



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 19515.001905/2004-67
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9303-003.474 – 3ª Turma
Sessão de 24 de fevereiro de 2016
Matéria PIS MONOFÁSICO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado UNILEVER BRASIL LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

"DISSENSO. RECURSO ESPECIAL NÃO CONHECIDO.

Tendo em vista que o recurso especial não invocou dispositivo de lei tributária que teria sido objeto de interpretação controvertida e ao caracterizar ou não determinado caso como simulação, invocando acórdãos paradigmas, não observou a semelhança ou identidade dos fatos, bem como não impugnou fundamento do acórdão recorrido, torna-se inadmissível o recurso interposto.

Não obstante, em respeito ao art. 63, § 8º, do RICARF, é de se reproduzir o entendimento manifestado pela maioria dos membros desse Colegiado que votou pela conclusões. O que, por conseguinte, cabe refletir que a maioria dos conselheiros entendeu também pela inadmissibilidade do recurso, eis que a recorrente deveria ainda ter comprovado dissenso em relação à mudança de fundamentação/motivação provocada pela DRJ, pois o voto constante do acórdão recorrido refletiu o direcionamento pelo cancelamento da exigência fiscal por configurar alteração de motivação e da fundamentação legal o ato conduzido pela DRJ - quando da apreciação da impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, não se conhecer do recurso especial, por falta de divergência jurisprudencial. Os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Júlio César Alves Ramos, Demes Brito, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Valcir Gassen e Carlos Alberto Freitas Barreto votaram pelas conclusões. Fizeram sustentação oral a Dra. Maria Concília de Aragão Bastos, Procuradora da Fazenda Nacional, e o Dr. Luiz Paulo Romano, OAB/DF nº 14.303, advogado do sujeito passivo.

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

Tatiana Midori Migiyama - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Henrique Pinheiro Torres, Tatiana Midori Migiyama (Relatora), Júlio César Alves Ramos, Demes Brito, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Valcir Gassen, Rodrigo da Costa Pôssas, Vanessa Marini Cecconello, Maria Teresa Martínez López e Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial apresentado pela **Fazenda Nacional** contra **Acórdão nº 3403-002.519**, da 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário para afastar a exigência de PIS referente aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro de 2000 a dezembro de 2003, cuja notificação ocorreu em 13.9.2004 - conforme a seguinte ementa:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário:

2000, 2001, 2002, 2003

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

Não se configura simulação absoluta se a pessoa jurídica criada para exercer a atividade de revendedor atacadista efetivamente existe e exerce

tal atividade, praticando atos válidos e eficazes que evidenciam a intenção comercial de atuar na fase de revenda dos produtos.

A alteração na estrutura de um grupo econômico, separando em duas pessoas jurídicas diferentes as diferentes atividades de industrialização e de distribuição, não configura conduta abusiva nem a dissimulação prevista no art. 116, p.u. do CTN, nem autoriza o tratamento conjunto das duas empresas como se fosse uma só, a pretexto de configuração de unidade econômica, não se aplicando ao caso o art. 126, III, do CTN.

Recurso voluntário provido. Recurso de ofício prejudicado”

Depreendendo-se da análise dos autos, vê-se que aquele Colegiado apreciou o caso concreto – onde se evidenciou o destaque do patrimônio da Unilever dos bens das suas filiais, estabelecimentos industriais de produtos de higiene e beleza, para constituir a sociedade IGL, que assumindo as operações das filiais, passou a vender os produtos de higiene e beleza, para a própria Unilever, que por sua vez os comercializou.

Não obstante à apreciação da operação, visando clarificar o julgado no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, importante trazer que a questão que ora se suscitou na origem por conta da Fiscalização - era se a reorganização societária configuraria simulação absoluta já que as receitas de indústria auferidas pela empresa haviam sido reduzidas substancialmente, considerando que foram substituídas pelas receitas de comércio, o que, por conseguinte, resultou em uma diminuição significativa de recolhimento do PIS monofásico.

Tal caracterização da operação como simulação absoluta foi descartada pela DRJ que, por sua vez, **a configurou como conduta abusiva do contribuinte** em razão de haver desabado os números da arrecadação, frustrando a incidência monofásica, pelo deslocamento da agregação de valor ao produto, da fase da produção para a fase da comercialização. Dessa forma, a DRJ alterou o enquadramento legal sustentando a exigência fiscal com outro dispositivo - art. 126 do CTN, discorrendo sobre o conceito de Unidade Econômica - não mais tratando de simulação absoluta tal como foi trazido pela Fiscalização.

O Colegiado, assim, ao apreciar toda a operação e a mudança da motivação promovida pela DRJ concluiu que a fundamentação apresentada pela Delegacia configuraria alteração da motivação e da fundamentação legal - razão pela qual a turma deu provimento ao recurso voluntário para cancelar a exigência fiscal.

Para a compreensão da decisão acordada pelo Colegiado, importante trazer parte do voto constante do acórdão recorrido (Grifos meus):

“[...]”

A concentração da incidência de PIS/Cofins é um mecanismo tributário por meio do qual, em nome da praticidade da arrecadação, o Governo decidiu extrair do produtor, logo no início da cadeia de circulação dos bens produzidos, toda a carga tributária que pretendia extrair ao longo de toda a cadeia de circulação destes bens.

O efeito econômico desta medida é, naturalmente, tornar pouco atrativo produzir, desestimulando o ingresso de novos produtores – sobreonerados pelo peso maior para colocar seus produtos no mercado – e estimulando os produtores existentes a atuar como distribuidores, passando a atuar no mercado atacadista.

No presente caso, o Termo de Verificação e Esclarecimentos (fls. 424/428-e) relata, com precisão, que “as receitas de indústria foram reduzidas porque substituídas pelas receitas de comércio”, e que, com isso, “a Unilever diminuiu significativamente o recolhimento do PIS monofásico.” (fl. 425e).

A Fiscalização entendeu que o contribuinte teria incorrido em uma simulação absoluta, com a única finalidade de deixar de pagar tributos.

Conforme explica Alberto Xavier, “na simulação absoluta aparenta-se celebrar um negócio jurídico quando na realidade, não se pretende realizar negócio algum”

(XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva. Ed. Dialética. São Paulo. 2001, pág. 53).

A Fiscalização interpretou os fatos de o presidente da Unilever ser presidente também da IGL e de que os escritórios e funcionários situam-se no mesmo lugar, além de que a Unilever contrata os funcionários da IGL, considera as fábricas da IGL como suas e determina as políticas de trato

meio ambiente da IGL, para entender que a IGL não tem autonomia de comercialização e que, por isso, a existência da IGL é artificial (fl. 426).

Com efeito, a Fiscalização questiona “que diferença ou que mudanças foram provocadas na Unilever e na IGL que justifiquem a existência do negócio jurídico a não se a economia de PIS? Quiseram criar uma empresa, mas se o não tivessem feito nada aconteceria e a criando nada mudou ou aprimorou-se (assim são as ações com objetivos empresariais) que justificasse o ato, senão economia de contribuições. Parece-nos que fica caracterizada a simulação absoluta, porque este ato jurídico aparentou conferir ou transmitir para a IGL ao invés de a quem, realmente, se conferiu ou transmitiu, a Unilever” (fl. 426).

Para a Fiscalização, portanto, a criação da pessoa jurídica da IGL resume-se a um artifício cuja finalidade seria apenas a de pagar menos tributo.

Não parece, no entanto, que seja assim.

A razão fundamental, conforme já exposto acima, está na realidade da economia moderna, cuja dinâmica convive com as restrições verticais (como a exclusividade de fornecimento ou de distribuição, dentre outras), enquanto manifestações de poder econômico no jogo de mercado.

Está no campo da política econômica dizer como deve ser estruturada a economia, como devem ser distribuídos os fatores de produção.

Infelizmente, no nosso País, não existe uma política econômica clara e definida sobre como devem ser direcionadas e estruturadas as forças de produção, nem se tem um objetivo a ser atingido para a estruturação da economia nacional.

É possível, e de fato acontece, que uma mesma empresa controle todas as fases da produção, desde a extração da matéria-prima, a transformação em produto acabado, a distribuição para os centros consumidores e a venda a varejo.

E pode fazê-lo enquanto uma única pessoa jurídica, ou como um grupo econômico, repartido entre diversas pessoas jurídicas, coligadas ou subordinadas, com atuação diferente.

A criação de pessoas jurídicas para cada tipo de atividade é naturalmente embalada pela necessidade de racionalizar e reduzir custos, inclusive os tributários.

Em todo grupo econômico, com efeito, identifica-se com naturalidade a existência de pessoas jurídicas submetidas ao lucro real e ao lucro presumido, pois apenas algumas atividades, cuja margem de lucro é reduzida, é que valem a pena ser submetidas ao lucro real, enquanto outra parte, justamente por envolver lucro em percentual maior que a presunção legal de lucro, acabam segregadas em uma pessoa jurídica sujeita ao lucro presumido.

Ou seja, mesmo a segregação de empresas por atividade, em um grupo econômico, é embalada por razões de carga fiscal.

A prevalecer o entendimento da Fiscalização e da DRJ neste caso, todo grupo econômico que tenha desdobrado suas atividades, com a criação de uma empresa para sujeitar-se a um regime diferente de apuração de tributos, estaria igualmente sujeita à qualificação de sua conduta como simulação absoluta, visto que a nova empresa seria apenas um artifício para reduzir a tributação.

Ora, é o peso da tributação que exerce o poder de alterar a estrutura da economia.

Toda alteração tributária repercute em novas decisões econômicas, as quais são baseadas, em sua essência, na determinação de modelos de produção que apresentem o menor custo.

Entendo, por isso, que no presente caso não existe uma simulação absoluta, mas uma alteração concreta na estrutura econômica de atuação dos contribuintes.

A criação da IGL não é uma ficção, mas uma realidade concreta induzida pelos efeitos econômicos da política fiscal, a qual, sobreonerando o setor produtivo, compeliu os produtores a atuarem também na atividade de revenda e distribuição.

O acórdão da DRJ concorda em que não se trataria propriamente de simulação, mas mantém o mesmo tom de indignação da Fiscalização em ver, na conduta do contribuinte, um dano para o Erário, conforme se ilustra com a seguinte passagem (fls. 5120/5122):

"121. Como consequência, a arrecadação da contribuição na cadeia de produção e circulação dos produtos de higiene e beleza caiu expressivamente, como demonstra o quadro comparativo a seguir (fls. 4.882/4.883):

RECOLHIMENTO DO PIS/PASEP ANTES DA SEGREGAÇÃO DAS ATIVIDADES:

Período	UBR fabricante e distribuidora e IGL sem movimento			
	Faturamento da UBR (limpeza e toucador)	PIS/Pasep Monofásico	Faturamento da IGL (limpeza e toucador)	PIS/Pasep
maio/01	112.439.212,00	2.473.662,66		
jun/01	129.174.783,84	2.841.845,24		
jul/01	123.660.385,84	2.720.528,49		
ago/01	144.058.636,23	3.169.290,00		

RECOLHIMENTO DO PIS/PASEP DEPOIS DA SEGREGAÇÃO DAS ATIVIDADES:

Período	IGL fabricante e UBR distribuidora			
	Faturamento da UBR (limpeza e toucador)	PIS/Pasep	Faturamento da IGL (limpeza e toucador)	PIS/Pasep Monofásico
set/01	150.320.747,92	0,00	62.645.353,37	1.378.197,77
out/01	156.260.644,43	0,00	87.592.998,48	1.927.045,97
nov/01	152.461.661,01	0,00	76.892.040,78	1.691.624,90
dez/01	169.621.010,57	0,00	79.191.788,20	1.742.219,34

122. A partir desse quadro, verifica-se que a contribuição mensal média recolhida pela IGL correspondente a 60% da contribuição mensal média paga pela IGL. Focando toda a cadeia de produção e circulação, esse percentual é ainda menor, dado que, nas fases seguintes, as operações de revenda, no atacado e varejo, deixaram de ser tributadas.

123. Ante tais consequências deletérias para o Erário, urge fazer algumas ponderações. A liberdade de organização comercial e empresarial encontra limites no princípio da capacidade contributiva, na acepção que deriva do princípio da igualdade sob o aspecto geral. Claro que esses limites não são encontrados, sobretudo no direito tributário, em ponderações móveis de aplicador para aplicador, mas em conceitos de fraude à lei ou abuso de direito, os quais transcendem a ilicitude imanente à confrontação entre lei e fato, quando possível for a aplicação fundada no núcleo conceitual de tais institutos, aferidos a partir do caráter manifesto da ofensa à repartição geral do ônus tributário segundo a capacidade de contribuição de cada um.

124. *Se o objetivo da lei foi conferir praticabilidade à tributação, maior efetividade e economia à arrecadação e à fiscalização da riqueza relacionada à produção e circulação de produtos como os de higiene e beleza, ao instituir a tributação monofásica na origem produtiva, não pode o contribuinte afastar-se manifestamente à aplicação dessa norma de incidência, mediante adoção artificiosa de formas e institutos jurídicos de direito privado, sob pena de elidir a tributação de todas as riquezas reveladoras de capacidade contributiva ligadas àqueles produtos, com aquisição de vantagem comparativa de mercado atentatória aos princípios da concorrência e da liberdade empresarial dos demais (eficácia horizontal dos direitos fundamentais sob o aspecto negativo da liberdade de iniciativa).*

125. *Não se trata bem de simulação, como visto, pois se verifica certa realidade nas formas (atos, negócios) retratadas em documentos, mas de fraude à lei perpetrada mediante abuso de formas societárias e mercantis, daí a razão pela qual o autuante não teria qualificado a infração. Aqui, a norma de que o contribuinte procura se esquivar é a norma tributária de incidência monofásica. Alberto Xavier não concorda que a norma imperativa seja exatamente a norma de tributação, não admitindo que esse instituto tenha aplicação no direito tributário. A despeito de esse argumento ter sido já rechaçado por Douglas Yamashita e Marco Aurélio Greco, em princípio é isso mesmo, pois ninguém pode ser obrigado a praticar atos e realizar negócios de modo a maximizar a tributação. Pelo contrário, inserem-se no conteúdo do direito fundamental à liberdade de iniciativa posições jurídicas que implicam economia de tributos (economia de opção fiscal). Ocorre que é preciso ter em conta que a tributação em fases (quatro fases para os produtos de higiene e toucador) foi substituída pela tributação monofásica na origem produtora. O contribuinte, que antes era tributado dentro do sistema plurifásico, passa a ser insuficientemente tributado no sistema monofásico, ao segregar entre pessoas jurídicas as atividades de produção e comercialização e subfaturar a venda da produção para o seu principal revendedor, que também o administra e controla."*

A idéia de que a liberdade negocial encontra limite no princípio da

capacidade contributiva, alegada no acórdão da DRJ, é fugidia e irreal,

Documento assinado digitalmente em 29/03/2016 por TATIANA MIDORI MIGIYAMA, Assinado digitalmente em 29/03/2016

016 por TATIANA MIDORI MIGIYAMA, Assinado digitalmente em 01/04/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARR

ETO

Impresso em 04/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

pois o regime de tributação monofásica vai muito além da capacidade contributiva do contribuinte. O regime monofásico representa uma verdadeira incursão do Governo na economia, pois se pretende arrancar diretamente do produtor a “riqueza reveladora de capacidade contributiva” que corresponde a todos os agentes econômicos existentes ao longo da cadeia de distribuição do produto.

A carga tributária que sobrecarrega o produtor, portanto, não é dirigida para a capacidade contributiva daquela operação específica que ele pratica, mas para uma capacidade contributiva que se refere a toda a cadeia econômica, tal como uma oneração adiantada por todos os contribuintes que deixarão de recolher o tributo nas fases subsequentes.

O contribuinte, portanto, não procurou simplesmente se esquivar da norma de incidência monofásica, mas deixou de ocupar-se apenas da produção, passando a atuar no mercado de distribuição e revenda dos produtos, ou seja, passou a ocupar mais de uma das etapas da cadeia econômica.

Se o rearranjo econômico frustrou a pretensão fiscal, é porque o legislador tributário foi o primeiro a imiscuir-se no arranjo econômico.

Ao pretender tributar o produtor pela carga de toda a cadeia econômica, induziu o produtor a também atuar nas demais etapas da cadeia econômica, deslocando a agregação do valor para a atividade comercial.

O fato é que não se configura a simulação absoluta, que foi o fundamento da Fiscalização para promover o lançamento.

Os atos praticados pelo contribuinte são válidos e eficazes, evidenciando a intenção negocial de atuar na fase de revenda dos produtos.

O voto condutor do Acórdão da DRJ, embora de forma tímida, reconheceu a efetividade jurídica da criação e atuação da IGL, na medida em que, na prática, superou o fundamento da simulação absoluta, substituindo-o pela motivação de conduta abusiva.

Por isso, aliás, o Recorrente também alega que a DRJ alterou a motivação do lançamento, pois enquanto a Fiscalização alega a existência

de simulação absoluta, a DRJ supera este fundamento, substituindo-o pela alegação de desconsideração do negócio jurídico.

Verifico, com efeito, que a DRJ entendeu não ter havido simulação, mas que se configuraria uma conduta abusiva do contribuinte, a qual poderia ser enquadrada no parágrafo único do art. 166 do CTN, se estivesse regulamentado, mas que dele não se depende para a desconsideração do negócio jurídico, o que, segundo defende, por ser feito com fundamento no princípio da capacidade contributiva.

[...]

A abusividade, como visto, é tida pela DRJ em razão de haver desabado os números da arrecadação, frustrando a incidência monofásica, pelo deslocamento da agregação de valor ao produto, da fase da produção (tributada pela incidência monofásica) para a fase da comercialização (tributada à alíquota zero).

É em razão da queda da arrecadação que a DRJ sustenta a abusividade da constituição da IGL.

A DRJ sustenta que a exigência fiscal teria suporte no art. 126 do CTN, utilizando o conceito de “Unidade Econômica”, conforme se confere abaixo:

"135. O art. 126, III, do CTN foi tradicionalmente associado às sociedades de fato ou irregulares, que funcionam à margem da legislação comercial e fiscal (unidades econômicas informais e subformais). Mas, hodiernamente, encontra fecundo âmbito de incidência na desconsideração de práticas abusivas de constituição, organização e gestão de sociedades (unidades econômicas sobreformais), por ser capaz de fomentar e promover valores e princípios tão caros ao nosso ordenamento jurídico democrático, na feição delineada pela Constituição de 1988 (princípio da solidariedade social, da capacidade contributiva, da igualdade tributária), permitindo, com isso, alcançar a tributação de Unidades Econômicas (UEs) formadas por pessoas jurídicas em que uma detém o integral controle acionário e gerencial da outra, se tal formação objetivamente implicar fraude à lei tributária (função pragmática da interpretação, que consiste em atribuir um sentido à lei que concretize princípios constitucionais).

136. A IGL pode até ter autonomia jurídica (aptidão para ser sujeito de direitos e obrigações), mas lhe falta autonomia patrimonial, operacional e gerencial em relação aos interesses da UBR, que a administra e controla, participando do seu capital social com 99,9999993% (=149.679.104/149.679.105). Daí IGL e UBR consistirem em uma Unidade Econômica, pois a venda e a lucratividade que interessa à UBR não é a decorrente da IGL isoladamente considerada, mas da UE que elas formam. A venda da IGL à UBR com subpreço é decisão que não interessa aquela isoladamente. Muito ao contrário, ela atenta contra o seu próprio patrimônio, rentabilidade, lucratividade. Essa prática, no entanto, atende ao interesse da UE. Cumpre indagar se o preço praticado pela IGL em relação à Unilever seria o mesmo levado a efeito perante terceiro, fora do grupo? A resposta evidentemente é negativa. É uma ingenuidade pensar e manifestar o pensamento de que IGL e UBR são para os acionistas, credores e administradores, unidades empresariais distintas, pois que as decisões tomadas por esses agentes levam em conta a UE. E por que haveriam de ser distintas para o Fisco, para a sociedade. Cabe a estes pagarem o preço de uma redução fiscal dissimulatória de incidência monofásica, enquanto se sabe que nenhum daqueles agentes estaria disposto a condescender, ante prática abusiva que igualmente lhe afetasse os respectivos interesses. É a teoria da aparência aplicada às sociedades e grupos empresariais, que atende aos interesses empresariais, gerenciais, obrigacionais e de investidores, e igualmente deve atender ao Fisco e à sociedade.

137. Toda arrecadação fiscal projetada para efetivar-se ao longo da cadeia de produção e circulação de determinadas mercadorias foi solapada por uma fraude à lei tributária de incidência monofásica, exatamente pela UE que detém o controle da produção. Se é assim, porque o direito haveria de placitar o exercício abusivo da liberdade de organização empresarial? O direito deve estar preparado, e ele o está, para coarctar tais condutas. (fls. 5124/5125; sublinhado editado)"

Tal entendimento da DRJ a respeito da caracterização de "Unidade Econômica" abriria um precedente de grave instabilidade, pois a partir

desta interpretação deixaria de existir qualquer distinção entre diversas pessoas jurídicas que compõem um grupo econômico, propugnando que se deve considerar o seu conjunto como se fosse uma única pessoa jurídica, se de outra forma resultar uma arrecadação menor.

Não se pode promover a desconsideração dos atos e negócios jurídicos que envolvem o desdobramento de atividades entre pessoas jurídicas diferentes, ao argumento de que a abusividade residiria na queda da arrecadação.

Deve-se reconhecer, portanto, os efeitos próprios inerentes aos atos validamente praticados pelo contribuinte.

[...]

Perceba-se que, no presente caso, a manobra tributária do Governo, de implementar a incidência monofásica – pretendendo concentrar a carga tributária de toda a cadeia econômica em apenas uma de suas fases – ignorou a atualidade dos mecanismos de arranjo econômico e a reação natural dos agentes econômicos na reestruturação do âmbito de sua atuação no mercado.

O passo que deve se seguir, por parte do Governo, deve ser necessariamente o de revisão do regime tributário, seja voltando atrás, seja promovendo ajustes para o seu adequado funcionamento.

A pior solução é a que pretende dar a Fiscalização e a DRJ, que tentam construir uma teoria de simulação e de comportamento abusivo sobre o terreno lamacento da política econômica.

Entendo, enfim, que não se caracterizar a simulação absoluta alegada pela Fiscalização e que a fundamentação apresentada pela DRJ configura alteração não apenas da motivação como da própria fundamentação legal, introduzindo de maneira indevida o art. 126 do CTN como esteio da exigência fiscal, razão pela qual voto pelo provimento do recurso para cancelar a exigência fiscal.

O provimento do recurso voluntário, tal como ora reconhecido, implica na perda do objeto do recurso de ofício, que deve ser julgado prejudicado.

É como voto.

(Assinado digitalmente)"

Insatisfeita, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, requerendo a reforma do acórdão recorrido, apresentando como acórdão paradigma aquele de nº 3802-001.564, a fim de se restabelecer o lançamento - alegando, em síntese, que:

- O objetivo da criação do regime monofásico foi concentrar a incidência tributária em um único elo da cadeia de produção e comercialização de um determinado produto, desonerando os demais elos, buscando-se, assim, evitar a sonegação fiscal, por meio da concentração da arrecadação, no caso, no primeiro membro da cadeia que, em regra, representa grandes corporações, cumpridoras de seus deveres e facilmente fiscalizáveis;
- A finalidade da norma não se alcança quando uma empresa industrial vende seus produtos a uma comercial controladora, como no caso dos autos, a preços ínfimos, ou seja, a preços que representam uma diferença significativa entre aqueles que são praticados pela IGL junto ao mercado. E isto porque o objetivo do legislador somente se concretizaria se fossem observados os preços de mercado, de modo que a tributação do primeiro elo da cadeia, verdadeiramente, refletisse o montante que seria arrecadado caso a incidência fosse pulverizada para os demais;
- A prática de preços irrisórios na venda dos produtos pelos industriais ofende a teleologia da norma e demonstra a burla à legislação levada a efeito pelos contribuintes que agem desta maneira, já que, claramente se tem, nesta situação, preços que não refletem a realidade do mercado e que não são praticados por empresas independentes, gerando, com isso, uma receita distorcida e uma arrecadação, no setor industrial, menor do que aquela que se esperava alcançar quando da instituição do regime monofásico de tributação e que seria obtida caso a incidência não fosse concentrada;
- Isso permite que a Fiscalização, na aplicação da norma de incidência do PIS e da COFINS monofásicos, com fundamento no art. 148 do CTN e, ainda, com esteio no princípio da verdade

material, desconsidere a contabilidade da empresa e leve em conta, na fixação da base de cálculo da exação, os preços de mercado dos produtos, a fim de se chegar a um valor de faturamento correspondente à realidade, exatamente como se deu no caso em tela;

- Os produtos começaram a ser vendidos da IGL para a Unilever por um preço inferior ao que ela praticava quando industrializava seus produtos e os vendia diretamente para o mercado. A redução nos preços praticados teria sido suficiente para anular os efeitos da Lei nº 10.147/2000 e viabilizar a antiga estrutura de preços de venda, ou uma mais parecida com ela;
- Com base na constatação de que a empresa IGL Industrial não teria a necessária autonomia empresarial para que pudesse ser considerada uma verdadeira empresa industrial, com vida independente e autodeterminada em relação à Unilever, o agente fiscal considerou que teria havido um ato simulado na transferência das atividades de industrialização da recorrente para a IGL;
- Não há que se negar que a IGL, conquanto ostente a aptidão para, formalmente, ser sujeito de direito e obrigações, não possui nenhum resquício de autonomia patrimonial, operacional e gerencial em relação aos interesses da Unilever;
- A Unilever não é mera revendedora dos produtos de higiene e beleza, mas verdadeira industrial, pois a recorrente não se limitou a revender, distribuir ou comercializar os produtos, mas os industrializou, utilizando-se de estabelecimentos filiais seus mascarados sob a forma de pessoa jurídica;
- A ação do fisco é tão somente de busca da verdade material, para determinar os atos realmente ocorridos, e não aqueles aparentes, ou de fachada. Nesse mister, o fisco não precisa anular os atos jurídicos simulados pelo contribuinte. No campo eminentemente privado, o ato simulado é anulável. Todavia, no âmbito do direito tributário, a consequência atribuída ao ato simulado é diferente da anulabilidade – que opera efeitos no plano da validade. Ela acontece no plano da eficácia: os atos simulados não têm eficácia **contra o fisco.**

- Com esteio no princípio da verdade material e no poder-dever de buscar o ato efetivamente praticado pelas partes, a Administração, ao verificar a ocorrência de simulação, pode superar o negócio jurídico simulado para aplicar a lei tributária;
- Para alcançar o fato gerador ocorrido, não é necessário que o fisco demonstre que o negócio simulado seja ilegal. Ao contrário, a natureza da simulação pressupõe atos jurídicos lícitos, uma vez que o que a caracteriza é a desconformidade entre a negócio formal e o efetivamente praticado.

Proveitoso trazer a ementa do acórdão paradigma indicado pela Fazenda Nacional:

"PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR EMPRESAS VINCULADAS À CONTRATANTE COM O OBJETIVO DE GERAR CRÉDITOS SEGUNDO REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS/PASEP. ABUSO DO DIREITO CARACTERIZADO. DESCONSIDERAÇÃO DOS NEGÓCIOS JURÍDICOS CELEBRADOS ENTRE TOMADORA DOS SERVIÇOS E CONTRATADAS.

Realidade em que empresa do ramo de calçados contratou três empresas para a prestação de serviços de industrialização por encomenda, cujas despesas foram utilizadas para fins de creditamento do PIS/PASEP segundo o regime da não-cumulatividade.

Contudo, foi comprovado nos autos que: a) a contratante transferiu significativos montantes financeiros para o pagamento de despesas operacionais das contratadas; b) uma das contratadas mantinha identidade de endereço com a tomadora dos serviços (recorrente); c) os serviços prestados pelas empresas contratadas eram quase que exclusivamente destinados à reclamante; d) houve transferência de empregados da interessada para as empresas contratadas quando da constituição destas; e) contratante e contratadas operavam no mesmo ramo de negócio; f) sócios das empresas envolvidas apresentavam ligação familiar.

Tais fatos, no seu aspecto objetivo, revelam mácula finalística quando da constituição das empresas contratadas, posto que não norteadas por aspectos de natureza empresarial/econômica, corroborando para tanto as evidências que demonstram a inexistência de sua independência gerencial e financeira.

Dai se deduz o viés subjetivo de que a estrutura foi criada com o intuito exclusivo de se obter vantagem tributária indevida.

Abuso do direito caracterizado, o que legitima a desconsideração dos negócios jurídicos celebrados entre as empresas envolvidas, posto que a conduta se subsume à norma antielisão objeto do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional.

Recurso a que se nega provimento."

Sendo assim, o sujeito passivo tomou conhecimento do Recurso Especial apresentado pela Fazenda Nacional, apresentando Contrarrazões às fls. 5452 a 5464, requerendo, a priori, que o recurso não seja conhecido e caso contrário, seja negado provimento ao Recurso Especial interposto, trazendo, entre outros, que:

- **As razões recursais não impugnam fundamento específico do V. Acórdão recorrido relativo à inovação do fundamento e da capitulação legal do lançamento, suficiente, por si, para a manutenção da conclusão do julgado;** O que não há divergência entre o acórdão recorrido e o paradigma apresentado, porquanto as razões de decidir de ambos são inegavelmente distintas, não havendo que se falar em conclusão jurídica oposta sobre a mesma matéria; e
- Muito embora a Fazenda Nacional se limite a impugnar fundamentos da própria autuação, desconsiderando as razões do V. Acórdão recorrido, restou demonstrado que a tese de simulação absoluta suscitada não reúne as mínimas condições de prosperar, tanto que já restou afastada pela DRJ e pelo próprio CARF em sede de julgamento do recurso voluntário.

O apelo da Fazenda Nacional foi admitido em sua integralidade nos termos do despacho de fls. 5533/5538 apreciado pela Conselheira Substituta Monica Garcia de los

Rios e dado seguimento ao recurso pelo Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF em exercício à época.

É o relatório.

Voto

Conselheira Tatiana Midori Migiyama.

Depreendendo-se da análise dos autos, o Recurso é tempestivo. No entanto, independentemente de ser tempestivo, entendo que não deva ser admitido.

Para melhor elucidar o deslocamento desse entendimento pela inadmissibilidade do recurso, importante trazer o ocorrido:

- (i) A questão que ora se suscitou na origem por conta da Fiscalização - era se a reorganização societária configuraria **simulação absoluta** já que as receitas de indústria auferidas pela empresa haviam sido reduzidas substancialmente, considerando que foram substituídas pelas receitas de comércio, o que, por conseguinte, resultou em uma diminuição significativa de recolhimento do PIS monofásico;
- (ii) **Tal caracterização como simulação absoluta foi descartada pela DRJ** que, por sua vez, a configurou como conduta abusiva do contribuinte em razão de haver desabado os números da arrecadação, frustrando a incidência monofásica, pelo deslocamento da agregação de valor ao produto, da fase da produção para a fase da comercialização;
- (iii) **A DRJ alterou o enquadramento legal sustentando a exigência fiscal com outro dispositivo - art. 126 do CTN, discorrendo sobre o conceito de Unidade**

Econômica - não mais tratando de simulação absoluta tal como foi trazido pela Fiscalização;

- (iv) **O Colegiado** ao apreciar toda a operação e a mudança da motivação promovida pela DRJ **concluiu que a fundamentação apresentada pela Delegacia configuraria alteração da motivação e da fundamentação legal - razão pela qual a turma deu provimento ao recurso voluntário para cancelar a exigência fiscal.**

Ora, na conclusão do voto constante do acórdão recorrido resta claro, conforme sua leitura, que a decisão do colegiado considerou o cancelamento da exigência fiscal em face da mudança da motivação e fundamentação legal promovida pela DRJ, que, por sua vez, afastou a configuração da operação como simulação absoluta - tal como caracterizou a DRJ.

O acórdão paradigma trazido pela Fazenda Nacional não refutou a conclusão decidida pelo Colegiado como se pode depreender da própria leitura do despacho de admissibilidade de fls. 5533 a 5538 - o que, peço licença para transcrevê-lo parcialmente:

"[...]

A Fazenda Nacional suscitou divergência quanto ao entendimento adotado pela decisão recorrida, que não considerou ter havido ilegalidade na criação/operação da IGL, empresa do mesmo grupo econômico que absorveu as atividades de industrialização, antes efetuadas pelas filiais da Unilever.

Visando comprovar o dissenso foi apresentado, como paradigma, o Acórdão 3802-001.564, cópia de inteiro teor está sendo juntadas aos autos. Vejamos a ementa do paradigma:

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR EMPRESAS VINCULADAS À CONTRATANTE COM O OBJETIVO DE GERAR CRÉDITOS SEGUNDO REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS/PASEP. ABUSO DO DIREITO CARACTERIZADO. DESCONSIDERAÇÃO DOS NEGÓCIOS

JURÍDICOS CELEBRADOS ENTRE TOMADORA DOS SERVIÇOS E CONTRATADAS.

Realidade em que empresa do ramo de calçados contratou três empresas para a prestação de serviços de industrialização por encomenda, cujas despesas foram utilizadas para fins de creditamento do PIS/PASEP segundo o regime da não-cumulatividade.

Contudo, foi comprovado nos autos que: a) a contratante transferiu significativos montantes financeiros para o pagamento de despesas operacionais das contratadas; b) uma das contratadas mantinha identidade de endereço com a tomadora dos serviços (recorrente); c) os serviços prestados pelas empresas contratadas eram quase que exclusivamente destinados à reclamante; d) houve transferência de empregados da interessada para as empresas contratadas quando da constituição destas; e) contratante e contratadas operavam no mesmo ramo de negócio; f) sócios das empresas envolvidas apresentavam ligação familiar.

Tais fatos, no seu aspecto objetivo, revelam mácula finalística quando da constituição das empresas contratadas, posto que não norteadas por aspectos de natureza empresarial/econômica, corroborando para tanto as evidências que demonstram a inexistência de sua independência gerencial e financeira.

Daí se deduz o viés subjetivo de que a estrutura foi criada com o intuito exclusivo de se obter vantagem tributária indevida.

Abuso do direito caracterizado, o que legitima a desconsideração dos negócios jurídicos celebrados entre as empresas envolvidas, posto que a conduta se subsume à norma antielisão objeto do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional.

Recurso a que se nega provimento.

Necessário transcrever excertos da decisão recorrida, para identificar os fatos levados a julgamento bem como o entendimento

adotado pelo colegiado (excertos da Declaração de Voto, que melhor sintetizam os fatos, e do voto):

“Eis os fatos que embasaram essa conclusão:

a) antes de receber o aporte de bens e direitos realizado pela Unilever, a IGL cuidava-se de uma empresa que, apesar de ter sido constituída em março de 1999, até a publicação da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, não exercia qualquer atividade industrial, nem possuía faturamento, ou seja, tinha existência apenas jurídica;

Para a Fiscalização, portanto, a criação da pessoa jurídica da IGL resume-se a um artifício cuja finalidade seria apenas a de pagar menos tributo.

(...)

O contribuinte, portanto, não procurou simplesmente se esquivar da norma de incidência monofásica, mas deixou de ocupar-se apenas da produção, passando a atuar no mercado de distribuição e revenda dos produtos, ou seja, passou a ocupar mais de uma das etapas da cadeia econômica.

Se o rearranjo econômico frustrou a pretensão fiscal, é porque o legislador tributário foi o primeiro a imiscuir-se no arranjo econômico.

(...)

Tal entendimento da DRJ a respeito da caracterização de “Unidade Econômica” abriria um precedente de grave instabilidade, pois a partir desta interpretação deixaria de existir qualquer distinção entre diversas pessoas jurídicas que compõem um grupo econômico, propugnando que se deve considerar o seu conjunto como se fosse uma única pessoa jurídica, se de outra forma resultar uma arrecadação menor.

Não se pode promover a desconsideração dos atos e negócios jurídicos que envolvem o desdobramento de atividades entre pessoas jurídicas diferentes, ao argumento de que a abusividade residiria na queda da arrecadação.

Deve-se reconhecer, portanto, os efeitos próprios inerentes aos atos validamente praticados pelo contribuinte.

Foi neste mesmo sentido, aliás, o entendimento da 2ª Turma ordinária desta mesma 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF, ao apreciar a mesma situação em relação ao mesmo contribuinte, conforme se confere na transcrição do seguinte trecho do voto condutor (Acórdão 3402001.908, Processo nº 19515.001904/200412, Re;. Cons. Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça, j. 26/07/2012):

(...)

O precedente citado recebeu a seguinte ementa:

(...)

COFINS DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS CISÃO PARCIAL DESMEMBRAMENTO DE ATIVIDADE SIMULAÇÃO INOCORRÊNCIA ART. 116, § ÚNICO DO CTN.

Embora não se ignore que a autoridade administrativa pode 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, a Lei Complementar somente autoriza a desconsideração, desde que observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária (art. 116, § único do CTN).

Assim o contrato só se transmuda em forma dissimulada quando ocorrer violação da própria lei e da regulamentação que o rege, donde decorre que a descaracterização do contrato só pode ocorrer quando fique devidamente evidenciada uma das situações previstas em lei, sendo que fora desse alcance legislativo, impossível ao Fisco tratar um determinado contrato privado como outro de natureza diversa, para fins tributários.

Não há simulação na cisão parcial através da qual se efetua o desmembramento de atividades em várias empresas, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária, não sendo lícita a pretensão fiscal de desconsiderar as distintas atividades e

respectivas receitas segregadas em diferentes empresas do mesmo grupo, para tributá-las unificadamente.

Trata-se, como visto, de entendimento que deve ser aplicado igualmente ao presente caso.”

Entendo que o confronto das decisões comprova a divergência. **Importante salientar que embora não exista absoluta identidade na forma de operação das empresas envolvidas, as situações analisadas nos arestos confrontados são muito semelhantes. Tanto na situação do recorrido, quanto na do paradigma, cuidou-se de reorganização estrutural das empresas autuadas (Unilever e Rojana Calçados), que passaram as atividades de industrialização, que antes efetuavam integralmente, para terceiras empresas (no caso do recorrido para a IGL, empresa do mesmo grupo econômico, e no caso do paradigma para as empresas Ronessa, Rafelly e Ronelly). Em ambos os casos as mercadorias industrializadas pelas novas empresas eram destinadas exclusivamente à Unilever e à Rojana, respectivamente, que exerciam, estas últimas, controle gerencial e financeiro sobre as terceiras empresas.**

Todavia, diante de situações fáticas muito semelhantes os resultados foram opostos. No paradigma o colegiado entendeu que houve abuso de direito, decidindo pela “desconsideração dos negócios jurídicos celebrados entre as empresas envolvidas, posto que a conduta se subsume à norma antielisão objeto do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional”. Já no recorrido o colegiado concluiu não haver qualquer ilegalidade no novo modo de operação, concluído que a alteração promovida na estrutura do grupo “não configura conduta abusiva nem a dissimulação prevista no art. 116, p.u. do CTN, nem autoriza o tratamento conjunto das duas empresas como se fosse uma só, a pretexto de configuração de unidade econômica, não se aplicando ao caso o art. 126, III, do CTN”.

Com essas considerações, entendo que a divergência jurisprudencial restou comprovada.

Procedida à análise com fundamento nos arts. 24 e 25 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, e tendo em vista o disposto no art. 18, III, também do Anexo II do RICARF, submeto este exame de admissibilidade ao Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF.

assinado digitalmente

Mônica Monteiro Garcia de los Rios

Conselheira Substituta

[...]"

Em análise do acórdão paradigma, vê-se que, independentemente da conclusão tomada no acórdão recorrido - mudança de motivação e fundamentação legal pela DRJ, tratou de operação diversa - cisão de empresas e discussão acerca do direito creditório e apuração de PIS e de COFINS na sistemática não-cumulativa.

O acórdão paradigma tratava da contratação de empresas para industrialização por encomenda, cuja caracterização já restou rechaçada desde o julgamento da Impugnação pela DRJ, com o suposto objetivo de creditamento de despesas no âmbito da não-cumulatividade do PIS e da COFINS. Naqueles autos, as empresas haviam sido criadas com o intuito exclusivo de gerar vantagem tributária **imprópria** e isso caracterizaria abuso de direito.

Ainda que se esse tema estivesse em debate no caso concreto, o que não está, restou claro no presente processo que a constituição da IGL foi anterior à edição da Lei nº 10.147/00, o que também descaracteriza qualquer similitude entre as circunstâncias fáticas confrontadas.

Além disso, para fins de se caracterizar ou não determinado caso como simulação, invocando acórdãos paradigmas, vê-se essencial que os fatos sejam semelhantes ou idênticos - o que não ocorreu.

Ademais, vale também trazer que o Recurso Especial não invocou dispositivo de lei tributária que teria sido objeto de interpretação controvertida - em total desrespeito ao art. 67, inciso II, do RICARF.

Dessa forma, constata-se a demonstração deficiente da divergência jurisprudencial tendo a Fazenda Nacional se limitado a reproduzir a ementa do paradigma sem demonstrar, comparativamente, em que aspectos a conclusão jurídica nele adotada difere do posicionamento do V. Acórdão recorrido.

Frise-se tal entendimento com as ementas transcritas abaixo:

*"PROCESSUAL - RECURSO ESPECIAL ADMINISTRATIVO
ADMISSIBILIDADE - PRESSUPOSTOS - REGIMENTO INTERNO.
Um dos pressupostos para a admissibilidade do Recurso Especial de Divergência, previsto no art. 5º, inciso II, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 55/98, é a demonstração inequívoca da existência de conflito jurisprudencial, ou seja, de entendimentos, entre a decisão recorrida e decisão de outras Câmaras dos Conselhos de Contribuintes ou da própria Câmara Superior de Recursos Fiscais, o que não foi concretizado pela Recorrente, no presente caso."*

(CSRF - 3a Turma - Acórdão: CSRF/03-04.664, Sessão de 08.11.2005)"

*"FUNDAMENTO RELEVANTE DO ACÓRDÃO RECORRIDO
NÃO ATACADO. RECURSO ESPECIAL NÃO CONHECIDO.*

A decisão recorrida manteve o auto de infração com base em dois fundamentos jurídicos: i) de que as plataformas petrolíferas não seriam espécies de embarcação, portanto, não faria jus a alíquota de 0%; e ii) acrescentando a essa fundamentação, o voto trouxe o entendimento que a partir da vigência da Lei n. 9.779/99 a operação passou a ser tributada independentemente de ter sido a remessa proveniente de alugueis de embarcações.

A pega do recurso especial nada se referiu ao primeiro fundamento jurídico, qual seja, o de que plataformas petrolíferas não são embarcações, limitou-se, ao revés, a impugnar a matéria relativa ocorrência da tributação independentemente de ter sido a remessa proveniente de alugueis de embarcações, por entender ter havido alteração da fundamentação da exigência.

É inadmissível o recurso especial que não impugna fundamento do acórdão recorrido apto, por si só, a manter a conclusão a que chegou o colegiado de origem, o que ocorreu no presente caso.

Súmula n.º 283 do Supremo Tribunal Federal.

Precedentes do ST3 e da CSRF.

Recurso especial não conhecido

(CSRF, 2ª Turma, Acórdão no 9202-01.545, sessão de 10.05.2011"

No entanto, independentemente dessa conselheira entender somente pelas razões acima expostas que o Recurso Especial não deva ser conhecido, é de se contemplar nesse voto os fundamentos adotados pela maioria dos conselheiros que, por sua vez, votaram pela conclusão, em respeito ao art. 63, § 8º, do RICARF, *in verbis*:

“Art. 63. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes e dos ausentes, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos e a matéria em que o foram, e os impedidos.

[...]

§ 8º Na hipótese em que a decisão por maioria dos conselheiros ou por voto de qualidade acolher apenas a conclusão do relator, caberá ao relator reproduzir, no voto e na ementa do acórdão, os fundamentos adotados pela maioria dos conselheiros.

[...]”

Sendo assim, é de se contemplar que a maioria dos conselheiros entendeu que a Fazenda Nacional também deveria ter comprovado dissenso em relação à mudança de fundamentação/motivação provocada pela DRJ, vez o voto constante do acórdão recorrido:

“Entendo, enfim, que não se caracterizar a simulação absoluta alegada pela Fiscalização e que a fundamentação apresentada pela DRJ configura alteração não apenas da motivação como da própria fundamentação legal, introduzindo de maneira indevida o art. 126 do CTN como esteio da exigência fiscal, razão pela qual voto pelo provimento do recurso para cancelar a exigência fiscal.

O que, por conseguinte, considerando que o Colegiado daquela decisão ao apreciar toda a operação e a mudança da motivação promovida pela DRJ concluiu que a fundamentação apresentada pela Delegacia configuraria alteração da motivação e da fundamentação legal - razão pela qual a turma deu provimento ao recurso voluntário para cancelar a exigência fiscal.

Em vista de todo o exposto, voto pela inadmissibilidade do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, não conhecendo suas alegações.

É o meu voto.

Tatiana Midori Migiyama - Relatora