



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

Processo nº 10855.724215/2016-98
Recurso nº De Ofício
Acórdão nº 1302-003.276 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de dezembro de 2018
Matéria GLOSA DE DESPESAS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado DENTAL MORELLI

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. SIMULAÇÃO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

A reorganização empresarial pode ser realizada pelo contribuinte, da forma que melhor entender, desde que não haja prática de atos simulados e praticados ao arrepio da legislação.

Não pode ser considerada como simulação, a ensejar a desconsideração do negócio jurídico praticado, a abertura de nova pessoa jurídica para realizar processo produtivo anteriormente terceirizado, quando se demonstra que havia parque industrial próprio, autonomia financeira e operacional, quadro de empregados distinto e que as operações foram realizadas efetivamente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto do relator.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos César Candal Moreira Filho, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Maria Lúcia Miceli, Gustavo Guimarães da Fonseca, Flávio Machado Vilhena Dias e Luiz Tadeu Matosinho Machado.

Relatório

Trata-se de Autos de Infração lavrados em face do contribuintes Dental Morelli, ora Recorrido, em que a fiscalização constituiu créditos tributários de IRPJ, CSLL, contribuição ao PIS e COFINS, com aplicação das penalidades inerentes, inclusive de multa isolada pelo não recolhimento das estimativas.

A acusação fiscal é de que houve, por parte da Recorrida a prática de *"planejamento tributário abusivo"*, uma vez que, aos olhos da fiscalização, *"os sócios da fiscalizada criaram uma segunda empresa para executar parte da produção e reduzir a tributação incidente sobre o lucro (IRPJ e CSLL), além de gerar créditos indevidos de PIS e de COFINS"*.

A empresa supostamente criada de forma indevida foi a Inser Indústria Comércio e Serviços Ltda., que executa parte da produção da Recorrida, mas que, nos termos da acusação fiscal, *"cobra (muito) pela industrialização encomendada, gerando custos e créditos fiscais de valores relevantes à encomendante"*.

O acórdão proferido pela DRJ de Belo Horizonte (MG) assim sintetizou os argumentos lançados pelo agente fiscal no Relatório de fls. 1483 a 1492:

- 1. As empresas possuem os mesmos sócios e a mesma participação societária – Oraci João Morelli (99%) e Terezinha Oliveira (1%);*
- 2. A INSER executa parte da produção da DENTAL MORELLI, fabricando produtos por encomenda exclusivamente à fiscalizada;*
- 3. A INSER foi aberta em 31/03/2003 sendo que a partir de 06/2003 vários empregados da DENTAL MORELLI foram admitidos na INSER;*
- 4. Toda receita da INSER vem da DENTAL MORELLI, ou seja, a INSER só industrializa produtos para a DENTAL MORELLI, não tem outro cliente, só serve à fiscalizada;*
- 5. A INSER optou pela tributação pelo Lucro Presumido, apresentando receitas muito próximas do limite de R\$ 48 milhões, distribuindo lucros superiores a 60% das Receitas;*
- 6. A DENTAL MORELLI ao ampliar sua produção, optou por abrir outra empresa a abrir uma filial como forma de planejamento tributário, com intuito único de reduzir sua carga tributária, estando viciado seu contrato social e objetivos sociais, importando em abuso de direito;*

E foi com base nesta motivação, que foram lavrados os Autos de Infração ora em discussão.

A Recorrida, por sua vez, ao ser intimada da lavratura dos AI's, apresentou Impugnação Administrativa, cujos pedidos assim foram indicados no acórdão ora analisado, *in verbis*:

1. *Requer a NULIDADE dos lançamentos em razão da Ilegitimidade Passiva da Impugnante e/ou em razão da não comprovação de desconstituição / desconsideração prévia da empresa INSER a justificar a glosa dos custos e créditos realizados;*

2. *Requer o cancelamento dos lançamentos em face da ausência de provas do planejamento tributário abusivo e de subsunção do fato à norma jurídica ou, subsidiariamente, declarar a sua nulidade;*

3. *Requer o cancelamento dos lançamentos porque os negócios jurídicos realizados entre a impugnante e a INSER foram lícitos e devidamente contabilizados; não houve sequer comprovação da redução tributária a justificar o suposto planejamento;*

4. *O processo deve ser convertido em diligência para fins de correta apuração do IRPJ e CSLL, considerando erro de quantificação apontado, devendo ser cancelado o lançamento de PIS e COFINS em razão do saldo credor mantido pelo impugnante;*

5. *As multas isoladas devem ser julgadas improcedentes, tendo como fundamento a Súmula 105 do CARF;*

6. *As intimações de todos os atos processuais devem ser encaminhadas em nome do advogado do contribuinte*

Antes de analisar os argumentos da Recorrente, a instância de julgamento *a quo* entendeu que, para que se pudesse verificar com precisão a acusação fiscal e, em especial, o processo produtivo da Recorrida e da empresa INSER era necessária a realização de diligência. Assim, na determinação desta, foram requeridos diversos esclarecimentos, principalmente no que tange ao processo produtivo das entidades, quando elas se iniciaram e quais os custos da produção.

Após realizar a diligência que lhe foi determinada, como consta do acórdão proferido pela DRJ de Belo Horizonte, a autoridade fiscal se manifestou nos seguintes termos:

1. *Os processos produtivos de cada uma das empresas foram juntados ao processo. Esclarece a fiscalização que em que pese a semelhança, a INSER não faz exatamente os mesmos produtos da DENTAL MORELLI, executa parte da produção desta. Adita que os processos produtivos realizados pela INSER não são realizados por outros industriários prestadores de serviços da DENTAL;*

2. *Informa a fiscalização que a DENTAL não atendeu a Intimação para prestar os esclarecimentos, considerando que a resposta de fls. 3825/3839 aponta fatos de 2002, e que não foram indicados livros, contratos, notas fiscais, etc.. para comprovar a terceirização em 2003;*

3. *Informa a fiscalização que a DENTAL não atendeu a Intimação para prestar os esclarecimentos, considerando que a resposta de fls. 3825/3839 aponta fatos de 2012 a 2014.*

Acrescenta que não foram indicados livros, contratos, notas fiscais, etc.. para comprovar a terceirização de 2004 a 2011;

4. Informa a fiscalização que por ocasião da constituição da INSER o terreno era de propriedade de Oraci Morelli, sócio majoritário de ambas empresas. Em resposta a intimação, a autuada esclareceu que não detém informações acerca da construção ou dos meios utilizados para edificar o prédio existente no terreno onde se encontra a INSER; que o aludido imóvel não é, e nunca foi, de propriedade da autuada, e que nunca realizou edificações no imóvel onde está localizada a INSER.

5. Esclarece a fiscalização que a comparação dos preços cobrados pela INSER com o que outra terceirizada cobraria é impossível, visto não existir outra empresa que execute os mesmos serviços com as mesmas especificações e determinações. A DENTAL não tem interesse em terceirizar um serviço que possa vir favorecer a concorrência (...) Se houvesse interesse da terceirização para outra empresa, esta não cobraria o mesmo que a INSER cobra, a DENTAL não pagaria um valor tão alto para um terceiro (terceiro de fato). Aduz ainda a fiscalização que a “conclusão acima” decorre da análise dos preços dos insumos transferidos da DENTAL para a INSER, dos preços dos produtos transferidos da INSER para a DENTAL e também da comparação dos resultados da DENTAL e da INSER.

6. Não atendida a Intimação da fiscalização, foram recompostas as bases de cálculo dos Autos de Infração a partir da Escrituração Contábil Digital – ECD da INSER, gerando minutas dos novos lançamentos anexas aos autos;

7. Informa a fiscalização que os créditos de PIS e COFINS existentes foram concedidos de ofício nos autos das duas contribuições. Acrescenta que o contribuinte aproveitou grande parte dos créditos em DCOMP e não informou corretamente esse aproveitamento nos DACON, daí porque as diferenças entre os créditos disponíveis nos DACON e os concedidos de ofício nas autuações.

(destacou-se)

O contribuinte apresentou manifestação, em que articulou, como também consta do acórdão recorrido, o seguinte:

1. A despeito de constar nos autos os processos produtivos, o Agente fiscal não fez o cotejo entre as atividades das empresas DENTAL MORELLI e INSER; tal medida demonstraria de forma inequívoca que as atividades das aludidas empresas são absolutamente diversas, porquanto a INSER realiza mera industrialização sob encomenda à DENTAL; Acrescenta que os orçamentos de empresas diversas concorrentes da INSER comprovam que o processo produtivo poderia ser realizado por outro industrial, ao contrário do que afirma a fiscalização; Detalhamento processo produtivo juntado fl. 3815;

2. Afirma o impugnante que atendeu a intimação da fiscalização em diligência, apresentando relação de empresas que lhe

prestaram serviços nos anos de 2002 e 2003 a fim de demonstrar que já havia terceirização de seus processos antes da constituição da empresa INSER; reafirma que o processo produtivo terceirizado para INSER jamais foi realizado pela DENTAL MORELLI; não houve transferência de parcela do processo fabril da DENTAL MORELLI para INSER porque os processos já eram terceirizados para diversos outros prestadores de serviço; Notas fiscais juntadas folhas 3645/3675; Acrescenta que a terceirização de serviços de torneamento (usinagem) e injeção de plástico foram absorvidas, gradativamente, a partir do ano de 2003, pela empresa INSER, diminuindo gradualmente a contratação destes serviços junto a outros estabelecimentos terceiros;

3. Afirma a impugnante que entre 2012 e 2014 contratou serviços de industrialização por encomenda da INSER e de outros prestadores de serviços, cujas notas foram juntadas ao processo, relatando que tal histórico revela que jamais se praticou abuso de personalidade jurídica para fins tributários.

4. Afirma a impugnante que juntou a matrícula relativa ao imóvel em que está instalado o parque fabril da INSER, concluindo que o imóvel em que está sediada a INSER nunca foi de propriedade da DENTAL MORELLI e que não tem qualquer relação com as edificações lá realizadas, destacando-se que há independência entre as pessoas jurídicas, todas com personalidades jurídicas próprias.

5. Afirma a impugnante que, ao contrário do que alega a fiscalização, é absolutamente possível realizar comparações de preços, tanto é assim que a DENTAL MORELLI apresentou orçamentos de diversas empresas demonstrando a coerência e licitude nas suas atividades, além de já ter feito demonstrativos para elucidação dos critérios de composição do preço; quanto aos insumos aplicados em Nota fiscal, afirma que este refere-se ao total de produtos vendidos, devendo ser dividido pelo número de itens para uma comparação fidedigna com os preços praticados pelos concorrentes; ademais, esclarece particularidades quanto ao lançamento dos insumos em cada um dos produtos da amostragem, concluindo que a variação de preço da amostra não supera o percentual de 2% considerados os fatos novos apontados; que a linha “insumos aplicados” se refere ao consumo de energia elétrica consumida no processo produtivo e que os documentos fiscais foram emitidos nos termos da legislação aplicável;

6. Afirma a Impugnante que não foram anexados aos autos os Balancetes e Razões contábeis da empresa INSER, prejudicando o exercício do seu direito de defesa; a DENTAL não tem meios de averiguar as informações contábeis/fiscais da INSER para se manifestar acerca do cálculo dos novos autos de infração; caberia à empresa INSER apresentar eventual impugnação às planilhas e cálculos apresentados;

denota-se que há manifesta ilegitimidade passiva no lançamento tributário realizado;

7. Afirma a impugnante que não eram exigíveis PIS/COFINS sobre Receitas Financeiras à época das operações (ano calendário 2012),

considerando que a legislação de regência determinava a aplicação de alíquota zero na referida operação (Decreto nº 5.442/2005); não eram exigíveis PIS/COFINS sobre receitas auferidas decorrentes de vendas de sucatas (art. 48 da Lei 11.196/2005);

8. Reitera que é indevida aplicação das multas isoladas de IRPJ e CSLL conforme Impugnação apresentada nos autos, vez que inaplicável aludida multa quando há recolhimento de tributo por estimativa/trimestral.

Com base nos elementos dos autos e em um bem fundamentado acórdão, a DRJ de Belo Horizonte entendeu que a acusação fiscal não poderia prosperar, uma vez que não restou caracterizada a prática de qualquer conduta ilícita da Recorrente, em especial o mencionado "planejamento tributário abusivo". A decisão proferida por aquela Delegacia de Julgamento recebeu a seguinte ementa:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2012 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. IDENTIFICAÇÃO DE PROPÓSITO NEGOCIAL. ABUSO DE DIREITO. INEXISTÊNCIA.

A abertura de nova pessoa jurídica, em parque industrial próprio, com autonomia financeira e operacional, para realizar processo produtivo anteriormente terceirizado, ao revés de considerá-la uma filial da empresa existente, não configura planejamento tributário abusivo, desde que não identificadas hipóteses de simulação, dissimulação, dolo ou fraude à lei, ainda que desta reorganização empresarial decorra economia tributária, porquanto identificado também diverso propósito comercial.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2012 GLOSA DE CUSTOS. IMPROCEDÊNCIA.

Os custos glosados nas operações entre empresas interdependentes devem ser restabelecidos na apuração do IRPJ quando inexistente o abuso de direito que fundamentou a desqualificação do negócio jurídico, pautado em licitude e em propósito comercial diverso da economia tributária.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL Ano-calendário: 2012 GLOSA DE CUSTOS. IMPROCEDÊNCIA.

Os custos glosados nas operações entre empresas interdependentes devem ser restabelecidos na apuração da

CSLL quando inexistente o abuso de direito que fundamentou a desqualificação do negócio jurídico, pautado em licitude e em propósito negocial diverso da economia tributária.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

Como houve exoneração da integralidade do crédito tributário, a douta Delegacia de Julgamento *a quo* submeteu à apreciação deste colegiado do acórdão preferido, "de acordo com o art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações introduzidas pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e Portaria MF nº 63, de 09 de fevereiro de 2017, DOU de 10 de fevereiro de 2017".

Este é o relatório.

Voto

Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias

DO CABIMENTO DO RECURSO DE OFÍCIO

Sem maiores delongas, tendo em vista que o crédito tributário exonerado supera o valor de alçada de R\$2.500.000,00, nos termos da Portaria MF nº 63/2017, o Recurso de Ofício interposto deve ser conhecido e analisado por este colegiado.

DA DELIMITAÇÃO DO TEMA E DA FIXAÇÃO DE PREMISSAS

Como se denota do relato acima, a acusação fiscal está arrimada, basicamente, no fato de que as operações das empresas - Recorrida e Inser - teriam sido realizadas com o único objetivo de reduzir tributos, sendo caracterizado o "planejamento tributário abusivo".

Pois bem. Primeiramente, antes de se analisar os fatos e documentos acostados aos autos e o que restou decidido pela DRJ de Belo Horizonte, entende-se como necessária a fixação de algumas premissas que serão indispensáveis ao deslinde da presente controvérsia.

É que, em última análise, a discussão travada entre a Recorrida e o fisco federal perpassa nos limites impostos pela legislação para a realização de negócios comerciais, financeiros, societários, que podem reduzir a carga tributária das entidades envolvidas, uma vez que, como a própria fiscalização afirmou no Relatório Fiscal, "*cabe ao Fisco se opor aos atos abusivos praticados pela fiscalizada, desqualificando a forma utilizada (criação de outra empresa) e requalificando-a de acordo com a situação concretamente verificada (criação de filial)*".

De pronto, como não poderia deixar de ser, a presente análise se inicia do texto da Constituição Federal de 1988, que tem diversos dispositivos que dão ao cidadão plena

liberdade para realizar os seus negócios, desde que sua atuação não seja contrária ao que dispõem os textos legais, ou seja, desde que não haja nenhuma ilicitude nas ações praticadas. O artigo 1º, inciso IV da CF é claro no sentido de que a livre iniciativa é um dos fundamentos da República Federativa do Brasil:

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

(...)

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

Já o artigo 5º, inciso II da CF/88 é cristalino, no sentido de que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo, senão em virtude de lei. Veja-se:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

Por outro lado, o constituinte de 1988 foi muito claro, como se depreende da redação do caput do artigo 170, ao afirmar que a ordem econômica será fundada, dentre outros princípios, na livre iniciativa. Veja-se a redação do mencionado dispositivo:

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

Assim, não é por outro motivo que o Paulo Ayres Barreto leciona pela liberdade dos contribuintes em gerirem seus negócios, desde que atuem de forma lícita. Eis seus ensinamentos:

"(...)Saliente-se que a livre-iniciativa consubstancia princípio cujo sentido é amplo, alcançando a liberdade de empresa, de investimento, de organização e de contratação.

No âmbito Tributário, o contribuinte tem o direito subjetivo de gerir suas atividades e negócios, buscando a menor onerosidade tributária, desde que atue de forma lícita.

Como ensina Aires Barreto,

pode o contribuinte atuar dentro de um amplo espectro de alternativas igualmente lícitas, sopesando-lhes as vantagens e desvantagens, avaliando os ganhos e perdas que decorrerão de cada qual e, afinal, adotando aquela que mais vantagens ou ganhos lhe possam proporcionar, inclusive no que respeita à carga tributária que deverá suportar.

Nesse passo, somente lhe é defeso 'enveredar por trilhas que constituam ilicitude, que envolvam simulação ou fraude'. Logo, desde que se mova por 'comportamentos lícitos, não proibidos, sua atuação constituirá elisão fiscal, perfeitamente admitida, sem risco de ser confundida com a evasão fiscal - essa vedada pelo direito'.

Em síntese, os contribuintes têm o direito, constitucionalmente assegurado, de estruturarem seus negócios livremente. Trata-se de garantia que não pode ser suprimida, nem mesmo por intermédio de emenda constitucional, por força do que dispõe o art. 60, § 4º, IV, da Magna Carta. " (BARRETO, Paulo Ayres. Planejamento tributário: limites normativos. 1ª ed. - São Paulo: Noeses, 2016. págs. 103 e 104)

Ademais, em que pese não ser o objetivo, neste momento, de se fazer uma reconstrução histórica da legislação pátria, no que tange às tentativas de se limitar a atuação dos contribuintes (se é que estes limites realmente existem ou podem existir), quando da realização de negócios, de alguma forma, tem como consequência a redução da carga tributária, não se pode desprezar a redação do parágrafo único do artigo 116 do CTN, que foi introduzido pela Lei Complementar 104/2001, da seguinte forma:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (destacou-se)

Pela redação do artigo, não há dúvidas de que, mesmo não havendo sido editada a lei ordinária a que faz menção do citado parágrafo, uma vez caracterizada a ocorrência de atos ou negócios dissimulados, estes poderão ser desconsiderados pelo agente fiscal.

Contudo, como boa parte da doutrina admite, este dispositivo seria dispensável, uma vez que, dentro do ordenamento jurídico pátrio, já existem outros textos legais, que autorizam a desconsideração (anulação) de atos ou negócios jurídicos realizados com dissimulação. Mas, o mais importante é que não existe nenhum texto legal que proíba a realização de negócios com a intenção de redução de tributos. Neste ponto, se vale, mais uma vez, dos ensinamentos de Paulo Ayres Barreto:

"Com efeito, não há enunciado prescritivo que proíba, direta ou indiretamente, a estruturação, por meios lícitos, de operação

tributária com o único propósito de reduzir ou mesmo não pagar tributos. Não há regra específica que vede tal procedimento, mas figuras como a simulação e a fraude são aptas a demonstrar que a busca pela economia tributária não pode ultrapassar os limites normativos, como bem demonstra o mencionado art. 149 do CTN, em seus incisos V, VI e VII." (BARRETO, Paulo Ayres. Planejamento tributário: limites normativos. 1ª ed. - São Paulo: Noeses, 2016. págs. 219) (destacou-se)

Desta feita, pode-se chegar à primeira premissa: o propósito negocial, para fins de aferição da legalidade ou não de eventual planejamento tributário, não é um requisito essencial. E mais: não se pode perder de vista que o administrador/sócio de qualquer entidade tem como dever a busca de eficiência em todos os aspectos, inclusive os econômicos, que podem ser tributários, ainda mais nos dias atuais, em que a carga tributária é extremamente relevante no dia a dia das empresas.

Não se pode dar ao aplicador da lei (*in casu*, o agente autuante) a possibilidade de questionar o intento negocial das empresas nos chamados planejamentos tributários, uma vez que este pode se dar por diversos motivos, inclusive com o fito de reduzir a carga tributária. O que se pode, deve-se ressaltar, é a verificação da legalidade das operações e a prática ou não de condutas dissimuladas ou fraudulentas. Não mais do que isso.

Sabe-se que parte da doutrina e da jurisprudência, em especial a administrativa, têm dado outros contornos ao tema, arrimados na importação de doutrina estrangeira trazida ao Brasil. Vários julgados deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais buscam o propósito negocial dos contribuintes (que não seja apenas a redução de tributos), para validar planejamentos tributários. Entretanto, tem-se a convicção de que, sendo a eficiência econômica um princípio que deve ser perseguido por qualquer gestor e sendo a carga tributária extremamente relevante no dia a dia das empresas, não se pode afastar a possibilidade (e/ou facultatividade) de haver rearranjos societários, econômicos e/ou financeiros com o intuito de reduzir o pagamento de tributos.

Contudo, não se pode permitir que, na busca desta eficiência econômica, sejam praticados atos simulados, fraudulentos, em contrariedade com a lei, principalmente quando praticados entre partes relacionadas, pertencentes ao mesmo grupo econômico ou com o mesmo quadro societário, como é caso da Recorrida e da empresa INSER..

No que tange à simulação, porque interessante ao deslinde do presente caso, o Código Civil, independentemente da redação do parágrafo único do artigo 116 do CTN, preceitua que é nulo o negócio jurídico simulado. Veja-se a redação do artigo 167 do CC:

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

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

A doutrina civilista entende que a simulação pode ser absoluta ou relativa. O saudoso Caio Mário da Silva Pereira é cirúrgico ao conceituar o instituto. Confira-se:

"Pode a simulação ser absoluta ou relativa. Será absoluta quando o ato encerra confissão, declaração, condição ou cláusula não verdadeira, realizando-se para não ter eficácia nenhuma. Diz-se aqui absoluta, porque há uma declaração de vontade que se destina a não produzir resultado. (...) A simulação se diz relativa, também chamada dissimulação, quando o ato tem por objeto encobrir outro de natureza diversa (e.g. uma compra e venda para dissimular uma doação), ou quando aparenta conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das a quem realmente se conferem ou transmitem (e.g. a venda realizada a um terceiro para que este transmita a coisa a um descendente do alienante, a quem este, na verdade, tencionava desde logo transferi-la). E é relativa em tais hipóteses, porque à declaração de vontade deve seguir-se um resultado, efetivamente querido pelo agente, porém diferente do que é o resultado normal do negócio jurídico. O agente faz a emissão de vontade, e quer que produza efeitos; mas é uma declaração enganosa, porque a consequência jurídica em mira é diversa daquela que seria a regularmente consequente ao ato.(...)" (PEREIRA, Caio Mário da Silva. Instituições de Direito Civil. Volume 1. Rio de Janeiro, Forense, 2001. pág. 339) (destacou-se)

Portanto, na simulação relativa ou dissimulação, dois negócios existem: o aparente (o simulado) e o oculto (o dissimulado), sendo este o que as partes efetivamente desejavam realizar. Ainda, na dissimulação, nem tudo é fictício, tendo em vista que o seu objetivo é justamente ocultar a verdadeira natureza do ato praticado. Existe licitude, mas esta não representa o real negócio praticado.

Fabiana Del Padre Tomé assim leciona:

"Para que haja simulação, é necessário (i) divergência entre a real vontade das partes e o negócio por ela declarados e (ii) intenção de lograr o Fisco. Esses são, por conseguinte, pressupostos indeclináveis da desconsideração das operações jurídicas praticadas pelos contribuintes, devendo estar demonstrado por meio de provas constituídas pela Administração (...)" (TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2008. Pág. 312).

Desta feita, chega-se à segunda premissa necessária para a análise do presente caso: a fiscalização, caso demonstre (prove) que houve dissimulação nos negócios jurídicos praticados, poderá desconsiderá-los e, com esta desconsideração, imputar obrigações tributárias de acordo com o real negócio praticado.

Todavia, não se pode perder de vista que, como ensina Caio Mário da Silva Pereira, "a prova da simulação nem sempre se poderá fazer diretamente; ao revés, frequentemente tem o juiz de se valer de indícios e presunções, para chegar à convicção de sua

existência.". (PEREIRA, Caio Mário da Silva. Instituições de Direito Civil. Volume 1. Rio de Janeiro, Forense, 2001. pág. 341) Ou seja, cabe a fiscalização comprovar, mesmo que com indícios e presunções, a prática de atos simulados, descaracterizando-se assim o negócio, para que possa, ao final, constituir créditos tributários de acordo com o real negócio realizado.

Ao comentar o disposto no artigo 167 do Código Civil, Paulo Ayres Barreto chega a esta mesma conclusão. Confira-se:

*"Consoante a dicção legal, a simulação pode decorrer (i) da interposição de pessoa(s); (ii) da **ocultação da verdade**; e (iii) da oposição de data falsa. Por se tratar de hipótese de nulidade, prescreve o art. 168 do CC que a ocorrência de simulação pode ser alegada por qualquer parte interessada ou pelo Ministério Público, quando lhe couber investir. Nessa perspectiva, as Fazendas Públicas, prejudicadas por força da verificação de ato ou negócio simulado, têm legitimidade para pleitear o reconhecimento judicial da simulação perpetrada. " BARRETO, Paulo Ayres. Planejamento tributário: limites normativos. 1ª ed. - São Paulo: Noeses, 2016. págs. 143) (destacou-se)*

Assim, fixadas as seguintes premissas: (i) o propósito negocial, para fins de aferição da legalidade ou não de eventual planejamento tributário, não é um requisito essencial e (ii) a fiscalização, caso demonstre que houve dissimulação nos atos praticados, poderá desconsiderá-los e, com esta desconsideração, imputar obrigações tributárias de acordo com o real negócio praticado entre as partes, passa-se a analisar as imputações da fiscalização e as provas carreadas aos autos e o que restou decidido no acórdão proferido pela DRJ de Belo Horizonte.

DAS ILAÇÕES DA FISCALIZAÇÃO NO QUE TANGE ÀS OPERAÇÕES REALIZADAS.

Como se depreende da acusação fiscal, houve o entendimento, por parte da fiscalização, de que a Recorrida haveria criado a empresa INSER tão somente para reduzir a sua carga tributária. Contudo, na verdade, aos olhos da fiscalização, a entidade criada seria uma "filial" da Recorrida. O argumento da fiscalização para fazer esta ilação se baseia, em resumo, no seguinte:

- (i) as empresas possuem um mesmo quadro social;
- (ii) *"a INSER executa parte da produção da DENTAL MORELLI, fabricando, por encomenda, produtos exclusivamente à fiscalizada"* (Recorrente), e "cobra" muito pela industrialização;
- (iii) a produção das empresas *"é muito semelhante, vale dizer, os produtos e as funções dos empregados são muito parecidos"*
- (iv) toda a receita da INSER vem da Recorrente, não possuindo, a entidade criada, outros clientes.
- (iv) logo quando foi criada a empresa INSER, alguns empregados da Recorrente foram transferidos para aquela entidade;

Contudo, desde já se pode afirmar que não assiste razão à acusação fiscal.

Explica-se.

Primeiramente, a afirmação da fiscalização no sentido de que a empresa INSER deveria ser uma filial da Recorrida não se sustenta, dentro do que foi fixado como premissas acima.

Não há nada no ordenamento jurídico pátrio que imponha como as empresas devam organizar os seus negócios. Não pode o fisco impor esta ou aquela forma de organização, até mesmo porque, *data venia*, é do empresário o risco da atividade e é ele quem sabe qual a melhor formatação desta, que, não se pode olvidar, visa lucro.

O cidadão tem total liberdade para conduzir a suas atividades, desde que não aja em sentido contrário à lei, praticando atos simulados. Estes sim devem ser repelidos e desconsiderados quando identificados pela fiscalização.

E, no presente caso, não se verifica qualquer ato dissimulado praticado pela Recorrente, a ensejar a desconsideração da autonomia da empresa INSER. Pelo contrário: consta dos autos farta documentação em que se pode perceber que as empresas - Recorrida e INSER - tinham produção autônoma, quadro de empregados distintos, espaços físicos (fábricas e administração) separados, faturamento apartados.

Por outro lado, como consta do acórdão recorrido, após a realização da diligência que foi determinada pela Turma Julgadora *a quo*, pode-se constatar, *in loco*, que "*houve efetivamente a prestação dos serviços de industrialização da INSER para a DENTAL, não houve simulação ou artificialidade dos contratos ou serviços*".

Deve-se ressaltar, ainda, que consta dos autos documentação (mesmo que por amostragem) que demonstra que os produtos industrializados pela INSER e posteriormente revendidos para Recorrida eram, antes da criação daquela entidade, comprados de terceiros. Como exemplo, cita-se as notas emitidas pelas empresas Bramec Industrial Ltda (Notas fls. 1620/1623), Brasil Indústria e Com (1628/1651), Ilio de Lima Jr (fls. 1656/1672), Soroplast Ind e Com. E Lupatech S/A Steelinjectal (item 91, fl.1553).

Ademais, como constou do bem articulado acórdão recorrido, restou demonstrado nos autos que as empresas, além de possuírem espaço fabris distintos, tinham quadro de empregados autônomos e em números relevantes. Veja-se trecho da decisão proferida pela Turma Julgadora *a quo*:

A fiscalização afirma que após a sua criação em 03/2003, de Agosto de 2003 a outubro de 2003 a INSER contratou 32 empregados, sendo que 21 trabalhavam na Dental Morelli, justificando, a seu ver, que a INSER teve forte influência da DENTAL MORELLI.

Entretanto, os números absolutos apresentados pela fiscalização não dizem muito. A fiscalizada trouxe em sua defesa quadro comparativo pautado nas GFIPs apresentadas nos autos, onde nota-se que a DENTAL MORELLI possuía antes da criação da INSER, 468 empregados; ao término de 2003, 462 empregados; a INSER, por sua vez, terminou 2003 com 62 empregados. Ao cabo de 2004, MORELLI, 481 empregados; INSER, 110 empregados. Ao cabo de 2005, MORELLI, 481 empregados; INSER, 151 empregados.

Depreende-se dos números relativos, que de 2003 a 2005 a DENTAL MORELLI teve leve aumento do número de empregados (462/481/481), enquanto a INSER após sua criação aumentou significativamente o número de empregados (62/110/151). Isto considerado, não se pode afirmar que a INSER absorveu a força de trabalho da DENTAL, o que permitiria induzir que a primeira teria apenas transferido parte da sua produção para a segunda. Ao contrário, a movimentação de trabalhadores conduz à afirmação da impugnante, que a INSER passou a realizar processo produtivo industrial anteriormente terceirizado pela DENTAL, que manteve sua força de trabalho após a criação da INSER, não tendo havido transferência de processo produtivo. (destacou-se)

Como se não bastasse, a fiscalização não conseguiu demonstrar que houve a prática de sobrepreços nos negócios realizados e que as transações não foram realizadas de fato. E este ônus era do agente fiscal.

As conclusões do acórdão recorrido são precisas e, por isso, mais uma vez, pede-se venia para transcrever parte daquela decisão administrativa:

- 1. A INSER foi efetivamente criada em grande estrutura própria, em parque industrial situado em local diverso da DENTAL, não compartilhando a mesma estrutura operacional, administrativa e de pessoal; Não foi identificada qualquer confusão patrimonial;*
- 2. A própria fiscalização afirma que a INSER efetivamente prestava serviço de industrialização por encomenda para a DENTAL, donde depreende-se que o serviço não é simulado, é efetivamente produzido de uma para outra; toda documentação processual também comprova a real existência da INSER e sua atividade operacional;*
- 3. A evolução do número de empregados da INSER e da DENTAL, nos primeiros anos após criação da primeira, corrobora a conclusão de que não houve transferência de processo produtivo, mas realmente realização de novo processo produtivo anteriormente não realizado pela DENTAL;*
- 4. A INSER está regularmente constituída, inclusive com marca registrada no INPI, com administração e escrituração próprias, não havendo confusão patrimonial com a DENTAL alegada ou comprovada pela fiscalização;*
- 5. Os valores cobrados pela INSER à DENTAL não foram objeto de pesquisa investigativa pela fiscalização quanto a sua razoabilidade frente aos valores de mercado. Limitou-se a fiscalização a afirmar que a INSER “cobra muito” pela industrialização por encomenda e que os concorrentes “não pagariam” os altos valores cobrados pela INSER. A impugnante, por sua vez, apresenta orçamento comparativo entre a INSER e outros prestadores de serviço, além de planilha e Notas Fiscais emitidas pela INSER e por terceiros onde os preços praticados por ela são equivalentes ou menores que os da concorrente.*
- 6. A DENTAL efetivamente utilizava-se anteriormente da industrialização por encomenda com terceiros; a INSER passou a desenvolver a industrialização por encomenda para a*

Processo nº 10855.724215/2016-98
Acórdão n.º **1302-003.276**

S1-C3T2
Fl. 4.274

DENTAL; não há sequer indícios, tanto menos provas, de que a INSER passou a efetuar parte do processo produtivo que já constava das atividades da DENTAL, revelando mera segregação de atividades desta última.

Desta forma, com a farta documentação acostada aos autos, com o resultado da diligência e com os demais elementos constantes deste processo administrativo, não há outra conclusão a se chegar, senão pela improcedência do lançamento, como muito bem decidiu a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte (MG).

Assim, VOTA-SE POR NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício, mantendo-se, na integralidade o que restou decidido por aquele colegiado.

(assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias - Relator