Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 11065.724114/2015-03

Processo nº	11065.724114/2015-03
Recurso	Especial do Procurador
Acórdão nº	**9303-012.272 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de	16 de novembro de 2021
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	VIA ITALIA COMERCIO E IMPORTACAO DE VEICULOS LTDA.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/02/2011 a 31/12/2011

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA. CONHECIMENTO PARCIAL. POSSIBILIDADE.

Para que o Recurso Especial seja conhecido, é necessário que o recorrente comprove divergência jurisprudencial, mediante a apresentação de Acórdão paradigma em que, enfrentando questão fática equivalente, a legislação tenha sido aplicada de forma diversa. No caso, verifica-se hipótese em que as decisões apresentadas a título de paradigma trataram de questões diferentes daquela enfrentada no Acórdão recorrido, exceto, quanto à matéria que trata da simulação, que deve ser conhecida com base no Acórdão paradigma nº 3402-006.831, de 21/08/2019, que comprova a divergência, uma vez que é da mesma empresa VIA ITÁLIA, sendo, portanto, uma operação comparável, com provas equivalentes.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS. FALTA DE REGULAMENTAÇÃO DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 CTN. ERRO DE FUNDAMENTAÇÃO.

O parágrafo único do art. 116 do CTN, introduzido pela Lei Complementar nº 104/2001, trata-se de regra anti-dissimulação, e prevê a possibilidade de desconsideração de 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 que até o momento não foi editada, não podendo, portanto, ser utilizado como fundamento da decisão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas com relação à simulação, vencidos os conselheiros Valcir Gassen (relator), Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que não conheceram do recurso. Por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento,

negou-se provimento ao Recurso Especial, vencidos os conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Rodrigo Mineiro Fernandes, Jorge Olmiro Lock Freire e Rodrigo da Costa Pôssas, que deram provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor, quanto ao conhecimento, o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Valcir Gassen - Relator

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial (e-fls. 431 a 481), interposto pela Fazenda Nacional, em 2 de outubro de 2019, em face do Acórdão nº 3401-005.228 (e-fls. 393 a 410), de 27 de agosto de 2018, integrado pelo Acórdão nº 3401-006.196 (e-fls. 426 a 429), de 22 de maio de 2019, proferidos pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF.

O Acórdão nº 3401-005.228 ficou assim ementado:

> **ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**
>
> Período de apuração: 01/02/2011 a 31/12/2011
>
> PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS. FALTA DE REGULAMENTAÇÃO DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 CTN. ERRO DE FUNDAMENTAÇÃO.
>
> O parágrafo único do art. 116 do CTN, introduzido pela Lei Complementar nº 104/2001, trata-se de regra anti-dissimulação, e prevê a possibilidade de desconsideração de 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 que até o momento não foi editada, não podendo, portanto, ser utilizado como fundamento da decisão.

Em deliberação assim ficou estabelecido:

> Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício.

Documento nato-digital

A Fazenda Nacional interpôs Embargos de Declaração (e-fls. 412 a 417), em 19 de outubro de 2018. Embargos admitidos parcialmente, apenas no que tange a matéria referente a competência da 1ª Seção, por meio do Despacho em Embargos nº 3401-S/Nº (e-fls. 420 a 424), de 20 de novembro de 2018.

Já o Acórdão nº 3401-006.196, integrativo, em sede de embargos, tem a seguinte ementa:

> ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 01/02/2011 a 31/12/2011
>
> EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. REJEIÇÃO.
>
> Cabem embargos de declaração quando no acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição. Embargos não acolhidos.

Os Conselheiros da Turma assim deliberaram:

> Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar os embargos.

Por intermédio do Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial (e-fls. 484 a 495), de 14 de novembro de 2019, o Presidente 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF deu seguimento ao recurso interposto pela Fazenda Nacional para a rediscussão das seguintes matérias: "1 - Quanto ao entendimento do acórdão recorrido acerca da eficácia contida da norma disposta no art. 116, parágrafo único do CTN e sua aplicabilidade pela Autoridade Tributária. 2 - Quanto à SIMULAÇÃO".

Diante de tal deliberação a Fazenda Nacional apresentou Agravo (e-fls. 497 a 508), em 21 de novembro de 2019.

Em Despacho em Agravo, de 7 de janeiro de 2020, a Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF rejeitou o Agravo e deu seguimento parcial ao Recurso Especial.

O Contribuinte apresentou Contrarrazões (e-fls. 528 a 545), em 19 de junho de 2020. Requer o não conhecimento, se conhecido, que seja negado o provimento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Valcir Gassen, Relator.

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo.

O Contribuinte aduz em Contrarrazões pelo não conhecimento do recurso pelo fato a) de não ter sido juntado aos autos cópias dos acórdãos paradigmas; b) que os acórdãos indicados como paradigmas não guardam similitude fática com o presente caso; e, c) que a matéria, simulação, não foi prequestionada.

Documento nato-digital

Entende-se superada as alegações de que não foi juntado aos autos cópias dos acórdãos indicados como paradigmas e no que tange a simulação, a falta de prequestionamento, tendo em vista que a Fazenda Nacional em seu recurso cita integralmente as ementas do Acórdão nº 2402-006.976, do Acórdão nº 2201-003.674 e do Acórdão nº 3402-006.831, bem como, a não necessidade ao recorrente, no caso específico da Fazenda Nacional, do prequestionamento.

Já quanto a falta de similitude fática o Contribuinte aduz (e-fls. 533 e seguintes):

> Pois bem. Não bastasse o fato da Recorrente não ter trazido aos autos cópias dos paradigmas utilizados, pela análise das ementas e trechos colacionados **é evidente que não há similitude fática entre os paradigmas e o presente caso,** de modo que, nos termos do §1º e §8º, do artigo 67, do Regimento Interno do CARF, o Recurso Especial não pode ser conhecido.
>
> Melhor explicitando, passemos a analisar o trecho do **acórdão n° 2402.006.976** colacionado ao Recurso Especial ora combatido, em que a Recorrente alega divergir do entendimento aplicado ao presente caso, no que tange a eficácia do artigo 116, parágrafo único, do CTN:
>
> > "Quanto ao § único do art. 116 do CTN, **em que pese não ter sido apontado como fundamento para o procedimento fiscal**, faremos uma breve análise a respeito, pois a Recorrente destacou a falta de regulamentação desse dispositivo como elemento a corroborar a alegada ausência de previsão legal para a desconsideração dos contratos firmados com as pessoas jurídicas. O parágrafo em questão, cuja redação transcreve-se a seguir, foi introduzido no art. 116 do CTN pela Lei Complementar nº 104, de 10/1/01, que teve origem no Projeto de Lei Complementar de iniciativa da Câmara dos Deputados (PLP nº 77, apresentado em 13/10/99: Art. 116. [...]
> >
> > [...] 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."
>
> Analisando o trecho do acórdão supratranscrito, verifica- se que no caso em questão, o Auto de Infração **não é fundamentado no artigo 116, parágrafo único do CTN,** como acontece no presente caso.
>
> Em outras palavras, não há similitude fática entre o acórdão paradigma e o presente caso, vez que a fundamentação de cada autuação é diferente, não podendo se dizer que houve divergência de interpretação de legislação aplicada em cada caso.
>
> O que se discute no presente caso é justamente o verdadeiro erro da fundamentação da presente autuação, uma vez que a I. Fiscalização apontou como artigo infringido o 116 do Código Tributário Nacional, o que respaldava a desconsideração da personalidade jurídica da empresa AUTO ROSSO.
>
> Ora, uma vez que fundamentação de ambas as autuações não são as mesmas, não há que se falar em similitude fática e consequentemente em divergência jurisprudencial, haja vista que estamos diante de dos autos de infrações distintos.

Documento nato-digital

Além disso, em outro trecho colacionado no Recurso Especial Fazendário, verifica-se que a discussão do acórdão paradigma versa sobre a exigência de contribuições previdenciárias e cinge sobre contrato de empregos e de prestação de serviços, que em nada se relaciona com a discussão do presente caso, conforme-se se verifica do próprio acórdão paradigma:

(...)

Assim, é evidente que a matéria discutida no acórdão paradigma é totalmente divergente da matéria abordada no presente caso, de modo que, inexiste similitude fática, não podem ser conhecido o Recurso Especial Fazendário.

Nesse jaez, concluir que existe similitude fática apenas por haver análise de um mesmo dispositivo legal é demasiadamente forçoso, de modo que não deverá prosperar a alegação da Procuradoria "*a partir de todo o exposto, resta clara a divergência jurisprudencial"*, uma vez que inicialmente não resta clara a SIMILITUDE FÁTICA ENTRE OS CASOS.

Além do acórdão n° 2402.006.976, a Recorrente, para demonstrar a divergência jurisprudencial quanto à aplicação do artigo 116 do CTN, também colaciona em seu recurso ementa e trechos do **acórdão n° 2201.003.674** como paradigma ao presente caso. Vejamos trecho colacionado:

> "**A RECORRENTE argumenta que a autoridade fiscal teria baseado o lançamento em especulações que resultaram na desconsideração dos seus negócios jurídicos, o que só seria possível com fundamento no art. 116, parágrafo único, do CTN, dispositivo ainda pendente de regulamentação por lei ordinária. Contudo, entendo que não deve prosperar tal alegação de nulidade, na medida em que não foram apontados vícios relacionados ao ato de constituição do crédito tributário especificados no art. 59 do Decreto no 70.235/72, nem qualquer afronta ao art. 142 do CTN, quais sejam**: (...) Conforme acima exposto, o lançamento não se encontra eivado de vícios. Tanto que a RECORRENTE, em sua defesa, rebateu os fatos descritos pela autoridade lançadora, demonstrando entender perfeitamente as acusações que lhes foram imputadas.

Como se denota do trecho do paradigma supra transcrito, neste caso discute-se a **nulidade do auto de infração em razão da fiscalização supostamente não ter cumprido os requisitos dos artigos 50, do Decreto 70.235/72 e 142, do CTN.**

No suposto acórdão paradigma, a empresa recorrente não alega em momento alguma nulidade com fundamentação no artigo 116 do CTN.

Todavia, no presente caso, a discussão versa sobre a autuação ser fundamentada única e exclusivamente no artigo 116, parágrafo único do CTN, que desconsiderou o negócio jurídico existente entre a Recorrente e a empresa "Auto Rosso", não sendo alegado em nenhum momento a nulidade da autuação por vícios no lançamento, de modo que, é evidente a inexistência de similitude fática entre o paradigma e o presente caso.

No que tange ao acórdão paradigma utilizado para demonstrar a divergência jurisprudencial quanto à simulação, a Recorrente apontou o acórdão no 3402-006.831. A Procuradoria da Fazenda Nacional, nesse ponto, se limita a afirmar

Documento nato-digital

> que se refere a um auto de infração lavrado em face da própria Via Itália, motivo pelo qual está comprovada a divergência jurisprudencial.

Da análise dos autos, em específico quanto ao conhecimento, entende-se procedente as alegações feitas pelo Contribuinte de que não há similitude fática entre o recorrido e os acórdãos indicados como paradigmas. Vota-se, assim, pelo não conhecimento do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

O objeto da lide restringe-se a duas matérias: 1) quanto ao entendimento do acórdão recorrido acerca da eficácia contida da norma disposta no art. 116, parágrafo único do CTN e sua aplicabilidade pela Autoridade Tributária, e, 2) quanto à simulação.

Sustenta a Fazenda Nacional em seu recurso que o disposto no art. 116, Parágrafo Único do Código Tributário Nacional tem aplicabilidade e eficácia imediata. Para melhor precisar esse entendimento cita-se trechos do recurso:

> **III – DOS FUNDAMENTOS PARA REFORMA DO ACÓRDÃO RECORRIDO**
>
> **III – A. DA FUNDAMENTAÇÃO COM BASE NO ART. 116, PARAGRAFO ÚNICO, DO CTN**
>
> Inicialmente, não podemos olvidar que a possibilidade de o Fisco reconhecer a prática da simulação ou da fraude no ato do lançamento antecede muito à edição da Lei Complementar no 104/2001, que introduziu o parágrafo único do art. 116 do CTN. E a razão subjacente para essa afirmação é que, segundo o inciso VII do art. 149 do CTN, o lançamento de ofício deve ser efetuado pelo auditor-fiscal quando comprovado "*que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação*".
>
> (...)
>
> Assim, o escopo do legislador foi permitir a desconsideração, pela autoridade tributária, de atos e negócios jurídicos praticados com o fim de "dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária", como ocorre no caso em tela, onde temos pessoa jurídica interposta com o fim de manipular o fato gerador do IPI.
>
> Com efeito, o parágrafo único do art. 116 autoriza a possibilidade de desconsideração de atos e negócios jurídicos, pela autoridade administrativa (tributária), e que a sua parte final apenas determina a observância da desconsideração a procedimentos que, por ventura, venham a ser estabelecidos, futuramente, em lei ordinária. (...)

Já quanto a segunda matéria, a Fazenda Nacional afirma que houve simulação na relação comercial entre o Contribuinte e a empresa Auto Rosso. Cita-se trecho por bem precisar seu entendimento:

> **III . B – DA SIMULAÇÃO E DA INAPLICABILIDADE DO VTM**
>
> No caso em tela, o trabalho fiscal demonstrou que a empresa AUTO ROSSO não existia de fato, sendo apenas uma empresa documentalmente criada para que a VIA ITÁLIA não procedesse diretamente com a venda dos veículos

Documento nato-digital

> importados, mas por meio de pessoa interposta (AUTO ROSSO), ensejando na redução do PIS e da COFINS monofásicos.
>
> A empresa VIA ITÁLIA realiza a importação de veículos de luxo de empresas localizadas no exterior, sendo ela a empresa com contrato de importação e distribuição no Brasil das marcas Ferrari, Maserati e Lamborghini.
>
> A partir de 2010, a empresa AUTO ROSSO passou a adquirir os carros importados da VIA ITALIA para revenda nacional, com suporte jurídico em um
>
> contrato de promessa de compra e venda de veículos importados entre a VIA ITALIA e a AUTO ROSSO.
>
> Imperioso considerar, de início, que à época das fiscalizações promovidas, a fiscalizada, VIA ITÁLIA, afirmava que a empresa AUTO ROSSO tratava-se de uma empresa terceira, para a qual realizava a venda dos veículos e em consonância com as informações constantes de sua DIPJ 2012, na qual o CNPJ da AUTO ROSSO e suas filiais (11.603.916/0001-52 e 0002-33) foram declarados como sem "relação de interdependência" para fins de cálculo do IPI.
>
> Essa alegação sofre uma mudança nas defesas, passando a sustentar que ambas sociedades promoveriam uma espécie de planejamento tributário entre pessoas jurídicas integrantes do mesmo grupo econômico.
>
> Importante destacar que a atividade de revenda praticada pela AUTO ROSSO sempre constituiu atividade integrante do objeto social da VIA ITÁLIA, a qual detinha inclusive uma clientela coberta por contratos de exclusividade na importação e nas vendas com as marcas dos veículos de luxo no exterior. Logo, o comércio de automóveis igualmente integrava o objeto social da VIA ITÁLIA, o que evidencia que a segregação das atividades com a AUTO ROSSO tratava-se de mera simulação. (...)

Com a devida vênia ao entendimento da Fazenda Nacional, no presente processo há uma singularidade de que o fundamento exclusivo da autuação foi o art. 116, parágrafo único do CTN, assim foi cancelado por vício no fundamento da autuação em primeira instância e mantido tal posição na decisão recorrida. No presente feito, diferente, *v.g.*, do decidido no Acórdão nº 3402-006.831, do mesmo Contribuinte, em relação ao PIS e COFINS, a autoridade administrativa fazendária não comprovou a existência de simulação devido a deficiência no fundamento da autuação.

Foi esse também o entendimento, com as ressalvas devidas, pela 3ª Turma da DRJ/JFA, Acórdão nº 09-60.331, de 17 de junho de 2019. Cita-se trecho do voto proferido neste acórdão que por unanimidade assim entenderam:

> O Autuante alicerça seus argumentos em um instituto inserto no Código Civil e em outro obtido no Código Tributário Nacional.
>
> Do direito civil veio a idéia do desvio de finalidade; do direito tributário a desconsideração de negócios jurídicos.
>
> Vejamos a aplicabilidade de cada um dos conceitos.
>
> (...)

Documento nato-digital

A partir do texto supra, salta aos olhos a impropriedade de invocação do art.50 do CC como base da autuação.

Em primeiro lugar, tendo em vista que o direito privado socorre o direito tributário apenas no esclarecimento de conteúdos e alcance de seus institutos, mas nunca para gerar efeitos tributários por aplicação direta. É o que preconiza o artigo 109 do Código Tributário Nacional:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

E sem dúvida a aplicação foi direta sob a alegação de desvio de finalidade, o que não se admite ao teor do texto normativo supra. Não houve pesquisa de definição de instituto, houve utilização de regra do direito privado como meio capaz de verificar o cumprimento de normas tributárias.

(...)

No que diz respeito agora à incidência do parágrafo único do artigo 116 do CTN, que trata da desconsideração de negócios jurídicos para fins de tributação, tem a Terceira Turma da DRJ e o CARF entendimentos pacíficos no sentido da impossibilidade de utilização desse instituto sem a presença da norma integradora por estarmos tratando de dispositivo com eficácia limitada.

(...)

Como se vê, a conjugação das análises perpetradas quanto à utilização da figura da despersonalização vinda do art.50 do CC e quanto à legitimidade de invocação do §único do art.116 do CTN - cuja lei integradora nunca foi editada - levam à incerteza jurídica do lançamento e, por via de conseqüência, à inexistência de liquidez do crédito constituído.

Interessa notar – e tal detalhe não passou despercebido à contribuinte - que a Fiscalização tinha ao seu dispor o disposto no artigo 195, inciso I, do Regulamento do IPI – RIPI 2010, que assim diz:

> *Art.195.O valor tributável não poderá ser inferior:*
>
> *I-ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente quando o produto for destinado a outro estabelecimento do próprio remetente ou a estabelecimento de firma com a qual mantenha relação de interdependência(Lei nº 4.502, de 1964, art. 15, inciso I,e Decreto-Lei n 34, de 1966, art. 2 , alteração 5ª);*

A adequação do dispositivo ao caso concreto é bastante clara: temos exatamente operações de venda realizadas entre firmas interdependentes (VIA ITALIA e AUTO ROSSO), o que obriga o remetente dos produtos a se submeter ao valor tributável mínimo, que nada mais é do que um piso de tributação que visa conter abusos nas operações realizadas com a redução excessiva dos preços praticados entre as partes interessadas.

A respeito desse dispositivo, diga-se que a sua simples existência corrobora, ao menos aos olhos da legislação do IPI, a legitimidade das operações realizadas com valores contidos por estratégia de planejamento tributário, cuidando apenas

Documento nato-digital

> o legislador de resguardar os interesses do Erário Público com a imposição de um valor mínimo a ser recolhido. Ou seja, não há qualquer ataque à configuração jurídica das operações com indício de subavaliação, sendo estas tacitamente reconhecidas como mecanismos elisivos sujeitos a uma reação de defesa da Administração Tributária na forma de um valor mínimo a ser obrigatoriamente satisfeito a título de IPI.
>
> Quer dizer, não se mostra como um caminho frutífero de configuração de inadimplemento do IPI dar contornos fraudulentos a operações simplesmente subavaliadas entre estabelecimentos da mesma empresa ou de empresas interdependentes, como no caso em concreto. O comando legal contido no artigo 195 do RIPI/2010 indica, isso sim, o simples confronto entre valores de saída praticados pelo remetente e o valor mínimo imposto pela legislação, devendo ser lançadas as diferenças a menor porventura comprovadas.
>
> Vale dizer que a desconsideração das operações realizadas pela Auto Rosso só seria possível diante do panorama jurídico até aqui traçado se estivéssemos diante de uma sociedade empresária inexistente de fato, ou seja, diante de uma empresa de fachada. Mas considerar de fachada uma empresa que emite notas fiscais regularmente, possui lastro de estoque para realização de suas vendas e entrega regularmente a DIPJ e a DCTF seria absolutamente inconsistente; seria desprezar, sem qualquer motivo, a personalidade própria do empreendimento, garantida esta pelo ordenamento pátrio em consonância com a teoria da ficção jurídica.
>
> Em conclusão, não há de ser lídima nem a utilização direta de dispositivos do Código Civil (art.50, no caso concreto), nem a fundamentação baseada na possibilidade de desconsideração de negócios jurídicos advinda do texto normativo contido no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional.
>
> A auditoria deveria ser realizada sob a égide do artigo 195, inciso I, do RIPI/2010 com pesquisa abrangente a respeito do cumprimento do valor tributário mínimo. E por assim não ter sido feito, VOTO pela IMPROCEDÊNCIA do lançamento de fls.5 a 10.

Neste sentido cita-se trecho do voto proferido no recorrido, Acórdão nº 3401-005.228, de relatoria do il. conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, que por unanimidade de votos, negaram provimento ao Recurso de Ofício:

> 9. O **recurso de ofício** preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.
>
> 10. Ao se descer à espécie, o que se extrai é uma tal arquitetura negocial de segregação das atividades de importação e comercialização de produtos ("*split*" de empresas) que permite um caminho negocial menos oneroso do ponto de vista tributário. Ao criar uma segunda empresa do grupo, com objeto social comercial, permite-se que a saída da primeira, importadora, seja gravada com IPI, porém sobre valor de venda significativamente inferior ao destinado ao consumidor final, pois o grupo desloca a agregação de valor à etapa subsequente, que não caracteriza fato gerador do imposto. Tal prática não é vedada pelo ordenamento, mas devem ser realizadas as seguintes ressalvas.

Documento nato-digital

11. Constatou-se, no curso do procedimento fiscalizatório, que a sócia administradora da VIA ITÁLIA é sócia da AUTO ROSSO, e que o sócio-administrador da AUTO ROSSO é presidente da VIA ITÁLIA, bem como que 93,81% das unidades vendidas pela VIA ITÁLIA foram destinadas à AUTO ROSSO no período fiscalizado (ou 91,18% tendo como base o valor de venda), o que configura relação de interdependência nos termos da legislação de regência do IPI. A autoridade fiscal, em coleção probatória, constatou que a sede da VIA ITÁLIA se encontra em local onde anteriormente funcionou filial da AUTO ROSSO, e que ambas detêm o mesmo contador e mesmo número de telefone indicado nas DIPJ, argumentando a contribuinte que tal fato se explica pela razão, sempre explicitada, de serem duas empresas do mesmo grupo empresarial.

12. A decisão objurgada por remessa oficial identificou, com precisão, que a fundamentação que confere lastro ao auto de infração, em que pese referir genericamente ao instituto civil do "*desvio de finalidade*", sem explícita referência, como seria de se esperar, ao art. 50 do Código Civil, voltou-se única e exclusivamente ao parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional. Sob tal pálio, o julgador de primeiro piso erige o seguinte percurso racional:

> "*(...)*"

13. Como se demonstrará ao longo deste voto, em primeiro lugar, o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional se encontra pendente de regulamentação, conforme determinação intestina da norma. Em segundo lugar, ainda que fosse potencialmente possível no ordenamento pátrio tal dispositivo, não se aplica ao presente caso, pois se volta a tratar de regra antidissimulação, e não regra de controle de preços, pertinente a matriz normativa diversa, afeta especificamente ao IPI (objeto do auto de infração em disputa).

14. Não se está, de maneira nenhuma, a afirmar que o parágrafo único se identificaria, na espécie, a uma regra geral antielisiva ("*general antiavoidance rules*" GAAR) que deve deixar de ser aplicado diante da existência de regra específica ("*special anti avoidance rules*" SAAR), em primeiro lugar porque o parágrafo único do art. 116 não é uma GAAR no sentido tradicional, mas, repita-se, uma regra anti-dissimulação, e, em segundo lugar, porque a aplicação de regras de valor tributário mínimo em nada obstam ou excluem o exame de estruturas dissimuladas. Contudo, uma vez que a acusação foi fundada especificamente na prática de manipulação de bases tributáveis do IPI entre partes interligadas em específica situação de interdependência, o que se vislumbra é um verdadeiro erro de fundamentação.

(...)

22. Observa-se, assim, que teria sido possível à autuante argumentar no sentido da existência de um negócio jurídico simulado, o que não fez. Tal figura, ademais, restou didaticamente explicitada no Acórdão CARF no 2301-005.119, proferido em 12/09/2017, de relatoria do Conselheiro FÁBIO PIOVESAN BOZZA, cujo voto é merecedor de elogios e, sobretudo, de análise pormenorizada pelas autoridades administrativas e judiciais que se voltam a tratar de planejamentos tributários pelo método de que se vale para o reconhecimento de patologias jurídicas consentâneas com as especificidades do ordenamento brasileiro, e não dispostas a um compromisso acrítico com teorias estrangeiras desenvolvidas em contextos próprios:

Documento nato-digital

(...)

23. Assim, se ocorrida a situação definida em lei como necessária e suficiente para a ocorrência do fato gerador, "*(...) o inciso I do art. 118 do Código Tributário Nacional pode oferecer ferramental interessante para o fisco: no lugar de buscar a invalidade do negócio jurídico, pode ele questionar se a hipótese tributária se vincula àquele negócio*". Descortina-se a forma apresentada, assim, para que a operação jurídica subjacente produza os efeitos (tributários) que lhe são próprios. A regra antidissimulação do art. 116, por outro lado, realiza caminho diverso e, como se pode perceber, mais oneroso à autoridade fiscal, pendente de regulamentação. Neste sentido, lapidar (e refinada) a distinção da opção brasileira com relação a outros métodos de combate aos planejamentos tributários eleitos por outros países.

24. Não se trata, portanto, da defesa incontida do planejamento tributário, o que redundaria em visão puramente formalista, mas de uma postura muito mais ampla: aquela comprometida com a fundamentação das decisões. Assim, afirmamos: **é possível se descortinar o verdadeiro fato gerador quando reconhecida a simulação, mesmo com a reconstrução meramente indiciária dos eventos**. Contudo, os pressupostos de fato e de direito devem estar minimamente demonstrados pela autoridade administrativa para tornarem juridicamente sólido o lançamento:

(...)

25. No caso em disputa, não se indaga a respeito das provas, mas da **fundamentação** da decisão que concluiu pela "*desconsideração da pessoa jurídica*" (*sic*) da empresa AUTO ROSSO, pois, ainda que aplicável o dispositivo instituído pelo legislador complementar em 2001, a sua implicação não seria a desconsideração de personalidade jurídica (expressão afeta à tradição do argumento de *disregard doctrine* ou *piercing the veil*) com objetivo de tornar tangível a empresa para atingir a pessoa de seus sócios. O que se afasta, sob o preceptivo normativo do parágrafo único do art. 116 é a operação enganosa (**simulada**, posta a público) para se atingir o fim econômico (**dissimulado**, escondido): o que se desconsidera, assim, é sempre o ato ou o negócio jurídico praticado com a finalidade (**dolo**, provado) de dissimular o fato gerador ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, e não a personalidade jurídica.

(...)

32. Assim, para fins de determinação do preço mínimo, deve a autoridade autuante: **(i)** verificar a existência de **relação de interdependência** entre os estabelecimentos da contribuinte fiscalizada, nos termos do art. 612 do RIPI/2010; **(ii)** caso configurada tal relação, deverá verificar se a contribuinte obedeceu, por sua vez, à regra do **valor tributável mínimo**, assim entendido como o "*preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente*", em conformidade com o art. 195 do RIPI/2010 obtido por meio da média ponderada dos preços das "*vendas efetuadas pelos remetentes e pelos interdependentes do remetente, no atacado, na mesma localidade, excluídos os valores de frete e IPI*". finalidade, deverá, ainda: ***(ii.a)*** considerar como "***produto***" aquela mercadoria perfeitamente caracterizada e individualizada por marca, tipo, modelo, espécie, qualidade e número, e ***(ii.b)*** considerar o termo "***praça***" como município, cidade, local ou freguesia do estabelecimento do remetente,

Documento nato-digital

preceptivos do Parecer Normativo CST no 44/1981 e do Ato Declaratório Normativo CST no 5/1982. Por fim, caso constate que **(iii)** a parte interdependente é o único fornecedor/distribuidor da praça do remetente ("mercado monopolista local"), o valor tributável mínimo aplicável será a média ponderada dos preços praticados por este distribuidor único para aquele produto, o que a contribuinte argumenta ser justamente o preço praticado pela empresa VIA ITÁLIA na venda à empresa AUTO ROSSO, **sendo inclusive desnecessário a este colegiado se comprometer com tal tese**, pois bastante a constatação de, de fato, estar à disposição da autoridade fiscal tal expediente: instrumento normativo que tem por objetivo o combate à manipulação das bases tributáveis mediante a observância de "*(...) um valor mínimo determinado pela legislação do IPI*" a ser praticado entre as partes ligadas.

33. Assim, em síntese, **(i)** o Congresso Nacional rejeitou a Medida Provisória no 66/2002, impossibilitando a aplicação do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional. Ainda que fosse possível a este Conselho, como corolário do Poder Executivo no exercício de função jurisdicional atípica, superar esta barreira, à revelia do poder majoritário, fazendo valer a sua vontade declarada na Medida Provisória rejeitada, proceder *manu militare* ao reconhecimento de sua aplicabilidade *post mortem*, há ainda segundo impeditivo para a manutenção do auto combalido. No caso concreto, considerando as **(ii)** normas estabelecidas pelo RIPI, ***(ii.a)*** a autoridade fiscal dispunha de regra específica estatuída pelas normas de regência do imposto, normatização esta que, de outra sorte, ***(ii.b)*** ao dispor sobre a necessidade de adstrição ao VTM, rechaça a própria ilegitimidade da operação, pois regula as balizas mínimas do comportamento interpartes na prática comercial.

34. E, em terceiro lugar, **(iii)** ainda que fosse possível se superar esta dupla inconsistência de fundamentação, usurpando-se a não mais poder a competência do Poder Legislativo, tampouco se vislumbra no presente caso a existência de pacto simulatório apto a ensejar a simulação. Isto porque, pelo que se denota do próprio procedimento, tanto a empresa VIA ITÁLIA como a empresa AUTO ROSSO existem de fato. Ao demonstrar que cerca de 90% das unidades vendidas pela VIA ITÁLIA foram destinadas à AUTO ROSSO, demonstra, *contrario sensu*, que parte das vendas não foram. Ao demonstrá-lo por meio do cotejo das notas fiscais, demonstra também que as empresas as emitiam regularmente, que tinham estoque e estão em dia com as suas obrigações fiscais. Ao apontar seus endereços comerciais e recortar suas páginas da Internet, com logos e telefones de contato, aponta para a sua substância e existência, a "*(...) personalidade própria do estabelecimento*", como aduz, corretamente, a decisão recorrida nos seguintes termos:

> "*Vale dizer que **a desconsideração das operações realizadas pela Auto Rosso só seria possível diante do panorama jurídico até aqui traçado se estivéssemos diante de uma sociedade empresária inexistente de fato, ou seja, diante de uma empresa de fachada**. Mas **considerar de fachada uma empresa que emite notas fiscais regularmente, possui lastro de estoque para realização de suas vendas e entrega regularmente a DIPJ e a DCTF seria absolutamente inconsistente**; seria desprezar, sem qualquer motivo, a personalidade própria do empreendimento, garantida esta pelo ordenamento pátrio em consonância com a teoria da ficção jurídica. Em conclusão, não há de ser lídima nem a utilização direta de dispositivos do Código Civil (art.50, no caso concreto), nem a*

Documento nato-digital

> *fundamentação baseada na possibilidade de desconsideração de negócios jurídicos advinda do texto normativo contido no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional*" (seleção e grifos nossos).
>
> 35. De fato, não se vislumbra o ardil, a intenção maliciosa e preordenada que põe a conhecer uma aparência falseada e posteriormente descortinada pelo Fisco. Na verdade, o que se observa é a fiscalização que se depara com uma separação empresarial que tem, por efeito, a diminuição do arrasto tributário sobre a operação comercial: é o inconformismo da autoridade fiscal com as margens de lucro entre partes interligadas que culmina com a acusação, e não a inverdade artificiosa do negócio jurídico.
>
> 36. Assim, com base nestes fundamentos, voto por conhecer e, no mérito, negar provimento ao recurso de ofício.

Do exposto, vota-se por negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Valcir Gassen

Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Redator designado.

Não obstante as sempre bem fundamentadas e didáticas razões do ilustre Conselheiro Relator, peço vênia para manifestar entendimento divergente, por chegar, na hipótese vertente, à conclusão diversa daquela adotada quanto ao conhecimento **apenas** da segunda matéria do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, que suscita divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária, quanto a, **"Simulação" na relação comercial entre o Contribuinte e a empresa Auto Rosso**, como passo a demonstrar.

Preliminarmente, destaco que, em que pese o ilustre relator ter votado por não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, eu conheço em parte do recurso, apenas quanto à matéria II – Simulação, e com base exclusivamente no Acórdão paradigma nº 3402-006.831, de 21/08/2019, porque é da mesma empresa VIA ITÁLIA, sendo, portanto, uma operação comparável, uma vez que as provas são equivalentes.

Destaca a Recorrente que, *"Nesse aspecto, entendeu o acórdão recorrido que não haveria sequer simulação* ***para justificar a autuação e que competiria ao agente fiscal valer-se das regras do VTM"***. E, continua informando que, *"E por essa razão, com acerto de entendimento,* ***o Acórdão Paradigma, reconhecendo a Simulação, sequer cogitou a aplicação das regras pertinentes ao VTM entre partes interdependentes, pois isso seria valer-se da própria torpeza***. (Grifei).

Verifica-se nos excertos do voto condutor do Acórdão recorrido que:

Documento nato-digital

> "(...) E, em terceiro lugar, **(iii)** ainda que fosse possível se superar esta dupla inconsistência de fundamentação, usurpando-se a não mais poder a competência do Poder Legislativo, **tampouco se vislumbra no presente caso a existência de pacto simulatório apto a ensejar a simulação**. Isto porque, pelo que se denota do próprio procedimento, tanto a empresa VIA ITÁLIA como a empresa AUTO ROSSO existem de fato. Ao demonstrar que cerca de 90% das unidades vendidas pela VIA ITÁLIA foram destinadas à AUTO ROSSO, demonstra, *contrario sensu*, que parte das vendas não foram. Ao demonstrá-lo por meio do cotejo das notas fiscais, demonstra também que as empresas as emitiam regularmente, que tinham estoque e estão em dia com as suas obrigações fiscais. Ao apontar seus endereços comerciais e recortar suas páginas da Internet, com logos e telefones de contato, aponta para a sua substância e existência, a "*(...) personalidade própria do estabelecimento*", como aduz, corretamente, a decisão recorrida nos seguintes termos: (...)". (Grifei).

Verifica-se nos excertos do voto condutor do **Acórdão paradigma** nº 3402-006.831, de 2019, que:

> "(...) Assim, **todos esses elementos probatórios indiciários conjuntos confirmam a narrativa da fiscalização no sentido de que, ainda que no papel a AUTO ROSSO era uma pessoa jurídica segregada da VIA ITÁLIA, de fato, essa pessoa jurídica somente existia para a comercialização dos veículos importados pela VIA ITÁLIA para os próprios clientes desta pessoa jurídica**, inexistindo nos autos quaisquer elementos capazes de afastar a narrativa fiscal no sentido de que a AUTO ROSSO foi uma pessoa jurídica **simulada** no período autuado de 2012 e 2013". (....) - Grifei

Dos arestos confrontados, após análise, constata-se que ambos os Acórdãos (recorrido e o paradigma) analisaram idêntica situação fática em relação ao mesmo Contribuinte, no entanto decidiu o Acórdão recorrido que não se vislumbra no presente caso a existência de pacto simulatório apto a ensejar a simulação, mas operações de venda realizadas entre empresas interdependentes (VIA ITÁLIA e AUTO ROSSO), o que obriga o remetente dos produtos a se submeter ao valor tributável mínimo (VTM), que nada mais é do que um piso de tributação.

Em outro giro, entendeu o Acórdão paradigma, da análise da mesma situação fática, que não há reparos no feito fiscal quanto à demonstração de que, a simples relação comercial das empresas VIA ITÁLIA e AUTO ROSSO inexistia de fato, tendo sido simulada a comercialização dos veículos importados pela empresa AUTO ROSSO, que inexistia de fato, realizando a mesma atividade já incumbida à VIA ITÁLIA, como importadora e distribuidora dos veículos no Brasil.

Assim entendeu o Colegiado do Acórdão paradigma que estando caracterizado que a empresa efetuou as vendas ao consumidor final por meio de interposta pessoa jurídica, inexistente de fato, considera-se que as vendas foram efetuadas por ela própria.

No presente caso, constata-se que o ponto nodal da questão e fundamento relevante que distingue e revela a divergência jurisprudencial é a categoria jurídica referente à simulação, e nesse aspecto a divergência restou comprovada.

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer em parte do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para que seja rediscutida a matéria relativa à SIMULAÇÃO, com base na divergência instaurada pelo paradigma de n° 3402-006.831.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

Documento nato-digital