



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.723043/2013-04
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-014.563 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 20 de fevereiro de 2024
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado VIDEPLAST INDÚSTRIA DE EMBALAGENS LTDA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2011

NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. RECURSO ESPECIAL. REQUISITOS PARA ADMISSIBILIDADE. NÃO CONHECIMENTO.

Para conhecimento do recurso especial, é necessário que o recorrente comprove divergência jurisprudencial, mediante a apresentação de acórdão paradigma em que, discutindo-se a mesma matéria posta na decisão recorrida, em caso semelhante, o colegiado tenha aplicado a legislação tributária de forma diversa. Hipótese em que a divergência suscitada não se refere a casos semelhantes, havendo relevantes diferenças nos cenários analisados pelo acórdão recorrido e pelos paradigmas colacionados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovicz Belisário, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Alexandre Freitas Costa, Cynthia Elena de Campos (suplente convocada), e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela **Fazenda Nacional** contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 1302-003.290**, de 12/12/2018 ((fls. 4.380 a 4.438)¹, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, da Primeira Seção de julgamento do CARF, que **deu provimento** ao Recurso Voluntário apresentado.

Breve síntese do processo

O processo versa sobre **Autos de Infração** (fls. 841 a 910), para a exigência de **IRPJ e da CSLL**, acrescidos de multa de ofício qualificada (150%) e juros de mora, relativamente ao período do ano-calendário 2008, 3º e 4º trimestres do ano-calendário 2009, ano-calendário 2010 e 1º trimestre do ano-calendário 2011. No período fiscalizado, a Contribuinte estava sujeita, por obrigação legal, ao regime de tributação pelo lucro real.

No entender da fiscalização, durante o procedimento fiscal apurou-se a existência de planejamento tributário efetuado com abuso de direito pela empresa VIDEPLAST EMBALAGENS, por meio de várias ações desencadeadas com o único objetivo de deslocar o pagamento de tributo para um regime tributário menos oneroso, por meio de uma conduta ilícita. Conforme **Termo de Verificação Fiscal** (fls. 809 a 836) e anexos (fls. 837 a 839), a VIDEPLAST EMBALAGENS valeu-se da controlada VIDEPLAST INDÚSTRIA DE PLÁSTICOS LTDA. (doravante denominada VIDEPLAST PLÁSTICOS) para eludir cerca de R\$ 12 milhões em tributos federais no ano-calendário 2008. Para tal desiderato, utilizou o que se denomina ilícito atípico, com fraude à lei e abuso do direito de auto-organização, tendo em conta as causas e os efeitos de operação de reestruturação societária a que se submeteu a VIDEPLAST EMBALAGENS em 31/08/2007 (fls. 1.198 a 1.270), ocasião em que as suas atividades operacionais foram segregadas em duas empresas diversas: (a) **VIDEPLAST** Indústria de Plásticos Ltda. (na sequência VIDEPLAST PLÁSTICOS), empresa já existente que incorporou os bens, direitos e obrigações relativos à atividade industrial da cindida (fls. 587 a 595); e (b) TROVI Transportes Ltda (adiante apenas TROVI TRANSPORTES), constituída para receber os bens, direitos e obrigações concernentes à atividade de transporte rodoviário de cargas (fls. 1.287 a 1.308). Extrai-se dos relatos da Fiscalização que, o cerne da autuação repousa no entendimento de que as alterações societárias pelas quais passaram as empresas integrantes do Grupo **VIDEPLAST** nos anos de 2007 e 2008 "(...) não tiveram outro propósito senão o de levar a cabo um planejamento tributário abusivo", cuja causa predominante seria "o vultoso montante de tributos federais que deixaram de ser recolhidos". Apegando-se aos levantamentos e análises dos montantes envolvidos nas operações empresariais escrituradas, a fiscalização vislumbrou a ocorrência de:

(a) fraude à lei tributária que prevê a tributação dos resultados com base no lucro real. No período entre a cisão parcial e a posterior incorporação, a VIDEPLAST EMBALAGENS era obrigada à tributação pelo lucro real. A VIDEPLAST PLÁSTICOS, por sua vez, apurava IRPJ trimestralmente pelo lucro presumido, pois sua receita bruta total era inferior a R\$ 48.000.000,00 (art. 13 da Lei nº 9.718/98). Para o Fisco, a cisão e versão de parte do patrimônio da primeira para a segunda teria como objetivo precípuo a transferência de lucros da

¹ Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

VIDEPLAST EMBALAGENS (que deveriam ser tributados pelo lucro real) para a VIDEPLAST PLÁSTICOS, submetida à tributação pelo lucro presumido. Enquanto a controladora teria apresentado prejuízo fiscal (decorrente da exclusão da Equivalência Patrimonial), a controlada revelaria alta lucratividade, tributada a percentuais mais módicos. Consta dos autos que a VIDEPLAST PLÁSTICOS, de quem a VIDEPLAST EMBALAGENS reconheceu Equivalência Patrimonial positiva da ordem de R\$ 30,5 milhões no ano-calendário 2008, toda ela decorrente de lucros auferidos pela controlada. A ação fiscal revelou que a relação da fiscalizada com sua controlada VIDEPLAST PLÁSTICOS incorreu em infração à legislação tributária. O artifício engendrado consistiu, basicamente, em "transferir" o lucro da atividade de fabricação de embalagens para um regime de tributação menos oneroso. Para tanto, incorreu em fraude à lei (foi burlada a norma legal que impunha a tributação com base no lucro real) e abuso do direito de auto-organização, de forma a eludir cerca de R\$ 12 milhões em tributos federais no ano-calendário 2008); e

(b) abuso do direito de auto-organização (negócios hipoteticamente desprovidos de causas extra tributárias, exclusivamente orientados à menor tributação). Confira-se trecho abaixo transcrito que resume os fatos (TVE, fls. 832):

“(…) É inequívoco que a autuada e seus administradores, através do planejamento levado a cabo por meio da VIDEPLAST PLÁSTICOS, atuaram de modo a **reduzir o montante do IRPJ e da CSLL devidos** (vide subtópico 3.3). Para tanto, **modificaram característica essencial da obrigação tributária principal**, qual seja: **a forma de tributação**. Para que se verifique a hipótese de fraude resta, portanto, perquirir se houve **dolo**. E aqui calha relembrar as condutas (e a consequência) alhures descritas. Foi formalizada uma reorganização societária e, a partir de então, **abusando do direito de auto-organização, os mesmos sócios valeram-se de “duas empresas” (com o mesmo objeto social, estabelecidas no mesmo local, que atuavam de forma indissociável e sob a mesma administração)** e forjaram uma relação comercial inexistente. Com estribo na total liberalidade dos “negócios” realizados entre si, transferiram o lucro da atividade de fabricação e comercialização de embalagens plásticas para um regime fiscal menos gravoso mediante fraude à lei que impunha a tributação com base no lucro real”. (grifo nosso)

Esse entendimento deu ensejo ao lançamento de ofício de diferenças de IRPJ e CSLL, à aplicação de **multa qualificada** de 150% e à **responsabilização solidária dos sócios administradores** da Videplast Embalagens, Srs. Nereu de Nardi, Claudir de Nardi, Geraldo de Nardi e Célio de Nardi, na condição de responsáveis solidários pelo crédito tributário constituído, conforme previsto no art. 135, III, do Código Tributário Nacional (CTN), além da postura da **Representação Fiscal para Fins Penais** ao MPF.

Cientificados dos Autos de Infração, o Contribuinte e os responsáveis solidários apresentaram a **Impugnação** de fls. 926 a 1.308, alegando resumidamente, que: (a) há improcedência dos autos de infração, diante da litude e legitimidade da reorganização societária perpetrada; do propósito negocial extra tributário e da ausência de fraude à lei, ou de simulação ou abuso de direito; (b) há anterioridade das operações sociais à consumação do fato gerador dos tributos; (c) há consonância com a jurisprudência majoritária do CARF, não existindo autorização legal para que fisco desconsidere os efeitos da reorganização societária perpetrada; (d) não realizou planejamento tributário ou agiu com fraude à lei, mas apenas efetuou uma reorganização societária em razão da empresa Dixie Toga S/A, cujo controle acionário pertence à multinacional Bemis Company Inc, ter formalizado, em 27/06/2007, interesse em adquirir integral ou parcialmente as cotas sociais da VIDEPLAST EMBALAGENS ou proceder

a eventual associação (em 31/08/2007, procedeu à citada operação de cisão parcial, de forma a segregar as atividades por ela desenvolvidas, tornando-se mais produtiva); (e) restou frustrada a oferta de compra integral/parcial das cotas da VIDEPLAST EMBALAGENS, pois os sócios resolveram não vender a empresa; por outro lado, a estrutura idealizada em 2007 apresentou algumas ineficiências no decorrer de 2008 e, em 31/12/2008, a VIDEPLAST EMBALAGENS incorporou integralmente a VIDEPLAST PLÁSTICOS, sucedendo-lhe em todos os bens, direitos e obrigações; (f) ocorreu, por parte da Fiscalização, o menosprezo aos fundamentos econômicos e jurídicos do procedimento de cisão/incorporação realizado, pois a reorganização societária perpetrada é lícita e legítima, e todos os atos foram praticados em conformidade com a lei e registrados na competente Junta Comercial (fls. 548 a 637 e Docs. 04/10); (g) o propósito negocial da reorganização societária era precipuamente "extra tributário", direcionado à preparação para a venda da VIDEPLAST EMBALAGENS, e as condutas da empresa autuada **não se amoldam aos tipos infracionais** elencados pela fiscalização; (h) jamais operou confusão entre as receitas decorrentes da atividade de reciclagem com aquelas oriundas da industrialização de embalagens (as receitas sempre estiveram devidamente segregadas em sua contabilidade, distinguindo-se claramente as provenientes da matriz ou das filiais; e não houve transferência do lucro da atividade de fabricação de embalagens da **VIDEPLAST EMBALAGENS** para a **VIDEPLAST PLÁSTICOS**, mediante "*calibragem de resultados*", sendo as atividades das empresas e os custos e despesas que lhe eram inerentes integralmente separados, consoante se infere dos balancetes); (i) não existe disponibilização de "*lucro adicional propiciado pela elusão fiscal ora descrita*" aos controladores do grupo empresarial, pois ainda antes das operações de cisão/incorporação, a **VIDEPLAST EMBALAGENS** detinha R\$ 40.527.607,40 de saldo de lucros acumulados passíveis de distribuição aos sócios e isentos do IRPJ (Doc. 19); de 2007 até 2012 (e, após os procedimentos de cisão parcial e incorporação) distribuiu menos de 5% desse saldo a título de dividendos (doc. 20 e fls. 94 a 96, 152 a 153, 226 a 227, 311 a 312 e 409 a 410); e (j) requer a extinção de parcela do crédito tributário pela decadência; a improcedência da multa qualificada, que é confiscatória e desproporcional, não se verificando nos autos "fraude" no sentido penal conferido ao termo; a improcedência da responsabilidade tributária solidária que foi imputada automaticamente aos sócios diretores; e a nulidade do auto de infração em relação à CSLL do ano calendário de 2008 por vício formal - ausência de MPF prévio em relação ao referido período.

A **DRJ em Salvador/BA**, apreciou as Impugnações, no Acórdão nº 15-41.960, de 27/03/2017 (fls. 2.321 a 2.378), decidindo pela sua improcedência, afastando as preliminares de decadência e nulidade, e mantendo os lançamentos na sua integralidade (inclusive quanto à multa de ofício qualificada) e a sujeição passiva solidária aos sócios administradores, sob os seguintes fundamentos: (a) o Contribuinte agiu com o intuito de enganar o Fisco; (b) o abuso de direito e a fraude à lei configuram ilícitos atípicos, cuja ocorrência torna inválido o planejamento tributário, devendo ser aplicada a norma de tributação que a contribuinte pretendeu evitar; (c) o Contribuinte efetuou uma cisão parcial com o propósito primordial de pagar menos tributos do que o devido, abusando do direito de auto-organização, de forma a transferir o lucro da atividade para um regime fiscal menos gravoso; e (d) por meio de sua conduta, buscou modificar uma das características essenciais da obrigação tributária, de modo a reduzir o montante do imposto devido, enquadrando-se de forma incontestável à hipótese legal descrita.

Cientificado da decisão de piso, o Contribuinte e os responsáveis solidários apresentaram **Recurso Voluntário** (e documentos contábeis e fiscais) de fls. 2.403 a 4.372, repisando vários dos argumentos da Impugnação, reforçando, em síntese, a: (a) existência de

causas extrafiscais que desencadearam as operações societárias (**cisão parcial da Videplast Embalagens** e posterior incorporação da **Videplast Plásticos**) - objetivos prevalentemente comerciais, produtivos e societários, alegando a improcedência da conclusão de que houve um “planejamento tributário considerado abusivo”; (b) aplicação da jurisprudência majoritária do CARF (Acórdãos nº 1101-00.710, 2202-002.187 e 3302-003.138) – licitude e legitimidade da reorganização societária – propósito negocial extra tributário e ausência de fraude à lei, simulação ou abuso de direito – anterioridade das operações sociais à consumação do fato gerador dos tributos; (c) desconstituição de todas as premissas sobre as quais se assenta a ação fiscal – inexistência das “evidências” apontadas de planejamento tributário abusivo – inocorrência de infrações à legislação tributária; (d) inexistência de autorização legal para que fisco desconsidere os efeitos da reorganização societária perpetrada sob a alegação de “abuso de direito” – ofensa ao princípio da legalidade e violação direta aos arts. 109, 116, parágrafo único e 142 do CTN – contrariedade à jurisprudência do CARF expressa nos Acórdãos nº 1101-00.710, 1101-00.708 e 1101-00.709; (e) improcedência da multa qualificada pela inocorrência de fraude no sentido penal, única apta a autorizar a incidência da multa – ausência de elementos objetivos e subjetivos do tipo penal – pugnando ainda seu afastamento por violação ao princípio constitucional do não confisco; (f) extinção de parcela do crédito tributário pela decadência – inocorrência de dolo, fraude ou simulação – violação ao art. 150, § 4º do CTN; e (g) improcedência da responsabilidade tributária solidária automática e imotivadamente imputada aos sócios diretores da empresa (parcialmente cindida).

O recurso foi submetido a apreciação do CARF, sendo exarada a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 1302-003.290**, de 12/12/2018 (fls. 4.380 a 4.438), proferida pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF que, por maioria de votos, deu provimento ao Recurso Voluntário apresentado, entendendo que, tendo os atos sido procedidos em conformidade com a lei, não houve fraude, dolo ou simulação em sua execução, cabendo o cancelamento integral dos autos de infração, sob os seguintes fundamentos: (a) o Planejamento Tributário é lícito quando revestido de propósito negocial, sendo que a reestruturação societária perpetrada pelo Contribuinte, por si só, não desfigura a operação, notadamente quando a fiscalização não demonstra a ocorrência dolo, fraude ou simulação; (b) o legislador tributário não desconsidera o fato de o contribuinte buscar uma maneira menos onerosa de conduzir seus negócios, seja por motivos tributários, societários, econômicos ou quaisquer outros, desde que o faça lícitamente; e (c) o Fisco não se desincumbiu de demonstrar indício de fraude ou simulação na escolha dos regimes de tributação por parte da recorrente.

Da matéria submetida à CSRF

Cientificada do Acórdão nº 1302-003.290, de 12/12/2018, a **Fazenda Nacional** apresentou o **Recurso Especial** de fls. 4.440 a 4.471, apontando divergência com relação à seguinte matéria: “**...Planejamento Tributário - inexistência de “simulação, dolo ou fraude”, por entender que as operações foram feitas dentro da estrita legalidade - qualificação jurídica dos fatos**”. A fim de demonstrar o necessário dissídio jurisprudencial foram indicados, como paradigmas, os Acórdãos de nº 1102-00.667 e nº 9101-002.880.

No **Acórdão recorrido** o colegiado considerou que a operação - planejamento tributário, deve ser considerada lícita, pois os atos e procedimentos adotados não afrontaram qualquer norma vigente no ordenamento jurídico brasileiro, sendo a verificação meramente formal, independentemente da existência de negócios efetivos, reais e em consonância com a função societária para a qual foram criados, pois não existiria “*...qualquer comando imperativo*”

no antecedente da norma tributária obrigando o particular a incorrer no fato jurígeno tributário, sendo ele livre para organizar-se da forma que, lícitamente, lhe oferte menor oneração”.

No primeiro **Acórdão paradigma** (nº 1102-00.667), o colegiado teria entendido, diversamente do Acórdão recorrido, que a situação fática descrita pela fiscalização, semelhante à dos presentes autos, configuraria simulação. E, no segundo **Acórdão paradigma** (nº 9101-002.880), o colegiado consignou claramente que embora seja lícito aos contribuintes perseguirem a redução de sua carga tributária, tal objetivo não pode ser levado a efeito mediante a prática de atos abusivos que, embora formalmente válidos, não o sejam em sua substância, e que, segundo o disposto no art. 187 do Código Civil, os atos assim praticados são qualificados como ilícitos e, por conseguinte, não são oponíveis ao Fisco, considerando abusiva a economia tributária levada a efeito mediante a transferência, a outra pessoa jurídica do mesmo grupo econômico, de parte das atividades que vinham sendo exercidas pelo sujeito passivo, quando restar provado que a outra pessoa jurídica sequer possuía as condições materiais necessárias para efetivamente desenvolver as atividades que, por contrato, lhe foram transferidas, cabendo, no caso, a tributação com abstração da existência formal da outra pessoa jurídica, prevalecendo a realidade substancial.

No Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial, entendeu-se que enquanto o **Acórdão recorrido**, diante de negócio jurídico entre pessoas jurídicas formalmente constituídas, apesar de demonstrado extenso conjunto probatório, que, de fato, o foram com a única e exclusiva finalidade de redução de tributos, entendeu lícita a operação, porquanto não haveria vedação legal a impedir tal operação, nos **Acórdãos paradigmas** entendeu-se que diante de fatos que denunciam uma simulação com finalidade de redução de tributo entre empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico, na mesma área geográfica, o negócio jurídico deve ser desconsiderado, devendo prevalecer a substância do ato, e não a forma, havendo ainda divergência interpretativa acerca do alcance e da incidência dos arts. 421, 422, 186, 187 e 167, do Código Civil. Concluiu-se, no referido Despacho, que, *“...a similitude fática se verifica sobretudo pela segregação de atividades operacionais, pela confusão patrimonial entre empresas do mesmo grupo econômico, pelo compartilhamento/migração de funcionários entre empresas do mesmo grupo e também pela mesma localização geográfica e mesmo endereço das empresas, bem assim não podemos olvidar de citar a migração de maior parte do Ativo Imobilizado para a controlada, anteriormente quase desativada e com atividade relacionada exclusivamente à reciclagem de matéria plástica”.*

Assim, com base nos fundamentos contidos no Despacho de Exame de Admissibilidade do Recurso Especial s/nº - 3ª Câmara, de 28/06/2019, exarado pelo Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção (fls. 4.475/4.495), **deu-se seguimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Regularmente notificado do Acórdão nº 1302-003.290 e do Recurso Especial da Fazenda Nacional ao qual foi dado seguimento, o Contribuinte apresentou suas **contrarrazões** de fls. 4.515 a 4.537, requerendo que **não seja conhecido** o Recurso Especial da Fazenda Nacional ou, se conhecido, que **não seja provido**, porque *“...no que tange à inexistência de simulação, dolo ou fraude”*, a interpretação conferida pelo Acórdão recorrido não foi divergente e nem incompatível com a dos Acórdãos paradigmas apresentados. Alegou, em adição, que, em consonância com a legislação de regência, a jurisprudência do CARF e as provas produzidas nos autos, deve prevalecer o decidido pelo Acórdão recorrido, pois teria sido *“demonstrado o*

propósito negocial das operações” (fls. 4.434), e “a Fiscalização não apresentou provas aptas a demonstrar qualquer abusividade na conduta do contribuinte” e “não se desincumbiu de demonstrar indício de fraude ou simulação” (fls. 4.432 e 4.434)”.

Conforme prorrogação de competência dada a esta 3ª Turma da CSRF (Portaria CARF nº 15.081/2020), o processo, em 09/02/2023, foi distribuído, por sorteio, a este Conselheiro, para dar seguimento à análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Relator.

Do Conhecimento

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional **é tempestivo**, conforme consta do Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial s/nº - 3ª Câmara, de 28/06/2019, exarado pelo Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção (fls. 4.475/4.495). Contudo, em face do requerido pelo Contribuinte em sede de contrarrazões, para que seja negado seu seguimento, entendo ser necessária uma análise dos demais requisitos de admissibilidade referentes à matéria provida. Isto porque se alega que não teria sido comprovada similitude entre os arestos, pois “o Acórdão recorrido decidiu com base nas **particularidades fáticas** do presente caso, que são distintas daquelas enfrentadas pelos Acórdãos paradigmas”.

A divergência jurisprudencial alegada pela Fazenda Nacional diz respeito ao planejamento tributário e à **(in)existência** de vício **simulação, dolo ou fraude**, por entender o colegiado que as operações foram feitas dentro da estrita legalidade - qualificação jurídica dos fatos. Recorde-se que o Recurso Especial invocou divergência em relação aos acórdãos paradigmas nº 1102-00.667 e nº 9101-002.880.

O deslinde da questão resume-se em saber se os fatos apurados pela Fiscalização estão ou não sob a abrangência das normas tributárias que tratam da simulação. O planejamento tributário que está sendo objeto de controvérsia nos autos diz respeito àquelas situações em que a Fiscalização entendeu que o Sujeito Passivo fraciona artificialmente seus rendimentos em mais de uma pessoa jurídica, com regimes de tributação diferenciados, para reduzir sua carga tributária total, que seria devida se os tributos fossem apurados por uma única empresa.

A Fazenda Nacional procura demonstrar no recurso especial que a divergência suscitada não diz respeito à existência e à análise de prova. Aduz que a divergência se refere unicamente à qualificação jurídica dos fatos apurados pela Fiscalização: a ocorrência do vício de simulação ou de planejamento tributário lícito.

No **Acórdão recorrido** o Colegiado decidiu pelo cancelamento integral dos Autos de infração. No voto condutor (fls. 4.437), registrou-se que os atos societários foram “**procedidos em conformidade com a lei, não havendo fraude, dolo ou simulação na execução dos**

mesmos.(sic)” Destaca-se ainda no acórdão recorrido que (fl. 4.426), “***o caso em comento, em que pese o grande número de tópicos analisados tanto pela Administração Tributária, quanto pelo contribuinte, gira em torno de uma questão: a legitimidade – ou não – das operações societárias perpetradas pelo contribuinte.***”

No voto condutor são analisadas as provas apresentadas pelo Contribuinte, destacando-se três pressupostos fáticos que conduziram à improcedência dos lançamentos: (a) às fls. 4.430 e 4.432: “... *na situação em análise, observa-se que **não há nenhuma ilicitude** (...) Se o legislador emite norma que permite a utilização de métodos como equivalência patrimonial, possibilitando sua dedução da base de cálculo de impostos como o IRPF e da CSLL, bem como da escolha de regimes de tributação – Lucro Presumido e Lucro Real*”, a sua efetiva utilização “*não pode ser considerada resultado abusivo*”; (b) às fls. 4.432 e 4.434: “... *a fiscalização não apresentou provas aptas a demonstrar qualquer abusividade na conduta do Contribuinte. Partiu de meras ilações e suposições para desconstituir operações acobertadas pelo manto da legalidade. (...) A Fiscalização também não se desincumbiu de demonstrar indício de fraude ou simulação*”; e (c) às fls. 4.433/4.434: “... *restou demonstrado o propósito negocial das operações*” e a “*legitimidade das operações societárias produzidas*” (grifos nossos). Nesse contexto, concluiu o relator que (fl. 4.433), “... *cumpra citar a proposta de venda do grupo econômico em questão à empresa DIXIE/BEMIS. Alterações estruturais de empresas são comuns em momentos que precedem esse tipo de operação, em especial no tocante à divisão entre as atividades de administração e as de fabricação, como ocorreu no caso em comento, entre a VIDEPLAST EMBALAGENS e VIDEPLAST PLÁSTICOS*”.

Cabe registrar que a decisão do colegiado, no acórdão recorrido, foi tomada por maioria, tendo acompanhado integralmente o voto condutor do relator (Cons. Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa) apenas três dos oito conselheiros presentes. Um Conselheiro foi vencido (Cons. Carlos Cesar Candal Moreira Filho) e outros três Conselheiros acompanharam o relator apenas pelas conclusões (entre eles o Presidente do Colegiado): Conselheiros Paulo Henrique Silva Figueiredo, Maria Lúcia Miceli e Luiz Tadeu Matosinho Machado. Os Cons. Carlos Cesar Candal e Luiz Tadeu Matosinho Machado registraram a intenção de apresentar declaração de voto, mas não consta nos autos a apresentação, de fato, de tais declarações.

Assim, a única coisa certa no julgamento seria o provimento ao recurso do Contribuinte, não havendo segurança para afirmar as efetivas razões de decidir do colegiado. Adota-se, contudo, a razão externada na ementa, fruto de debate do colegiado, e não apenas de texto do relator:

“PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. PROPÓSITO NEGOCIAL. LICITUDE. O legislador tributário não desconsidera o fato de o contribuinte buscar uma maneira menos onerosa de conduzir seus negócios, seja por motivos tributários, societários, econômicos ou quaisquer outros, desde que o faça lícitamente. A reestruturação societária perpetrada pelo contribuinte, por si só, não desfigura a operação, notadamente quando a fiscalização não demonstra a ocorrência dolo, fraude ou simulação.”

No primeiro paradigma colacionado pela Fazenda Nacional para demonstrar a divergência (Acórdão nº 1102-00.667, de 14/03/2012), o voto condutor apresenta a seguinte situação:

Inicialmente, registre-se que não há dúvidas de que as empresas SCHAEFER YACHTS e KIWI BOATS partilham de uma única área geográfica. Comprovam este fato as fotos anexas aos autos, e os relatos feitos de que o acesso a ambas as empresas, em que pese

uma conste nos cadastros da RFB como sedia da no nº 18.500, e a outra no nº 18.550, se dá pela mesma portaria, que há uma única recepção, que as instalações de direção e administração são comuns, que os funcionários da contabilidade são os mesmos, e que a máquina que emite as notas fiscais é a mesma. Estas são constatações feitas in loco pela fiscalização, e que em nenhum momento foram contraditadas pela recorrente. Por outro lado, até este ponto pode-se considerar tais providências como simples racionalização de operações com vistas a uma redução dos seus custos administrativos”.

(...) Além das empresas KIWI BOATS e SCHAEFER YACHTS, há que se falar, no ano de 2005, na participação de uma terceira empresa envolvida no negócio. Trata-se da empresa SPA Comércio de Embarcações e Equipamentos Náuticos Ltda. (SPA), constituída em agosto de 2004, pelos Srs. Márcio Luz Schaefer e Pedro Odílio Phelippe, que também são os mesmos sócios da empresa SCHAEFER YACHTS, sendo que o Sr. Márcio Luz Schaefer também é o sócio majoritário da KIWI BOATS, com 95% de participação.

Esta empresa, conforme as alegações da recorrente, **tem por finalidade a prestação de serviços de assessoria e administração na compra de embarcações**, administrando todas as fases envolvidas na aquisição de uma embarcação, verificando o material empregado e os acessórios que compõe a embarcação encomendada.

(...) À vista de todas estas constatações, **concluiu o fisco que a SPA nada mais era do que interposta pessoa de KIWI BOATS e SCHAEFER YACHTS**, pelo que a sua receita declarada foi simplesmente descartada, conquanto os eventuais recolhimentos por ela feitos tenham sido aproveitados no lançamento de ofício”. (*grifo nosso*)

Em tal paradigma, foi realizado o arbitramento do lucro da pessoa jurídica face à omissão de receitas de depósitos bancários de origem não comprovada. Por força de lei, militava presunção em desfavor do Contribuinte, invertendo-se o ônus da prova: ou seja, cabia àquele Contribuinte comprovar a origem dos depósitos, mediante documentação hábil e idônea (situação que não se verifica no caso em apreço).

No segundo paradigma (Acórdão CSRF nº 9101-002.880, de 06/06/2017), registrou o colegiado que embora seja lícito aos Contribuintes perseguirem a redução de sua carga tributária, tal objetivo não pode ser levado a efeito mediante a prática de atos abusivos que, embora formalmente válidos, não o sejam em sua substância, e que, pelo disposto no art. 187 do Código Civil, os atos assim praticados são qualificados como ilícitos e, por conseguinte, não são oponíveis ao Fisco quando tenham por finalidade única ou primordial reduzir os tributos a este devidos. Confira-se trecho da ementa:

“(…) Considera-se abusiva a economia tributária levada a efeito mediante a transferência, a outra pessoa jurídica do mesmo grupo econômico, de parte das atividades que vinham sendo exercidas pelo sujeito passivo, **quando restar provado que a outra pessoa jurídica sequer possuía as condições materiais necessárias para efetivamente desenvolver as atividades que, por contrato, lhe foram transferidas**. Neste caso a tributação deve ser realizada abstraindo-se da existência formal da outra pessoa jurídica, prevalecendo a realidade substancial, consequentemente não são dedutíveis as despesas relativas a serviços cuja efetiva realização não foi comprovada pelo sujeito passivo”. (*grifo nosso*)

Nesse paradigma, trata-se de Autos de Infração lavrados com base no entendimento de que o Contribuinte deduziu indevidamente de seu lucro real e da sua base de cálculo de CSLL, nos anos calendários de 2005 a 2008, despesas relativas ao pagamento de comissões à pessoa jurídica “Pandurata Assessoria Comercial Ltda”. Nos dizeres do voto condutor, os fatos “... *relatados tomados em seu conjunto revelam de forma cristalina que*

Pandurata Assessoria Comercial Ltda. efetivamente nunca prestou à autuada os serviços de assessoria comercial para o qual foi constituída. Embora tenha existência formal, já que para tanto bastou a inscrição de seu ato constitutivo no respectivo registro (art. 45 do Código Civil), Pandurata. não possui substância, pois não desenvolve as atividades descritas em seu contrato social, ou quaisquer outras atividades econômicas.”

A Fiscalização considerou que a prestação de serviços de assessoramento comercial, contratada pela Contribuinte junto à “Pandurata”, não ocorreu na realidade, **configurando operação fictícia** desprovida de propósito negocial e caracterizando abuso de forma e dissimulação.

Não se vê, em nenhum desses paradigmas, a imputação de que “a fiscalização não demonstra a ocorrência dolo, fraude ou simulação”, literalmente presente na ementa do acórdão recorrido.

Assim, as situações fáticas dos paradigmas (um deles envolvendo presunção e o outro caso em que a ausência de prestação efetiva de serviços foi tida como “cristalina”) não se assemelham ao caso efetivamente tratado no acórdão recorrido. E o fundamento jurídico abstrato, nos paradigmas e no recorrido, é aparentemente o mesmo: apenas negócios comprovadamente ilícitos e sem propósito negocial podem ter seus efeitos afastados, sendo a solução diferente derivada dos distintos cenários encontrados em cada caso concreto.

Portanto, em razão da falta de similitude fática entre o acórdão recorrido e os paradigmas colacionados, não é possível evidenciar a divergência jurisprudencial alegada, o que enseja o não conhecimento do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

Conclusão

Pelo exposto, voto por não conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan