos completa ou simplificada, enquanto que a pessoa jurídica dispõe de um maior leque de regimes de tributação.

Por que tem a pessoa jurídica tratamento mais favorável por parte do Estado? Porque se parte da premissa que a pessoa jurídica tem um efeito **multiplicador**, irá fomentar desenvolvimento, gerar empregos, exercendo papel social relevante e, por consequência, **num ciclo virtuoso**, auferir rendas e possibilitar uma maior arrecadação de tributos para o próprio Estado. Por isso, fala-se em regimes de tributação diferenciados para a pessoa jurídica.

Assim, atitudes no sentido de se utilizar permissivo previsto na legislação, para, por exemplo, **desvirtuar o instituto da pessoa jurídica** para construir despesas artificiais, ou realizar segregação artificiosa de empresas visando buscar enquadramento em regimes de tributação com base menor, são condenáveis porque afrontam o sistema tributário e afrontam as premissas que autorizam tratamentos diferenciados para determinados contribuintes (como, por exemplo, as pessoas jurídicas).

A livre organização encontra limites, a depender da lesão a impor na coletividade. O liberalismo, *laissez-faire*, que blindava integralmente o indivíduo contra a ação do Estado, visto como um odioso interventor nas liberdades individuais, é modelo que foi submetido a revisões no decorrer da história recente para se amoldar às necessidades da sociedade. Há tempos exige-se do Estado atuação mais presente, em maior ou menor grau, a depender da corrente econômica e/ou política, mas é incontestável que a cobrança de tributos é

¹ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de direito constitucional, 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 1365.

contraprestação necessária e indispensável para que o Estado possa desenvolver suas atividades.

No caso concreto, vários indícios foram colhidos pela autoridade autuante, avaliados inicialmente pela primeira instância (DRJ), que manteve entendimento de construção artificial das quatro empresas. Por sua vez, os mesmos indícios foram apreciados pela segunda instância (CARF), que entendeu pelo afastamento da autuação.

Os critérios para cognição dos indícios são diversos, tanto que, como se pode observar, recebeu diferentes interpretações por cada uma das instâncias de julgamento.

Fato é que grande parte dos indícios apresentados pela ação fiscal são incontroversos: (a) funcionamento no mesmo endereço; (b) exercício da mesma atividade; (c) uso da mesma marca comercial / licenciamento da marca; (d) mesma direção; (e) sócios majoritários comuns com sede no Uruguai; (f) utilização de terceiros na constituição das empresas; (g) divisão dos mesmos funcionários nos cargos de gerência/coordenação; (h) transações internas entre empresas; (i) processos trabalhistas comuns; (j) mesmo contador e mesma contabilidade; (k) compartilhamento de contas de consumo e (l) compartilhamento de informações contábeis e financeiras. O que é controverso é em que direção que devem convergir. De acordo com o recurso da PGFN, são indícios que lastreiam entendimento de que houve uma construção artificial, que as quatro empresas são uma só, e que foram segregadas para viabilizar uma redução indevida de tributos. Para a Contribuinte, a constituição das quatro empresas decorreu de decisões com lastro negocial, visando uma melhor organização do grupo e otimizar o desempenho de suas atividades operacionais.

Trata-se de situação em que se mostra inevitável averiguar a força motriz que, efetivamente, impulsionou as decisões da Contribuinte de segregar suas atividades em quatro empresas.

A acusação fiscal pautou-se na seguinte conclusão (e-fl. 31):

43- A constituição de diferentes empresas foi feita com o objetivo de reduzir a carga tributária incidente sobre as atividades da empresa, conforme se segue:(...)

As empresas ME e MK, optantes do lucro presumido, e a empresa Alpha, lucro real, vendiam seus produtos para a Mondial que, por sua vez, efetuava a revenda para o mercado interno.

A estruturação foi contestada pela autoridade autuante, ao dizer que a opção pelo lucro presumido pela ME e MK para os anos-calendário de 2007 e 2008 proporcionou uma redução na base tributável de R\$4.469.125,43 em 2007 e R\$13.715.674,05 em 2008 para o IRPJ e a CSLL, enquanto que as outras duas empresas do grupo, submetidas ao lucro real, foram submetidas a bases tributáveis menores, inclusive auferindo prejuízos (Mondial). Aduziu ainda que:

Como se vê, as empresas optantes pelo lucro presumido obtiveram uma margem de lucro bastante superior às de lucro real. Isto se explica em parte pelas vendas feitas pela MK e ME à Mondial, onde os produtos eram vendidos por preço superior ao que a Mondial vendia aos clientes externos, conforme explicado no item 3.1. Outra explicação é a concentração de despesas na

empresa Mondial que, por sua vez, repassava parte dessas despesas à empresa AlphaPró, como, por exemplo, as despesas decorrentes de contratos comerciais com os varejistas, como bônus, comissões, VPC, transportes, etc”.

Por outro lado, em contrarrazões (e-fls. 6927 e segs.), manifestou-se a Contribuinte quanto ao fato de a ME e MK terem optado pelo lucro presumido e a Mondial e Alpha pelo lucro real:

147. Conforme devidamente comprovado no seu Recurso Voluntário, cada empresa tinha uma finalidade e sua atividade própria, de modo que os produtos comercializados por cada empresa eram totalmente distintos e envolviam mercados e riscos diferentes.

*148. A criação de cada uma das empresas teve uma razão de ser e um motivo empresarial: a) criou-se a ME para a realização de importações e vendas de produtos importados; b) resolveu-se dividir os riscos das atividades da ML, criando-se duas novas empresas, em duas etapas: i) primeiro, **uma parte dos produtos que eram fabricados pela ML passou a sê-lo pela MK**; ii) depois, **a parte restante passou a ser fabricada pela MC, ambas já alocadas em Conceição do Jacuípe-BA**, pois a ML enfrentava muitos problemas financeiros e com a contratação de pessoal; c) por fim, **criou-se a Mondial Eletrodomésticos para que fosse possível realizar as vendas dos produtos fabricados ou importados para fora da Bahia, a fim de fugir da guerra fiscal.***

149. Em outras palavras: as atividades de cada empresa são distintas, tendo em vista que não fabricavam os mesmos produtos, e a segregação delas tinha a finalidade exclusivamente gerencial e negocial.

*150. Ademais, a "tese" de que o desmembramento das atividades buscava apenas reduzir tributos não se fundamenta e é contraposta às provas acostadas pela própria Fiscalização. A grande questão é a seguinte: **Qual o benefício tributário que a empresa obteve em desmembrar as suas atividades?** A resposta inferida da prova dos autos é nenhuma! (grifei)*

E sobre a alegação de que as vendas da MK e da ME para a Mondial eram em valor inferior ao que a Mondial revendia para o mercado, manifestou-se a Contribuinte:

115. A partir do surgimento desta nova empresa, A ME, MK e MC continuaram vendendo os seus produtos diretamente para os clientes localizados dentro da Bahia e passaram a vender outra parte de seu estoque para a Mondial, para que esta realizasse as vendas para os clientes localizados fora do território baiano.

116. Ora, conforme já explicitado, a Mondial Eletrodomésticos era uma mera revendedora - assim, não tinha porque aumentar os preços praticados pelas outras empresas do grupo. Não havia valor agregado!

117. Quanto à alegação de que a MK e ME vendiam seus produtos por um preço maior que aquele que era praticado pela MONDIAL, tal asserção também não tem respaldo na realidade.

118. A ocorrência eventual de vendas aos clientes, pela Mondial, em preço menor do que o praticado na venda das outras empresas do grupo para ela, refletem estratégias comerciais (promoções), que decorrem das leis do mercado (oferta e procura), não tendo, portanto, qualquer relação com fraude ou simulação. Vale notar que os próprios fiscais registraram que isto ocorreu em apenas um mês ("na passagem do mês de Julho para Agosto de 2007" - página 08, ponto "31", do Termo de Verificação), pois não era prática corriqueira da empresa. Tratou-se, como dito, de estratégia comercial pontualíssima.

Sobre o tema também se pronunciou a decisão recorrida:

Além disso, não foi comprovada pela fiscalização, que só fez o levantamento para alguns produtos e em um mês, a alegação de que as três empresas venderam para a Mondial por um preço acima do praticado pela Mondial. Ainda, a explicação dada pelo contribuinte, de que foram concedidos descontos pela Mondial, é plausível. Ademais, mesmo que ficasse comprovada a prática de venda para a Mondial por valor acima do de mercado, isso poderia implicar em glosa de custos na Mondial (por simulação), mas não implicaria em nenhuma convicção sobre existir confusão de objetivos e de recursos das quatro empresas.

Verifica-se que a decisão recorrida entendeu que a explicação dada pela Contribuinte, de que a Mondial revendia os produtos com descontos e por isso, muitas vezes em valor inferior ao valor de aquisição junto à MK e ME, era *plausível*. Completou ainda que a Fiscalização só teria realizado levantamento para alguns produtos e em apenas um mês.

E a Contribuinte expressamente discorreu no sentido de que as empresas que estavam submetidas ao lucro presumido (MK e ME) registraram despesas operacionais maiores do que aquelas submetidas ao lucro real (Mondial e Alpha).

151. A título exemplificativo, ao analisar os livros fiscais das quatro empresas e dos balancetes acostados ao processo pela própria fiscalização, percebe-se que, em 2007, as empresas que estavam submetidas ao Lucro Presumido (MK e ME) registraram despesas operacionais maiores que aquelas que estavam sujeitas ao Lucro Real (MONDIAL e MC (Alpha-Pró)). Pergunta-se: isso é atitude de contribuinte que concentra despesas e manipula resultados? É claro que não. (grifei)

Como se pode observar, os mesmos fatos receberam diferentes leituras.

Contudo, o demonstrativo elaborado pela autoridade autuante, ao comparar as bases tributáveis de lucro real X lucro presumido para a MK e ME, e a redução considerável da base de cálculo, na ordem de R\$4.469.125,43 em 2007 e R\$13.715.674,05 em 2008, não foi contestado.

E, diante de tal fato, com base nos Demonstrativos de Resultado de Exercício disponibilizados nos autos (e-fls. 3256/3273), foram consolidados os seguintes quadros, para cada uma das empresas (MK, ME, Mondial e Alpha), relativo aos anos-calendário de 2007 e 2008:

AC 2007	MK	ME	Mondial	Alpha
Receita Bruta	50.198.429,17	51.697.404,16	112.106.365,85	30.994.998,51
Deduções	14.642.754,07	16.511.513,92	36.868.073,98	11.114.937,90
Receita Líquida	35.555.675,10	35.185.890,24	75.238.291,87	19.880.060,61
CMV	22.453.208,09	20.045.223,73	67.244.812,89	12.697.225,85
Lucro Bruto	13.102.467,01	15.140.666,51	7.993.478,98	7.182.834,76
Despesas Operacionais	7.621.778,73	8.264.334,55	8.075.871,84	6.450.160,00
Receitas Não Operacionais	0,00	0,00	0,00	0,00
Despesas Não Operacionais	265.000,00	549.581,78	0,00	135.000,00
Lucro Antes do IR	5.215.688,28	6.326.750,18	-82.392,86	597.674,76

AC 2008	MK	ME	Mondial	Alpha
Receita Bruta	63.488.280,50	98.389.597,02	274.186.094,63	63.702.795,74
Deduções	18.092.729,28	29.379.110,76	99.772.854,72	23.720.665,53
Receita Líquida	45.395.551,22	69.010.486,26	174.413.239,91	39.982.130,21
CMV	28.651.440,69	45.784.959,20	147.066.864,00	26.404.034,80
Lucro Bruto	16.744.110,53	23.225.527,06	27.346.375,91	13.578.095,41
Despesas Operacionais	8.106.850,53	7.356.760,38	27.458.077,88	14.091.072,73
Receitas Não Operacionais	0,00	568.204,57	4.523,59	24.816,65
Despesas Não Operacionais	0,00	0,00	0,00	0,00
Lucro Antes do IR	8.637.260,00	16.436.971,25	-107.178,38	-488.160,67

Apesar de a Contribuinte ter se manifestado sobre as despesas operacionais, aspecto relevante a ser averiguar na apuração da base tributável é o **Custo de Mercadorias Vendidas (CMV)**.

E, a empresa optante do lucro real, Mondial, percebeu um valor de CMV **substancialmente superior** aos das demais empresas do grupo.

Vale apresentar novo quadro, sobre a participação percentual do CMV na receita líquida de cada uma das empresas:

% CMV / Receita Líquida	2007	2008	Regime de Tributação
MK	63,15	63,12	Lucro Presumido

ME	56,97	66,34	Lucro Presumido
Mondial	89,38	84,32	Lucro Real
Alpha	63,87	66,04	Lucro Real

Observa-se que a Mondial (lucro real), nas palavras da própria Contribuinte ² **revendedora** dos produtos das demais empresas do grupo, MK e ME (optantes de lucro presumido) e Alpha (lucro real), empresas responsáveis pela importação e fabricação dos produtos, **apurou CMV em valores substancialmente superiores.**

Em termos quantitativos também a Mondial respondeu por maior parte do CMV do grupo.

% de CMV	2007	2008	Regime de Tributação
MK	18,34	11,56	Lucro Presumido
ME	16,37	18,47	Lucro Presumido
Mondial	54,92	59,32	Lucro Real
Alpha	10,37	10,65	Lucro Real
Total	122.440.470,56	247.907.298,69	

Respondeu a Mondial por 54,92 % (R\$122.440.470,56) para o ano-calendário de 2007 e 59,32% (R\$247.907.298,69).

Uma coisa é uma organização societária, entre empresas do mesmo grupo, optar por constituir **uma empresa** (ou mais) para importação de insumos e fabricação de produtos, e vender tais produtos para uma **outra** empresa (ou mais), para revender os produtos para o mercado. Optou por segregar, em empresas diversas, o ciclo da produção e venda dos produtos. A essência da liberdade negocial, sob a perspectiva dos fundamentos da Lei Maior, resta atendida.

Situação completamente diferente é essa mesma organização societária aproveitar-se da segregação do ciclo de produção e venda para se valer de regimes de tributação diferenciados, desvirtuando completamente a construção do sistema tributário. Ora, direcionou parte substancial dos dispêndios incorridos para a empresa revendedora (Mondial) que por acaso é optante do lucro real. E concentrou as receitas nas empresas produtoras que, por acaso, são optantes do lucro presumido (ME e MK).

Os quadros demonstram de maneira incontestável que a Mondial **concentrou** a maior parte dos dispêndios auferidos pelo grupo, e por isso, ao optar pelo regime de

² Vide contrarrazões da Contribuinte:

116. Ora, conforme já explicitado, a Mondial Eletrodomésticos era uma mera revendedora - assim, não tinha porque aumentar os preços praticados pelas outras empresas do grupo. Não havia valor agregado!

(...)

148. A criação de cada uma das empresas teve uma razão de ser e um motivo empresarial: a) criou-se a ME para a realização de importações e vendas de produtos importados; b) resolveu-se dividir os riscos das atividades da ML, criando-se duas novas empresas, em duas etapas: i) primeiro, uma parte dos produtos que eram fabricados pela ML passou a sê-lo pela MK; ii) depois, a parte restante passou a ser fabricada pela MC, ambas já alocadas em Conceição do JacuípejBA, pois a ML enfrentava muitos problemas financeiros e com a contratação de pessoal; c) por fim, criou-se a Mondial Eletrodomésticos para que fosse possível realizar as vendas dos produtos fabricados ou importados para fora da Bahia, a fim de fugir da guerra fiscal.

tributação pelo lucro real, percebeu uma redução significativa de sua base tributável, tanto que auferiu **prejuízos** em 2007 e 2008.

Por outro lado, a MK e a ME, com percentuais de CMV bem menores, beneficiaram-se da opção pelo lucro presumido, incidente sobre coeficiente de determinação aplicado sobre a receita bruta.

Consolidou-se cenário no qual as despesas foram concentradas para a Mondial, mera revendedora e optante do lucro real, e situação inusitada no qual o CMV das empresas fabricantes, MK, ME e Alpha foi apurado em valor substancialmente inferior, tanto em termos qualitativos quanto quantitativos.

E a Contribuinte não se conteve em buscar o "melhor dos mundos" apenas em relação ao Fisco Federal.

Isso porque relatou que a criação da Mondial teria ocorrido visando dirimir os efeitos da guerra fiscal entre o Estado da Bahia e outros entes federados. A empresa teria sido constituída como mera revendedora porque as outras três empresas, MK, ME e Alpha gozavam de benefício fiscal de ICMS. A situação provocava um problema quando a venda era efetuada para fora do Estado da Bahia, porque outros estados, como São Paulo, não autorizava o adquirente a aproveitar o crédito de ICMS, apesar de estar destacado na nota fiscal que acompanhava o produto. Assim, a Mondial, como não gozava do benefício fiscal, permitia aos adquirentes o aproveitamento do crédito.

Ora, não se discute a criação da Mondial. A questão é que a Mondial foi criada em regime de tributação diferenciado das empresas MK e ME. Observa-se que o grupo econômico não se contentou em constituir a Mondial apenas para "contornar" restrições fiscais do ICMS (mediante "drible" na aplicação da lei estadual dos demais entes federados, criando empresa revendedora para adquirir produtos das empresas fabricantes e permitir o creditamento do ICMS nos estados do Sul e do Sudeste). Também se aproveitou do contexto para adotar o regime de lucro real para a Mondial (onde foram concentrados a maior parte dos dispêndios do grupo) e concentrar as receitas nas empresas produtoras ME e MK optantes do lucro presumido.

Nesse sentido, diante da constatação de que a constituição das quatro empresas buscou, na realidade, concentrar a maior parte dos dispêndios do grupo na empresa revendedora submetida ao lucro real, e submeter maior parte da base tributável às empresas submetidas ao lucro presumido, todos os demais indícios levantados, (a) funcionamento no mesmo endereço; (b) exercício da mesma atividade; (c) uso da mesma marca comercial / licenciamento da marca; (d) mesma direção; (e) sócios majoritários comuns com sede no Uruguai; (f) utilização de terceiros na constituição das empresas; (g) divisão dos mesmos funcionários nos cargos de gerência/coordenação; (h) transações internas entre empresas; (i) processos trabalhistas comuns; (j) mesmo contador e mesma contabilidade; (k) compartilhamento de contas de consumo e (l) compartilhamento de informações contábeis e financeiras, convergem no sentido de que a constituição das quatro empresas foi uma artificialidade, visando a redução indevida da carga tributária e prejuízo aos Cofres Públicos.

Observa-se ainda que as empresas MK e ME mudaram o regime de tributação para o ano-calendário de 2009, passando de lucro presumido para o lucro real, ou seja, todas as quatro empresas passaram a ser optantes do lucro real. Ocorre que, conforme relatório da ação fiscal, as empresas ME e Alpha encerraram suas atividades em **dezembro de**

2009, e a Mondial reduziu suas atividades a quase **zero**, fazendo com que **a única empresa funcionando dentro da normalidade seja precisamente a Contribuinte, MK.**

Diante da decisão de encerrar as atividades em 2009, não por acaso a ME passou a optar pelo lucro real, regime de tributação que permite o aproveitamento dos prejuízos fiscais. Da mesma maneira, a MK, que, na condição de única empresa funcionando dentro da normalidade, passou a assumir os dispêndios de todo o grupo, o que explica a mudança do regime de tributação.

E vale dizer: quem a autoridade fiscal, diante do entendimento de que as quatro empresas funcionavam, de fato, como apenas uma, elegeu com sujeito passivo direto? Precisamente a MK. O teste da realidade demonstra que não poderia ter sido mais acertada a qualificação do sujeito passivo da autuação.

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer parcialmente** o recurso da PGFN para a matéria "qualificação jurídica de fatos indiciários da ocorrência de simulação" e, na parte devolvida, **dar-lhe provimento.**

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura

Declaração de Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araújo.

Trata dos créditos de IPI (anos-calendário 2007 a 2009) lançados em razão dos mesmos fatos discutidos no processo principal (IRPJ e CSLL), de nº 10530.721612/2011-66.

O Acórdão nº 1301-001.329, proferido pela Turma a quo, decidiu com base no acórdão que julgou o recurso voluntário interposto nos autos principais, o acórdão de nº 1101-000.852. Parte desta decisão foi transcrita no acórdão recorrido.

O recurso especial da PGFN é igual ao apresentado no processo principal, **exceto pela referência ao fato de o acórdão recorrido não ter transcrito a parte relativa ao erro na identificação do sujeito passivo**. Não obstante, a PGFN, apenas por segurança, preferiu enfrentar a matéria.

O recurso foi submetido a juízo de admissibilidade. Deu-se seguimento à matéria "qualificação jurídica de fatos indiciários da ocorrência de simulação" por conta do cotejo do acórdão recorrido com os dois paradigmas indicados pela PGFN: nº 2401-00.056 e nº 1102-00.667. Já em relação à matéria "erro na identificação dos sujeitos passivos", **o despacho negou seguimento ao recurso por entender que o tema não foi abordado na decisão recorrida**.

Pois bem, correto o Despacho de exame de admissibilidade, a PGFN não precisava mesmo recorrer relativamente a erro na identificação do sujeito passivo, porque essa matéria não foi razão de decidir do recorrido.

1) Preliminar de não conhecimento da matéria "qualificação jurídica de fatos indiciários da ocorrência de simulação" em razão da pretensão de reexame fático

Em contrarrazões e memoriais, a contribuinte alega que a PGFN, ao propor a discussão a respeito da qualificação jurídica dos fatos relatados nos autos, estaria, na realidade, pretendendo a reapreciação dos fatos, o que é vedado em sede de julgamento de recurso especial. Os fatos a serem apreciados não seriam, ao contrário do que argumenta a recorrente, incontroversos. Assim, tratar-se-ia efetivamente de reexame dos fatos e valoração das provas.

Considero improcedentes tais alegações.

Em grande parte dos casos julgados pela CSRF, é impossível, na prática, desviar totalmente o olhar do conjunto probatório reunido nos autos e restringir a discussão à pura abstração jurídica. A não ser em discussões já consagradas, como por exemplo aquela que diz respeito ao cabimento da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, as deliberações empreendidas pela Câmara quase sempre resvalam na verificação do conjunto probatório coligido no processo, sem que isso possa ser considerado um "reexame" de fatos ou provas.

Tal fato é particularmente verdadeiro quando se trata de julgamentos acerca de planejamentos tributários, que normalmente envolvem mais de uma empresa, várias etapas, múltiplos atos societários e diversos efeitos tributários. A completa avaliação destes cenários, ainda que em julgamento pela instância especial do contencioso administrativo, não pode dispensar totalmente a verificação, ainda que superficial, dos fatos e provas retratados no processo. A correta aplicação do direito ao caso sob discussão demanda necessariamente que se entenda como os fatos se desenrolaram no mundo real, o que só pode ser alcançado por meio do olhar lançado sobre os fatos e provas.

E a aplicação do direito é justamente o que se espera de uma instância recursal. Em que pese tratar de recursos judiciais, é justamente esta a inteligência do art. 1.034 do Novo Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015):

Art. 1.034. Admitido o recurso extraordinário ou o recurso especial, o Supremo Tribunal Federal ou o Superior Tribunal de Justiça julgará o processo, aplicando o direito.

Parágrafo único. Admitido o recurso extraordinário ou o recurso especial por um fundamento, devolve-se ao tribunal superior o conhecimento dos demais fundamentos para a solução do capítulo impugnado.

Assim, a aplicação do direito ao caso concreto não pode e não deve ignorar todo o contexto fático e acervo probatório que foi construído na devida fase processual.

Julgo ser exatamente este o caso da presente lide. Da análise do processo, não vislumbro discussão relevante acerca de provas produzidas ou de fatos relatados. Assim, tem-se um conjunto probatório estabelecido e passível de valorização jurídica. A Fiscalização e a autoridade julgadora de primeira instância consideraram que tal conjunto probatório era suficiente para se concluir pela invalidade tributária dos atos negociais praticados, propondo a desconsideração de seus efeitos fiscais. A Turma a quo, a partir da análise do mesmo conjunto probatório, construiu entendimento diverso, no sentido que não existiriam indícios relevantes de vícios que pudessem mitigar a regularidade formal dos atos negociais, permanecendo inalterados os efeitos tributários pretendidos pela contribuinte e pelas demais empresas pertencentes ao seu grupo econômico.

Diante disso, verifico que o recurso especial sob análise, caso conhecido, não tem a pretensão de revolver e rediscutir a coleção de provas reunidas, mas simplesmente de debater a melhor valoração jurídica a ser dada a um conjunto de atos negociais que já são, na presente fase processual, incontroversos. A parte que permanece controvertida, na minha opinião, já se localiza no campo da diversidade de qualificações jurídicas que diferentes mentes podem dar aos mesmos fatos.

Com base nestes argumentos, entendo que deve ser rejeitada a preliminar da contribuinte recorrida de não conhecimento do recurso especial em relação à matéria "qualificação jurídica de fatos indiciários da ocorrência de simulação", por alegada pretensão de reexame de provas.

2) Preliminar de não conhecimento da matéria "qualificação jurídica de fatos indiciários da ocorrência de simulação" em razão da ausência de similitude fática

A contribuinte recorrida refuta a existência de divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e os dois paradigmas (nº 2401-00.056 e nº 1102-00.667), no que diz respeito à qualificação jurídica dada aos fatos relacionados nos autos, sob o argumento de que inexistiria similitude fática entre os julgados.

Em seu intuito, a contribuinte questiona argumentos específicos trazidos pela PGFN em seu recurso especial, apontando aspectos que impediriam o adequado cotejo entre as decisões no que diz respeito a estes pontos.

Assim, defende que, apesar de o acórdão recorrido e o paradigma nº 2401-00.056 tratarem de empresas submetidas a direção comum e que utilizam os serviços do mesmo contador, a comparação pretendida pela recorrente é impossível diante da consideração da distinção de outras características dos casos concretos, tais como a identidade de objetos sociais, a confusão de recursos humanos e financeiros, presença de gestor "oculto" e o vínculo empregatício do contador.

Já o confronto entre o acórdão recorrido e o Acórdão nº 1102-00.667, sugerido pela recorrente em relação à comunhão de objetos sociais e à identidade/proximidade do espaço físico, tampouco seria possível se levar-se em conta a existência de diferenças fáticas relevantes relativas à redação dos contratos sociais, à confusão de recursos e despesas e ao correto rateio de custos e despesas compartilhados.

Dessa forma, defende a contribuinte que nenhum dos dois paradigmas elencados pela recorrente se prestaria à tarefa de comprovar a ocorrência de divergência jurisprudencial frente ao acórdão recorrido.

Entendo que, quando a autuação fiscal é fundamentada em planejamento tributário considerado pela Fiscalização como ilícito ou abusivo, sua análise deve ser feita sempre sobre o conjunto de suas características, evitando-se o cotejo entre recortes que podem ser retirados de seu real contexto.

Assim, creio que a comparação entre os arcações fáticos da decisão recorrida e dos acórdãos paradigmas deve ser feita tendo-se em perspectiva a totalidade de suas características. Esta é a única forma de se verificar se os casos concretos analisados são similares o suficiente para que as distintas conclusões jurídicas dali derivadas possam ser consideradas como verdadeiras divergências jurisprudenciais.

Isso posto, examinem-se os trechos retirados do Acórdão nº 2401-00.056 que discorrem sobre as características do planejamento tributário constatado pela Fiscalização:

"Relatório

(...)

A auditoria fiscal desenvolveu ação fiscal em empresas, cuja composição societária é composta por membros da família Cechinel, conforme se verifica à folha 51. Tais empresas seriam a Confecções Roscel Ltda (administração), Roscel Indústria do Vestuário Ltda (fábrica), Indústria e Comércio de Confecções Cechinel (Posto de vendas) e Roscel Administração de Imóveis Ltda (administração de bens próprios).

A despeito da apresentação formal de sociedades empresárias aparentemente distintas, constatou-se a efetiva existência de uma única empresa, sujeito passivo do presente lançamento.

Foi verificado que a existência formal da Roscel Indústria do Vestuário Ltda, que na prática representa o setor de industrialização ou fábrica do sujeito passivo, somente se justifica como artifício para a obtenção indevida de tratamento tributário simplificado e favorecido instituído pela lei do SIMPLES.

A Indústria o Comércio de Confecções Cechinel Ltda comercializa os produtos da Roscel. Tal empresa possui parcelamento especial (REFIS).

O que levou a auditoria fiscal à conclusão de que o conjunto das empresas formalizadas na verdade representa uma simulação com o objetivo de elidir a contribuição previdenciária patronal são as seguintes constatações.

- Com exceção da administradora dos bens próprios, as demais empresas dedicam-se à exploração de uma só atividade econômica, qual seja, a confecção e comércio de peças de vestuário

(...)

- Não se trata de empresas distintas funcionando de "per si", mas de um empreendimento econômico desenvolvendo a mesma atividade e sob a mesma administração de fato, bem como funcionando no mesmo local (uma com endereço na frente do imóvel, acesso pela Rodovia Luiz Rosso, e outra nos fundos, acesso pela rua Raimundo Pucker).

(...)

- Há trabalhadores formalmente registrados e pessoa jurídica diversa daquela em que efetivamente prestam serviços.
- A Confecções Roscel Ltda figurou como reclamada em ação trabalhista juntamente com a indústria e Comércio de Confecções Cechinel Ltda.

(...)

- O expediente adotado pela empresa resulta na situação em que o faturamento e o patrimônio ficam reservados para a verdadeira empresa e o quadro funcional com os respectivos encargos de folha para a empresa optante pelo SIMPLES.
- Embora a contabilidade apresentada pelas empresas contivesse várias irregularidades, verificou-se a inexistência de contabilização de despesas necessárias à manutenção da atividade da Roscel Indústria do Vestuário Lula, como assistência técnica de máquinas e equipamentos, fornecimento de água e esgoto, bem como de patrimônio.

(...)

Voto

(...)

As empresas envolvidas pertencem a membros da família Cechinel. O arranjo realizado pelas empresas consiste em manter três empresas separadas. A notificada Confecções Roscel Ltda concentra a administração das empresas e o faturamento, além de possuir pequeno número de empregados.

A empresa Roscel Indústria do Vestuário Ltda responde pela fabricação das confecções, concentra grande número de empregados, é optante pelo sistema diferenciado de tributação SIMPLES, não possui patrimônio, faturamento inexpressivo e, em alguns períodos, ausente.

As operações de venda são realizadas por uma terceira empresa, a Industria e Comércio de Confecções Cechinel Ltda.

Embora a recorrente tente fazer transparecer que se trata de empresas independentes entre si, não é o que se verifica.

As empresas Confecções Roscel Ltda e Roscel Indústria do Vestuário Ltda funcionam no mesmo local e possuem empregados registrados em uma empresa prestando serviços em outra.

Segundo a auditoria fiscal, as empresas têm como administrador, embora não conste atualmente do quadro societário, o fundador do grupo, Sr. Celso Cechinel. Ao contrário do que alega a recorrente não é absolutamente natural que uma pessoa que não participe mais formalmente da gestão de uma empresa possa falar em nome da mesma ou substituir os responsáveis formais, ainda que sejam seus filhos.

No que concerne ao fato dos contadores de uma empresa aparecerem assinando documentos contábeis das duas empresas, a recorrente alega que nada impede que seus contadores pudessem prestar serviços a outras empresas. Trata-se de mais uma alegação desprovida de comprovação.

Da análise dos fatos apresentados, é possível concluir que a conduta descrita se revela verdadeira simulação.

O Código Civil Brasileiro instituído pela Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 regula a questão da simulação no Capítulo que trata da Invalidez do Negócio Jurídico e no inciso I do § 1º do artigo 167 temos o exato enquadramento da situação verificada pela auditoria fiscal, in verbis:

(...)

Escudada no Princípio da Verdade Material e pelo poder-dever de buscar o ato efetivamente praticado pelas partes, a Administração, ao verificar a ocorrência de simulação, pode superar o negócio jurídico simulado para aplicar a lei tributária, aos verdadeiros participantes do negócio pois, de acordo com o art. 118, inciso I do CTN, a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.

Não restam dúvidas de que todos os expedientes utilizados tinham por objetivo simular negócio jurídico, no qual a *intentio facti* se divorcia da *intentio iuris*, ou seja, a intenção das partes é uma, a forma jurídica adotada é outra.

(...)

Nesse diapasão, pode-se citar o entendimento de Heleno Urres em sua obra Direito Tributário e Direito Privado — Autonomia Privada, Simulação, Elusão Tributária — Ed. Revista dos Tribunais —2003 — pág. 371:

"Como é sabido, a Administração Tributária não tem nenhum interesse direto na desconstituição dos atos simulados, salvo para superar-lhes a forma, visando a alcançar a substância negociada, nas hipóteses de simulação absoluta. Para a Administração Tributária, como bem recorda Alberto Xavier, é despidendo que tais atos sejam considerados válidos ou nulos, eficazes ou ineficazes nas relações privadas entre os simuladores, nas relações entre terceiros ou nas relações entre terceiros com interesses conflitantes. Eles são simplesmente inoponíveis à Administração, cabendo a esta o direito de superação. pelo regime de desconsideração do ato negociado, da personalidade jurídica ou da forma apresentada, quando em presença do respectivo "motivo" para o ato administrativo: o ato simulado""

É de fácil constatação a existência de várias coincidências entre os indícios apontados pela Fiscalização nos autos em que foram proferidos o acórdão recorrido e o paradigma nº 2401-00.056.

Em cada um dos dois casos, a Fiscalização considerou que empresas integrantes de um grupo econômico, submetidas à gestão das mesmas pessoas, atuavam de forma coordenada como se fossem uma só pessoa jurídica.

As empresas compartilhavam a mesma localização física (espaços contíguos, com comunicação direta). As suas contabilidades estavam entregues ao mesmo contador ou escritório de contabilidade. Elas figuravam juntas como reclamadas em diversas ações trabalhistas. Havia empregados que, embora formalmente ligados a apenas uma das empresas, prestavam serviços às demais.

Nos dois casos concretos, a Fiscalização entendeu que o arranjo orquestrado entre as empresas tinha o único propósito de reduzir, de forma artificial, a carga tributária total devida pelas empresas integrantes dos grupos econômicos. Com este intuito, as empresas simulavam uma segregação das atividades componentes de seu processo produtivo, deslocando despesas e receitas para as empresas que teriam sua tributação mais favoravelmente impactada por estes valores.

Obviamente existem diferenças fáticas entre os dois casos concretos (como seria esperado, diante da improbabilidade de se encontrar configurações fáticas exatamente iguais). Todavia, diante da contemplação da plenitude dos quadros comparados, as semelhanças, para os fins aqui propostos, se mostram significativamente mais relevantes do que os aspectos distintos.

Assim, diante da existência de similitude fática entre os acórdãos recorridos e paradigma (nº 2401-00.056) e do fato de as interpretações jurídicas adotadas por eles, diante de quadro similar, serem diversas (o acórdão paradigma entendeu configurada simulação e manteve a tributação lançada sobre uma das empresas participantes do grupo, enquanto a

decisão recorrida considerou não configurado planejamento tributário e determinou o cancelamento da autuação lavrada contra uma das empresas integrantes do grupo), considero que foi suficientemente demonstrada a existência de divergência jurisprudencial entre as decisões cotejadas.

A recorrente indicou ainda, quando defendeu a existência de dissídio jurisprudencial acerca da matéria "qualificação jurídica de fatos indiciários da ocorrência de simulação", um segundo acórdão paradigma, de nº 1102-00.667. Desta segunda decisão, podemos extrair as seguintes passagens de interesse para a análise ora realizada:

"Inicialmente, registre-se que não há dúvidas de que as empresas SCHAEFER YACHTS e KIWI BOATS partilham de uma única área geográfica. Comprovam este fato as fotos anexas aos autos, e os relatos feitos de que o acesso a ambas as empresas, em que pese uma conste nos cadastros da RFB como sediada no nº 18.500, e a outra no nº 18.550, se dá pela mesma portaria, que há uma única recepção, que as instalações de direção e administração são comuns, que os funcionários da contabilidade são os mesmos, e que a máquina que emite as notas fiscais é a mesma. Estas são constatações feitas *in loco* pela fiscalização, e que em nenhum momento foram contraditadas pela recorrente. Por outro lado, até este ponto pode-se considerar tais providências como simples racionalização de operações com vistas a uma redução dos seus custos administrativos.

(...)

Segundo a recorrente, as empresas não dividiriam instalações e equipamentos. Cada uma delas possui fornecedores, funcionários, equipamentos e instalações próprias, e desenvolve as suas atividades de forma independente uma da outra, conquanto complementares.

Conforme já relatado, afirma a recorrente que a KIWI BOATS fabrica somente os cascos de fibra de vidro de acordo com a encomenda de clientes, e a SCHAEFER YACHTS apenas promove a instalação, nesses cascos, dos equipamentos que são adquiridos no mercado pelos seus clientes.

(...)

Tampouco a alegação da recorrente de que cada empresa teria seus próprios fornecedores se confirma.

(...)

Assim, o que as notas fiscais emitidas pelas empresas em questão demonstram é tão somente uma "repartição" do faturamento pela venda do produto final, em que a KIWI BOATS emite diretamente em nome do adquirente da embarcação uma nota fiscal de venda do casco nu, e a SCHAEFER YACHTS emite outra nota fiscal para o mesmo adquirente, contendo a seguinte segregação: materiais montados no casco, e prestação de serviços.

Diante de tais constatações, perfeitamente correto o procedimento fiscal de tributá-las como uma única entidade, consolidando as suas escritas fiscais e contábeis, e aproveitando os recolhimentos, eventualmente por elas feitos, na apuração dos tributos lançados.

Além das empresas KIWI BOATS e SCHAEFER YACHTS, há que se falar, no ano de 2005, na participação de uma terceira empresa envolvida no negócio. Trata-se da empresa SPA Comércio de Embarcações e Equipamentos Náuticos Ltda (SPA),

constituída em agosto de 2004, pelos Srs. Márcio Luz Schaefer e Pedro Odílio Phelippe, que também são os mesmos sócios da empresa SCHAEFER YACHTS, sendo que o Sr. Márcio Luz Schaefer também é o sócio majoritário da KIWI BOATS, com 95% de participação.

Esta empresa, conforme as alegações da recorrente, tem por finalidade a prestação de serviços de assessoria e administração na compra de embarcações, administrando todas as fases envolvidas na aquisição de uma embarcação, verificando o material empregado e os acessórios que compõe a embarcação encomendada.

(...)

Assim, além de ocuparem as empresas o mesmo espaço geográfico, e de todas as demais evidências já relatadas, também compartilham o mesmo objeto social, e tem na sua composição societária sempre a participação do mesmo sócio majoritário, com 95% da KIWI BOATS e da SCHAEFER YACHTS, e com 90% da SPA, tudo a demonstrar tratar-se de uma única entidade.

(...)

Por fim, considere-se ainda os seguintes indícios complementares de inexistência da alegada segregação de fato das operações entre as três empresas fiscalizadas.

Em primeiro lugar, destaque-se que os contratos sociais das empresas SCHAEFER YACHTS e a KIWI BOATS não evidenciam a alegada segregação de atividades entre elas, senão antes uma quase total identidade destas. Vejamos quais eram os seus objetivos sociais à época dos fatos (2005):

(...)

Assim, além de ocuparem as empresas o mesmo espaço geográfico, e de todas as demais evidências já relatadas, também compartilham o mesmo objeto social, e tem na sua composição societária sempre a participação do mesmo sócio majoritário, com 95% da KIWI BOATS e da SCHAEFER YACHTS, e com 90% da SPA, tudo a demonstrar tratar-se de uma única entidade.

(...)

Quanto à aplicação da multa qualificada (150%), por todo o exposto, creio estar suficientemente demonstrado a presença de simulação nos atos praticados pelas empresas formalmente constituídas, ao tentar dar a aparência de que uma única atividade na verdade segregar-se-ia em três distintas empresas, localizadas todas de fato no mesmo espaço geográfico (embora uma delas declarasse ter sua sede em outro local, também naquele espaço comum desenvolveria suas atividades)."

A exemplo do que ocorreu no exame da primeira decisão paradigma indicada pela PGFN a respeito da matéria "qualificação jurídica de fatos indiciários da ocorrência de simulação", verifico que também o conteúdo do Acórdão nº 1102-00.667 configura dissídio jurisprudencial frente ao acórdão recorrido.

A decisão também estuda planejamento tributário operacionalizado por um grupo de empresas submetidas a gerência comum. Naqueles autos, a exemplo do contatado no processo em que foi exarado o acórdão recorrido, a Fiscalização elencou nos autos de infração os seguintes indícios de que as empresas atuavam como se fossem uma só entidade: i) mesmo endereço (espaços contíguos, com comunicação interna direta); ii) exercício das mesmas

Processo nº 10530.721613/2011-19
Acórdão n.º **9101-002.793**

CSRF-T1
Fl. 6.963

atividades; iii) artificial segregação de atividades; iv) deslocamento de receitas de uma empresa para outra, submetida a regime de tributação mais favorável.

Assim, como ocorreu no caso discutido no acórdão recorrido, também no acórdão paradigma tratou-se de lançamento realizado pela Fiscalização contra uma das empresas integrantes do grupo econômico, de forma centralizada.

Diante de conjuntos fáticos semelhantes, o acórdão recorrido e o Acórdão nº 1102-00.667 efetivamente concluíram de forma divergente. Enquanto a decisão paradigma considerou inoponíveis ao Fisco os efeitos do planejamento tributário levado a efeito e configurada a simulação (lá houve, inclusive a aplicação de multa de ofício qualificada), o acórdão recorrido considerou lícita a atuação do grupo econômico da contribuinte).

Portanto, também frente ao segundo paradigma trazido pela PGFN, Acórdão nº 1102-00.667, restou comprovada a existência de divergência jurisprudencial apta a provocar o conhecimento do recurso especial, nos termos do art. 67, do Anexo II do RICARF/2015.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo

Declaração de Voto

Conselheira Cristiane Silva Costa.

Não tendo sido apresentada no prazo regimental³, considera-se não formulada a declaração de voto.

³ RICARF, Anexo II:

Art. 63. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes e dos ausentes, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos e a matéria em que o foram, e os impedidos.

(...)

§ 6º As declarações de voto somente integrarão o acórdão ou resolução quando formalizadas no prazo de 15 (quinze) dias do julgamento.

§ 7º Descumprido o prazo previsto no § 6º, considera-se não formulada a declaração de voto.

Declaração de Voto

Conselheiro Luís Flávio Neto.

Não tendo sido apresentada no prazo regimental⁴, considera-se não formulada a declaração de voto.

⁴ RICARF, Anexo II:

Art. 63. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes e dos ausentes, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos e a matéria em que o foram, e os impedidos.

(...)

§ 6º As declarações de voto somente integrarão o acórdão ou resolução quando formalizadas no prazo de 15 (quinze) dias do julgamento.

§ 7º Descumprido o prazo previsto no § 6º, considera-se não formulada a declaração de voto.