



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

Processo nº 10980.725020/2016-20
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-005.556 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de agosto de 2018
Matéria IPI
Recorrente ATILA PNEUS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO HOMOLOGAÇÃO. FRAUDE. STJ. ART. 543-C DO CPC/73.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), em julgamento realizado sob a sistemática do artigo 543-C do CPC/73, decidiu que, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo para constituição do crédito tributário é de 5 anos contados da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º do CTN), quando houver antecipação de pagamento; e do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento já poderia ter sido efetuado, no caso de ausência de antecipação de pagamento ou da ocorrência de dolo, fraude ou simulação (art. 173, I do CTN).

IPI. INCIDÊNCIA. PRODUTOS IMPORTADOS. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C DO CPC/73. TEMA SOB REPERCUSSÃO GERAL. SEM TRÂNSITO EM JULGADO.

Os produtos importados estão sujeitos a uma nova incidência do IPI quando de sua saída do estabelecimento importador na operação de revenda, mesmo que não tenham sofrido industrialização no Brasil (ERESP 1403532/SC, art. 543-C do CPC/73).

A matéria sob repercussão geral sem decisão definitiva do STF deve ser julgada no CARF tomando como constitucionais as leis a respeito das quais ainda se aguarda o posicionamento do STF.

FRAUDE. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. ARBITRAMENTO DO VALOR TRIBUTÁVEL.

O art. 149, VII do CTN autoriza o lançamento de ofício quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação.

Diante de um quadro robusto caracterizador de fraude, correto o arbitramento do efetuado no valor tributável do IPI, nos termos do art. 148 do CTN e art. 197 do RIPI/2010, pelo valor real da operação.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. FRAUDE. LICITUDE. NÃO CONFIGURADA.

Não há que se falar em planejamento tributário lícito, quando a fiscalização apurou fraude quanto ao valor tributável do IPI, consubstanciada na intermediação por empresas interdependentes no mercado atacadista, com emissão de notas fiscais de "venda à ordem" com valor inferior ao praticado, revelado nas notas fiscais correspondentes de "remessas de mercadorias por conta e ordem de terceiro", bem como sem a comprovação dos pagamentos ou recebimentos nas operações realizadas pelas distribuidoras, as quais não possuíam recursos para negociar os volumes das operações autuadas e sequer apresentavam movimentação financeira.

RESPONSABILIDADE. ADMINISTRADORES.

Nos termos do art. 135 do CTN, respondem pelos créditos tributários os administradores da pessoa jurídica autuada por atos praticados com infração de lei, no caso, em face da fraude perpetrada para reduzir o montante de tributo a recolher envolvendo várias empresas do mesmo grupo econômico.

Recurso Voluntário negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a proposta de sobrestamento do processo até julgamento do RE 946.648 pelo STF, suscitada pelo Conselheiro Diego Diniz Ribeiro. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro e Maysa de Sá Pittondo Deligne. No mérito, por negar provimento ao Recurso Voluntário da seguinte forma: (i) pelo voto de qualidade para manter os responsáveis pessoas físicas no pólo passivo. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Renato Vieira de Avila e Cynthia Elena de Campos. O Conselheiro Diego Diniz Ribeiro irá apresentar declaração de voto neste ponto; (ii) por unanimidade de votos, quanto às matérias de mérito.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente

(assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Waldir Navarro Bezerra, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Cynthia Elena de Campos, Pedro Sousa Bispo, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Rodrigo Mineiro Fernandes e Renato Vieira de Ávila (Suplente convocado). Ausente justificadamente a Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, que foi substituída pelo Suplente convocado.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra decisão da Delegacia de Julgamento em Ribeirão Preto que julgou improcedente a impugnação da contribuinte.

Versa o processo sobre auto de infração para a exigência de IPI, lavrado em 12 de dezembro de 2016, relativamente aos períodos de apuração de janeiro de 2011 a dezembro de 2012, em razão de supostas emissões de notas fiscais com valor subfaturado, atribuindo-se à contribuinte conduta dolosa, com qualificação das multas aplicadas.

Foram arrolados como responsáveis solidários os administradores Luiz Bonacin Netto e Gabriela Boneto Rodrigues, devidamente qualificados nos autos. No termo de arrolamento, a Fiscalização esclareceu que a inscrição no CNPJ da contribuinte foi definitivamente declarada inapta no âmbito do processo nº 15165.722800/2014-83.

Consta no Termo de Descrição dos Fatos que:

a) A empresa realizou a importação de produtos estrangeiros, dos quais deu saída ao mercado nacional. O volume das importações gerou a escrituração de créditos no montante de quase quarenta milhões de reais.

b) O estabelecimento da empresa é equiparado a industrial, nos termos do art. 9º do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI/2010), o que lhe obrigaria a dar as saídas dos produtos para o mercado interno acompanhadas de notas fiscais com o destaque do imposto. Ademais, a Interessada estaria sujeita à Escrituração Fiscal Digital, havendo emitido as notas fiscais eletrônicas para os períodos dos anos de 2011 e 2012 e apresentado a declaração do imposto de renda com apuração pelo lucro real.

c) Constata-se a responsabilidade solidária dos sócios-administradores, em razão da constatação da prática de fraude, com fulcro no art. 28 do RIPI/2010 e no art. 135 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966). A importadora de pneus (Interessada) mantinha relação de interdependência com suas distribuidoras no mercado atacadista e também com outras pessoas jurídicas – importadoras e empresas de factoring –, que, em conjunto, seriam denominadas pelos administradores de "Grupo BS de Pneus". As mencionadas empresas agiriam conjuntamente "de forma a reduzir o montante de IPI devido em suas operações no mercado interno, ultrapassando as barreiras da legalidade, e, por meio de fraude, cometendo evasão de [...] IPI".

d) As aquisições e vendas efetuadas pelas distribuidoras eram simuladas e o recebimento dos valores das vendas no mercado atacadista era efetuado por suas outras empresas do "Grupo", Mississippi Fomento de Negócios S/A e Ventura & Orion S/A, que concentravam todo o recebimento de recursos de pessoas jurídicas de fora do Grupo. Se as operações houvessem ocorrido da forma documentada pelas empresas, teria havido infração também ao art. 195 do RIPI/2010, que trata do valor tributável mínimo em operações com empresas interdependentes.

e) As infrações apuradas em procedimentos anteriores são indiciários da conduta ilícita da Interessada. Algumas provas foram emprestadas de tais procedimentos, mas as conclusões alcançadas no presente auto de infração derivam exclusivamente das provas coletadas no novo procedimento. O repasse de recursos às citadas empresas centralizadoras de recebimentos foi também constatado no processo 10907.720989/2012-63. Além disso, repetiu-

se a constatação da falta de capacidade econômica das distribuidoras, para efetuarem as operações como documentadas.

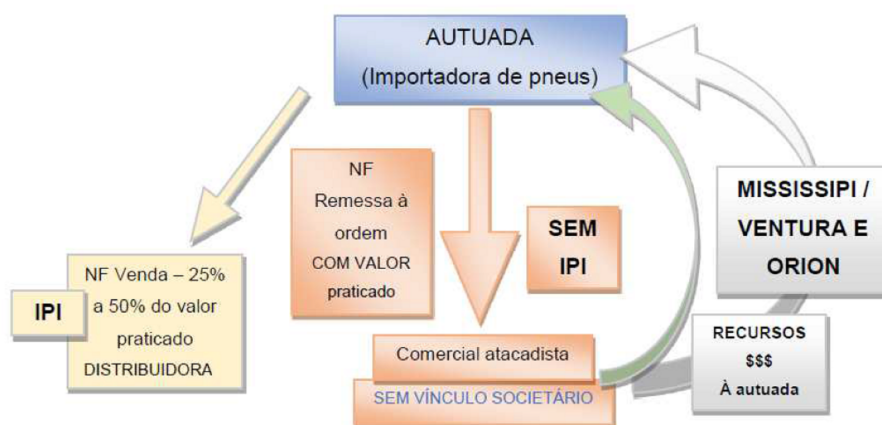
f) Houve divergência expressiva dos valores unitários de produtos idênticos (mais de 200%), entre as saídas em operação de vendas a ordem, em que atuavam como intermediárias as diversas empresas interdependentes, e as operações de remessa a ordem, para empresas atacadistas não interdependentes (demonstração efetuada na tabela de e-fl. 93).

g) Foram emitidas duas notas fiscais, nas saídas para as empresas não interdependentes, a primeira de venda por conta e ordem, com incidência de IPI, e a segunda de remessa, sem incidência do IPI, com valores de IPI entre 100% e 200% maiores do que os indicados na primeira nota.

h) Apurou-se fortes indícios, nas diligências realizadas, de que as operações de compra pelas distribuidoras interdependentes e a revenda correspondente não ocorreram de fato, em razão do seu reduzido capital social e ausência de movimentação financeira ou movimentação financeira irrisória. Em vez das operações registradas, o que ocorreu, de fato, foi a venda direta da Interessada para empresas comerciais atacadistas não interdependentes.

i) As referidas empresas não apresentaram provas do pagamento ou recebimento dos valores relativos às supostas operações mercantis. Por exemplo, nas operações efetuadas com a empresa Comércio Atacadista de Pneus Araçatuba Ltda., foram apuradas aquisições no montante de quase trinta e três milhões de reais e revendas da ordem de quase sessenta milhões, sem se identificar movimentação financeira alguma. A empresa citada e as demais distribuidoras, em resposta às intimações efetuadas nas diligências, afirmaram haver efetuado os envios de recursos à Interessada por meio das empresas Mississipi e Ventura & Orion. Ademais, em relação ao recebimentos dos valores das revendas, prova alguma foi apresentada pelas distribuidoras, havendo todas alegado o recebimento por meio das citadas empresas.

j) No tocante aos valores das operações, para efeito da incidência do IPI, considerou-se que seria o constante das notas fiscais de remessa emitidas em conjunto com as notas fiscais de venda à ordem. O esquema pode ser assim retratado:



k) Em síntese, tem-se que, primeiro, fez-se prova de que não merecem fé os documentos fiscais da autuada, vez que emitiu notas fiscais em valor inferior ao que teria praticado, restando assim, autorizado o arbitramento do valor tributável. Segundo, que é de ciência do Fisco que o valor real da operação seria o constante das notas fiscais de CFOP nº 5.923 e 6.923 - Remessa de mercadoria por conta e ordem de terceiros, em venda à ordem - também de emissão da autuada, e, entre **100% (cem por cento) e 200% (duzentos por cento)**

superior ao valor declarado pelo sujeito passivo quando da emissão das notas fiscais das supostas “vendas à ordem”. Por isso, certo é que os valores, expressos nas notas fiscais cujo CFOP são nº 5.119 e 6.119, não podem ser os adotados para fins de cálculo do IPI, e sim, os valores das notas fiscais de remessa (CFOP nº 5.923 e 6.923 - Remessa de mercadoria por conta e ordem de terceiros, em venda à ordem) também de emissão da autuada.

l) O arbitramento, por conseguinte, tomou por base o valor real da operação (CFOP nº 5.923 e 6.923 - Remessa de mercadoria por conta e ordem de terceiros, em venda à ordem), o qual é muito superior ao valor das notas fiscais, de janeiro de 2011 a dezembro de 2012, em que houve destaque de IPI.

A autuada e os dois responsáveis solidários apresentaram conjuntamente a impugnação, acompanhada de documentação probatória, alegando, em síntese:

- As questões suscitadas pela Fiscalização estariam em julgamento no processo administrativo nº 10907.720989/2012-63 e não teriam relevância para o caso do IPI. Toda a integralização do capital da empresa foi efetuada com recursos financeiros lícitamente auferidos e declarados.

- O IPI não incide sobre as saídas dos produtos importados para o mercado interno.

- O planejamento tributário que não infringe a lei não pode ser considerado como fraude. A forma como ocorreram as transações comerciais não foram utilizadas no único e exclusivo intuito de reduzir a carga tributária. Aplica-se ao caso a disposição do art. 150, § 4º do CTN, tendo ocorrido a homologação tácita, nos termos de acórdão citado do STJ.

- As diferenças de preços apuradas pela Fiscalização decorre de razões comerciais (clientes distintos sem vínculo com a importadora) e de ordem estratégica, pois as distribuidoras vinculadas ao grupo realmente possuem uma condição especial de preço ao adquirir os produtos em questão. Ademais, não há prova alguma do uso de "meia nota", uma vez que todas as operações foram devidamente registradas em documentos fiscais e contábeis.

- Houve equívoco na motivação do auto de infração, vez que foi regular a constituição das empresas de gestão empresarial.

- A contratação das empresas por clientes da Interessada não desfigura as operações. Há uma separação clara das receitas, sendo que as duas empresas somente recebem os valores previamente contratados.

- O levantamento do fluxo de financeiro da Interessada, se realizado, daria suporte aos lançamentos efetivados na escrita contábil. A Interessada tinha funcionários registrados e tinha utilizado funcionários do grupo, o que dispensaria contratos de terceirização, não havendo irregularidades em relação à legislação trabalhista. O Grupo Ventura Brasil e a Orion Participações tinham, na ocasião dos fatos, mais de cem funcionários registrados.

- Não é possível ser imputada responsabilidade a pessoas físicas, nos termos do art. 135 do CTN, o qual trata apenas de responsabilidade por substituição, no caso de atos praticados com excesso de poderes e infração à lei. O fato de as duas pessoas físicas serem administradoras da Interessada não caracteriza o recebimento de valores indevidos ou o

aproveitamento em benefício próprio. Não há amparo legal à interpretação de que o planejamento tributário, por si só, configuraria dolo ou fraude.

- A multa aplicada é abusiva, desproporcional e desprovida de fundamento lógico, além de ofender o princípio da vedação ao confisco, nos termos de decisões judiciais citadas. Não há qualquer justificativa para a aplicação da multa isolada, havendo dupla aplicação de penalidade, o que não seria permitido, nos termos de ementas citadas da CSRF e do STJ.

A Delegacia de Julgamento não acatou as razões de defesa dos impugnantes, concluindo ao final do Acórdão que:

Dessa forma, resta clara a configuração das seguintes situações:

- 1) Indicação da base de cálculo do IPI em preços irreais, muito inferiores aos valores de mercado;
- 2) Ausência de contestação específica, na impugnação de lançamento, do critério adotado pela Fiscalização para a fixação da base de cálculo;
- 3) Intenção clara de reduzir a base de cálculo do IPI devido nas saídas para as distribuidoras do Grupo;
- 4) Como resultado específico dos procedimentos adotados, os créditos registrados e não aproveitados em função do subfaturamento nas vendas para as distribuidoras do Grupo implicaram a anulação dos débitos, incluindo aí aqueles decorrentes de operações não subfaturadas com empresas de fora do Grupo;
- 5) Utilização de empresas do Grupo para centralizar as operações financeiras, inexistindo prova de transferência real dos valores das empresas administradoras de recursos para as distribuidoras interdependentes, e criação de ativos fictícios na contabilidade;
- 6) Recebimento, como meio de quitação das supostas vendas à ordem das distribuidoras de pneus interdependentes, de recursos diretamente dos reais adquirentes das mercadorias;
- 7) Práticas completamente distintas para clientes de fora do Grupo, com recebimento direto dos valores pela própria Interessada;
- 8) Controle administrativo de todas as operações concentrado nas pessoas dos administradores.

Dessa forma, deve-se ressaltar o diagrama das operações citado pela Fiscalização no TVF:

(...)

Conclui-se, portanto, que houve reduziu indevida da base de cálculo do IPI nas saídas tributadas pelo auto de infração, com prática de fraude, o que justifica plenamente a qualificação da multa de ofício, o deslocamento da regra de prazo decadencial para a do art. 173, I, do CTN e a responsabilização solidária dos administradores pelos créditos tributários lançados.

À vista do exposto, voto por julgar improcedente a impugnação de lançamento.

A empresa autuada foi cientificada dessa decisão por Edital em 23/05/2017 e os responsáveis foram intimados pela via postal em 11 e 12/05/2017.

Em 08/06/2017, os interessados apresentaram conjuntamente o recurso voluntário, repisando as alegações da impugnação e acrescentando outras, sob os seguintes tópicos:

I. BREVE HISTÓRICO

II - O PROCESSO ADMINISTRATIVO. NULIDADE DO JULGAMENTO REALIZADO PELA TURMA DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DE JULGAMENTO EM RIBEIRÃO PRETO (SP)

III - AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO. ILEGALIDADE DOS PROCEDIMENTOS ADOTADOS - NULIDADE

IV. CONSTITUIÇÃO SOCIAL DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA ÁTILA PNEUS LTDA. ORIGEM DE SUA CAPACIDADE OPERACIONAL. PROVA EMPRESTADA

VI. INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR. NÃO INCIDÊNCIA DE IPI NAS ATIVIDADES DE COMERCIALIZAÇÃO DOS PNEUS NO MERCADO INTERNO.

VII. PREJUDICIAL DE MÉRITO - DECADÊNCIA. EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NÃO CONFIGURA FRAUDE FISCAL E/OU SIMULAÇÃO

VIII. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO / INTERDEPENDÊNCIA - UTILIZAÇÃO DE DISTRIBUIDORAS DE PNEUS

IX - DA REGULAR CONSTITUIÇÃO DAS EMPRESAS VENTURA & ORION. GESTÃO EMPRESARIAL S/A E MISSISSIPPI FOMENTO DE NEGÓCIOS S/A. ARTIGO 8º, DA LEI N.º 6.404/76

X. DA ILEGITIMIDADE PASSIVA DAS PESSOAS FÍSICAS PARA RESPONDER PELA AUTUAÇÃO

XI. DA INEXISTÊNCIA DE MULTA OU SUA REDUÇÃO

XII. REQUERIMENTO FINAL

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso voluntário interposto, aduzindo, em síntese:

- Ao contrário do que se alega nas razões recursais, a análise do inteiro teor da decisão recorrida revela que o procedimento, na origem, observou o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa e que o julgador apreciou todas questões e elementos probatórios existentes

- O fato gerador da obrigação tributária principal é um ato material, verificável e palpável no mundo dos fatos, mesmo que oriundo de um negócio jurídico. De forma alguma, a autoridade administrativa pode ser constrangida a aceitar passivamente a qualificação formal/documental que o administrado dá a esse ato, se o mundo dos fatos a informa que ele possui qualificação jurídica diversa daquela manifestada nos documentos. A descon sideração, pela autoridade administrativa, de negócios jurídicos simulados é admitida pela jurisprudência do CARF, sem que seja necessário invocar o parágrafo único do art. 116 do CTN. A simulação provada autorizou o lançamento de ofício, conforme artigo 149, inciso VII, do CTN.

- Consoante o art. 23, § 2º, III, do Decreto 70.235/1972, considera-se feita a intimação eletrônica em 15 (quinze) dias contados da data registrada no comprovante de entrega no domicílio tributário do sujeito passivo, se a consulta não tiver sido feita até então. Assim, considera-se cientificado em 28 de dezembro de 2016. Ademais, como a hipótese é de fraude e simulação, fica afastada a aplicação do art. 150, § 4º do CTN, conforme ressalva expressa da parte final desse enunciado normativo.

- A recorrente confessa que estruturou seu negócio com a finalidade de recolher menos tributo. Nega, por outro lado, que tenha havido fraude. A própria confissão de que inseriu na cadeia pessoas jurídicas intermediárias para que pudesse formalizar operações de venda com valores abaixo dos praticados no mercado já revela a ausência de propósito

negocial nessas operações e parece suficiente para manter o Auto de Infração. É incontroverso, portanto, que os preços praticados nas operações que deram origem ao lançamento eram muito inferiores aos de mercado e que esse artifício foi deliberadamente adotado para reduzir o montante do IPI apurado.

- Em suma: está comprovado que as distribuidoras não passavam de instrumento artificial a serviço da recorrente para evadir o pagamento de IPI. A relação de interdependência entre elas, tal como fartamente demonstrado, por seu turno, autoriza o arbitramento da base de cálculo, nos termos da legislação do IPI utilizada pela autoridade fiscal.

- Acerca da alegação de regularidade das empresas Ventura & Orion e Mississippi, que centralizavam as operações financeiras, se elas eram ou não regulares, o fato é que a recorrente não conseguiu afastar a afirmação de que essas empresas atuavam para ocultar o caminho dos recursos decorrentes da venda de pneus no mercado interno.

- Cabe às pessoas físicas que figuram no contrato social como administradores produzir prova de que não concorreram para a infração, ônus do qual não se desincumbiram neste caso.

- As hipóteses sobre as quais incidem multa de ofício e multa isolada no lançamento do IPI são distintas, motivo pelo qual não se trata de duplicidade. Além do que o afastamento do preceito legal vigente pressupõe declaração de inconstitucionalidade, o que extrapola a competência do CARF.

É o relatório.

Voto

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, Relatora

Atendidos aos requisitos de admissibilidade, toma-se conhecimento do recurso voluntário, o qual se passa a analisar pelos seus próprios tópicos:

II - O PROCESSO ADMINISTRATIVO. NULIDADE DO JULGAMENTO REALIZADO PELA TURMA DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DE JULGAMENTO EM RIBEIRÃO PRETO (SP)

Alega a recorrente que toda a documentação que seria necessária para comprovar os fatos desenvolvidos ao longo de sua impugnação foi anexada aos autos, possibilitando, assim, um julgamento dentro da verdade real, mas a Delegacia de Julgamento desconsiderou tais fatos, com base, principalmente, no argumento da existência do grupo econômico. Segundo a recorrente, não basta a alegação da existência do grupo econômico, pois sua atribuição depende da constatação de que as pessoas jurídicas envolvidas tiveram participação na situação configuradora do fato gerador, significando que o último passo exige a avaliação da conformidade com as regras do CTN. Assim, requer que seja declarada a nulidade da decisão de 1ª instância, determinando-se a análise de todas as provas, documentos e pedidos contidos nos autos.

Não assiste razão à recorrente. O julgador *a quo* analisou as provas que eram pertinentes ao raciocínio contido na autuação para configurar o ilícito, descartando apenas aquelas que eram irrelevantes ao caso, conforme se verifica nos trechos abaixo da decisão recorrida:

1) DOCUMENTOS APRESENTADOS COM A IMPUGNAÇÃO

No mesmo sentido do que se afirmou anteriormente, o conjunto de provas trazido pela Interessada refere-se a operações que sequer são negadas pela Fiscalização (constituição das empresas distribuidoras, por exemplo), ou que não prova a maioria das alegações contidas no TVF.

Mas tais questões deverão ser analisadas em relação às alegações específicas apresentadas na impugnação.

(...)

2.1) ORIGEM DA CAPACIDADE OPERACIONAL DA INTERESSADA

No mesmo item de defesa, os Impugnantes abordam a questão da origem da capitalização da empresa, afirmando que o valor de R\$ 12.000.000,00 teria sido integralizado em dinheiro, listando um conjunto de depósitos efetuados em nome de Maxxis Importadora (antiga denominação social da Interessada), não havendo dúvidas sobre a integralização.

(...)

Os impugnantes juntaram vários outros documentos (contrato de seguro locatício, comprovantes de agendamento de pagamentos de conta de luz e telefone, fotos de estabelecimentos de distribuidoras) para, supostamente, comprovar a regularidade da constituição e funcionamento das empresas.

Entretanto, toda a documentação, além de não demonstrar outra origem dos valores integralizados, a não ser de recursos ao menos intermediados por outras empresas, também não explica as questões especificamente levantadas pela Fiscalização no TVF, quanto aos aspectos contábeis e às movimentações financeiras efetuadas entre as empresas.

A questão mais relevante que cabe aqui lembrar, para que não fique dispersa na quantidade de documentação que a Interessada apresentou sobre as chamadas provas emprestadas, é a de que a Fiscalização apontou que as referidas empresas (Mississippi, Ventura, Orion e Ventura & Orion) tinham ligações históricas com o "Grupo BS de pneus", desde a capitalização das empresas e que foram parte das operações que a Fiscalização considerou fraudulentas.

Não se trata, pois, de conclusões que somente derivam do que foi apurado no processo nº 10907.720989/2012-63.

(...)

As questões que foram levantadas em relação à interdependência disseram respeito, de fato, à organização do Grupo e à impossibilidade de apuração do valor tributável mínimo, mas também, especificamente, às consequências do controle da administração sobre a organização das operações.

Conforme já relatado, tais provas tem relevo por sua valor indiciário, no sentido de que a real sonegação tributária somente seria possível dentro do contexto da organização do Grupo.

Esclareça-se, ainda, que o entendimento de que houve configuração de fraude importou na adoção do preço real de venda, como esclarecido pela Fiscalização no TVF:

(...)

Conforme já relatado, foi apresentada extensa documentação sobre o histórico da formação das empresas e sobre os contratos efetuados com a Interessada, além de documentos comprobatórios de endereço e localização das empresas:

(...)

A respeito da presente questão, de fato não seria possível afirmar que o objetivos das empresas seriam meramente os citados acima.

Entretanto, deve-se esclarecer que, novamente, a questão mais importante não se refere aos fatos e atos apontados pela Interessada, mas, sim, à forma como eram efetuadas as movimentações financeiras e a sua contabilização, matéria a ser analisada mais adiante.

Da mesma forma, a Fiscalização não redefiniu a situação jurídica da equipe de trabalho do Grupo, mas enfatizou que a situação apurada de fato seria inconsistente com a que se esperaria de empresas com tais volumes de operação, incluindo a constatação no conjunto de provas indiciárias.

Ademais, a prova apresentada pelos Impugnantes, de que o Grupo Ventura Brasil e a Orion Participações, tinham mais de cem funcionários à época da fundação da Átila Pneus Ltda. não esclarece, propriamente, a razão elencada pela Fiscalização para sua conclusão, a seguir repetida:

De forma ainda mais incisiva e direta, a ora atuada afirma textualmente que quem, de fato, operacionaliza e detém a capacidade operacional à consecução do seu objeto social é algo ora denominado “grupo BS PNEUS, de BONACIN FILHOS & SIMEÃO FILHOS”, ora “grupo de empresas que tem o mesmo controle acionário”, ora ainda “coirmãs” da atuada.

Enquadra-se tal situação na questão da total operacionalização atividades das empresas a partir de um só comando, o que permitiria, em relação ao principal elemento da atuação, o livre estabelecimento dos valores das vendas de produtos importados entre as empresas do Grupo.

(...)

Também não houve omissão do julgador da DRJ quanto à análise de nenhum pedido da então impugnante, o qual sequer foi identificado no recurso voluntário. Ademais, a alegação da recorrente de que não bastaria o argumento do julgador de existência do grupo econômico, trata-se de questão de mérito, sem o condão de ensejar a nulidade suscitada da decisão recorrida.

Assim, rejeita-se a preliminar de nulidade da decisão da DRJ.

III - AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO. ILEGALIDADE DOS PROCEDIMENTOS ADOTADOS - NULIDADE

Entende a recorrente que a inexistência "operacional" de fato das Distribuidoras de Pneus foi o motivo invocado pela Fiscalização para a lavratura do auto de infração, sendo que somente depois de encerrado o procedimento administrativo visando à declaração de inaptidão do CNPJ da sociedade por inexistência de fato, é que a Receita poderia considerar existente o motivo que foi por ela invocado. Argumenta que, ao desconsiderar atos, negócios e pessoas jurídicas, a autoridade administrativa exorbitou de sua competência, eis que não foi editada a lei ordinária que deve regulamentar a regra veiculada pelo parágrafo único do artigo 116 do CTN (Lei Complementar nº 104/2001). Também no seu entender, a ausência de propósito negocial não autorizaria a desconsideração do ato jurídico, pois essa teoria não se aplica no direito brasileiro, diante dos princípios da legalidade, tipicidade e segurança jurídica que regem o Direito Tributário. Prossegue afirmando que, ainda que fosse essa teoria aplicável, no caso específico, não há dúvidas de que a organização da atividade do contribuinte e das pessoas ligadas atendeu a propósitos extrafiscais. Assim, requer que o lançamento seja declarado nulo.

A nulidade do lançamento suscitada pela recorrente não prospera.

O presente processo **não** trata da desconsideração de pessoas jurídicas, mas da exigência de IPI nas saídas de produtos importados do estabelecimento equiparado a industrial para o mercado interno, decorrente do arbitramento do valor tributável das operações. Apurou a fiscalização que a contribuinte emitiu notas fiscais em valor inferior ao que teria sido praticado, o que ensejou o arbitramento do valor tributável, nos termos do art. 148 do CTN e art. 197 do Regulamento do IPI/2010¹, pelo valor real das operações, constante

¹ [CTN] Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor

nas notas fiscais de CFOP nº 5.923 e 6.923 (Remessa de mercadoria por conta e ordem de terceiros, em venda à ordem), o qual era entre 100% e 200% superior ao valor declarado nas notas fiscais correspondentes das supostas "vendas a ordem" (CFOP's nºs 5.119 e 6.119) com destaque do IPI, cujos destinatários eram comerciais atacadistas não interdependentes.

Como consta no Termo de Descrição dos Fatos, a fraude restou assim caracterizada:

Em síntese, conclui-se que o esquema fraudulento teria se iniciado já na constituição da Átila, a qual, fazendo uso da Mississipi Fomento de Negócios S/A., ocultou a origem de seus recursos, bem como, encobriu-se, posteriormente, em evidente simulação, os valores percebidos em decorrência de suas atividades, impossibilitando a verificação direta do valor de cada operação de venda de pneus, e evitando a incidência de IPI no total de suas vendas no mercado, verdadeira blindagem à fiscalização.

Tal esquema fraudulento prosseguiu com o uso da pessoa jurídica Ventura & Orion S/A, para o recebimento e ocultação dos valores recebidos não submetidos à tributação do IPI, em conjunto com as distribuidoras de pneus interdependentes, todas sem capacidade econômica financeira para realizar operações na monta em que foram registradas, nas notas fiscais emitidas pela autuada, indício de que as vendas documentadas nessas notas fiscais, para as essas distribuidoras, não ocorreram efetivamente.

Isso porque tais distribuidoras não possuíam recursos para negociarem os ditos volumes de valores, não apresentaram movimentação financeira, e, como se verá, nem têm provas de pagamento ou recebimento dos valores relativos às supostas operações mercantis, como já dito, será exposto mais detalhadamente em tópico posterior. No quadro a seguir, lista-se as citadas pessoas jurídicas denominadas neste termo de "distribuidoras de pneus":

(...)

Em suma, o que se vislumbrou foi que, ao dar saída de produtos no mercado atacadista, por meio de suas interdependentes (notas fiscais de remessa por conta e ordem), os valores praticados pela autuada eram mais de 200% (duzentos por cento) superiores aos valores praticados em saídas diretas para essas interdependentes (notas fiscais de venda à ordem).

Procedeu-se, então, diversas diligências, conforme descrito no breve relatório, perante as distribuidoras de pneus interdependentes, e perante as denominadas, no presente termo, de comerciais atacadistas *não interdependentes*, as quais teriam adquirido os produtos importados da autuada, supostamente por intermédio das distribuidoras de pneus interdependentes, com intuito de se averiguar o motivo de tamanha discrepância.

ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

[RIPI/2010] Art. 197. Ressalvada a avaliação contraditória, decorrente de perícia, o Fisco poderá arbitrar o valor tributável ou qualquer dos seus elementos, quando forem omissos ou não merecerem fé os documentos expedidos pelas partes ou, tratando-se de operação a título gratuito, quando inexistir ou for de difícil apuração o valor previsto no art. 192 (Lei nº 5.172, de 1966, art. 148, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 17).

§1º Salvo se for apurado o valor real da operação, nos casos em que este deva ser considerado, o arbitramento tomará por base, sempre que possível, o preço médio do produto no mercado do domicílio do contribuinte, ou, na sua falta, nos principais mercados nacionais, no trimestre civil mais próximo ao da ocorrência do fato gerador.

§2º Na impossibilidade de apuração dos preços, o arbitramento será feito segundo o disposto no art. 196.

Constatou-se que, ao dar saída de produtos de seu estabelecimento, com destino às denominadas comerciais atacadistas não interdependentes, a autuada, Átila Pneus Ltda. emitia duas notas fiscais:

1) a primeira, de venda CFOP nº 5.119 ou 6.119 - Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros entregue ao destinatário por conta e ordem do adquirente originário, em venda à ordem, em cujo campo destinatário constava uma das distribuidoras de pneus interdependentes, **com incidência de IPI**;

2) e a segunda, de remessa CFOP nº 5.923 ou 6.923, - Remessa de mercadoria por conta e ordem de terceiros, em venda à ordem -, cujo destinatário era uma das comerciais atacadistas não interdependentes, isto é, sem qualquer vínculo societário com a fiscalizada, e nesse caso, **sem incidência de IPI**, com valor das mercadorias em torno de 100% (cem por cento) a 200 % (duzentos por cento) superior ao da primeira nota fiscal (CFOP 5.119 e CFOP 6.119).

E, das diligências vinculadas, obteve-se forte indício de que as operações de compra pelas distribuidoras de pneus interdependentes e a revenda correspondente não ocorriam efetivamente. Tais pessoas jurídicas, as Distribuidoras de Pneus interdependentes, **com Capital Social insuficiente (em torno de R\$ 50.000,00 – cinquenta mil reais) para realizar o montante de operações comerciais** que as Notas Fiscais de Saída da autuada demonstram, no período de janeiro de 2011 a dezembro de 2012, sequer tiveram movimentação financeira, ou tiveram movimentação irrisória frente ao volume de operações de realizadas, vide documentos comprobatórios – DIMOF das distribuidoras de Pneus juntadas aos autos.

Ou seja, não dispunham de capacidade econômico-financeira (capital próprio) para realizar aquisições de produtos da autuada para a revenda no mercado atacadista, como se quer fazer crer por meio das notas fiscais de venda a ordem da autuada.

O que de fato ocorria era tão somente venda direta da Átila Pneus Ltda. às comerciais atacadistas não interdependentes, a qual era documentada fraudulentamente como duas operações comerciais distintas, com o intuito de reduzir o valor do tributo IPI devido.

(...)

Difícil crer que as vendas, documentadas nas notas fiscais de emissão da autuada (Átila Pneus Ltda.) para as distribuidoras interdependentes citadas no quadro anterior, efetivamente ocorreram, vez que, repita-se, tais distribuidoras não possuíam recursos para negociarem os ditos volumes de valores, não apresentaram movimentação financeira, e mais, como se verá, nem têm provas de pagamento ou recebimento dos valores relativos às supostas operações mercantis.

Tome-se como exemplo, a pessoa jurídica COMERCIO ATACADISTA DE PNEUS ARAÇATUBA LTDA.

(...)

Em suma, as comerciais atacadistas não interdependentes informaram que teriam enviado os pagamentos, relativos às compras dos produtos importados pela autuada, à pessoa jurídica Mississippi Fomento de Negócios S/A. e à pessoa jurídica Ventura & Orion – Gestão Empresarial S/A.

Apesar de tentar fazer crer que teriam quitado junto à autuada as aquisições de pneus para a revenda no mercado interno, bem como, que teriam recebido os valores correspondentes a essas vendas, as distribuidoras de pneus interdependentes não fizeram prova nem de uma coisa nem de outra. Veja-se.

Primeiro, porque, não apresentaram nenhum comprovante de pagamento em seus nomes de suas aquisições de mercadorias, já que, do mesmo modo, não fizeram prova de terem recebido recurso algum das vendas, e, por último, porque sequer tiveram movimentação financeira, prova de ingresso e saída de recursos dessas pessoas jurídicas.

O que se pretende expor é que as operações documentadas pelas notas fiscais de emissão da fiscalizada, CFOP nº 5.119 e 6.119, entre a fiscalizada e as

distribuidora de pneus interdependentes, não passavam de subterfúgio da autuada para evitar a incidência do IPI sobre o total da operação.

Em verdade, as mercadorias jamais ingressaram nos estabelecimentos das distribuidoras interdependentes, bem como, **as distribuidoras não receberam recurso algum, fosse das comerciais atacadistas**, fosse da pessoa jurídica Mississippi Fomento de Negócios S/A, ou ainda da pessoa jurídica Ventura & Orion – Gestão Empresarial S/A, inscrita no CNPJ sob nº 13.622.872/0001-33, as quais, segundo informações e provas fornecidas pelas comerciais atacadistas diligenciadas, teriam recebido os valores por essas últimas pagos. Vide documentos fornecidos em diligências colacionados aos autos.

Do mesmo modo, as distribuidoras de pneus nunca efetuaram repasse, pagamento, transferência de recursos à autuada.

O conjunto probatório se torna mais robusto ainda com prova obtida do ingresso dos recursos diretamente de comercial atacadista para a autuada, sem quaisquer justificativas plausíveis.

(...)

Assim, em conjunto com as demais provas, o recebimento pela própria Átila Pneus Ltda. de recursos diretamente de comerciais atacadistas – sem quaisquer intermediações –, é capaz de comprovar que valores ingressaram na autuada, os quais seriam supostamente devidos às distribuidoras de Pneus Vila Velha e Santa Catarina, em razão de vendas documentadas como por conta e ordem de terceiros.

Fato que é mais um indício de que as operações de compra e revenda das distribuidoras de pneus não se realizaram efetivamente, tratando-se de mero artifício fraudulento para redução da incidência de IPI sobre as operações de vendas da autuada, de produtos importados, no mercado interno.

Destarte, os comprovantes de depósitos em conta corrente da autuada provam que a própria Átila recebia recursos diretamente de comerciais atacadistas, e, por isso, também são hábeis, em conjunto com as demais provas e indícios, a demonstrar que os recursos jamais foram transferidos às distribuidoras de pneus.

Indício claro de que tais intermediações das distribuidoras de pneus no mercado atacadista não existiram!!!

E a fraude se torna mais evidente ao se sopesar que tais pessoas jurídicas interdependentes (as distribuidoras de pneus), como dito anteriormente, não eram contribuintes de IPI, portanto, **funcionavam como verdadeiros anteparos à incidência do IPI sobre o valor total das operações**.

É deveras razoável se concluir, portanto, que a fraude praticada pela fiscalizada, em conluio com outras pessoas jurídicas do mesmo grupo econômico, consistia em lançar e apurar IPI a menor do que o devido, fazendo uso de esquema operacional, em que se “escondia”, da incidência do IPI, parcela do valor da venda dos produtos importados, com a “suposta” intermediação das distribuidoras de pneus, por meio da emissão de notas fiscais de venda (CFOP 5119 e 6119) às distribuidoras, e de remessa (CFOP 5923 e 6923) às comerciais atacadistas.

Fez-se prova, logo, que as operações de venda de pneus da autuada às distribuidoras nunca se efetivaram, assim como se provou que a revenda por essas últimas às pessoas jurídica comerciais atacadistas, adquirentes dos produtos importados pela autuada, não teria ocorrido.

(...)

Como se vê acima, ao contrário do afirmado pela recorrente, a ausência de capacidade operacional das empresas não caracteriza o motivo da autuação. Apenas a ausência de capacidade econômico-financeira é um dos elementos dentro do conjunto indiciário convergente para a caracterização da fraude no valor tributável do IPI.

Embora seja verdade, como dito pela recorrente, que há um procedimento específico previsto na legislação para declaração de inaptidão de empresas em face da inexistência de fato, nada impede que a ausência de capacidade financeira das empresas figure como um dos elementos do quadro probatório apurado para a fraude em outro processo.

Quanto à alegação de ausência de regulamentação do art. 116 do CTN é importante esclarecer que a fiscalização sequer mencionou tal dispositivo no Auto de Infração e no Termo de Descrição dos Fatos. Em verdade, o que ocorreu foi, diante de um quadro robusto caracterizador de fraude quanto ao valor tributável do IPI, procedeu-se ao devido arbitramento, nos termos do art. 148 do CTN e art. 197 do RIPI/2010, pelo valor real da operação. Como se sabe, o art. 149, VII do CTN autoriza o lançamento de ofício quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação.

Nessa linha, são pertinentes os seguintes argumentos da Procuradoria da Fazenda Nacional nas contrarrazões ao recurso voluntário:

Não é necessário recorrer ao artigo 116 do CTN para que a autoridade fiscal prestigie a realidade fática em detrimento da roupagem formal dada pelos contribuintes a atos que em essência caracterizam o fato gerador da obrigação tributária principal.

A autorização para proceder de tal forma advém de normas gerais que permeiam não apenas o direito tributário, mas que podem ser verificadas em todos os ramos do Direito.

Conforme aponta o artigo 114 do CTN, o fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. Essa “situação” é normalmente identificada como um fato jurídico, um ato natural ou humano que gera consequências no campo da tributação, por força de lei.

Nesse sentido, o fato gerador da obrigação tributária principal é um ato material, verificável e palpável no mundo dos fatos, mesmo que oriundo de um negócio jurídico. De forma alguma, a autoridade administrativa pode ser constrangida a aceitar passivamente a qualificação formal/documental que o administrado dá a esse ato, se o mundo dos fatos a informa que ele possui qualificação jurídica diversa daquela manifestada nos documentos.

(...)

A primazia da substância sobre a forma decorre do próprio Direito, pois este incide sobre fatos. Assim, a autoridade fiscal não deve ficar circunscrita à forma como as partes documentaram determinado acontecimento se outros elementos a convencem que o documentado não reflete a realidade.

(...)

Acrescente-se que não havia motivo para seguir o procedimento disciplinado na IN SRF 200/2002, uma vez que o objeto do ato administrativo praticado não se refere à inscrição no CNPJ.

Por fim, cumpre destacar que o fato de o procedimento originalmente previsto na Medida Provisória 66/2002 para regulamentar o parágrafo único do art. 116 do CTN não ter sido convertido em lei não impede a desconsideração de atos simulados pela autoridade fiscal. Deve-se interpretar unicamente que o Poder Legislativo optou por não converter em lei aquelas normas específicas. Aliás, o próprio art. 13, parágrafo único, da MP 66/2002, ressaltava que “O disposto neste artigo não inclui atos e negócios jurídicos em que se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”, deixando claro são temas distintos.

(...)

Por fim, a questão acerca da verificação da licitude do planejamento tributário é matéria de mérito no presente julgamento que poderia, se fosse o caso, levar à improcedência do lançamento, mas não a sua nulidade como pretende a recorrente.

Dessa forma, rejeita-se a preliminar de nulidade do lançamento suscitada neste tópico.

IV. CONSTITUIÇÃO SOCIAL DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA ÁTILA PNEUS LTDA. ORIGEM DE SUA CAPACIDADE OPERACIONAL. PROVA EMPRESTADA

Requer a recorrente a declaração de nulidade de todos os atos e fatos trazidos à discussão pelos auditores fiscais que não possuem relação com o objeto do Mandado de Procedimento Fiscal (IPI) e o ano fiscalizado (2011 e 2012), eis que os Auditores-Fiscais responsáveis pela fiscalização tributária usurparam os poderes que são inerentes ao cargo e lhes foram conferidos pelo superior hierárquico no Mandado de Procedimento Fiscal - MPF.

Ocorre que tais alegações já foram rechaçadas pela decisão da DRJ, sem que a recorrente tivesse apresentado qualquer contraposição ao que foi ali decidido, razão pela qual há de ser mantida a referida decisão nessa parte pelos seus próprios fundamentos, com os quais também concordo:

Alegou-se que o referido MPF vincularia a Fiscalização ao caso específico do IPI, tendo havido uma espécie de usurpação de poder do superior hierárquico.

Entretanto, não existe tal vinculação a que se refere a Interessada, uma vez que os auditores-fiscais têm competência plenamente prevista em lei (Lei nº 10.593, de 2002, art. 6º I, a, c e d, com a redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007).

Ademais, não houve extrapolação alguma da ação fiscal em relação ao previsto no MPF, pois somente foi fiscalizado o IPI e somente foi lavrado auto de infração de IPI, não havendo que se falar em limites impostos por MPF em relação aos meios de prova adotados pela Fiscalização.

Por fim, os entendimentos citados pela Interessada a respeito da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais estão superados há muito tempo, conforme demonstra a ementa abaixo reproduzida:

PRELIMINAR DE NULIDADE – NORMAS PARA EXECUÇÃO DE PROCEDIMENTOS FISCAIS - MPF.

Não se tratando de auto de infração lavrado por pessoa incompetente, não tendo havido preterição do direito de defesa da contribuinte e não tendo sido feridos os artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72, não cabe o acatamento da preliminar de nulidade. (CARF, Ac. CSRF/9101-00414, rel. Karem Jureidini Dias, sessão de 03/11/2009, maioria)

Improcedem, dessa forma, as alegações de nulidade alegadas pela Interessada.

(...)

Outrossim, prossegue a recorrente argumentando que, como forma de evitar que essas informações trazidas aos autos possam prejudicar o justo julgamento do processo, demonstraria, de forma resumida, os procedimentos de constituição social da recorrente e a origem de sua capacidade operacional.

Sobre a referida documentação, entendeu o julgador *a quo* que: "toda a documentação, além de não demonstrar outra origem dos valores integralizados, a não ser de recursos ao menos intermediados por outras empresas, também não explica as questões especificamente levantadas pela Fiscalização no TVF, quanto aos aspectos contábeis e às movimentações financeiras efetuadas entre as empresas".

Também como já relatado por este Colegiado no Acórdão nº 3402-003.314, de 24 de setembro de 2016, grande parte desses documentos já foram analisados na Informação

Fiscal constante em outro processo administrativo, de nº 10907.720988/2012-19, no qual se analisou os argumentos da ÁTILA PNEUS apresentados em contraposição à representação para baixa de ofício, concluindo-se pela inabilidade da documentação apresentada para comprovar a integralização do Capital Social, nesses termos:

3) No entanto, o que as Declarações de Imposto de Renda dos antigos sócios revelam é que no ano de 2009, assim como no ano anterior, os sócios da ÁTILA PNEUS LTDA não possuíam recursos depositados em instituições financeiras, ou bens que tenham sido convertidos em dinheiro, nos montantes investidos na empresa e que o patrimônio individual de cada sócio era composto, naquela ocasião, quase que exclusivamente de participações em outras sociedades, conforme se observa a seguir:

4) As Declarações de Informações sobre Movimentação Financeira (DIMOF) do mesmo período, apresentadas pelos bancos nos quais os sócios possuíam recursos financeiros depositados, confirmam que a movimentação financeira dos sócios em instituições bancárias durante o ano de 2009 ocorreu em valores muito aquém daqueles depositados na conta corrente da ÁTILA PNEUS LTDA a título de integralização de capital;

(...)

ii. Nos 16 (dezesseis) comprovantes de depósito bancário, que fariam prova da integralização do capital inicial, consta que os depósitos foram efetuados pela própria ÁTILA PNEUS LTDA e não pelos sócios. Embora a impugnante defenda que o funcionário do banco tenha se enganado ao emitir os comprovantes e que de fato foram os sócios que efetuaram os depósitos, a realidade aponta em outro sentido, pois, além de o nome dos sócios não constar nos comprovantes, não há uma combinação possível dentre os comprovantes cujo somatório resulte na quantia supostamente aportada por cada sócio a título de integralização de capital. (Caso a impugnante pretenda insistir em defender que os sócios teriam realizado os depósitos, deveria, no mínimo, identificar qual sócio teria sido o responsável por cada depósito);

iii. O fato de os recursos não terem transitado pela conta corrente dos antigos sócios da ÁTILA PNEUS LTDA sugere que os valores nunca pertenceram a eles;

iv. Como os valores que ingressaram na conta-corrente da ÁTILA PNEUS LTDA adentraram a conta da empresa através de depósitos em dinheiro, não é possível atestar com segurança que eles seriam originários da empresa BS EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS S/A. Não foram sequer apresentados comprovantes de saque em conta bancária de titularidade da BS EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS S/A que coincidisse em datas e valores com os comprovantes de depósito na conta corrente da ÁTILA PNEUS LTDA, sendo que os valores depositados na conta ÁTILA PNEUS LTDA foram, muito provavelmente, previamente sacados de outra(s) corrente(s), já que não é usual pessoas físicas ou jurídicas movimentarem, nos dias de hoje, milhões em dinheiro, fora do sistema bancário. De fato, os recursos depositados na conta-corrente da ÁTILA PNEUS LTDA podem possuir qualquer outra origem;

7) É importante lembrar que os R\$ 12.600.000,00 supostamente aplicados na integralização de capital, tão logo ingressaram na conta bancária da ÁTILA PNEUS LTDA, foram de lá retirados, sem que a retirada de recursos fosse justificada, de sorte que além de a impugnante não lograr êxito em comprovar a origem dos valores, também não se desincumbiu da obrigação de comprovar que os recursos foram de fato investidos na empresa;

(...)

Ademais, ainda que, por hipótese, a recorrente tivesse obtido êxito na demonstração da integralização do seu capital social, esse fato, por si só, não seria hábil para afastar a fraude quanto ao valor tributável do IPI na operações, amparada em robusto quadro probatório, consubstanciado essencialmente na intermediação por empresas interdependentes (distribuidores) no mercado atacadista, com emissão de notas fiscais de "venda à ordem" com valor inferior ao praticado, revelado nas notas fiscais correspondentes de "remessas de mercadorias por conta e ordem de terceiro", bem como sem a comprovação dos pagamentos ou recebimentos nas operações de intermediação pelas distribuidoras interdependentes, as quais não possuíam recursos para negociar os volumes das operações e sequer apresentavam movimentação financeira.

VI. INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR. NÃO INCIDÊNCIA DE IPI NAS ATIVIDADES DE COMERCIALIZAÇÃO DOS PNEUS NO MERCADO INTERNO.

Alega a recorrente que não haveria relação jurídica válida que ampare a segunda cobrança do IPI, quando ela promove a saída de mercadoria importada do seu

estabelecimento, sem submetê-la a qualquer processo de industrialização, para comercialização no mercado interno.

No entanto, conforme já decidido no EREsp 1403532/SC Embargos de Divergência em Recurso Especial, transitado em julgado em 04/11/2016, restou fixada a seguinte tese para efeito do art. 543-C do CPC/73: "os produtos importados estão sujeitos a uma nova incidência do IPI quando de sua saída do estabelecimento importador na operação de revenda, mesmo que não tenham sofrido industrialização no Brasil", conforme ementa abaixo:

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI. FATO GERADOR. INCIDÊNCIA SOBRE OS IMPORTADORES NA REVENDA DE PRODUTOS DE PROCEDÊNCIA ESTRANGEIRA. FATO GERADOR AUTORIZADO PELO ART. 46, II, C/C 51, PARÁGRAFO ÚNICO DO CTN. SUJEIÇÃO PASSIVA AUTORIZADA PELO ART. 51, II, DO CTN, C/C ART. 4º, I, DA LEI N. 4.502/64. PREVISÃO NOS ARTS. 9, I E 35, II, DO RIPI/2010 (DECRETO N. 7.212/2010).

1. Seja pela combinação dos artigos 46, II e 51, parágrafo único do CTN - que compõem o fato gerador, seja pela combinação do art. 51, II, do CTN, art. 4º, I, da Lei n. 4.502/64, art. 79, da Medida Provisória n. 2.158-35/2001 e art. 13, da Lei n. 11.281/2006 - que definem a sujeição passiva, nenhum deles até então afastados por inconstitucionalidade, os produtos importados estão sujeitos a uma nova incidência do IPI quando de sua saída do estabelecimento importador na operação de revenda, mesmo que não tenham sofrido industrialização no Brasil.

2. Não há qualquer ilegalidade na incidência do IPI na saída dos produtos de procedência estrangeira do estabelecimento do importador, já que equiparado a industrial pelo art. 4º, I, da Lei n. 4.502/64, com a permissão dada pelo art. 51, II, do CTN.

3. Interpretação que não ocasiona a ocorrência de bis in idem, dupla tributação ou bitributação, porque a lei elenca dois fatos geradores distintos, o desembaraço aduaneiro proveniente da operação de compra de produto industrializado do exterior e a saída do produto industrializado do estabelecimento importador equiparado a estabelecimento produtor, isto é, a primeira tributação recai sobre o preço de compra onde embutida a margem de lucro da empresa estrangeira e a segunda tributação recai sobre o preço da venda, onde já embutida a margem de lucro da empresa brasileira importadora. Além disso, não onera a cadeia além do razoável, pois o importador na primeira operação apenas acumula a condição de contribuinte de fato e de direito em razão da territorialidade, já que o estabelecimento industrial produtor estrangeiro não pode ser eleito pela lei nacional brasileira como contribuinte de direito do IPI (os limites da soberania tributária o impedem), sendo que a empresa importadora nacional brasileira acumula o crédito do imposto pago no desembaraço aduaneiro para ser utilizado como abatimento do imposto a ser pago na saída do produto como contribuinte de direito (não-cumulatividade), mantendo-se a tributação apenas sobre o valor agregado.

4. Precedentes: REsp. n. 1.386.686 - SC, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 17.09.2013; e REsp. n. 1.385.952 - SC, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 03.09.2013. Superado o entendimento contrário veiculado nos EREsp. nº 1.411.749-PR, Primeira Seção, Rel. Min. Sérgio Kukina, Rel. p/acórdão Min. Ari Pargendler, julgado em 11.06.2014; e no REsp. n. 841.269 - BA, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 28.11.2006.

5. Tese julgada para efeito do art. 543-C, do CPC: "os produtos importados estão sujeitos a uma nova incidência do IPI quando de sua saída do estabelecimento importador na operação de revenda, mesmo que não tenham sofrido industrialização no Brasil".

6. Embargos de divergência em Recurso especial não providos. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

(...)

Como se sabe, nos termos do art. 62, §2º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, na redação dada pela Portaria MF nº 152/2016, "As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF".

O fato de a matéria estar pendente de apreciação pelo STF [Tema 906: "Violação ao princípio da isonomia (art. 150, II, da Constituição Federal)], em nada altera o andamento do feito no âmbito deste CARF tomando-se por constitucional a norma legal questionada, conforme fundamentou o Conselheiro Rosaldo Trevisan em seu Voto no Acórdão nº 3401-003.445 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, de 30 de março de 2017:

(...)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2004

Ementa:

RETORNO SOBRESTAMENTO. REPERCUSSÃO GERAL. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. SÚMULA 2 CARF.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Assim, os retornos de sobrestamento sem decisão definitiva do STF (em matérias de reconhecida repercussão geral) devem ser julgados tomando como constitucionais as leis a respeito das quais ainda se aguarda o posicionamento do STF.

(...)

O cerne da questão discutida no Supremo Tribunal Federal, que é nossa corte constitucional, é bem descrito na coluna "descrição tema" da planilha "Temas com determinação de suspensão nacional", constante na página eletrônica do tribunal (<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciarepercussao/listarrepercussao geral.asp>):

(...)

Pesquisando-se, no mesmo sítio eletrônico, o andamento do processo, percebe-se que, em 26/10/2016, foi determinado o envio de ofícios aos órgãos do sistema judicial pátrio para suspensão do processamento dos feitos pendentes que versem sobre a questão, que ainda não foi decidida pelo STF.

Tal suspensão, porém, não afeta a apreciação dos processos administrativos pelos tribunais administrativos – especialmente do CARF, após a publicação da Portaria MF nº 545, de 18/11/2013, que revogou os §§ 1º e 2º do art. 62-A do Anexo II do Regimento Interno do CARF então vigente.

Assim, ainda não há manifestação definitiva do STF sobre a matéria, existindo tão somente o reconhecimento da repercussão geral da questão, sendo cabível, destarte, a imediata análise da questão por este tribunal administrativo.

É de se destacar, contudo, o teor da Súmula nº 2 deste CARF (que comunga com o teor do art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972):

"Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária."

Assim, a matéria em apreciação pelo STF, de repercussão geral e trato constitucional reconhecidos, será analisada por este tribunal administrativo sem que seja possível o entendimento pela inconstitucionalidade de lei tributária.

O silogismo é inevitável: se o STF reconhece a repercussão geral, por óbvio que há discussão sobre constitucionalidade. E se há discussão sobre constitucionalidade, o CARF é incompetente para manifestar-se negativamente, devendo acolher todas as leis tributárias como constitucionais. E, como não há mais a possibilidade de sobrestamento, o CARF deve julgar a matéria, sempre considerando as leis (cuja constitucionalidade o STF está a apreciar) como constitucionais.

(...)

Assim, no presente julgamento, é de se tomar por constitucionais as normas legais que dispõem sobre a incidência de IPI no momento da saída do produto importado do estabelecimento importador para comercialização no mercado interno, rejeitando-se as alegações da recorrente em sentido contrário.

VII. PREJUDICIAL DE MÉRITO - DECADÊNCIA. EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NÃO CONFIGURA FRAUDE FISCAL E/OU SIMULAÇÃO

Com relação à decadência, entendeu a DRJ que o prazo quinquenal da decadência regia-se pelo disposto no art. 173, I do CTN em face da fraude apurada (REsp nº 973733 / SC, art. 543-C do CPC/73), de forma que, em relação ao primeiro fato gerador, que ocorreu em janeiro de 2011, o prazo decadencial somente se iniciaria em 1º de janeiro de 2012, para finalizar-se em 31 de dezembro de 2016.

Como dito acima, no âmbito do CARF, devem ser reproduzidas as decisões definitivas de mérito do STJ submetidas ao regime do art. 543-C do CPC/73, razão pela qual há de ser mantida a contagem de prazo de decadência nos termos do art. 173, I do CTN, na forma efetuada pela DRJ, em face da fraude.

De outra parte, alega a recorrente que a empresa Átila Pneus Ltda. teria tomado ciência do auto de infração na data de **4 de janeiro de 2017**, de forma que a Secretaria da Receita Federal teria perdido o direito de constituir eventual crédito tributário no ano de 2011, haja vista a homologação tácita ocorrida.

No entanto, ao que se verifica nos autos, o auto de infração foi lavrado em 12/12/2016 (fl. 02), tendo a empresa interessada tomado ciência por meio eletrônico em **28/12/2016**, pelo decurso de prazo de 15 dias a contar da disponibilização dos documentos através do Caixa Postal (fl. 39768), nos termos do art. 23, § 2º, III, "a" do Decreto 70.235/1972, e não da sua alínea "b", vez que a consulta dos documentos pelo sujeito passivo foi efetuada depois do decurso de prazo referido:

Art. 23. Far-se-á a intimação:

I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

b) registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo. (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

(...)

§ 2º Considera-se feita a intimação:

III - se por meio eletrônico: [\(Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013\)](#)

a) 15 (quinze) dias contados da data registrada no comprovante de entrega no domicílio tributário do sujeito passivo; [\(Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013\)](#)

b) na data em que o sujeito passivo efetuar consulta no endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, se ocorrida antes do prazo previsto na alínea a; ou [\(Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013\)](#)

(...)

Ademais, a responsável *Gabriela Boneto Rodrigues* foi cientificada pela via postal em 13/12/2016 (fl. 39765) e o responsável *Luiz Bonacin Neto*, por ter resultado improficua a ciência postal, foi cientificado por edital, em 29/12/2016 (fl. 39770).

Assim, em 31 de dezembro de 2012, prazo final para a constituição do crédito tributário relativo a fato gerador de janeiro de 2011, o presente lançamento já havia se completado com as ciências de todos os sujeitos arrolados no seu polo passivo, não havendo que se falar em extinção do direito de constituir o crédito tributário.

Apoiando-se no Acórdão nº 3403-002.519², sustenta ainda a recorrente que a utilização do planejamento tributário como forma de reduzir a carga tributária não poderia ser utilizada como fundamento para alegação de eventual fraude e/ou simulação, conforme pretendido pelos auditores fiscais. No entanto, a situação tratada no referido Acórdão é bem diferente da apurada no presente processo, na qual não se pode dizer que houve a prática de atos válidos e eficazes pelas distribuidoras interdependentes, todas sem capacidade econômico-financeira para realizar as operações e sem movimentação financeira, que não lograram êxito em comprovar o pagamento ou recebimento dos valores correspondentes às operações intermediadas.

Assim, não procedem as alegações da recorrente acerca da decadência.

VIII. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO / INTERDEPENDÊNCIA - UTILIZAÇÃO DE DISTRIBUIDORAS DE PNEUS

Alega a recorrente que o planejamento por ela utilizado seria plenamente válido, eis que lícito e com propósito negocial, conforme teria sido demonstrado.

É verdade que os princípios constitucionais da livre iniciativa (art. 170, caput, da CF), da livre concorrência (art. 170, IV, da CF), da liberdade de exercício de qualquer atividade econômica (art. 170, parágrafo único, da CF), do livre exercício do trabalho e da busca do pleno emprego (art. 5º, XIII e 170, caput, inc. VIII e parágrafo único, todos da CF), da propriedade privada (art. 5º, XXII, CF), do devido processo legal e da ampla defesa (art. 5º,

² Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

PIS. REGIME MONOFÁSICO. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. SIMULAÇÃO ABSOLUTA. DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS. ART. 116, P.U. DO CTN. UNIDADE ECONÔMICA. ART. 126, III, DO CTN. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Não se configura simulação absoluta se a pessoa jurídica criada para exercer a atividade de revendedor atacadista efetivamente existe e exerce tal atividade, praticando atos válidos e eficazes que evidenciam a intenção negocial de atuar na fase de revenda dos produtos. A alteração na estrutura de um grupo econômico, separando em duas pessoas jurídicas diferentes as diferentes atividades de industrialização e de distribuição, não configura conduta abusiva nem a dissimulação prevista no art. 116, p.u. do CTN, nem autoriza o tratamento conjunto das duas empresas como se fosse uma só, a pretexto de configuração de unidade econômica, não se aplicando ao caso o art. 126, III, do CTN. Recurso voluntário provido. Recurso de ofício prejudicado.

(Processo nº 19515.001905/20046, Recurso De Ofício e Voluntário, Acórdão nº 3403002.519 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária, Sessão de 22 de outubro de 2013, Relator: Ivan Allegretti)

LIV e LV, da CF) e da proporcionalidade, autorizam o exercício pleno de uma atividade empresarial, mas, certamente, não abrigam conduta fraudulenta para reduzir o montante de IPI a pagar na saída de produto importado do estabelecimento equiparado a industrial.

O fato de ser lícito lançar mão de distribuidoras interdependentes para intermediar as vendas de produtos importados no mercado interno, não autoriza a recorrente a utilizar-se dos seguintes expedientes como subterfúgio para evitar a incidência do IPI sobre o total da operação (fraude):

a) Emissão de notas fiscais com valores de mercadorias muito abaixo do mercado: nota fiscal de remessa de mercadoria à empresa interdependente (sem destaque do IPI) com valor tributável em torno de 100% a 200% maior daquele constante na nota fiscal de venda à ordem a destinatário não interdependente, na qual há o destaque de IPI, sem uma justificativa razoável.

b) Não adoção do valor tributário mínimo estipulado no caput do artigo 195 do RIIPI/2010, embora tenha optado a contribuinte pelo modelo de vendas concentradas de mercadorias para distribuidores interdependentes.

c) Recebimento dos recursos das operações por meio das pessoas jurídicas Mississippi Fomento de Negócios S/A. e Ventura & Orion – Gestão Empresarial S/A, ambas interdependentes da autuada e, partes também do mesmo grupo econômico, ou também diretamente pela autuada, Átila Pneus Ltda, em clara tentativa de ocultação, de suas origens, e que teriam deixado de serem oferecidos à tributação de IPI.

d) Ausência de comprovação de pagamento ou recebimento de valores nas supostas operações mercantis realizadas pelas distribuidoras interdependentes.

e) Distribuidoras interdependentes sem capacidade econômico-financeira para realizar o montante de operações registradas e sem movimentação financeira.

f) Utilização da relação de interdependência para estabelecimento de estratégia do grupo econômico com concentração do poder decisório, extrapolando a autonomia das pessoas jurídicas envolvidas, com intuito de redução do valor a recolher do IPI.

Como bem fundamentou o julgador *a quo*, não há que se falar em planejamento tributário lícito no presente caso:

Primeiramente, conforme demonstrado pela Fiscalização (por exemplo, e-fl. 93), as diferenças entre os preços não eram meramente relativos a "condição especial", uma vez que as variações chegavam sistematicamente a mais de 200%. Tratou-se, efetivamente, de adoção de valores "muito abaixo do mercado", como enfatizado pela Fiscalização na página 24 do TVF.

Dessa forma, os Impugnantes são claramente contraditórios ao alegar que o preço de venda para o mercado interno corresponderia ao preço de custo adicionado de pequena margem de lucro, que haveria uma condição especial de preço, supostamente compatível com as práticas comerciais, e que, ao mesmo tempo, praticaria planejamento fiscal lícito.

Como se destacou anteriormente, até o montante acumulado de créditos em sua escrita fiscal sugere a prática de preços abaixo do custo e não somente abaixo do valor de mercado.

Nesse contexto, quanto à fixação da base de cálculo, a Fiscalização citou muito apropriadamente o art. 148 do CTN e, especificamente em relação ao IPI, as disposições dos arts. 196 e 197 do RIPI/2010.

Assim, não restam dúvidas de que os preços praticados nas operações tributadas pelo auto de infração eram preços muito inferiores aos preços de mercado dos produtos, e de que a Interessada, além de ter pleno conhecimento dos fatos, adotava o referido procedimento para reduzir o montante do IPI apurado.

Não há, entretanto, espaço para admissão de planejamento fiscal lícito no caso em questão.

Como define o art. 190, § 1º, do RIPI/2010, o valor da operação compõe-se, essencialmente, do preço do produto.

A definição de preço do produto, nesse caso, não é arbitrária, em função das disposições já citadas do CTN e do RIPI, que foram bem exploradas pela Fiscalização no TVF e pouco contestadas pelos Impugnantes.

Ademais, a Interessada, à vista dos procedimentos adotados com as empresas de administração de contas, simplesmente seria incapaz de demonstrar o efetivo pagamento dos valores lançados nas notas fiscais.

Ainda apontou a Fiscalização lançamentos contábeis que davam tratamento às operações como se fossem de venda a prazo, em valores superiores aos totais das vendas, como também outros registros contábeis (e-fls. 41 e seguintes do TVF) que indicam a produção contábil de ativos fictícios, que resultaram numa contabilidade divergente em relação às reais operações financeiras.

É notório que a contabilidade não poderia gerar balanços insubsistentes, que poderiam apontar irregularidades em simples auditorias contábeis.

Os documentos referidos pela recorrente, que comprovariam que as distribuidoras interdependentes não eram inexistentes de fato, não auxiliam no caso. A eventual comprovação da existência de fato das distribuidoras interdependentes não afastaria ainda a fraude acima apurada quanto ao valor tributável do IPI, a qual tem como um dos seus elementos a ausência de capacidade econômico-financeira das distribuidoras, e não de falta de capacidade operacional, caracterizadora da inexistência de fato.

IX - DA REGULAR CONSTITUIÇÃO DAS EMPRESAS VENTURA & ORION. GESTÃO EMPRESARIAL S/A E MISSISSIPPI FOMENTO DE NEGÓCIOS S/A. ARTIGO 8º, DA LEI N.º 6.404/76

A tentativa de comprovar a regular constituição das empresas VENTURA & ORION -GESTÃO EMPRESARIAL S/A. e MISSISSIPPI FOMENTO DE NEGÓCIOS S/A ou a ausência de confusão patrimonial entre essas empresas não auxilia a recorrente no presente processo, no qual o que seria relevante seria eventual prova no sentido de que houve recebimento pelas distribuidoras de pneus do pagamento em razão das revendas, conforme se verifica nos trechos abaixo do Termo de Descrição dos Fatos:

Sucedese que, a pessoa jurídica Mississippi Fomento de Negócios S/A, como já exposto no item 3.2, é também pessoa interdependente tanto da autuada, como das distribuidoras de pneus, assim como o é a pessoa jurídica Ventura & Orion – Gestão Empresarial S/A, inscrita no CNPJ sob nº 13.622.872/0001-33, a qual possui os mesmos administradores que a autuada.

E mais, essas declarações nada comprovam²⁴ sobre o pagamento das mercadorias à autuada, pelo contrário, corroboram para demonstrar que efetivamente nenhum recurso foi pago pelas distribuidoras interdependentes à fiscalizada, em função das supostas operações de aquisição de mercadorias, isto é, confirmam que nenhum recurso transitou da distribuidora interdependente para a Átila Pneus Ltda.

Ora, tem-se aí, mais um indício do esquema fraudulento!!!

E, quando intimadas, as distribuidoras de pneus interdependentes, a comprovar o recebimento dos recursos relativos às revendas dos pneus hipoteticamente realizadas às comercias atacadistas, nada apresentaram.

Em suas respostas, resumiram-se a mencionar que a pessoa jurídica Mississippi Fomento de Negócios S/A. e a pessoa jurídica Ventura & Orion – Gestão Empresarial S/A recebiam os valores que às distribuidoras supostamente seriam devidos.

Apresentaram para comprovar o que alegam, controle²⁵ de créditos e débitos perante as pessoas jurídicas Mississippi Fomento de Negócios S/A. e Ventura & Orion – Gestão Empresarial S/A, no entanto, nenhuma prova se produziu do hipotético recebimento de recursos pelas revendas às comerciais atacadistas não interdependentes, mais um indício que tais operações de revenda não teriam se realizado.

Conclui-se também, que, prova alguma se produziu da transferência desses recursos recebidos pela Mississippi Fomento de Negócios S/A. ou pela pessoa jurídica Ventura & Orion – Gestão Empresarial S/A. para as distribuidoras, quer dizer, não houve recebimento pelas distribuidoras de pneus de qualquer pagamento em razão das supostas revendas.

Outrossim, quando realizadas diligências perante comerciais atacadistas não interdependentes²⁶, como já dito, adquirentes dos produtos da autuada (pessoas jurídicas sem vínculo qualquer com a autuada, a priori), essas declararam e, por meio de documentos apresentados²⁷, demonstraram, que os recursos referentes às vendas à ordem de mercadorias importadas pela autuada, jamais foram pagos às distribuidoras de pneus, as quais, nas operações de “venda à ordem”, figuravam como as vendedoras das mercadorias.

Nesse sentido, bem esclareceu a Procuradoria da Fazenda nas contrarrazões ao recurso acerca da irrelevância da documentação referida pela recorrente:

Diante dessa imputação, parece irrelevante para efeito de manter hígido o crédito tributário a discussão provocada sobre a regularidade das empresas Ventura & Orion e Mississippi, as quais centralizavam as operações financeiras.

Se elas eram ou não regulares, o fato é que a recorrente não conseguiu afastar a afirmação de que essas empresas atuavam para ocultar o caminho dos recursos decorrentes da venda de pneus no mercado interno.

X. DA ILEGITIMIDADE PASSIVA DAS PESSOAS FÍSICAS PARA RESPONDER PELA AUTUAÇÃO

Alega a recorrente, em síntese, que, para a responsabilização das pessoas físicas, nos termos do art. 135, III do CTN, seria necessário que ela tivesse atuado com infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto, o que não teria ocorrido no caso concreto. Segundo entende, a mera falta de pagamento do tributo não caracterizaria infração à lei para ensejar a responsabilidade dos sócios-gerentes, com base no art. 135, III do CTN.

No entanto, não se trata de caso de mera falta de pagamento de tributo, mas de atos contrários à lei em face da fraude perpetrada, prevista no art. 72 da Lei nº 4.502/64, caracterizada por atos dolosos dos dirigentes da empresa autuada tendentes a ocultar o valor total tributável das operações. O esquema fraudulento envolvendo várias empresas do mesmo grupo econômico, que se iniciou já na constituição da empresa autuada, não pode ser dissociado da atuação das pessoas físicas Luiz Bonacin Netto e Gabriela Boneto Rodrigues, seus administradores.

XI. DA INEXISTÊNCIA DE MULTA OU SUA REDUÇÃO

Como se sabe, no processo administrativo fiscal, por força do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72 e do *caput* do art. 59 do Decreto nº 7.574/2011, é expressamente vedado

ao julgador afastar a aplicação de lei sob fundamento de inconstitucionalidade, o que consta, inclusive, no enunciado da Súmula nº 2 do Carf ("O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária").

Nessa esteira, não se toma conhecimento da alegação da recorrente de que a multa seria confiscatória, eis que verificar a eventual existência de confisco seria equivalente a reconhecer a inconstitucionalidade da norma legal que a prevê, o que é vedado a este Conselho Administrativo.

Também não se verifica qualquer duplicidade ou ilegalidade em relação à exigência de multa isolada e de multa de ofício. Tal exigência encontra fundamento no art. 80, caput e §8º da Lei nº 4.502/64, o qual dispõe sobre a incidência da multa tanto por falta de destaque na nota fiscal como por falta de recolhimento do imposto, sendo que, ela deve ser exigida isoladamente quando, da reconstituição da escrita, não resultar saldo devedor no período de apuração ("Multa de IPI não lançado com cobertura de créditos" na fl. 18), nos demais períodos, nos quais resultar saldo devedor, a multa deve ser exigida proporcional e juntamente com o imposto devido, exatamente como foi feito no lançamento.

Assim, pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula

Declaração de Voto

1. Com a devida vênia a douta Relatora do caso, ousei dela em relação à responsabilização solidária dos sócios da empresa autuada

1. Da ausência de motivação do ato administrativo de responsabilização aduaneira

2. Como visto ao longo do presente voto, a fiscalização lavrou auto de infração para a exigência de IPI, relativamente aos períodos de apuração de janeiro de 2011 a dezembro de 2012, em razão de supostas emissões de notas fiscais com valor subfaturado, atribuindo-se à contribuinte conduta dolosa, com qualificação das multas aplicadas. Foram arrolados como responsáveis solidários os administradores *Luiz Bonacin Netto* e *Gabriela Boneto Rodrigues*.

3. Dito isso, convém destacar que uma sanção deste jaez, veiculada por agente público, ganha *status* de ato administrativo, i.e., apresenta-se *como manifestação de vontade do Estado, enquanto poder público, individual, concreta, pessoal, na consecução do seu fim, de criação da utilidade pública, de modo direto e imediato, para produzir efeitos de*

*direito*³. E, em se tratando de ato administrativo, deve seguir com rigor todos os vetores valorativos que orientam tal conduta, com especial ênfase à *motivação*, esta última garantida constitucionalmente como desdobramento da ideia de moralidade pública⁴ (art. 37 da CF), bem como expressamente prescrita no art. 50 da lei n. 9.784/90⁵.

4. Assim, quando se fala em motivação do ato administrativo, o que se tem é uma garantia do administrado e, em contrapartida, um *dever* do agente público, dever esse que consiste em (i) delimitar a circunstância fática para o qual o ato administrativo se dirige, (ii) identificar, *com precisão*, os fundamentos jurídicos que fundamentam o ato administrativo, e, ainda, (iii) concatenar, de forma *explícita, clara e congruente* a relação existente entre o fato e o fundamento jurídico que subsidia o ato administrativo. Neste mesmo diapasão são as lições do professor Celso Antônio Bandeira de Mello:

5. Dito princípio implica para a Administração o dever de justificar seus atos, apontando-lhes os fundamentos de direito e de fato, assim como a correlação lógica entre os eventos e situações que deu por existentes e a providência tomada, nos casos em que este último esclarecimento seja necessário para aferir-se a consonância da conduta administrativa com a lei que lhe serviu de arrimo⁶

6. Dar este tratamento à motivação dos atos administrativos, em última análise, significa promover uma identificação das ações da Administração Pública *sob o prisma de que o Direito Público precisa ser, antes de tudo, o Direito não-autoritário, dialógico e, concomitantemente, promotor da concretização (mais homogênea possível) do núcleo essencial dos direitos fundamentais, acima e além de interpretativismos estritos*⁷.

7. Neste sentido, a motivação do ato administrativo deve ser precisa, em especial para aqueles atos chamados de vinculados, ou seja, sujeitos à ideia de legalidade estrita, haja vista tudo o que fora escrito alhures e, ainda, particularmente pelo fato de o presente ato administrativo potencialmente desembocar em um processo administrativo (e

³ MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira. "Princípios gerais do direito administrativo (vol. I)". Rio de Janeiro: Forense, 1968. p. 413.

⁴ Apenas um ato motivado é passível de controle, seja ele interno (do ato em si considerado), seja ele externo (por órgãos de controle e fiscalização).

⁵ "Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;

II - imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;

III - decidam processos administrativos de concurso ou seleção pública;

IV - dispensem ou declarem a inexigibilidade de processo licitatório;

V - decidam recursos administrativos;

VI - decorram de reexame de ofício;

VII - deixem de aplicar jurisprudência firmada sobre a questão ou discrepem de pareceres, laudos, propostas e relatórios oficiais;

VIII - importem anulação, revogação, suspensão ou convalidação de ato administrativo.

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

§ 2º Na solução de vários assuntos da mesma natureza, pode ser utilizado meio mecânico que reproduza os fundamentos das decisões, desde que não prejudique direito ou garantia dos interessados.

§ 3º A motivação das decisões de órgãos colegiados e comissões ou de decisões orais constará da respectiva ata ou de termo escrito."

⁶ MELLO, Celso Antônio Bandeira. "Curso de direito administrativo". 11a. ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 69.

⁷ FREITAS, Juarez, "O controle dos atos administrativos e os princípios fundamentais". 3a. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 263.

possível processo judicial), o que potencializa a necessidade de motivação do ato para que o administrado possa exercer de forma *plena* seu direito de defesa (isso no âmbito administrativo ou, ainda, seu substancial direito de ação, já falando aqui no plano judicial). Nesse sentido, compete à Administração precisar as circunstâncias fático-jurídicas que permeiam o ato administrativo, de modo que o Administrado saiba, com precisão, contra qual acusação **jurídica** deve se defender. Não é isso, todavia, o que ocorre no presente caso.

8. Conforme se observa do termo de verificação fiscal e, mais precisamente, no tópico afeto à responsabilização, a sujeição passiva dos solidários encontra fundamento nos seguintes dispositivos: art. 28 do RIPI/2010 e artigos 124 e 135, inciso III Código Tributário Nacional.

9. Tal pluralidade de dispositivos implica a **ausência de motivação** do ato administrativo de responsabilização. Em suma, o pretenso ato administrativo de responsabilização se fundamenta em três tipos de responsabilidades de diferentes naturezas: a do art. 28 do RIPI, que prevê uma **responsabilidade solidária**; a do art. 124, inciso I do CTN, que prevê uma **responsabilidade solidária** em razão de um **interesse jurídico comum**⁸ na prática do **fato gerador do tributo**; e, ainda, a do art. 135, inciso III do CTN, que prevê uma **responsabilidade subsidiária por prática de condutas fraudulentas dos administradores da pessoa jurídica**.

10. São três hipóteses de responsabilidades díspares e que, portanto, pressupõe três situações fáticas também distintas. Não pode a fiscalização, sob o pretexto de "motivar" o ato administrativo, sair a esmo "catando" dispositivos legais (até conflitantes entre si) para esse fim. Seria o mesmo que admitir um lançamento tributário com fundamento nos dispositivos situados entre os artigos 145 a 156 da Constituição Federal ou, ainda, para fins de

⁸ Segundo professa a doutrina, só possuem interesse comum "as pessoas que estão no mesmo polo na situação que constitui o fato jurídico tributário. Assim, por exemplo, os condôminos tem 'interesse comum' na propriedade; se esta dá azo ao surgimento da obrigação de recolher o IPTU, são solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto todos os condôminos" (SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 476.). No mesmo diapasão é a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, quando prescreve que para a incidência do art. 124, inciso I do CTN não basta o mero interesse econômico, havendo a especial necessidade de haver um interesse jurídico no fato gerador do tributo:

"Ementa

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. ISS. LEGITIMIDADE PASSIVA. GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. SÚMULA 7/STJ.

1. A jurisprudência do STJ entende que existe responsabilidade tributária solidária entre empresas de um mesmo grupo econômico, apenas quando ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, não bastando o mero interesse econômico na consecução de referida situação.

2. A pretensão da recorrente em ver reconhecido o interesse comum entre o Banco Bradesco S/A e a empresa de leasing na ocorrência do fato gerador do crédito tributário encontra óbice na Súmula 7 desta Corte. Agravo regimental improvido."

(AgRg no AREsp 21.073/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/10/2011, DJe 26/10/2011) (g.n.).

"Ementa

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. PESSOAS JURÍDICAS QUE PERTENCEM AO MESMO GRUPO ECONÔMICO. CIRCUNSTÂNCIA QUE, POR SI SÓ, NÃO ENSEJA SOLIDARIEDADE PASSIVA.

1. O entendimento prevalente no âmbito das Turmas que integram a Primeira Seção desta Corte é no sentido de que o fato de haver pessoas jurídicas que pertençam ao mesmo grupo econômico, por si só, não enseja a responsabilidade solidária, na forma prevista no art. 124 do CTN. Ressalte-se que a solidariedade não se presume (art. 265 do CC/2002), sobretudo em sede de direito tributário.

2. Embargos de divergência não providos."

(STJ; EREsp 834044/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/09/2010, DJe 29/09/2010) (g.n.).

responsabilização tributária, admitir uma atribuição de sujeição passiva com base nos artigos 121, 122, 123, 124, 125, 128, 131, 134, 135 e 136, todos do CTN.

11. A motivação dos atos administrativos, em especial daqueles atos de natureza vinculada, deve ser *precisa*, sob pena, inclusive, de desnaturar o caráter vinculativo do ato para torná-lo discricionário ou, o que é pior, transformá-lo em um ato arbitrário. "Fundamentar", pois, o ato administrativo em inúmeros dispositivos legais sem que haja circunstância fático-jurídica para isso equipara-se à não motivação do ato administrativo, o que torna indevida essa responsabilização "por rajada", inapropriadamente executada em concreto pela fiscalização.

12. Não há dúvida, também, que este "tiroteio" legislativo-motivacional dificulta o exercício do direito de defesa do responsabilizado sob uma perspectiva substancial (*substantive due process*), mitigando-o, uma vez que tal pessoa não consegue identificar, com precisão, contra quais circunstâncias fático-jurídicas deverá articular sua defesa.

13. Com base em tais fundamentos reconheço a ilegitimidade passiva das pessoas de *Luiz Bonacin Netto* e *Gabriela Boneto Rodrigues*.

14. É como voto.

(*assinatura digital*)

Diego Diniz Ribeiro.