



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 11080.721714/2012-71
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão n° **9101-005.763 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 08 de setembro de 2021
Recorrente ÁGUAS MINERAIS SARANDI LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA E JURÍDICA. DECISÕES CONVERGENTES.

Não deve ser conhecido o recurso especial quando se constata que o acórdão paradigma e o recorrido tratam de situações fáticas e tributos distintos, além de serem convergentes quanto à necessidade de comprovação do dolo para a qualificação da multa. Aplicação do disposto no artigo 67 do Anexo II do RICARF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial. Votou pelas conclusões a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Daniel Ribeiro Silva (suplente convocado(a)), Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente). Ausente o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto.

Relatório

Trata-se de recurso especial do contribuinte Águas Minerais Sarandi Ltda. (fls. 645 e seguintes) interposto em face da decisão proferida pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara no Acórdão n° 1103-001.206 (fls. 594 e seguintes), na sessão de 25 de março de 2015, por meio do qual o Colegiado negou provimento ao recurso voluntário.

O processo cuida de autos de infração de IPI, decorrentes de IRPJ e relativos ao superfaturamento de compras de insumos utilizados na produção, à dedução como despesas de PIS e Cofins-Importação e à utilização indevida de créditos, realizada entre março de 2007 e dezembro de 2010.

Os fundamentos da presente autuação foram assim apresentados pela fiscalização:

c) IPI – processo nº 11080.721714/2012-71

A empresa fiscalizada é uma industrial do ramo de bebidas frias que produz, entre outros, águas minerais e refrigerantes. Tais produtos estão sujeitos a tributação do IPI - Imposto de Produtos Industrializados. Ao adquirente de insumos utilizados na produção de tais produtos, a legislação admite o uso de crédito do mesmo imposto pago pelo fornecedor destacado em nota fiscal.

A Sarandi adquire um produto da Polyaromas (sócia ostensiva da SCP de fachada) denominado “kit p/refrigerante”, extrato e/ou concentrado, que é usado como insumo na produção de bebidas frias do tipo refrigerantes. Como a empresa Polyaromas é sediada na ZFM e tem projeto aprovado pelo Suframa (fl.169), como já dito anteriormente, essa empresa industrial se beneficia do não pagamento de IPI sobre os produtos por ela produzidos, em conformidade com os artigos 69, I e II e artigo 82, III do Decreto 4.544/2002, logo, em suas notas fiscais não há destaque do IPI.

No entanto, em condições especiais, a aquisição de alguns insumos em que não houve destaque de IPI em nota pode vir a ter permissão legal de creditamente como se tributado esse insumo tivesse sido, no caso em tela, a fiscalizada se utilizada do artigo 175 do Decreto 4.544/2002 para a escrituração de um crédito de IPI sobre as aquisições da Polyaromas a uma alíquota de 27% no Livro de Apuração do IPI a título de “Outros créditos”.

No entanto, conforme descrito no item III deste Relatório foi exposto que de cada pagamento efetuado pela Sarandi a sua fornecedora Polyaromas ela recebia de volta no dia útil seguinte posterior o equivalente a 65% desses valores a título de participação de resultado com a SCP, ganho esse isento ou sem tributação. Logo esta fiscalização está considerando que o custo de aquisição desses insumos adquiridos da Polyaromas estão indevidamente majorados em 65% gerando conseqüentemente créditos indevidos de IPI e desde que a fiscalizada passou a adquirir esse insumo da Polyaromas ele também não mais recolheu valores de IPI.

A fiscalização intimou a Sarandi a apresentar o Livro de Apuração do IPI (cópia nas fls.83/164) e a listagem das notas fiscais de “Outros créditos” (fls.79/82). Da análise desses registros verificou-se que todas as aquisições da Polyaromas dos kits são escrituradas a este título. Os valores de IPI indevidamente créditos no Livro de controle estão no próximo quadro.

O Contribuinte, com a ciência das autuações, apresentou impugnação (fls. 223), alegando a improcedência dos lançamentos, com base na premissa de que as operações praticadas por meio da SCP foram legítimas. Aduz que a fiscalização não promoveu qualquer diligência com o objetivo de comprovar a distorção nos preços e custos.

A impugnação foi julgada improcedente pela 1ª Turma da DRJ de Porto Alegre, conforme decisão de fls. 303 e seguintes.

O contribuinte, com a ciência da decisão, apresentou recurso voluntário (fls. 319 e seguintes), no qual, basicamente, repisou os argumentos da impugnação.

Em 28 de novembro de 2012, a 1ª Turma da 1ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento declinou da competência para apreciar o caso, em favor da 1ª Seção (fls. 363).

Em 12 de agosto de 2013 o Contribuinte juntou Parecer aos autos (fls. 367).

Em 25 de março de 2015 (fls. 594), a 3ª Turma da 1ª Câmara desta Seção, por meio do acórdão n. 1103-001.206, negou provimento ao recurso voluntário, por unanimidade de votos, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

SIMULAÇÃO – SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO – MAJORAÇÃO INDEVIDA DO CUSTO AO SÓCIO OCULTO – CRÉDITOS INDEVIDOS DE IPI.

O investimento da recorrente, para se tornar sócio oculto, *i.e.*, para fortalecer o empreendimento do sócio ostensivo, é de valor simbólico. O único sócio oculto (recorrente), sobre ser o único cliente da Sociedade em Conta de Participação (SCP), recebia 65% do faturamento bruto da SCP, a título de distribuição de resultados dessa receita não tributável. Conflito de interesses. Incompatibilidade entre causa típica de uma SCP e o fim prático pretendido pelas partes, a configurar simulação da SCP. Diante da simulação da SCP, fica caracterizada a majoração indevida de 65% dos custos dos kits para produção de refrigerantes, e, por conseguinte, de créditos indevidos de IPI em 65% dos custos os referidos kits. Como a SCP é simulada, o recebido pela recorrente não é distribuição de lucros, mas redução de 65% dos custos dos kits, para direito de créditos de IPI.

MULTA QUALIFICADA.

No quadro exposto, não há elementos que concorram para uma simulação “inocente”. Ou ainda, não se está diante de fenômeno simulatório que se ponha numa linha divisória tênue ao olhar natural ou sob as lentes defasadas. No caso vertente, não se afigura factível mesmo um erro de proibição.

ILEGALIDADE DA TAXA SELIC E INCONSTITUCIONALIDADE DA MULTA

A Súmula CARF n.º 4 reconhece ser devida a taxa Selic. A constitucionalidade da multa é matéria cujo enfrentamento é defeso a este órgão julgador, conforme a Súmula CARF n.º 2.

Com a ciência da decisão, o Contribuinte apresentou embargos de declaração (fls. 617), que foram rejeitados pelo despacho de admissibilidade de fls. 632.

Ciente da negativa, o Contribuinte apresentou recurso especial (fls. 645).

O recurso especial foi objeto do despacho de admissibilidade de fls. 839, que identificou três matérias com divergência suscitada, a saber:

- a) Legalidade do planejamento tributário;
- b) Possibilidade de criação da SCP;
- c) Multa Qualificada.

O despacho analisou as três matérias e concluiu que nenhuma preenchia os requisitos de admissibilidade.

Contra a negativa, o contribuinte apresentou agravo (fls. 866), que foi apreciado pelo despacho de fls. 903. O agravo foi parcialmente acolhido, para dar seguimento à matéria “multa qualificada”, mas apenas em relação ao acórdão paradigma nº 1401-001.059.

A Fazenda Nacional, com a ciência do seguimento, apresentou contrarrazões (fls. 943), pugnando pelo não conhecimento do recurso especial e, subsidiariamente, pelo seu desprovimento.

Em 27 de março de 2019, a Presidência da 3ª CSRF devolveu o processo a esta Seção, ante a premissa de que a competência para julgamento de recursos especiais interpostos contra decisões dos Colegiados da Primeira Seção de Julgamento pertence à Primeira Turma da CSRF, conforme artigo 9º, *caput*, e inciso I, do Anexo II, do RICARF.

É o relatório.

Voto

Conselheira Andréa Duek Simantob, Relatora.

1. Conhecimento

O conhecimento do recurso especial do contribuinte, ao qual foi dado parcial seguimento pelo despacho em sede de agravo, foi questionado pela Fazenda Nacional, onde alega a ausência de similitude fática e o fato de que o reexame de provas não caberia à CSRF.

No caso dos autos foi dado seguimento à matéria “multa qualificada”, com base na premissa de que houve divergência interpretativa em relação ao acórdão paradigma n. 1401-001.059.

Diante do questionamento do conhecimento pela Fazenda Nacional, necessário se torna tecer algumas considerações.

Verifica-se que no presente processo a qualificação da multa decorreu da simulação perpetrada pela Recorrente em relação à SCP de que participava.

Com efeito, o voto condutor assevera (destacaremos):

No caso vertente, foram detectados os seguintes elementos **objetivamente verificáveis** quanto à *posição, atuação e atribuição* à recorrente: é a única sócia oculta da SCP, e, para tanto, fez um aporte de R\$ 2.000,00; **a SCP só vendeu produtos (kits para produção de refrigerantes) para a recorrente, que é a única cliente da SCP**; das vendas da SCP à recorrente, 65% do preço dessas vendas são distribuídos à recorrente a título de distribuição de lucros.

A causa buscada com a SCP, na presença dos elementos objetivos descritos na situação em jogo, é **a não redução de preços pagos pelo sócio oculto à SCP, para atribuição**

de significativos resultados ao sócio oculto, e para atribuição de lucros ao sócio empreendedor ou ostensivo.

Há **franca incompatibilidade** entre essa causa ou fim concreto buscado pelas partes com a causa típica das partes com uma SCP.

O investimento do sócio oculto é de apenas R\$ 2.000,00, para fortalecer o empreendimento do sócio ostensivo. Se não, há de se considerar como “investimento” do sócio oculto a aquisição dos kits produzidos pelo sócio ostensivo somente por ele. **E o sócio oculto recebe 65% do preço dos produtos que ela mesma adquire. A incompatibilidade de causas se desnuda, com um conflito de interesses “genético” numa sociedade nesses termos: o comprador busca o menor preço e o vendedor o maior, mas o comprador, aqui, sob o “chapéu” da SCP, tem o interesse do vendedor, pois tem direito a 65% do preço como “lucro” seu.**

Comprador que é o único cliente do vendedor, para que o “chapéu” da SPC dê o lucro que o comprador espera obter.

Como se dizer que a reunião da recorrente com a Polyaromas numa SCP foi para redução de custos daquela, **se são desses custos que ela recebe a título de distribuição de lucros 65% deles (custos)?**

A redução de custos é possível sem a “participação nos lucros” sobre a aquisição que a própria recorrente faz do sócio ostensivo, até porque ela é a única cliente dessa SCP.

No caso, para o voto condutor do recorrido, a qualificação da multa aplicada sobre o IPI, em face da majoração indevida dos custos, teve como pressupostos “a ausência de elementos que acusem ou concorram a uma simulação ‘não legível’ àquele que não passou por correção das lentes pelo oftalmologista. Não se afigura factível mesmo um erro de proibição. Como se dizer que a construção em jogo, com os caracteres apresentados, não ostenta o elemento subjetivo do tipo, o dolo? Não vejo como se possa afastar a qualificação da multa no caso vertente, de modo que sobre a questão nego provimento ao recurso”.

Mas qual é o caso vertente estabelecido pelo recorrido? Que a recorrente, sendo a única cliente da Sociedade em Conta de Participação (SCP), recebia 65% do seu faturamento bruto, a título de distribuição de resultados dessa. Ou seja, a cada pagamento do preço pela aquisição dos kits pela recorrente se operava seu recebimento de 65% desse preço.

Continua o recorrido: A causa buscada com a SCP, na presença dos elementos objetivos descritos na situação em jogo, é a não redução de preços pagos pelo sócio oculto à SCP, para atribuição de significativos resultados ao sócio oculto, e para a atribuição de lucros ao sócio empreendedor ou ostensivo. Há franca incompatibilidade entre essa causa ou o fim concreto buscado pelas partes com a causa típica das partes com uma SCP.

E, a partir desse cenário, o recorrido demonstra os efeitos tributários deletérios para o Fisco (destacaremos):

Por conseguinte, fica evidenciada a majoração dos custos dos kits para produção de refrigerantes, encoberta sob a capa de lucros distribuídos pela SCP à recorrente, correspondentes a 65% do preço de aquisição dos kits para produção de refrigerantes.

Ou seja, a majoração (indevida) dos custos pela recorrente corresponde exatamente a 65% dos “preços” de aquisição dos kits para produção de refrigerantes da Polyaromas – o aparente “sócio ostensivo da SCP”. **Isso significa que houve majoração indevida**

em 65% dos créditos de IPI decorrentes da aquisição dos kits para produção de refrigerantes da Polyaromas.

Se a SCP é simulada, é óbvio que o recebido pela recorrente não foi a título de distribuição de lucros, mas representativo da redução dos custos de aquisição dos kits para produção de refrigerantes em 65% do preço. O custo real, pois, é de 35% dos custos majorados.

Por outro lado, **é evidente que, sendo simulada a SCP**, por princípio de identidade, a receita auferida pelo sócio ostensivo, não mais nessa qualidade, mas como Polyaromas, é justamente de 35% dos “preços” de venda praticados sob a “capa” da SCP à recorrente (dos kits para produção de refrigerantes). O resto é efeito da simulação da SCP.

Por outro lado, constata-se que o paradigma tido como apto a comprovar a divergência (acórdão n. 1401-001.059) trata de **situações fáticas totalmente distinta**.

Explica-se.

Em primeiro lugar, o paradigma versa sobre **autuação de IRPJ**, decorrente de planejamento tributário praticado mediante **incorporação às avessas**. No paradigma, a qualificação da multa teve como fundamento o entendimento da fiscalização, no sentido de que “a reorganização societária empreendida não descaracterizaria a simulação, visto que as ações foram praticadas **em curto espaço de tempo** e tiveram por objetivo não a ocultação da operação em si, revestida de requisitos formais, mas sim **a existência de objetivo diverso daquele configurado pelos acordos documentados e apresentados ao Fisco**”.

Com a devida vênia, trata-se de situação fática **completamente diferente** daquela debatida nos autos, visto que aqui a SCP foi criada com a finalidade específica de devolver à Recorrente 65% do preço dos produtos que ela mesma adquiria. A sistemática é distinta, o tributo é diverso (IRPJ x IPI) e os efeitos tributários também (aqui se discute o aproveitamento indevido de créditos de IPI enquanto no paradigma a matéria cuidava da compensação de prejuízos fiscais no caso de incorporação de sociedade lucrativa por outra, com resultados negativos).

É bem verdade que estamos falando do tema multa qualificada e que, em um primeiro olhar, a legislação tributária estaria sendo interpretada de forma divergente entre recorrido e paradigma. Tal fato, inclusive, foi objeto de confirmação da divergência em relação ao paradigma 1401-0010.59. Contudo, será mesmo?

No referido despacho de agravo, justificou-se a caracterização da divergência pelo fato de que no recorrido a qualificação havia sido mantida “porque se vislumbrou dolo na simulação praticada pelo sujeito passivo. Já o paradigma n. 1401-001.059, embora analisando planejamento tributário distinto, **aborda genericamente** os critérios para a qualificação da penalidade...” (grifei)

Por sua vez, o paradigma traz elementos concretos do caso ali analisado e que a meu ver não se alinham aos fundamentos da multa qualificada no recorrido. Veja-se o trecho descrito no despacho de agravo (destaques acrescentados):

*Segundo se extrai do auto de infração, a multa qualificada decorreu da verificação de que “a justificativa de que os atos **foram praticados com o intuito de “reorganização societária”** não descaracteriza a simulação,*

evidenciada pelas ações praticadas em curto espaço de tempo, cujo elemento principal não é a ocultação da operação em sim (sic), revestida de requisitos formais, mais sim a existência de objetivo diverso daquele configurado pelos acordos documentados e apresentados ao Fisco”. Assim, aplicou-se a multa qualificada pela “intenção livre e consciente da contribuinte de evitar a ocorrência do fato gerador do IRPJ mediante simulação, conduta caracterizada no art. 72 da lei n.º 4.502/64”.

Já neste ponto, existem circunstâncias específicas que não foram tratadas no recorrido, onde se verifica a dessemelhança entre os acórdãos cotejados.

Mas não é só.

O paradigma afirma que o dolo específico deve ser objeto de prova na investigação administrativa, com o fito de aplicar a multa majorada. Portanto, o paradigma traz uma questão que até entendendo que converge com o recorrido, pois caso fossem apresentadas provas capazes de identificar o dolo, talvez o colegiado paradigmático entendesse a questão de forma diferente da apresentada, o que afiguraria que há uma convergência na conclusão acerca do dolo em ambos os casos.

E prossegue o paradigma: “a dúvida é saber se, num caso como o presente, em que todos os atos praticados pela Recorrente, apesar de terem sido considerados sem intenção negocial, no primeiro momento, e com simulação, no segundo momento, mas mediante ampla publicidade de todo o processado, permitiria a identificação do chamado evidente intuito de fraude ou a prática de sonegação fiscal.” Ou seja, circunstâncias fáticas muito bem delineadas e dissonantes do recorrido, pois sequer há menção sobre “intenção negocial precedendo a simulação”, e muito menos foi trazida a “ampla publicidade” também tratada no paradigma.

Os aspectos abordados no paradigma demandam comprovação; o que se extrai é que a questão da prova da ilicitude da conduta praticada foi crucial ao desfecho da multa qualificada no processo paradigma. Portanto, mais uma vez, diante dos elementos caracterizadores expostos no recorrido, não se tem a certeza de como o colegiado paradigmático trataria a questão. Entendo, mais uma vez, convergirem no aspecto do dolo.

Veja-se um trecho do acórdão recorrido sobre o tema a ser devolvido para exame desta CSRF:

Como se vê dos instrumentos específicos dos autos de infração, **a multa qualificada foi infligida sobre o IPI, decorrente da majoração indevida dos custos (créditos)** – fls. 205 a 207, 214 a 216.

Diante do quadro exposto, não há elementos que acusem ou concorram para a consecução de uma simulação “inocente”. Ou melhor, que concorram a uma simulação “não legível” àquele que não passou por correção das lentes pelo oftalmologista.

Ou ainda, não se está diante de fenômeno simulatório que se coloque numa linha divisória *tênue* ao olhar natural ou sob as lentes defasadas.

Não se afigura factível mesmo um erro de proibição.

Como se dizer que a construção em jogo, com os caracteres apresentados, não ostenta o elemento subjetivo do tipo, o dolo?

Não vejo como se possa afastar a qualificação da multa no caso vertente, de modo que sobre a questão nego provimento ao recurso.

E, mais uma vez, reitero o conteúdo do paradigma, por meio do voto condutor, que, expressamente, assim se manifestou:

A dúvida é saber se, num caso como o presente, em que todos os atos praticados pela Recorrente, apesar de terem sido considerados sem intenção negocial, no primeiro momento, e com simulação, no segundo momento, mas mediante ampla publicidade de todo o processado, permitiria a identificação do chamado evidente intuito de fraude ou a prática de sonegação fiscal.

Isso por que a simulação importaria necessariamente em práticas de encobrir o fato realizado, de forma a que a conduta do Contribuinte tenha necessariamente de vir acobertada por um doloso véu de ocultação.

No caso dos autos, vejo que, apesar da nítida intenção do contribuinte em ver reduzida sua tributação, não vejo a presença do dolo relacionado à conduta que levou à pretendida redução de tributo. Nos casos de planejamento tributário, é necessário que seja identificado o dolo relacionado à ilicitude da conduta praticada, e não com relação ao objetivo de redução de tributo. Mesmo porque está no cerne do conceito de elisão fiscal a existência do direito do contribuinte de planejar seus negócios com o objetivo de redução ou não pagamento de tributos.

No entanto, frustrado o planejamento tributário e ausente a evidência de que o contribuinte sabia e queria praticar o ilícito, deve ser afastada a multa qualificada. Tem-se, assim que, apesar de o negócio ter sido considerado simulado, afastando-se os seus efeitos para fins de tributação, identificando-se ser o tributo devido, resta evidente que a Recorrente agiu certa de que estaria praticando o chamado negócio jurídico lícito, afastando o dolo apontado.

Ou seja, o paradigma deixa claro que a questão do dolo está ligada a elementos tipificadores e que caso existissem eles seriam levados em conta. E esses elementos constavam, a meu ver, no recorrido. Portanto, como o colegiado do paradigma decidiria se tivesse o mesmo conjunto fático probatório estabelecido no acórdão recorrido? Esta é a questão que entendo primordial para se estabelecer ou não o liame da divergência, objetivando pronunciamento desta E. CSRF.

De outra feita, para a caracterização da divergência jurisprudencial, faz-se mister que o recorrido e paradigma, em face **de situações fáticas similares, confirmam interpretações divergentes à legislação tributária**, o que não ocorreu no presente caso, pois os contextos fáticos são diversos. Não há como interpretar e estabelecer a análise da divergência jurisprudencial quando o conjunto probatório é específico em cada um dos acórdãos comparados e as situações fáticas são dessemelhantes.

Assim, a análise dos dois acórdãos nos permite **concluir que**:

- a) As situações tratadas são distintas, posto que relativas a condutas e fatos completamente diferentes;
- b) Os dois acórdãos **convergem** no tocante à necessidade de comprovação do dolo;
- c) Os entendimentos dos colegiados acerca da interpretação legal conferida à matéria (necessidade de comprovação do dolo) estão, portanto, **alinhados**.

Portanto, ao não se conseguir confrontar as teses, identificando a divergência interpretativa apta a justificar o conhecimento do presente recurso especial, data máxima vênua, voto por **não conhecer do recurso especial do contribuinte**.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob