



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

Processo nº 10925.723080/2012-49
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1401-001.675 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de julho de 2016
Matéria IRPJ e reflexos. Operações com pessoa jurídica ligada. Multa qualificada. Responsabilidade tributária.
Recorrente PARATISA e OUTROS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS. OPONIBILIDADE AO FISCO.

Os planejamentos tributários são inoponíveis ao Fisco quando formados por negócios jurídicos de propósito preponderantemente marcado pela economia tributária.

SIMULAÇÃO POR VÍCIO DE CAUSA. MULTA QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE.

Na simulação por vício de causa, inexistente o falseamento ou a manipulação de aspectos relevantes dos negócios jurídicos. As partes deixam às claras as formas jurídicas empregadas. É incabível a qualificação da multa aplicada porque não se concretizam condutas como a sonegação ou a fraude penais.

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. SIMULAÇÃO. DECADÊNCIA.

Ocorrendo qualquer modalidade de simulação, o prazo decadencial para o lançamento de ofício é contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. ADMINISTRADORES.

Incabível a responsabilização solidária de administradores quando estes não praticam atos ilícitos, ou seja, a conduta infratora prevista no artigo 135 do CTN.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. INTERESSE COMUM. CONFUSÃO PATRIMONIAL.

Incabível a responsabilização solidária por interesse comum previsto no artigo 124, I, do CTN quando não se verifica a confusão patrimonial de esferas pessoais típica desse conceito.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS. DDL. REGRAS ANTIELISIVAS ESPECÍFICAS.

Há várias formas de se comprovar o mesmo fato e uma não exclui outra. A distribuição disfarçada de lucro nada mais é do que uma presunção legal de planejamento tributário ilícito. É uma forma, que não exclui outras, à disposição da autoridade fiscal para comprovar a ilicitude do negócio jurídico.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, ACOLHER a decadência do PIS e Cofins até novembro de 2006 e em relação ao IRPJ e CSLL, AFASTAR a decadência, em segunda rodada de votação. Vencidos os Conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa e Antonio Bezerra Neto que acolhiam a decadência em maior extensão por aplicarem o art. 150, §4 do CTN. Em relação ao mérito, DAR provimento PARCIAL, nos seguintes termos: I) Pelo voto de qualidade, NEGAR provimento ao recurso em relação aos lançamentos principais (Planejamento tributário), em uma primeira rodada de votação. Vencidos os Conselheiros Ricardo Marozzi Gregorio (Relator), Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Aurora Tomazini de Carvalho e Livia De Carli Germano. Designado o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes para redigir o voto vencedor; II) Por unanimidade de votos, DAR provimento para excluir as responsabilidades de tributárias de todos os responsáveis tributários, em segunda rodada de votação; e III) Por unanimidade de votos, DAR provimento para DESQUALIFICAR A MULTA de 150%(cento e cinquenta por cento) para 75%(setenta e cinco por cento), em segunda rodada de votação.

Documento assinado digitalmente.

Antônio Bezerra Neto - Presidente.

Documento assinado digitalmente.

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator.

Documento assinado digitalmente.

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Marcos de Aguiar Villas-Bôas, Ricardo Marozzi Gregorio, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Aurora Tomazini de Carvalho, Livia De Carli Germano e Antonio Bezerra Neto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por PARATI SA e OUTROS contra acórdão proferido pela DRJ/Salvador que concluiu pela procedência parcial das impugnações.

Os créditos tributários lançados, no âmbito da DRF/Santa Maria-RS, referentes ao IRPJ e reflexos, devidos nos períodos de apuração correspondentes aos anos-calendário de 2006, 2007 e 2008, totalizaram o valor de R\$ 36.521.491,23. A autuação foi motivada pela descon sideração de operações praticadas com pessoa jurídica ligada. Houve, também, a imposição de multas qualificadas e a atribuição de responsabilidade tributária às seguintes pessoas: ANGELO FANTIN, MAURO FANTIN e RITMOS INVESTIMENTOS S/A.

Por bem descrever os fatos, peço vên ia para reproduzir o relatório das contrarrazões da Fazenda Nacional:

Trata-se de autos de infração lavrados para cobrança de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS e Contribuição para o PIS, relativos aos anos de 2006, 2007 e 2008, além de multa qualificada e juros de mora.

A autoridade lançadora constatou que a contribuinte valeu-se de operações com pessoa ligada (Pádua Ltda), no intuito de evadir-se da tributação. A realidade aponta para existência de apenas uma sociedade empresária, sendo a Pádua uma mera filial da Parati S/A.

De acordo com a fiscalização, a Parati S/A utilizou a Pádua para:

- a) contratar serviços superfaturados de industrialização por encomenda;
- b) deslocar suas margens, que seriam tributadas pelo IRPJ com base no lucro real, para PÁDUA, tributada pela sistemática do lucro presumido (regime favorecido);
- c) levantar sucessivos e expressivos prejuízos nas vendas dos produtos industrializados por PÁDUA;
- d) reduzir, em decorrência, suas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL;
- e) maximizar, indevidamente, a apropriação de créditos da não-cumulatividade da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep;
- f) permitir que PÁDUA, tributada em regime mais favorecido (lucro presumido), apurasse sucessivos e expressivos lucros contábeis;

g) permitir que PÁDUA distribuisse lucros isentos de imposto aos sócios em valores que em muito superaram aqueles que serviram de base de cálculo do IRPJ e da CSLL;

h) ato contínuo, garantir o reingresso, em seus domínios, da maioria dos recursos disponibilizados por PÁDUA aos sócios a título de aporte de capital na PARATI (os valores "devidos" e pagos pela PARATI à PÁDUA apenas circulavam na segunda, retornando à primeira, não havendo nenhuma aplicação/reinvestimento na PÁDUA).

A fraude fiscal perpetrada garantiu à Parati S/A, somente no que tange ao triênio sob fiscalização, o ganho de R\$ 13.602.648,11 (treze milhões, seiscentos e sessenta e dois mil, seiscentos e quarenta e oito reais e onze centavos), dos quais a parcela de R\$ 1.532.938,66 decaiu.

Como prova, a fiscalização aborda, detalhadamente, no relatório: quadro societário das empresas; regimes de tributação; atividades desenvolvidas e resultados auferidos por Pádua em comparação com os da Parati; valores praticados nas industrializações efetuadas por Pádua sob encomenda da Parati; prazos pactuados em contrato e os efetivamente praticados nos pagamentos da Parati à Pádua; aplicação dos lucros recebidos da Parati, destinação dos lucros distribuídos aos sócios (pagamento de dividendos aos sócios e consequente retorno dos valores à Parati); gerências financeira, comercial, de produção, de pessoal e contábil; resultados negativos da Parati na venda dos produtos industrializados por Pádua (refresco em pó).

Na apuração do lucro real e base de cálculo da CSLL, a fiscalização adotou as seguintes medidas: a) eliminou as receitas de vendas e de prestação de serviços formalmente havidas entre ambas; b) adicionou os valores referentes às deduções de vendas concernentes às operações entre matriz e filial (devoluções de vendas, Icms, PIS e Cofins); c) adicionou os custos envolvendo as operações comuns (o que representa, na apuração, glosas de custos); e d) somou os valores das demais rubricas do resultado de cada exercício. Como as aquisições de mercadorias e as tomadas de serviço entre ambas são registradas líquidas dos tributos recuperáveis, os custos foram glosados em suas devidas proporções.

No tocante à base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, a fiscalização excluiu, das bases de cálculo das exações declaradas pela PARATI em Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon), os valores mensais das vendas por esta efetuadas à PÁDUA. Por seu turno, adicionou, às bases de cálculo, as receitas de vendas da PÁDUA a terceiros. As contribuições dos meses de janeiro a novembro de 2006 não foram lançadas, face ao decurso do prazo decadencial.

Em razão da fraude praticada, a multa de ofício foi qualificada, com base no artigo 44 da Lei n. 9.430/96. Os sócios Ângelo Fantin, Mauro Fantin e Ritmo Investimentos S/A foram incluídos no pólo passivo das obrigações tributárias, por solidariedade.

Irresignados, os autuados apresentaram impugnações que, submetidas à DRJ de Salvador/BA, foram julgadas parcialmente procedentes, nos termos da ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-8/2001, de 21.4.2001, Art. 6º, I, do Decreto nº 7.082/2003, de 20.6.2003, e suas alterações posteriores. Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

Autenticado digitalmente em 31/08/2016 por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES, Assinado digitalmente em 31/08/2016 por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES, Assinado digitalmente em 11/09/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO, Assinado digitalmente em 02/09/2016 por RICARDO MAROZZI GREGORIO
Impresso em 12/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

DECADÊNCIA. FRAUDE. PRAZO.

Constatada a ocorrência de fraude, conluio ou simulação o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, vincula-se à regra do art. 173, I do CTN, extinguindo-se em 05 anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008 PROVA.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. PRETENSÃO FISCAL

No planejamento tributário cabe ao fisco provar que a operação não é aquela exposta pelo contribuinte ao mesmo tempo em que precisa provar suficientemente o novo enquadramento por ele sustentado. Se este duplo ônus da prova não for atendido, pretensão fiscal não procede.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. CONTESTAÇÃO.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo contribuinte.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. INEXISTÊNCIA MATERIAL DE SEPARAÇÃO ENTRE A ENCOMENDANTE E A PRESTADORA DE SERVIÇOS. SIMULAÇÃO. LANÇAMENTO. POSSIBILIDADE.

Quando a empresa que industrializa por encomenda e a encomendante são formalmente distintas e, de fato, inexistente tal separação, atuando como uma única entidade, caracteriza simulação de atos visando benefícios tributários e enseja o lançamento do crédito tributário não recolhido.

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.

OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA. LEGITIMIDADE

O fato de cada uma das transações, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto de operações, quando fica comprovado que os atos praticados tinham objetivo diverso daquele que lhes é próprio.

IRPJ — LUCRO PRESUMIDO — SUBVENÇÕES E DOAÇÕES FEITAS PELO PODER PÚBLICO

As receitas decorrentes de subvenções e doações feitas pelo Poder Público integram o resultado tributável das pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CARACTERIZAÇÃO.

As subvenções para investimentos, que podem ser excluídas da apuração do lucro real, são aquelas que, recebidas do Poder Público, sejam efetiva e especificamente aplicadas pelo beneficiário nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado.

JUROS DE MORA COM BASE NA TAXA SELIC SOBRE MULTA DE OFÍCIO. LEGITIMIDADE.

O art. 161 do Código Tributário Nacional CTN autoriza a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, isto porque a multa de ofício integra o “crédito” a que se refere o caput do artigo. É legítima a incidência de juros sobre a multa de ofício, sendo que tais juros devem ser calculados pela variação da SELIC.

MULTA. QUALIFICAÇÃO. COMPROVAÇÃO. FRAUDE. CONLUÍO. SIMULAÇÃO.

A multa deve ser qualificada quando comprovado que a ação do contribuinte se caracterizava como fraude, conluio ou simulação.

Impugnação Procedente em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.

Ao final, a DRJ exonerou os seguintes valores: IRPJ, R\$ 293.339,35 e CSLL, 105.602,16; bem como manteve a responsabilidade pessoal e solidária da sócia Ritmo Investimentos S/A apenas em relação aos fatos geradores ocorridos em 2007 e 2008, afastando-a sobre os fatos tributários ocorridos em 2006.

Intimados, os autuados apresentaram recursos voluntários.

A empresa Parati, alegou, em síntese:

a) decadência: lançamento engloba o período 31/12/06 a 31/12/2008, sendo que a ciência do lançamento ocorreu em 19/12/12. Por se tratar de lançamento por homologação, aplica-se a regra do artigo 150, § 4º, CTN, pelo que estão decaídos os fatos geradores de PIS e COFINS anteriores a dezembro de 2007, bem como IRPJ e CSLL do ano de 2006.

b) histórico do grupo empresarial, no intuito de demonstrar que a Pádua é empresa independente e não foi criada com objetivo precípua de ‘maximizar a fruição de benefícios fiscais’. Os eventos societários envolvendo a empresa Pádua Ltda são relevantes, visto que a fiscalização desconsiderou a existência dela, tratando-a como uma mera filial da recorrente;

c) equivocada alegação de que a empresa Pádua Ltda é mera filial da empresa Parati: existem vários elementos e provas que atestam que a empresa Pádua existe e tem objetivos específicos, sendo irrelevante a identidade de sócios (o que, aliás, é comum quando se trata de grupo econômico). A Pádua, além do estabelecimento em Santa Maria, possui outras filiais, que foram ignoradas pela fiscalização. Apresenta diversos documentos para comprovar atividades realizadas pela própria Pádua.

A Pádua tem objeto social próprio e atividades distintas da Parati. Por exemplo, a Parati nunca industrializou nem comercializou rações de animais, atividade desenvolvida pela Pádua, por meio da unidade em São Lourenço D’oeste. O fato de, em determinados períodos, parcela significativa do faturamento da Pádua decorrer da industrialização sob encomenda para Parati, não significa que as atividades e personalidade das empresas se confundem. Existem outras atividades realizadas com empresas que não têm nenhuma relação com a Parati. A jurisprudência do CARF é favorável a recorrente.

d) conclusões que demonstram inoccorrência de fraude: a formação do grupo societário objetiva melhor resultado, eficiência administrativa e organizacional, lucratividades e eficiência física. Por essas razões, em 1998 foi criada a empresa Pádua, estruturada para prestar atividade de industrialização por encomenda para Parati.

As empresas Pádua e Parati foram constituídas em datas distintas, localização e patrimônio distintos, corpo de funcionários específicos. A identidade entre elas reside apenas na composição societária, o que é normal em grupo econômico.

A Pádua, quando foi criada, adotava o lucro real como regime de apuração do IRPJ. Somente adotou o regime favorecido 4 anos depois, não existindo nenhum impedimento para que ela realizasse essa opção. É absurda a comparação entre o lucro das empresas Pádua e Parati, pois são distintas.

Não há como afirmar que a empresa Pádua, constituída em 1998, tinha como objetivo maximizar a apropriação dos créditos de Pis e Cofins, pois a não-cumulatividade somente entrou em vigor em 2002 e 2003.

Quanto à alegação de preço superfaturado praticado na industrialização por encomenda, destacou o cenário global da economia, além de situações internas da empresa Pádua, que levaram a manutenção, por um determinado período, do preço acordado com a Parati na industrialização por encomenda, justificando, também, a redução em 2008.

Sobre os pagamentos em atraso e não incidência de encargos decorrentes da mora, a recorrente esclarece que, comprovadamente, todas as obrigações foram adimplidas. Não é estranho que, em determinados pagamentos com atraso, não tenha ocorrido a exigência de encargos. A empresa Pádua pode optar por não apenas sua principal cliente.

Quanto ao fato de os lucros e dividendos recebidos pelos sócios da empresa Pádua terem sido parcialmente reaplicados na Parati, explica que, como há identidade entre sócios e acionistas, nada mais natural que os lucros obtidos em uma empresa sejam implantados em outra do mesmo grupo. Não há qualquer ato ilícito no modo em que os sócios geriram os lucros recebidos da empresa Pádua.

No tocante à existência de funcionários que prestam serviços às duas empresas, esclarece que solução de divergência da COSIT n. 23/13 admite rateio de custos e despesas comuns entre empresas. A Pádua possuía, em 2006, mais de 350 funcionários, sendo absolutamente razoável que alguns poucos da área administrativa possuam vínculo com ambas as empresas (Pádua e Parati).

No que diz respeito à alegação do fiscal de suposto resultado negativo nas vendas dos refrescos em pó, afirmou não existir na sua contabilidade controle segregado para cada produto ou mercadoria. Contudo, a fiscalização, equivocadamente, realiza rateio de toda as despesas operacionais, de forma proporcional às receitas de vendas, sendo que, na prática, não existe essa proporcionalidade. A Parati tem importante rentabilidade com produtos industrializados pela Pádua, principalmente com o refresco em pó.

Caso a Parati tivesse realmente a intenção de praticar evasão fiscal, a operação com a Pádua não se limitaria apenas ao refresco Trink (que corresponde a menos de 20% da receita da Parati), mas a vários outros produtos comercializados pela empresa.

Quanto à diligência solicitada, está claro que a fiscalização não aceita o fato de a empresa não adotar controles gerenciais com rateio de despesas detalhados e específicos por produtos. No entanto, não existe na legislação qualquer dispositivo exigindo essa espécie de controle. Ademais, a empresa adota o critério do custo marginal, sendo que o rateio de despesas não é determinante nas decisões estratégicas. Pelo critério adotado, o refresco em pó está entre os cinco produtos vendidos pela Parati que tem maior rentabilidade.

e) inexistência de simulação;

f) ausência de previsão legal para a aplicação da metodologia utilizada pela fiscalização: as empresas Pádua e Parati são autônomas e independentes, razão pela qual é equivocado o procedimento de soma de resultados das empresas para apuração do IRPJ;

g) ICMS e incentivo fiscal do Fundopem/RS: é ilegal a tributação de subvenção para investimento;

h) ICMS – faturamento Pádua x Parati – terceiros: o fisco desconsiderou indevidamente o ICMS sobre as vendas que a Pádua efetivamente fez para terceiros, não o considerando como despesa dedutível na apuração do IRPJ e CSLL;

i) das vendas da Pádua para terceiros: o critério utilizado pela fiscalização para encontrar o valor da receita das vendas para terceiros foi calcular a diferença entre a receita bruta de vendas informadas no DRE da Pádua e os ajustes efetuados na consolidação. No entanto, o correto é considerar o valor que consta nas notas fiscais de venda da Pádua para terceiros, o que já foi entregue para fiscalização;

j) do programa de alimentação do trabalhador – PAT: ao reconstituir a base de cálculo do IRPJ, a fiscalização não considerou o total do incentivo admitido pela legislação fiscal. A aplicação do artigo 59 da Lei n. 9.069/95 depende de sentença penal condenatória;

l) inaplicabilidade da multa qualificada;

m) impossibilidade de exigir juros sobre a multa de ofício.

Os responsáveis solidários Ritmo Investimentos S/A, Ângelo Fantin e Mauro Fantin alegaram, em síntese:

a) decadência;

b) ausência de provas do interesse comum que acarrete solidariedade aos recorrentes: para aplicação do artigo 124, I, CTN, a pessoa teria que estar numa posição em que poderia ser considerada contribuinte, ainda que em relação a apenas uma parte da obrigação. A sujeição solidária decorreria da impossibilidade de divisão, dado o interesse comum, da parcela da obrigação a ser imputada a cada um.

No caso, a autoridade fiscal presume, sem comprovar, que os recorrentes seriam beneficiários de ganhos ilícitos da fraude praticada. Não há prova de participação direta no fato gerador da obrigação. Não se pode confundir interesse jurídico com meramente econômico.

c) Inaplicabilidade do artigo 135, III, do CTN: a empresa Ritmo não pode ser responsabilizada pelo crédito tributário exigido da Parati, seja porque não praticou atos de gestão (que apenas podem ser exercidos por pessoas físicas), seja porque não agiu com violação à lei, contrato ou estatuto.

d) Inaplicabilidade do artigo 135, III, do CTN, na esfera administrativa: a regra de se responsabilizar terceiro por crédito tributário é para proteger o Fisco do inadimplemento, motivo pelo qual somente será aplicado na fase de execução fiscal.

e) Falta de provas acerca da suposta ocorrência de ilícitos tributários.

Acrescente-se ao relatório, a síntese das próprias alegações das contrarrazões da Fazenda Nacional: (a) a regra da decadência deve ser a do artigo 173, I, do CTN; (b.1) as operações realizadas pelo grupo empresarial devem ser desconsideradas pelo conjunto de provas reunidos pela fiscalização, quais sejam: o uso da PÁDUA como mera filial da PARATI; o quadro comparativo dos resultados auferidos; os valores praticados nas industrializações sob encomenda; a discrepância entre os prazos de pagamentos pactuados e os efetivamente praticados; a destinação dos lucros distribuídos aos sócios; a identidade de gerências financeira, comercial, de produção, de pessoal e contábil; os resultados negativos nas vendas de refresco em pó; (b.2) a recorrente não trouxe nenhum elemento capaz de alterar a acusação fiscal; (b.3) há precedentes do CARF desconsiderando operações semelhantes; (c) não há qualquer falha na metodologia do lançamento; (d) a recorrente não cumpriu os requisitos legais para a caracterização do benefício do ICMS/FUNDOPEM como subvenção para investimento; (e) a recorrente questiona a necessidade de adicionar os valores de ICMS/TERCEIROS, porém, tal ajuste já foi efetivado pela decisão recorrida; (f) o exercício do direito ao benefício fiscal do PAT é uma faculdade que compete ao seu titular, sendo descabida sua concessão de ofício para alcançar períodos pretéritos objeto de lançamento caracterizado por fraude; (g) está correta a atribuição das responsabilidades solidárias qualificadas nos artigos 124, I, e 135, III, ambos do CTN; (h) está correta a aplicação da multa qualificada justificada pela simulação; e (i) deve-se aplicar a jurisprudência do CARF que mantém a incidência da SELIC sobre as multas.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio, Relator

Os recursos voluntários são tempestivos e preenchem os requisitos de admissibilidade, portanto, deles tomo conhecimento.

O caso evidencia a constatação, pela autoridade autuante, de um planejamento tributário não oponível ao Fisco. Sobre o assunto, considero importante fixar algumas premissas, mesmo que breves, para deixar claro como me situo nas discussões sobre o fenômeno dos planejamentos tributários.

- Sobre os planejamentos tributários:

É cediço que esta Casa, até praticamente a virada do século passado, manteve uma posição bastante firme no sentido de que se as operações engendradas pelos contribuintes fossem conformadas com os trâmites formais previstos no direito privado a autoridade fiscal não poderia desconsiderá-las para efeitos tributários. Somente em caso de simulação, o Fisco estaria autorizado a refutar os atos e negócios praticados com a finalidade de evitar ou reduzir a incidência tributária. Neste sentido, os seguintes julgados da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

IRPJ – "TRADING COMPANY" – SIMULAÇÃO INEXISTENTE. A criação de empresa comercial exportadora, dada como boa pelas autoridades competentes, à luz do Decreto-lei nº 1.248/72, não pode, depois, ser considerada produto de simulação fraudenta, pelas autoridades tributárias, ao fundamento de que objetivava, simplesmente, evasão fiscal ilícita. (*Acórdão CSRF/01-01.101, de 27 de novembro de 1990*)

IRPJ - INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADES - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS - Incomprovada a ocorrência de simulação na operação de incorporação de uma empresa superavitária por uma deficitária, podem os prejuízos desta serem compensados como os lucros daquela, no futuro, observado o prazo legal, posto não haver vedação legal. Recurso a que se nega provimento. (*Acórdão CSRF/01-01.756, de 17 de outubro de 1994*)

I.R.P.J. – SIMULAÇÃO NA INCORPORAÇÃO – Para que se possa materializar é indispensável que o ato praticado não pudesse ser realizado, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. Se não existia impedimento para a realização da incorporação tal como realizada e o ato praticado não é de natureza diversa daquele que de fato aparenta, isto é, se de fato e de direito não ocorreu ato diverso da incorporação: não há como qualificar-se a operação de simulada. Os objetivos visados com a prática do ato não interferem na qualificação do ato praticado, portanto, se o ato praticado era lícito, as eventuais consequências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal e não de evasão ilícita. (*Acórdão CSRF/01-01.874, de 15 de maio de 1995*)

Marco Aurélio Greco, em sua obra de referência sobre o tema, denominou aquele período como a primeira fase do debate (liberdade, salvo simulação)¹. Haveria uma liberdade absoluta na qual o contribuinte, desde que antes da ocorrência do fato gerador, poderia agir como bem entendesse para dispor de seus negócios. A exceção ficaria por conta das situações em que se constataste a prática de ilícitos maculados pela simulação.

Necessário anotar que o conceito de simulação que inspirou essa fase é aquele orientado pelo vício de vontade. Nesta visão, a simulação ocorre quando as partes em um negócio jurídico declaram algum aspecto que seja falso, portanto, uma vontade aparente ou

simulada (simulação absoluta). Ou, em outra hipótese, quando as partes declaram algum aspecto que tem por objeto encobrir outro de natureza diversa, portanto, uma vontade aparente ou simulada que encobre uma vontade real ou dissimulada (simulação relativa ou dissimulação). A simulação teria a intenção de lesar o Fisco mediante o falseamento ou a manipulação de aspectos relevantes dos negócios jurídicos.

Esse modo de ver o fenômeno dos planejamentos tributários foi sustentado por uma doutrina ultraformalista que propugnava por ideias como a exigência da “tipicidade cerrada” nas regras formadoras das regras-matriz de incidência tributária e o direito constitucional de os contribuintes evitarem o pagamento dos tributos. Todo planejamento tributário seria lícito enquanto não fosse veiculada norma específica antielisiva para combatê-lo. Seria constituído de negócios jurídicos indiretos, nos quais ocorre uma mera incongruência entre a função econômico-social típica do negócio e os objetivos concretos visados pelas partes².

Nada obstante a influência que tais ideias exerciam sobre a aplicação do direito tributário brasileiro, a verdade é que o quadro era outro no plano internacional, tanto no âmbito do direito tributário quanto no do direito privado.

No contexto dos países da Europa Continental, para combater os planejamentos tributários tido como abusivos, criavam-se normas gerais antielisivas consubstanciadas por conceitos abertos e abstratos, tais como: abuso de formas (Alemanha e Espanha), abuso de direito (França), fraude à lei (Holanda e Espanha) e ausência de razões econômicas (Itália, Portugal e Bélgica). Nos países anglo-saxões, por sua vez, onde a ideia da preponderância da substância sobre a forma é inerente aos seus sistemas jurídicos, o efeito de economia tributária provocada pelo planejamento era suficiente para a requalificação jurídico-tributária das operações. Com isso, igualmente surgiam conceitos para fixar os contornos dos precedentes judiciais, tais como: *step transaction* (Reino Unido), *business purpose* (EUA) e *conduit companies* (EUA)³.

Com objetivos semelhantes, a própria organização supranacional europeia reforçava o trilho das cláusulas antiabusivas nas diretrizes tributárias emanadas pelo seu Conselho. Neste sentido, na diretiva sobre reorganizações societárias⁴, estipulou-se que os Estados-Membros podem se recusar a aplicar ou podem retirar, no todo, ou em parte, os benefícios contidos na diretiva se for evidente que a reorganização societária tiver como principal objetivo, ou como um dos principais objetivos, a evasão ou a elisão fiscais. Essa previsão de abuso pode ser presumida se a reorganização societária não for executada por razões comerciais válidas como a reestruturação ou a racionalização das atividades societárias. Outrossim, na diretiva matriz-filial sobre dividendos intersocietários⁵, estipulou-se que a diretiva não impede a aplicação das disposições nacionais ou convencionais necessárias para evitar a evasão ou a elisão. Nesse mesmo tom, o Tribunal de Justiça da União Europeia começava a consolidar sua jurisprudência contrária aos planejamentos tributários abusivos⁶.

² Cf. Marciano Seabra de Godoi, "Dois Conceitos de Simulação e suas Consequências para os Limites da Elisão Fiscal". In: Valdir de Oliveira Rocha (Org.), *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2007, v. 11, pp. 272 a 298.

³ Cf. Marco Aurélio Greco..., pp. 374 a 390.

⁴ Cf. artigo 11º, 1, "a" da Diretiva nº 90/434/CEE.

⁵ Cf. artigo 1º, 2, da Diretiva nº 90/435/CEE.

⁶ Cf. Caso C-28/95 ("Leur Bloem") e Caso C-264/96 ("Imperial Chemical Industries - ICI").

Além disso, era também marcante a preocupação com os abusos praticados por reorganizações societárias internacionais, as quais criavam empresas veículos que visavam ao aproveitamento de benefícios conferidos por acordos celebrados para evitar a bitributação, prática que ficou conhecida como *treaty shopping*. Surgiam, então, as cláusulas de “limitação de benefícios” para restringi-los às empresas que comprovassem ter seu capital preponderantemente detido por residentes dos países signatários do acordo. Igualmente, o conceito de “beneficiário efetivo” (ou *beneficial ownership*), inicialmente concebido na lei inglesa antitruste, ganhou tamanha aprovação que passou a contar com a expressa previsão de sua inclusão nos textos dos artigos 10, 11 e 12 dos acordos celebrados com base na Convenção-Modelo da OCDE⁷.

Acrescente-se, ainda, os esforços especialmente direcionados contra as estruturas corporativas multinacionais que provocam a erosão da base tributária num mundo globalizado. Na medida em que se toma consciência da reduzida carga tributária relativa efetivamente suportada por essas corporações, surge a orientação de que os planejamentos tributários agressivos (*aggressive tax planning*) devam ser objeto de uma atenção sincronizada por parte das diferentes jurisdições nacionais. Nesse sentido, destacam-se várias das ações que foram recentemente conduzidas pela OCDE, no âmbito do projeto *Base Erosion and Profit Shifting* - BEPS, sob determinação de todos os países pertencentes ao chamado G-20⁸.

Como se sabe, em 2001, sintonizada com a tendência internacional, a Lei Complementar nº 104 contemplou o nosso Ordenamento com a ideia das normas gerais antielisivas ao introduzir um § único no artigo 116 do CTN, *verbis*:

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.

Para tal desiderato, elegeu o legislador a figura da “desconsideração” dos negócios jurídicos praticados com a finalidade da “dissimulação”. Ademais, condicionou tal providência à observância de “procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”.

A eleição dos negócios jurídicos praticados com a finalidade da dissimulação remetia ao conceito da simulação relativa e, como já ressaltado, à noção preconcebida de que esses negócios jurídicos só poderiam ser desconsiderados caso fosse detectada a intenção de lesar o Fisco mediante o falseamento ou a manipulação de seus aspectos relevantes. Isso aliado ao fato de que os artigos 13 a 19 da superveniente Medida Provisória nº 66/2002 não foram convertidos em lei, os quais tinham a intenção de especificar os procedimentos para a desconsideração, levou a já referida doutrina ultraformalista a propugnar pela dispensabilidade e pela eficácia limitada da norma geral. Ou seja, malgrado todo o esforço legislativo, para os defensores da primeira fase do debate continuava-se no mesmo patamar de antes.

⁷ Cf. 1986 OECD Report: Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies.

⁸ Cf. 2013 OECD Report: Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting.

Em outro prisma, no âmbito do direito privado, a teoria das causas exercia sua influência na configuração dos requisitos de validade dos negócios jurídicos em países como a França, a Itália e a Espanha⁹. A causa ou propósito de um negócio jurídico distingue-se das vontades das partes que o celebram. É que estas têm a ver com os motivos íntimos e pessoais que acionam cada sujeito de direito na realização do negócio, enquanto que a causa ou propósito é inerente à espécie do negócio jurídico tipificado no Ordenamento. Nesta linha de pensamento, Orlando Gomes, dentre os civilistas brasileiros o mais célebre defensor da inclusão da causa como requisito de validade dos negócios jurídicos, exemplificava que a prevenção de riscos é a causa inerente ao contrato de seguros¹⁰. Se numa situação específica ficar constatado que nunca houve risco a cobrir, a validade do contrato poderia ser questionada por lhe faltar o requisito da causa.

A causa é, desta forma, o propósito, a razão de ser, a finalidade prática que se persegue com um determinado negócio jurídico. Com essa perspectiva, surge a possibilidade de que as partes utilizem uma estrutura negocial para atingir um resultado que não corresponda à causa típica do negócio posto em prática¹¹. É o que ocorre quando, por exemplo, mediante um contrato de compra e venda objetiva-se efetuar uma doação. Igualmente, quando por intermédio de um contrato social constitui-se uma sociedade empresária com objeto distinto da causa empresarial, qual seja, em conformidade com os artigos 966 e 982 do Código Civil, o exercício de uma atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens ou de serviços. Nesses casos, diz-se que há vício na causa do negócio jurídico. Aparece, então, o conceito de simulação orientado pelo vício da causa.

Para Orlando Gomes, na simulação com essa perspectiva, a divergência entre o que querem as partes e o que declaram é produzida deliberadamente¹². Aqui a causa real (ou dissimulada) prepondera sobre a causa negocial (ou simulada), mas não há falseamento ou manipulação de aspectos relevantes do negócio jurídico. Ocorre uma preponderância da causa prática sobre a causa típica do negócio jurídico prescrito na lei. O saudoso autor sustentava que a causa como requisito de validade dos negócios jurídicos era o instrumento de controle da autonomia privada com vistas à conformá-la às novas exigências sociais dos tempos modernos¹³.

Marco Aurélio Greco chancela essa visão e argumenta que o conceito de simulação estampado no *caput* do artigo 167 do Código Civil (“É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou se válido for na substância e na forma”), ao contrário da noção imediata que diretamente lhe advém, segundo a qual seriam necessários dois negócios jurídicos (o simulado e o dissimulado) para a sua aplicação, pode comportar também a ideia de que bastaria para isso apenas um negócio jurídico único, real, mas simulado (com vício de causa). Como consequência, considerando que as nulidades podem ser alegadas por qualquer interessado (artigo 168) e que os negócios jurídicos nulos não são suscetíveis de confirmação, nem de convalescença pelo decurso do tempo (artigo 169), o Fisco pode, sem necessidade de prévia decretação de nulidade, invocá-las para reputar as operações assim qualificadas como inoponíveis contra si¹⁴.

⁹ Cf. Marciano Seabra de Godoi ..., p. 287; e Luís Eduardo Schoueri, "Direito Tributário". São Paulo: Saraiva, 2010, pp. 161 a 163.

¹⁰ Cf. Orlando Gomes, "Introdução ao Direito Civil". Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 393.

¹¹ Cf. Marciano Seabra de Godoi ..., p. 284.

¹² Cf. Orlando Gomes ..., p. 440.

¹³ *Ibidem*, pp. 394 e 395.

¹⁴ Cf. Marco Aurélio Greco ..., pp. 265 a 273.

Marciano Seabra de Godoi trata as duas visões da simulação de modo a existir um conceito restrito, em que os negócios jurídicos estão apenas maculados pelo vício da vontade (doutrina ultraformalista), e um conceito amplo, no qual adiciona-se o vício da causa. Ainda na época dos extintos Conselhos de Contribuintes, constatava este autor uma progressiva mudança na jurisprudência administrativa para dar guarida ao conceito amplo de simulação. Neste sentido, depois de reconfigurar o conceito amplo de simulação como “simulação-elusão” e o conceito restrito, como “simulação-evasão”, o citado autor concluía¹⁵:

Na prática, o CC-MF passou, portanto, a reconhecer *três* possibilidades (e não *duas* como insiste a visão tradicional da doutrina) de qualificação do planejamento tributário: *elisão lícita e eficaz* (Acórdão 107-07.596), *simulação-dissimulação-elusão* (passível de desconsideração mesmo antes da LC 104 mas não com punição de multa agravada - conclusão do Acórdão 103-21.046) e *simulação-evasão-sonegação* (passível de desconsideração e de punição com multa agravada - conclusão do Acórdão 101-94.771).

Portanto, o que importa é perceber que a jurisprudência administrativa desta Casa mudou sua orientação no que diz respeito ao enfrentamento dos casos em que ocorrem os chamados planejamentos tributários. De uma postura permissiva unicamente focada na autonomia privada (liberdade, salvo simulação por vício de vontade), partiu para uma posição mais sintonizada com o plano internacional, na qual aquela autonomia é temperada pela análise objetiva do propósito preponderante dos negócios jurídicos engendrados (liberdade, salvo simulação por vício de vontade ou por vício de causa).

Essa mudança teve efeito mesmo sem a edição da lei ordinária reclamada pela norma geral positivada pela Lei Complementar nº 104/01. Tudo foi feito com base na adesão ao conceito amplo de simulação e na possível reinterpretação jurisprudencial do conceito aberto prescrito no Código Civil. Com a mudança do status de “defeito do negócio jurídico”, no Código de 1916, o qual ensejava mera anulação e maiores questionamentos sobre a ação do Fisco, para o status de “hipótese de invalidade do negócio jurídico”, no Código de 2002, o qual enseja a nulidade e sua indubitável inoponibilidade ao Fisco, maior razão emergiu para a consolidação dessa construção jurisprudencial.

Nada obstante a eficácia do reconfigurado conceito de simulação para o tratamento das situações concretas concernentes aos planejamentos tributários, a doutrina recorre a outros conceitos que poderiam também ser utilizados para o enfrentamento do tema. Neste sentido, fala-se na fraude à lei (*frau legis*) e no abuso de direito.

A fraude à lei, a meu ver, pode também ser um eficaz instrumento para confrontar o assunto¹⁶. Sobretudo, quando se percebe que ela desfruta do mesmo status de “hipótese de invalidade do negócio jurídico” no novo Código Civil (artigo 166, VI). Por outro lado, o abuso de direito parte de pressupostos que me parecem insuperáveis diante da

¹⁵ Cf. Marciano Seabra de Godoi ..., pp. 288 a 290.

¹⁶ Cf. Marciano Seabra de Godoi, "A figura da fraude à lei tributária prevista no parágrafo único do art. 116 do CTN", *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 68, 2001, pp. 101 a 123; e "A figura da fraude à lei tributária na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal", *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 79, 2002, pp. 75 a 85.

concepção filosófica que adoto para a teorização dos conflitos normativos¹⁷. Entretanto, este não é o espaço adequado para tais digressões. A exposição supra já é suficiente para os propósitos do presente voto.

- Das operações constatadas no presente processo:

Delineado o fenômeno dos planejamentos tributários e minha adesão à tese de sua inoponibilidade ao Fisco quando formados por negócios jurídicos de propósito preponderantemente marcado pela economia tributária, afigura-me, agora, oportuno investigar as operações constatadas no presente processo. Para isso, vale reprisar os principais aspectos do conjunto probatório reunido pela fiscalização e confrontá-los com as alegações trazidas pelas recorrentes.

Em seu relatório fiscal, a autoridade autuante afirma que a realidade denota a existência de apenas uma sociedade empresária. A PARATI SA (contribuinte) e a empresa PÁDUA LTDA possuem a mesma composição societária. Esta, materialmente, comporta-se como uma verdadeira filial sem autonomia e independência. Com isso, a contribuinte contrata serviços sobre encomenda superfaturados com a finalidade de deslocar a sua margem de lucro para aquela outra empresa tributá-lo no regime do lucro presumido. Nas vendas dos produtos industrializados pela PÁDUA, a contribuinte levanta sucessivos e expressivos prejuízos. A maioria dos recursos correspondentes aos lucros distribuídos pela PÁDUA meramente circula pelos sócios e é reinvestida na forma de aporte de capital na PARATI.

Segue a fiscalização aduzindo que a empresa PÁDUA foi constituída em 1998 com o intuito de se beneficiar de incentivos fiscais concedidos pelo Estado do Rio Grande do Sul no âmbito do programa "FUNDOPEM/RS". Até 2001, utilizou o regime de tributação pelo lucro real, em 2002, adotou o lucro arbitrado e, a partir de 2003, passou a utilizar o regime do lucro presumido. Por exercer atividades de industrialização por encomenda e comercialização (em menor expressão), beneficia-se com a presunção de um lucro no percentual de 8%. A partir dessa configuração, constata a fiscalização, ocorre uma virada na apuração dos lucros de ambas as empresas, com a parcela mais significativa do lucro sendo alocada na empresa PÁDUA (fls. 3562 e 3563). Nesse contexto, a principal fonte de receita da PÁDUA seria a industrialização encomendada pela PARATI (com a relação entre essa receita e a receita total, nos anos de 2006, 2007 e 2008, respectivamente, nos seguintes níveis: 90,71%; 97,56% e 61,65% - cf. fls. 3564). Mais especificamente, os refrescos em pó da marca "Trink" constituem a receita mais representativa. Por isso, a fiscalização empreende uma maior atenção com os valores praticados nessa transação. Depois de examinar alguns elementos obtidos durante o procedimento fiscal, argumenta que esses valores estavam tão superfaturados que, em março de 2008, foram consideravelmente reduzidos. Esse comportamento seria incompatível com o cenário inflacionado verificado no período entre dezembro de 2003 e março de 2008. O superfaturamento se confirma quando se observa que a receita de vendas do refresco "Trink", se isoladamente consideradas, não cobre os respectivos custos, despesas e encargos, gerando sucessivos prejuízos para a PARATI. Acrescenta que os pagamentos correspondentes às industrializações por encomenda frequentemente desobedecem aos prazos contratualmente estabelecidos sem a contrapartida de encargos financeiros.

A empresa autuada, em sua impugnação, rechaçou a alegação de que a PÁDUA fosse sua mera filial. Nesse sentido, anexou uma vasta quantidade de elementos que, no seu entender, comprova a independência daquela empresa (fls. 3795 a 4924).

A instância *a quo* resolveu, então, determinar a conversão do julgamento em diligência para que a unidade de origem, entre outras, adotasse as seguintes providências (fls. 5368):

- a) Intimar a Parati S/A para elaborar planilha com o custo de produção de todos os seus produtos e apresentar de forma segmentada todos os registros contábeis com alocação de custos diretos e indiretos, bem como os relatórios gerenciais que subsidiaram a decisão pela alocação dos custos indiretos em função do peso dos produtos, referentes aos anos de 2006, 2007 e 2008;
- b) Intimar a Pádua Ltda. para elaborar planilha juntamente com documentos e registros contábeis, demonstrando a formação dos preços praticados nos serviços de industrialização contratados pela Parati S/A, referentes aos anos de 2006, 2007 e 2008;
- c) Elaborar relatório conclusivo sobre a regularidade dos documentos apresentados, e sobre consistência na aplicação dos critérios de alocação de Custos Indiretos na Parati e sobre a formação dos preços praticados pela Pádua Ltda. nos serviços de industrialização por encomenda, contratados pela Parati S/A.

A autoridade fiscal pareceu não ver muita utilidade nessas providências uma vez que, no relatório conclusivo da diligência, apesar de deixar claro o conteúdo das verificações conduzidas ainda no âmbito do procedimento de fiscalização, resignou-se afirmando que: "De qualquer modo, prestigiou-se a decisão da DRJ/Salvador e intimamos a PARATI (...)" (vide fls. 6116). Por fim, fez algumas considerações acerca dos elementos colhidos na diligência concluindo que (fls. 6126):

À Fiscalização compete então, encerrar o assunto, lembrando apenas que os preços pactuados entre ambas a título de industrialização por encomenda em 2003 perduraram até meados de 2008, quando então foram consideravelmente **reduzidos**.

A DRJ, nesse aspecto, deu-se por satisfeita, promovendo uma análise detalhada dos elementos e alegações contidas no processo e considerando haver prova indiciária suficiente para sustentar a acusação de simulação fraudulenta.

A contribuinte, no entanto, volta a insistir na independência funcional das empresas e a combater as ideias de simulação e fraude. Além disso, quanto à discussão dos preços superfaturados, alega contingências internas da empresa e o cenário global da economia. Acrescenta que não há na legislação a determinação de um critério de controle gerencial específico por produto. Refuta, ainda, os demais argumentos utilizados pela fiscalização (não

incidência de encargos financeiros sobre os créditos em mora, reinvestimento dos lucros distribuídos aos sócios e existência de funcionários em comum).

A Fazenda Nacional, por sua vez, enfatiza que o conjunto probatório, se considerado na sua totalidade, leva à procedência da autuação.

- Da qualificação das operações empreendidas:

A partir da premissa firmada, qual seja, a inoponibilidade ao Fisco dos planejamentos formados por negócios jurídicos de propósito preponderantemente marcado pela economia tributária, e do conjunto probatório previamente analisado, já se pode tentar qualificar as operações empreendidas no presente processo.

Há que se investigar, então, se os negócios jurídicos que consolidaram as operações empreendidas tiveram o propósito preponderante de diminuir as bases tributáveis do grupo econômico formado pelas empresas PARATI e PÁDUA. Em outras palavras, o planejamento tributário engendrado pode ser oponível ao fisco?

Apesar de todo o esforço argumentativo construído pela fiscalização, não se pode qualificar os fatos nessa perspectiva.

Como relatado, a empresa PÁDUA foi constituída muito antes do período em que se detectou a alegada economia tributária. Pode-se até invocar o benefício fiscal do ICMS do Estado do Rio Grande do Sul como um objetivo para a sua constituição, contudo esse não é o foco do presente problema. A questão é que a PÁDUA é uma empresa legalmente constituída e factualmente operativa. Não se pode refutar essa condição apenas porque possui identidade de pessoas com a empresa contribuinte em algumas funções administrativas. Longe, portanto, de se verificar aqui a existência de uma empresa veículo.

O negócio jurídico que parece chamar mais a atenção no caso é o superfaturamento das operações de industrialização por encomenda. Com efeito, os preços praticados parecem ter sido bastante distantes daqueles que seriam razoáveis. Nesse sentido, a fiscalização faz uma série de considerações, inclusive de razões econômicas, para demonstrar que eles tiveram o objetivo preponderante de transferir o lucro da PARATI para a PÁDUA uma vez que esta poderia se valer de uma menor tributação ao optar pelo regime de tributação pelo lucro presumido. À reboque, outras vantagens puderam ser observadas no âmbito do aproveitamento de créditos do PIS e da COFINS.

Nada obstante, na conformidade do que foi apresentado, as ideias acerca da inoponibilidade dos planejamentos tributários marcados pela preponderância de um propósito associado à economia tributária foram maturadas num ambiente em que inexistia uma norma geral antielisiva eficaz (a eficácia da norma tributária editada com essa finalidade está a depender da edição de uma lei ordinária). Daí, toda a evolução jurisprudencial que se socorre nos institutos do direito civil.

Ocorre que toda essa construção jurisprudencial só é válida quando não há uma regra antielisiva específica para tratar do assunto. Ora, o superfaturamento do preço praticado em operações realizadas entre pessoas ligadas tem tratamento próprio determinado no contexto das regras de distribuição disfarçada de lucro. No caso, a situação perfeitamente

poderia se enquadrar no espectro dos artigos 464, VI, 466, § único, e 467, IV, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 (RIR/99). Confira-se:

Seção II

Lucros Distribuídos Disfarçadamente

Art. 464. Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20, inciso II):

(,,)

VI - realiza com pessoa ligada qualquer outro negócio em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros.
(grifei)

(...)

Pessoas Ligadas e Valor de Mercado

Art. 465. Considera-se pessoa ligada à pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, §3º, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20, inciso IV):

(...)

§1º Valor de mercado é a importância em dinheiro que o vendedor pode obter mediante negociação do bem no mercado (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, §4º).

§2º O valor do bem negociado freqüentemente no mercado, ou em bolsa, é o preço das vendas efetuadas em condições normais de mercado, que tenham por objeto bens em quantidade e em qualidade semelhantes (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, §5º).

§3º O valor dos bens para os quais não haja mercado ativo poderá ser determinado com base em negociações anteriores e recentes do mesmo bem, ou em negociações contemporâneas de bens semelhantes, entre pessoas não compelidas a comprar ou vender e que tenham conhecimento das circunstâncias que influam de modo relevante na determinação do preço (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, §6º).

§4º Se o valor do bem não puder ser determinado nos termos dos §§2º e 3º e o valor negociado pela pessoa jurídica basear-se em laudo de avaliação de perito ou empresa especializada, caberá à autoridade tributária a prova de que o negócio serviu de instrumento à distribuição disfarçada de lucros (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, §7º).

Distribuição a Sócio ou Acionista Controlador por Intermédio de Terceiros

Art. 466. Se a pessoa ligada for sócio ou acionista controlador da pessoa jurídica, presumir-se-á distribuição disfarçada de lucros ainda que os negócios de que tratam os incisos I a VI do art. 464 sejam realizados com a pessoa ligada por intermédio de outrem, ou com sociedade na qual a pessoa ligada tenha, direta ou indiretamente, interesse (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 61, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20, inciso VI). (grifei)

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, sócio ou acionista controlador é a pessoa física ou jurídica que, diretamente ou através de sociedade ou sociedades sob seu controle, seja titular de direitos de sócio ou acionista que lhe assegurem, de modo permanente, a maioria de votos nas deliberações da sociedade (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 61, parágrafo único, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20, inciso VI). (grifei)

Subseção I

Cômputo na Determinação do Lucro Real

Art. 467. Para efeito de determinar o lucro real da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 62, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20, incisos VII e VIII):

(...)

V - no caso do inciso VI do art. 464, as importâncias pagas ou creditadas à pessoa ligada, que caracterizarem as condições de favorecimento, não serão dedutíveis. (grifei)

Art. 468. O disposto no artigo anterior aplica-se aos lucros disfarçadamente distribuídos e não prejudica as normas de indedutibilidade estabelecidas neste Decreto.

Nesse sentido, a própria fiscalização constatou que, no ano de 2006, o Sr. Mauro Fantin e, nos anos de 2007 e 2008, a empresa RITMO INVESTIMENTOS S/A eram diretamente controladores da pessoa jurídica autuada (cf. fls. 3562). Aquelas eram, portanto, pessoas ligadas que poderiam estar realizando negócio em condições de favorecimento (artigo 464, VI) por intermédio de outrem (a empresa PÁDUA) capaz de induzir a presunção de distribuição disfarçada de lucro (artigo 466). Por isso, as importâncias pagas a título de industrialização por encomenda não seriam dedutíveis na empresa autuada (artigo 467, V).

Não se pode, destarte, recorrer a uma construção jurisprudencial tão cara à história do direito tributário brasileiro quando há uma regra antielisiva específica apropriada para tratar do tema.

Ademais, as circunstâncias do caso me fazem refletir sobre a forma como os preços praticados nas operações de industrialização por encomenda (pelo menos naquele que seria o produto mais relevante no período fiscalizado, o refresco "Trink") foram questionados.

É sabido que a avaliação dos preços praticados em operações realizadas entre empresas associadas no âmbito internacional deve ser conduzido na conformidade das regras conhecidas como "controle dos preços de transferência" (*transfer pricing*). Nesse cenário, impera a necessidade da comparação com operações realizadas entre empresas independentes (princípio *arm's length*). Guardadas as devidas proporções, é isso também que fazem as regras internas que presumem a existência de distribuição disfarçada de lucros. Efetivamente, os parágrafos 1º a 4º do artigo 465 do RIR/99 (acima reproduzidos), ao cuidarem do "valor de mercado", acabam considerando como parâmetros aqueles que seriam considerados os preços *arm's length* das transações controladas.

Ora, a fiscalização não fez nada disso. De fato, questionou os preços praticados (essencialmente na industrialização do refresco "Trink"). Contudo, não buscou saber qual seria o seu valor de mercado. Fez considerações de ordem econômica que, por si só, seriam incapazes de induzir a presunção de distribuição disfarçada de lucro. Haveria que se trazer para os autos os valores de mercado da industrialização contestada como exigem os parágrafos 1º a 4º do artigo 465. É verdade que essa prova é de difícil obtenção (por isso, a legislação brasileira, no âmbito internacional, preferiu recorrer a margens predeterminadas de lucro), mas, ainda assim, tem que ser produzida.

Aqui, por outro lado, pretendeu-se fazer considerações econômicas para descaracterizar a razoabilidade dos preços praticados. A finalidade, como se disse, foi evidenciar o propósito preponderante que motivou essas operações, qual seja, a economia tributária. A manipulação dos preços até poderia ser levada para esse lado caso não houvesse disciplina específica para o tratamento do caso.

Quanto aos demais elementos apontados pela fiscalização como prova da "simulação fraudulenta" (falta de um critério de controle gerencial específico por produto, não incidência de encargos financeiros sobre os créditos em mora e reinvestimento dos lucros distribuídos aos sócios), mesmo que reunidos, restam incapazes de caracterizar negócio jurídico marcado por propósito preponderante de economia tributária.

Por tal razão, considero maculada a totalidade dos lançamentos efetuados. Caem por terra, assim, as discussões acessórias que envolvem o processo, como a qualificação das multas, os prazos decadenciais e as responsabilidades tributárias atribuídas.

Nada obstante, a maioria desta Turma, na sessão de julgamento realizada em 07/07/2016, discordou do entendimento acima proposto. Passo, assim, a externar minhas considerações acerca das referidas discussões acessórias.

- Das multas qualificadas:

O argumento utilizado pela fiscalização e corroborado pela instância *a quo* para manter a qualificação das multas aplicadas reside na imputação de conduta dolosa ao planejamento tributário engendrado.

Sem embargo, há que se recordar que a hipótese de qualificação da multa aplicada está contida no artigo 44, I, e seu § 1º, da Lei nº 9.430/96¹⁸, *verbis*:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Por sua vez, os referidos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 são os que abaixo se reproduz:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

¹⁸ A redação original desse dispositivo, abaixo transcrita, apesar de um pouco distinta, não altera o entendimento pronunciado na sequência.

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis."

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Portanto, a qualificação (duplicação) da multa não decorre de nova infração. Ela surge quando a falta de pagamento ou recolhimento, a falta de declaração ou a declaração inexata estiver associada a uma das condutas típicas definidas como sonegação, fraude ou conluio. Tais condutas supõem a inequívoca constatação de dolo, elemento essencial do tipo, no seu mais puro sentido penal. Nas palavras de Marco Aurélio Greco¹⁹:

Se não houve intuito de enganar, esconder, iludir, mas se, pelo contrário, o contribuinte agiu de forma clara, deixando explícitos seus atos e negócios, de modo a permitir a ampla fiscalização pela autoridade fazendária, e se agiu na convicção e certeza de que seus atos tinham determinado perfil legalmente protegido - que levava ao enquadramento em regime ou previsão legal tributariamente mais favorável -, *não se trata de caso regulado pelo § 1º do artigo 44, mas de divergência na qualificação jurídica dos fatos*; hipótese completamente distinta da fraude e da sonegação a que se referem os dispositivos para os quais o § 1º remete.

A fraude penal não se confunde com a fraude à lei (ou fraude civil) acima invocada. Nesta última, o contribuinte enquadra sua conduta numa norma, mas vem o Fisco e o faz em outra. É um problema de qualificação jurídica. Por sua vez, a fraude penal, assim como a sonegação, são condutas típicas do direito penal também caracterizadas como crimes contra a ordem tributária (artigos 1º e 2º, I, da Lei nº 8.137/90). Tanto é que o § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 ressalva a aplicação de outras penalidades criminais.

Quanto à sonegação, não há dúvidas. Só se concretiza depois de ocorrido o fato gerador da obrigação tributária. Isso porque sua hipótese prevê uma conduta voltada para impedir ou retardar o “conhecimento”, pelo Fisco, “da ocorrência do fato gerador” ou “das condições pessoais de contribuinte”.

A fraude, por outro lado, suscita mais dúvidas. A redação do artigo 72 da Lei nº 4.502/64 pode ser dividida em duas partes.

Na primeira parte, tem-se as condutas de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. “Impedir ou retardar” é diferente de “não realizar”. Nos casos de planejamentos tributários, o contribuinte julga que sua conduta é alcançada por outro enquadramento legal e não pela hipótese do fato gerador. Como ensina Marco Aurélio Greco, essa parte do dispositivo legal tem sua aplicação restrita às situações em que “tiverem sido realizados atos que, substancialmente, representem o núcleo da definição do fato gerador, de modo que a sua ‘ocorrência’ seja mera etapa subsequente, e quase que inexorável, a introdução pelo contribuinte (ou outrem) de atos ou omissões que não permitam o aperfeiçoamento

daquele fato gerador que iria ocorrer”. Afinal, só se impede ou se retarda algo que está em curso²⁰.

Na segunda parte, quando há alusão a excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador, novamente, tem-se condutas que só se concretizam depois que este tenha ocorrido. É que só se pode excluir ou modificar algo que já exista²¹.

Há poucas linhas, firmou-se que o conceito de simulação pode ser orientado pelo vício de vontade ou pelo vício de causa. São duas situações claramente distintas.

Na simulação por vício de vontade, há o requisito do falseamento ou manipulação de aspectos relevantes dos negócios jurídicos. As partes declaram algum aspecto que seja falso, portanto, uma vontade aparente ou simulada (simulação absoluta), ou algum aspecto que tem por objeto encobrir outro de natureza diversa, portanto, uma vontade aparente ou simulada que encobre uma vontade real ou dissimulada (simulação relativa ou dissimulação). Trata-se, com efeito, das hipóteses em que se concretizam condutas como a sonegação ou a fraude penais. Estamos fora do campo dos planejamentos tributários propriamente ditos.

Por outro lado, na simulação por vício de causa, situações em que se verificam os planejamentos tributários inoponíveis ao Fisco, inexistem condutas maculadas pelo falseamento ou manipulação de aspectos relevantes dos negócios jurídicos. As partes deixam às claras as formas jurídicas empregadas.

No presente caso, a fiscalização sustenta a qualificação das multas com base na imputação de conduta dolosa ao planejamento tributário engendrado. Mas, não aponta qualquer falseamento ou manipulação de aspectos relevantes nessa situação. Nem mesmo a DRJ identificou problemas dessa natureza.

Nada obstante, como já exposto, se isso não aconteceu, não posso concordar com a qualificação da conduta nas figuras da sonegação ou da fraude penais. O superfaturamento das operações de industrialização por encomenda está maculado pelo vício da causa. Mas daí não decorre que houve falsidade material na sua execução. Muito menos que houve conduta concretizada após a ocorrência do fato gerador (sonegação ou segunda parte da fraude) ou conduta concretizada no iter formativo do fato gerador (primeira parte da fraude).

Por tais razões, afasto a qualificação das multas aplicadas.

- Dos Prazos Decadenciais:

A instância *a quo* entendeu que o caso configura planejamento tributário de cunho doloso. Nesse sentido, considerou que os prazos decadenciais devem ser regidos pelo artigo 173, I, do CTN. A recorrente, no entanto, defende que não se trata de dolo e, por isso, deve-se aplicar a regra decadencial prevista no artigo 150, § 4º, do CTN.

O artigo 150 do CTN assim disciplina a matéria:

²⁰ Cf. Marco Aurélio Greco ..., p. 258.

²¹ Cf. Marco Aurélio Greco ..., p. 259.

Documento assinado digitalmente por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES, Assinado digitalmente em 31/08/2016 por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES, Assinado digitalmente em 11/09/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO, Assinado digitalmente em 02/09/2016 por RICARDO MAROZZI GREGORIO

Impresso em 12/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. (grifei)

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (grifei)

Quando foi feita a análise dos planejamentos tributários considerados inoponíveis ao Fisco, esclareceu-se que as operações engendradas revelavam vícios de causa. Como antes ressaltado, a simulação pode ser vista num conceito mais restrito, em que os negócios jurídicos estão apenas maculados pelo vício da vontade, ou num conceito mais amplo, no qual adiciona-se o vício da causa. Assim, mesmo que as condutas adotadas não possam ser consideradas dolosas, não deixam de evidenciar uma simulação.

A ressalva contida no § 4º acima reproduzido é clara. Destarte, havendo simulação, o termo inicial do prazo decadencial está previsto na regra geral contida no artigo 173, I, do CTN, qual seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Confira-se:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Para os fatos geradores ocorridos durante um determinado ano-calendário, esse termo inicial é contado a partir de 1º de janeiro do ano seguinte. Contudo, quanto aos fatos geradores ocorridos em 31 de dezembro, o primeiro dia em que o lançamento pode ser efetuado é justamente o dia 1º de janeiro do ano seguinte. Portanto, nesses casos, o termo inicial passa a ser contado a partir de 1º de janeiro do ano subsequente.

No presente caso, os tributos com fatos geradores ocorridos antes de 31/12/2006 (PIS e COFINS de janeiro a novembro de 2006) tinham como termo inicial a data de 01/01/2007. Como a ciência dos autos de infração foi efetivada em 19/12/2012, para eles, já havia transcorrido o prazo decadencial para que o Fisco efetuasse os lançamentos.

Assim, há que se cancelar a autuação, apenas, no que toca ao PIS e à COFINS referentes aos meses de janeiro a novembro de 2016.

- Das Responsabilidades Tributárias Atribuídas:

Cumpre observar que a autoridade fiscal, para atribuir as responsabilidades tributárias, invocou os artigos 124, I, e 135 do CTN.

O artigo 135, III, do CTN dispõe:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Assim, os diretores, gerentes ou representantes da empresa autuada, pelo fato de terem praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei que resultaram na obrigação tributária objeto da autuação, são considerados responsáveis pelos créditos tributários lançados.

Sem embargo, como já analisado, não houve prova suficiente para a comprovação de conduta dolosa. Neste sentido, não se pode atestar a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei capaz de caracterizar a responsabilidade tributária delineada no artigo 135, III, do CTN.

Noutro prisma, o artigo 124, I, do CTN, prescreve:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

O interesse comum é um conceito indeterminado que exige construção jurisprudencial. De imediato, impõe-se a consagrada interpretação segundo a qual ocorre tal hipótese quando duas ou mais pessoas se instalam no mesmo lado da relação obrigacional escolhido pelo legislador para a configuração da sujeição passiva tributária (exemplo clássico dos coproprietários de um imóvel em relação ao IPTU). Além disso, o STJ cristalizou o entendimento de que o fato de haver empresas que pertençam ao mesmo grupo econômico, por si só, não enseja a responsabilidade solidária (AgRg no REsp nº 1.102.894, AgRg no Ag nº

1.055.860, REsp nº 834.044, REsp nº 1.001.450). Portanto, em situações semelhantes, há que se demonstrar algo mais do que a mera pertinência dentro do grupo econômico.

Entendo que caracteriza-se também o interesse comum quando é constatada a existência de pessoas diretamente beneficiadas por recursos financeiros ou patrimoniais fornecidos pelo contribuinte. No caso de pessoas jurídicas, normalmente essa situação vem acompanhada de uma ligação umbilical entre atividades aparentemente independentes, marcada pela confusão patrimonial, vinculação gerencial e coincidência de sócios administradores. No caso de pessoas físicas, normalmente há a apropriação direta dos recursos da empresa contribuinte, marcada pela obtenção de empréstimos ou usufruto de bens desprovidos de maiores formalidades. Essas pessoas não possuem apenas o interesse mediato no resultado econômico-financeiro das atividades da empresa contribuinte, como é o que ocorre, de regra, com qualquer pessoa que regularmente pertença ao quadro societário de uma empresa. Têm também o interesse imediato e comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal (a receita, o lucro). Isso porque se beneficiam dessas situações jurídicas diretamente, dispensando a regular distribuição de lucros, por obra da confusão patrimonial estabelecida entre suas esferas pessoais e a da empresa contribuinte.

Nada obstante, não há nos autos evidência de que possa ter havido a citada confusão patrimonial. As pessoas física e jurídica (sócios das empresas envolvidas no planejamento tributário) apontadas como responsáveis, segundo consta nos autos, receberam rendimentos distribuídos a partir dos lucros apurados na empresa PÁDUA e reinvestiram parte desses valores na PARATI. Tal situação não caracteriza o interesse comum acima referido.

Neste contexto, entendo que devam ser afastadas as responsabilidades tributárias atribuídas.

- Dispositivo:

Pelo exposto, oriento meu voto no sentido de dar provimento aos recursos voluntários. Porém, como sou vencido nesse entendimento, proponho que se reconheça a decadência quanto aos fatos geradores ocorridos antes de 31/12/2006, afastando-se, assim, o PIS e a COFINS de janeiro a novembro de 2006. No mérito, proponho o afastamento das multas qualificadas e que se afaste as responsabilidades tributárias atribuídas.

Documento assinado digitalmente.

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator

Voto Vencedor

Com a devida vênia ao ilustre relator, cujos votos tem sido proferidos com bastante acuidade prática e teórica e este não é exceção, não comungo do seu entendimento acerca do direito a ser aplicado à acusação do planejamento tributário não oponível à Fazenda.

Em primeiro lugar, uma empresa não precisa ser efêmera para ser empregada como empresa veículo ou para viabilizar operações engendradas com o propósito de economizar ilicitamente tributos. A curta vida de uma empresa é um indício amiúde considerado para se caracterizar os planejamentos ilícitos. Todavia, a caracterização desse fato não é, por si só, apto para comprovar evasões fiscais; de igual sorte, a ausência desse fato também não é um dado capaz de qualificar como lícita toda e qualquer manipulação que vise economizar tributos. O que deve ser examinado é o conjunto de elementos; aliás, conjunto este que foi considerado suficiente pelo próprio relator para a afirmação fiscal de que houve manejo de preços entre partes relacionadas para ludibriar a tributação de vários tributos.

Num primeiro momento, o relator parece considerar que não teria havido abuso. Assim abriu seu voto:

Em outras palavras, o planejamento tributário engendrado pode ser oponível ao fisco?

Apesar de todo o esforço argumentativo construído pela fiscalização, não se pode qualificar os fatos nessa perspectiva.

Nada obstante, prosseguiu:

O negócio jurídico que parece chamar mais a atenção no caso é o superfaturamento das operações de industrialização por encomenda. Com efeito, os preços praticados parecem ter sido bastante distantes daqueles que seriam razoáveis. Nesse sentido, a fiscalização faz uma série de considerações, inclusive de razões econômicas, para demonstrar que eles tiveram o objetivo preponderante de transferir o lucro da PARATI para a PÁDUA uma vez que esta poderia se valer de uma menor tributação ao optar pelo regime de tributação pelo lucro presumido. À reboque, outras vantagens puderam ser observadas no âmbito do aproveitamento de créditos do PIS e da COFINS.

Nada obstante, na conformidade do que foi apresentado, as ideias acerca da inoponibilidade dos planejamentos tributários marcados pela preponderância de um propósito associado à economia tributária foram maturadas num ambiente em que inexistia uma norma geral antielisiva eficaz (a eficácia da norma tributária editada com essa finalidade está a depender da edição de uma lei ordinária). Daí, toda a evolução jurisprudencial que se socorre nos institutos do direito civil.

Ocorre que toda essa construção jurisprudencial só é válida quando não há uma regra antielisiva específica para tratar do assunto. Ora, o superfaturamento do preço praticado em operações realizadas entre pessoas ligadas tem tratamento próprio determinado no contexto das regras de distribuição disfarçada de lucro.

Ou seja, não divergiu quanto aos fatos apontados pela autoridade lançadora e ratificados pela autoridade julgadora de primeiro grau. Também não considerou o planejamento apto a lícitamente reduzir a tributação das partes envolvidas.

Apenas aduziu que a autoridade deveria ter feito a acusação por meio de uma norma específica para a espécie (Distribuição disfarçada de lucro) e não por meio das normas gerais anti-elisão.

Ora, não estamos a tratar de regime de tributação, ou seja, da quantificação e da qualificação jurídica de um fato. Se fosse, se a autoridade fiscal tivesse aplicado uma alíquota diversa, se tivesse apurado uma base de cálculo qualitativa e quantitativamente diferente (lançar pelo lucro real no lugar do lucro presumido, por exemplo), aí sim o lançamento estaria equivocado. Contudo, a divergência do relator é quanto ao regime jurídico aplicado para a prova de um fato. Todavia, há várias formas de se comprovar o mesmo fato e uma não exclui outra. A distribuição disfarçada de lucro nada mais é do que uma presunção legal de um planejamento tributário ilícito. É uma forma, que não exclui outras, à disposição da autoridade fiscal para comprovar a ilicitude do negócio jurídico.

Isso posto, nego provimento ao recurso voluntário quanto a essa questão. No mais, sigo o voto do ilustre relator.

Documento assinado digitalmente.

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Redator Designado