



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo n°** 16561.720246/2016-51  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** **9303-015.121 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 14 de maio de 2024  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** FLEXTRONICS INTERNATIONAL TECNOLOGIA LTDA

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. INTERPRETAÇÃO DIVERGENTE. NÃO DEMONSTRAÇÃO. NÃO CONHECIMENTO.

Importa óbice ao conhecimento de recurso especial a não demonstração da legislação tributária interpretada de forma divergente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Freitas Costa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gilson Macedo Rosenburg Filho, Vinicius Guimarães, Rosaldo Trevisan, Tatiana Josefovicz Belisário, Denise Madalena Green, Semíramis de Oliveira Duro, Alexandre Freitas Costa, Liziane Angelotti Meira (Presidente)

**Relatório**

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional em face do Acórdão n.º 3402-009.893 assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO (II)

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

SIMULAÇÃO. CONCEITO. INEXISTÊNCIA.

A simulação é um dos defeitos dos negócios jurídicos. Consiste numa declaração enganosa da vontade. As partes, para prejudicar terceiros ou fraudar a lei, ou não realizam negócio jurídico algum, havendo apenas um mero fingimento (simulação

absoluta), ou realizam um negócio diverso do pretendido, que, portanto, permanece oculto.

**ÔNUS DA PROVA. CONSTITUIÇÃO DO FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO.**

É ônus da fiscalização munir o lançamento com todos os elementos de prova dos fatos constituintes do direito da Fazenda. Na ausência de provas, o lançamento tributário deve ser cancelado.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)**

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

**SIMULAÇÃO. CONCEITO. INEXISTÊNCIA.**

A simulação é um dos defeitos dos negócios jurídicos. Consiste numa declaração enganosa da vontade. As partes, para prejudicar terceiros ou fraudar a lei, ou não realizam negócio jurídico algum, havendo apenas um mero fingimento (simulação absoluta), ou realizam um negócio diverso do pretendido, que, portanto, permanece oculto.

**ÔNUS DA PROVA. CONSTITUIÇÃO DO FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO.**

É ônus da fiscalização munir o lançamento com todos os elementos de prova dos fatos constituintes do direito da Fazenda. Na ausência de provas, o lançamento tributário deve ser cancelado.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

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

**SIMULAÇÃO. CONCEITO. INEXISTÊNCIA.**

A simulação é um dos defeitos dos negócios jurídicos. Consiste numa declaração enganosa da vontade. As partes, para prejudicar terceiros ou fraudar a lei, ou não realizam negócio jurídico algum, havendo apenas um mero fingimento (simulação absoluta), ou realizam um negócio diverso do pretendido, que, portanto, permanece oculto.

**ÔNUS DA PROVA. CONSTITUIÇÃO DO FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO.**

É ônus da fiscalização munir o lançamento com todos os elementos de prova dos fatos constituintes do direito da Fazenda. Na ausência de provas, o lançamento tributário deve ser cancelado.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

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

**SIMULAÇÃO. CONCEITO. INEXISTÊNCIA.**

A simulação é um dos defeitos dos negócios jurídicos. Consiste numa declaração enganosa da vontade. As partes, para prejudicar terceiros ou fraudar a lei, ou não realizam negócio jurídico algum, havendo apenas um mero fingimento (simulação absoluta), ou realizam um negócio diverso do pretendido, que, portanto, permanece oculto.

**ÔNUS DA PROVA. CONSTITUIÇÃO DO FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO.**

É ônus da fiscalização munir o lançamento com todos os elementos de prova dos fatos constituintes do direito da Fazenda. Na ausência de provas, o lançamento tributário deve ser cancelado.

Alega a Fazenda Nacional em seu Recurso haver divergência jurisprudencial com relação à ocorrência ou não da simulação, com dissenso com relação aos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, e, conseqüentemente, na qualificação da multa (artigo 44, da Lei nº 9.430/96,

modificado pela Lei n.º 11.488/2007), indicando como paradigmas os Acórdãos n.º 3302-004.618 e 3301-004.132.

No mérito, sustenta a Fazenda Nacional que:

- o acórdão recorrido entendeu que não restou caracterizada a simulação, tal como prevista nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964, afastando, por conseguinte, a qualificação da multa (artigo 44, da Lei n.º 9.430/96, modificado pela Lei n.º 11.488/2007);
- a questão suscitada diz respeito às qualificações jurídicas dos fatos, que, diferentemente da controvérsia acerca da existência dos fatos, constitui matéria de direito, relacionando-se com a interpretação que o julgador dá a norma – se, no seu âmbito de incidência abrange determinado fato - e, portanto, autoriza a interposição de recurso especial;
- a divergência interpretativa quanto ao critério legal de valoração para que se caracterize simulação assinala o pressuposto motivador da interposição de recurso especial;
- quando uma mesma situação é reputada indiciária da ocorrência de simulação num processo e é rejeitada em outro, fica caracterizada divergência quanto à interpretação da norma;
- não há divergência quanto à existência das provas apresentadas;
- uma vez superada a controvérsia quanto à existência e a análise das provas, a divergência cinge-se unicamente à qualificação jurídica dos fatos apurados pela fiscalização: ocorrência de vício simulação ou de planejamento tributário lícito.
- há precedentes relativos ao mesmo contribuinte, analisando o mesmo contexto fático-probatório, concluindo pela procedência da autuação, considerando que ocorreu a simulação, ensejando a qualificação da multa.

O Recurso Especial da Fazenda Nacional foi admitido para rediscussão da matéria nele tratada, conforme Despacho de Admissibilidade de fls. 7.979/7.988.

Em contrarrazões sustenta a Contribuinte, em preliminar, que o Recurso não deve ser conhecido e, no mérito, deve-lhe ser negado provimento.

O presente processo foi distribuído a esse Relator, estando apto a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o relatório.

Fl. 4 do Acórdão n.º 9303-015.121 - CSRF/3ª Turma  
Processo n.º 16561.720246/2016-51

## Voto

Conselheiro Alexandre Freitas Costa, Relator.

### Do Conhecimento

O Recurso Especial de divergência interposto é tempestivo, restando analisar-se o atendimento aos demais requisitos de admissibilidade face à argumentação da Recorrida quanto à sua inadmissibilidade.

A Contribuinte sustenta, em suas contrarrazões, que o Recurso Especial não deve ser conhecido por ter se limitado a impugnar parte da matéria em julgamento, sendo certo que há fundamentos autônomos que não foram objeto de recurso e que, portanto, tornaram-se definitivos na esfera administrativa.

A Recorrida apresenta breve síntese da demanda concluindo afirmando que a Turma *a quo* cancelou a autuação em sua integralidade por não reconhecer a apontada simulação e nem mesmo o suposto planejamento tributário abusivo, acrescentando que

Com o provimento do Recurso Voluntário em seu mérito, as demais matérias naturalmente não restaram analisadas pela Turma de origem, dentre elas a multa agravada anteriormente aplicada com fundamento no artigo 44, inciso da Lei n.º 9.430/96 c/c artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 7.502/64, como se observa pelo seguinte trecho do acórdão recorrido, verbis:

“Por fim, diante da conclusão acima, resta prejudicado o argumento da Contribuinte com relação à decadência e redução da multa qualificada”.

Em sua peça recursal afirma a Fazenda Nacional que

“diante de fatos que denunciam uma simulação com finalidade de redução de tributo, uma vez que os atos externados buscavam modificar as características essenciais do fato gerador, pois abstraindo-se do ato tido por simulado, no caso a exportação, emerge o desígnio da interessada em comercializar os aparelhos celulares no mercado interno, operação que não apareceu no plano fático, posto o evidente intuito de esquivar-se da tributação das contribuições aqui analisadas”

E conclui sustentando que as “operações de exportação configuram um negócio jurídico aparente, sendo a comercialização dos telefones celulares no mercado interno o negócio jurídico real”, razão pela qual tais operações configurariam a simulação, devendo-se desconsiderar a exportação realizada porque os aparelhos produzidos sempre tiveram como destino o mercado nacional. Desta forma seria indevido o benefício do RECOF utilizado pela Recorrida.

A Recorrente indicou como paradigmas os Acórdãos 3302-004.618 e 3301-004.132 cujas ementas apresentam o seguinte teor:

Acórdão n.º 3302-004.618

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Exercício: 2010

TRIBUTÁRIO. SIMULAÇÃO. NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO.

Considera-se simulação quando a vontade declarada no negócio jurídico não se coaduna com a realidade do negócio firmado.

SIMULAÇÃO. FRAUDE. CONLUÍO. MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO.

Estando comprovado nos autos a prática de atos simulados, com o objetivo de eximir-se do pagamento dos tributos devidos, mediante fraude, em decorrência do ajuste doloso entre as partes, torna-se cabível a aplicação da multa qualificada.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Exercício: 2010

TRIBUTÁRIO. SIMULAÇÃO. NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO.

Considera-se simulação quando a vontade declarada no negócio jurídico não se coaduna com a realidade do negócio firmado.

SIMULAÇÃO. FRAUDE. CONLUÍO. MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO.

Estando comprovado nos autos a prática de atos simulados, com o objetivo de eximir-se do pagamento dos tributos devidos, mediante fraude, em decorrência do ajuste doloso entre as partes, torna-se cabível a aplicação da multa qualificada.

Recurso Voluntário Negado

Crédito Tributário Mantido

Acórdão n.º 3301-004.132

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/03/2010 a 30/11/2010

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. VALIDADE.

A validade do planejamento tributário é aferida após verificação de adequação da conduta no campo da licitude ou da ilicitude. Assim, a opção negocial do contribuinte no desempenho de suas atividades, quando não integrar qualquer hipótese de ilicitude, ou seja, implicando a ausência de subsunção do fato à norma tributária ou acarretando o enquadramento à norma tributária que prescreva exigências menos onerosas, é perfeitamente lícita e não susceptível de desconsideração pela autoridade administrativa para fins de tributação. Estará o contribuinte no campo da ilicitude se o negócio jurídico for simulado ou se houver a ocorrência do disposto nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64, ou seja, se as condutas esconderem, modificarem ou excluïrem o fato jurídico-tributário.

SIMULAÇÃO. CONCEITO.

Considera-se simulação quando a vontade declarada no negócio jurídico não se coaduna com a realidade do negócio firmado, hipótese em que o Fisco deve alcançar o negócio jurídico que se dissimulou, para proceder à devida tributação.

FRAUDE. CONLUÍO. MULTA QUALIFICADA.

Havendo a comprovação de atos simulados, com o único propósito de esquivar-se das obrigações tributárias, obtidos por meio de uma fraude perpetrada em conluio entre as partes envolvidas, deve ser aplicada multa qualificada determinada pelo § 1º do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996.

Recurso voluntário negado.

A insurgência da Fazenda Nacional, portanto, refere-se à ocorrência ou não da simulação, prevista nos art. artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964, e a consequente qualificação da multa (artigo 44, da Lei n.º 9.430/96, modificado pela Lei n.º 11.488/2007).

Tais dispositivos tratam das hipóteses de caracterização de sonegação, fraude e conluio, no contexto de aplicação e graduação das penalidades fixadas pelo cometimento de infrações à legislação tributária; enquanto o art. 44 da Lei n.º 9.430/96, dispõe sobre a imposição de multas em lançamento de ofício, estabelecendo que haja a duplicação do percentual estabelecido no caput (de 75%) nos casos da ocorrência de sonegação, fraude ou conluio, remetendo-se expressamente aos dispositivos da Lei n.º 4.502/1964 referidos no início deste parágrafo.

A própria Recorrente (Fazenda Nacional) admite que a questão ora sob análise está diretamente relacionada às qualificações jurídicas dos fatos conforme a interpretação deles pelo julgador, ou seja, quanto ao critério legal de valoração para que se caracterize a simulação.

Entretanto, a matéria objeto do presente recurso, multa agravada, não foi objeto de análise pelo acórdão recorrido, colhendo-se às fls. 10.935 que, diante da conclusão pela insubsistência do auto de infração por não haver a apontada simulação na operação realizada pela Recorrida, restou “prejudicado o argumento da Contribuinte com relação à decadência e redução da multa qualificada”.

Em resumo, a matéria relativa à multa qualificada – objeto do presente recurso – não foi analisada pelo Acórdão *a quo*, não havendo nele qualquer manifestação acerca do conteúdo das disposições dos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/1964 e do art. 44 da Lei n.º 9.430/06 pelo acórdão recorrido, motivo bastante forte para se entender como não atendido o requisito da comprovação da divergência jurisprudencial.

Consistindo a demonstração analítica da interpretação divergente da legislação tributária requisito indispensável ao conhecimento do Recurso Especial (RICARF, art.118, §8º), e ausente esta comprovação, voto pelo não conhecimento do Recurso Especial apresentado pela Fazenda Nacional.

### **Dispositivo**

Por todo o exposto, voto no sentido de não conhecer o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Freitas Costa