



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 11065.724114/2015-03
Recurso n° De Ofício
Acórdão n° 3401-005.228 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de agosto de 2018
Matéria IPI
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado VIA ITALIA COMERCIO E IMPORTAÇÃO LTDA.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

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

O parágrafo único do art. 116 do CTN, introduzido pela Lei Complementar nº 104/2001, trata-se de regra anti-dissimulação, e prevê a possibilidade de desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária que até o momento não foi editada, não podendo, portanto, ser utilizado como fundamento da decisão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Presidente.

(assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros Mara Cristina Sifuentes, Tiago Guerra Machado, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), André Henrique Lemos, Lázaro Antonio Souza Soares, Cássio Schappo, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (Vice-Presidente) e Rosaldo Trevisan (Presidente).

Relatório

1. Trata-se de **auto de infração**, situado às *fls.* 5 a 10, lavrado com o objetivo de formalizar a cobrança de Imposto sobre Produtos Industrializados incidente sobre a importação ("IPI-Importação") referente ao período de apuração compreendido entre 1º fevereiro e 31 dezembro de 2011, acrescido de multa de ofício de 75% e juros, totalizando, assim, o valor histórico de R\$ 18.663.350,48.

2. Segundo se depreende do **relatório fiscal**, situado às *fls.* 14 a 23, narra a autoridade fiscal que a contribuinte, VIA ITÁLIA COMÉRCIO E IMPORTAÇÃO DE VEÍCULOS LTDA., doravante denominada simplesmente VIA ITÁLIA IMPORTAÇÃO, é uma das empresas do GRUPO VIA ITÁLIA, que atua, desde 2005, como representante exclusiva no Brasil, na importação e comércio de veículos de marcas de luxo, tais como FERRARI, MASERATI e LAMBORGHINI, tanto novos como usados, tendo sido criada, em 28/01/2010, a empresa AUTO ROSSO COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA., doravante denominada simplesmente AUTO ROSSO, para a qual a VIA ITÁLIA IMPORTAÇÃO passou a vender a maior parte dos veículos importados, por valor inferior àquele praticado ao consumidor final. Assim, a segregação das atividades de importação e comercialização implicou diminuição na arrecadação do IPI-Importação, cuja diferença é cobrada pelo auto lavrado com fundamento exclusivo no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, aplicado com a finalidade de "(...) *desconsideração da Pessoa Jurídica AUTO ROSSO*" (*sic*).

3. A contribuinte, intimada em 22/12/2015, em conformidade com o aviso de recebimento situado à *fl.* 25, apresentou, em 20/01/2016, em conformidade com carimbo de protocolo aposto pela unidade local, a **impugnação**, situada às *fls.* 258 a 284, na qual argumentou, em síntese: **(i)** inexistência de simulação e legitimidade das operações realizadas; **(ii)** ilegalidade da desconsideração da personalidade jurídica da empresa AUTO ROSSO; **(iii)** que, diante da relação de interdependência entre a empresa VIA ITÁLIA IMPORTAÇÃO e a empresa AUTO ROSSO, o IPI deve ter como base de cálculo a média ponderada dos preços de cada produto no mês precedente ao da saída do estabelecimento remetente (VIA ITÁLIA IMPORTAÇÃO), em consonância com o quanto determinado pelos incisos I e II do art. 195 e arts. 196 e 612 do RIPI/2010, o que implica a consideração do próprio preço praticado nas vendas para a AUTO ROSSO como valor tributário mínimo conforme preceituado pela legislação pátria vigente; e **(iv)** a não incidência do IPI na venda de mercadorias importadas, limitando-se a configuração do fato gerador do imposto no desembaraço aduaneiro, inexistindo nova ocorrência quando da saída para a comercialização nos termos dos arts. 46 e 51 do Código Tributário Nacional cumulado com os incisos I e II do RIPI, que afasta a possibilidade da cumulação de cobranças, sendo necessário haver a industrialização ou o aperfeiçoamento do produto importado para que se conclua pela incidência de IPI na saída do estabelecimento importador.

4. Em 17/06/2016, a 03ª Turma da Delegacia Regional do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora (MG) proferiu o **Acórdão DRJ nº 09-60.331**, situado às *fls.* 336 a 355, de relatoria do Auditor-Fiscal Carlos Romero César do Amaral, que entendeu, por

unanimidade de votos, julgar procedente a impugnação, exonerando o crédito tributário exigido, nos termos da ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

IPI. DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS.

O parágrafo único do art.116 do CTN, com redação dada pela Lei Complementar nº 104/2001, possui eficácia limitada ,sendo imprescindível para sua eficácia plena a entrada em vigor de lei integrativa inexistente até a presente data.

IPI. INSTITUTOS DO DIREITO PRIVADO. USO COM EFEITO TRIBUTÁRIO DIRETO. IMPOSSIBILIDADE.

Os institutos de direito privado devem ser utilizados como fontes conceituais para aplicação correta e precisa do Direito Tributário. Sua utilização como fonte primária de tributação fere o disposto no artigo 109 do Código Tributário Nacional e, ato conseqüente, retira a legitimidade do lançamento realizado sob tal fundamento.

5. Diante da exoneração do crédito tributário, o acórdão foi submetido à apreciação deste Conselho por **recurso de ofício**, de acordo com o art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que rege e disciplina o processo administrativo federal, e alterações introduzidas pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e art. 1º da Portaria do Ministério da Fazenda nº 3, de 3 de janeiro de 2008.

6. A contribuinte foi intimada da decisão em 02/08/2016 pela abertura dos arquivos correspondentes no *link* Processo Digital, no Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte (Portal *e-CAC*), por meio da opção "*Consulta Comunicados/Intimações*", em conformidade com o termo de ciência situado à *fl.* 358.

7. A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional apresentou **petição**, situada à *fl.* 362, manifestando ciência "*(...) dos termos do recurso voluntário interposto*" (*sic*), limitando-se a informar que apresentará memoriais e realizará sustentação oral.

8. Em 13/07/2017, a contribuinte protocolou **petição** requerendo a tramitação prioritária do presente processo, por se tratar de demanda de valor expressivo, pedido este reiterado em **petição** protocolada em 21/11/2017.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Relator

9. O **recurso de ofício** preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

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

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

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

"Mesmo que julgássemos legítima a aplicação direta do artigo 50 do CC, - o que não é - a consequência prática seria o desprezo da pessoa jurídica como sujeito passivo da obrigação inadimplida e a eleição dos sócios como responsáveis diretos pelo tributo devido, o que não foi feito. A Fiscalização afastou a personalidade, mas manteve a tributação na pessoa jurídica, caracterizando impropriedade de uso do instituto.

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

(...) a conjugação das análises perpetradas quanto à utilização da figura da despersonalização vinda do art. 50 do CC e quanto à legitimidade de invocação do §único do art.116 do CTN - cuja lei integradora nunca foi editada - levam à incerteza jurídica do lançamento e, por via de consequência, à inexistência de liquidez do crédito constituído" - (seleção e grifos nossos).

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

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

15. Em profícuo e encomioso estudo de 2012,¹ LUÍS EDUARDO SCHOUERI, ao cotejar experiências legislativas que deram conta do planejamento tributário, apontou para soluções diferentes: o modelo alemão, ao se valer do ferramental da consideração econômica, voltou-se a reconhecer a captação do fenômeno econômico subjacente à forma para informar a hipótese de incidência, tomando o cuidado de "*(...) reconhecer que, por vezes, a lei se vincula a negócios jurídicos, sendo irrelevante, portanto, o recurso às figuras da simulação e do abuso de forma como ferramentas residuais*". Em Portugal, por seu turno, o método encontrado pela experiência germânica encontra o muro da prevalência do direito privado, o que exigiu "*(...) a introdução da figura do abuso de formas jurídicas, já que o mero recurso à simulação não é suficiente*". No Brasil, por seu turno, uma vez afastada a consideração econômica pela doutrina, resta "*(...) o recurso à simulação como forma de contenção do planejamento tributário*". Neste sentido, há de se assentir com o autor ao perscrutar a respeito da abrangência do caminho escolhido pelo legislador ao referir à dissimulação, o que remete, por evidente ao instituto da simulação, ponto sobre o qual tive a oportunidade de escrever em 2016²:

"A partir do momento em que o legislador fixa institutos de direito privado como pontos ou limites fixos para a tributação,

¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. "Planejamento tributário e garantias dos contribuintes: entre a norma geral antielisão portuguesa e seus paralelos tributários". In: ALMEIDA, Daniel Freire; GOMES, Fabio L.; CATARINO, João R. Garantias dos contribuintes no sistema tributário - homenagem a Diogo Leite de Campos. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.

² BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco. Argumentação tributária de lógica substancial. Dissertação de Mestrado - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2016, pp. 202.

apenas se falará em fato gerador se estiver presente o instituto, forma ou negócio previsto em lei. Assim, ao praticar o fato descrito no antecedente e vinculado a um determinado instituto de direito privado (G), o contribuinte deverá pagar o tributo correspondente (C), com base na lei tributária (B). Contudo, se não praticar o fato gerador, ou seja, se localizar o seu agir fora do horizonte de eventos da materialidade tributária a partir do qual se torna imperativo o recolhimento do tributo, não há garantia (W) que reconstrua a passagem de G para C justamente porque o fato previsto como gerador de um determinado tributo foi vinculado a um instituto de direito privado, e o contribuinte não o praticou.

Luís Eduardo Schoueri, ao refazer este percurso, apontou para ordenamentos, como o alemão e o austríaco, que, com o escopo de coibir esta prática, realizaram a previsão do instituto do abuso de formas jurídicas por meio das chamadas “cláusulas gerais antiabuso”.⁵²⁴ Estas normas apenas serão aplicadas mediante a verificação de determinados critérios aferíveis somente a partir da apreciação do caso concreto, entre os quais o fato de não ser encontrado nenhum “(...) fundamento econômico razoável para a escolha do meio adotado” ou quando “(...) uma estrutura é (...) não natural, superficial, contraditória (...) e suas finalidades econômicas aparecem como secundárias”,⁵²⁵ sendo possível se apontar, portanto, para laços de afinidade com a doutrina do propósito negocial.

Assim, uma vez constatado o abuso de formas,⁵²⁶ emprega-se a norma tributária eludida, e, como tal proceder, por parte da autoridade fiscal, implicaria no recurso à analogia, como visto anteriormente, estes países passaram a aduzir em seus ordenamentos expressamente esta possibilidade. Cabe observar que, quanto maior a vinculação com relação ao direito privado, maior a abrangência da regra antiabuso, vez que, ao se ampliar esta correlação com a legislação civil, “(...) igualmente aumentam as oportunidades da contenção do planejamento tributário por meio de instrumentos que cerceiem tais expedientes”.⁵²⁷ A experiência brasileira, entretanto, ao invés de instaurar uma regra antiabuso desta natureza, propôs-se um dispositivo que tratou da “dissimulação”, o que, evidentemente, remete ao instituto da simulação. Ao fazê-lo, a regra vedou o acesso à argumentação que se voltava a apontar para a doutrina do “propósito negocial”, ou da “substância sobre a forma” pela razão de “(...) não decorrerem da simulação em sua acepção de direito privado”⁵²⁸ e, ademais, passou ao largo do abuso de formas e da tradição da fraude à lei conforme o direito civil, além de demandar, não obstante, a necessidade de a lei ordinária prever os procedimentos próprios para que a autoridade fiscal pudesse concluir pela desconsideração dos atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador, de modo a restringir praticamente à inocuidade a sua aplicação.

Tratou-se, ao que parece, da recepção de “(...) um modelo antielisivo obsoleto”,⁵²⁹ inspirado em dispositivo da legislação

francesa fundado no instituto do abuso do direito e que, inclusive, foi suprimido pela França ao final do ano de 2008".

16. Assim, com a edição da Lei Complementar nº 104/2001, foi adicionado o parágrafo único ao art. 116 do Código Tributário Nacional, que autorizou a desconsideração de atos ou negócios praticados com finalidade de dissimulação, "(...) *observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária*". Neste sentido, a Medida Provisória nº 66/2002 foi a tentativa do Poder Executivo de estabelecer os procedimentos para a aplicação do dispositivo adicionado em 2001. Tratou-se do primeiro diploma com vocação de lei, ao menos no plano federal, a tratar expressamente do procedimento e dos indícios caracterizadores da dissimulação. O §1º do art. 14 da medida estabeleceu que, para fins de desconsideração, deveria o aplicador levar em conta, entre outras, a ocorrência de: (i) falta de propósito negocial, ou (ii) abuso de forma. O § 2º, por seu turno, foi redigido nos seguintes termos: "(...) *considera-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato*".

17. A exposição de motivos, assinada pelo então Ministro da Fazenda Pedro Malan, tratou da inovação normativa dos seus itens 11 a 14. Afirmou-se, nesta oportunidade, que o projeto identificava aquelas hipóteses em que haveria a possibilidade de neutralização de atos ou negócios que, embora lícitos, buscam "(...) *tratamento tributário favorecido e configuram abuso de forma ou falta de propósito negocial*". Os conceitos guardariam consistência, de acordo com o item 13, com aqueles estabelecidos na "(...) *na legislação tributária de países que, desde algum tempo, disciplinaram a elisão fiscal*", sem, no entanto, explicitar a quais experiências se faz referência. A medida foi submetida ao crivo do Poder Legislativo e afinal rejeitada neste particular pela Lei nº 10.637/2002.

18. Para considerável parte da doutrina, a rejeição parcial da medida pelo Congresso Nacional significou, de um lado, desconforto do legislador com uma tentativa indireta de usurpação de competência, vez que o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional determina que haverá necessidade de "lei ordinária".³ De outro, representaria não apenas a repulsa legislativa à importação do abuso de formas jurídicas e da doutrina do propósito negocial, como também do conceito de dissimulação fundado neste construto, o que impediria, por consequência, a rejeição a seu uso em decisões proferidas por intérpretes autênticos e, sobretudo, aqueles adstritos à estrita legalidade, como é o caso dos tribunais administrativos, aos quais não é cabível o juízo de constitucionalidade. Assim, "(...) *andou bem o Congresso Nacional (...) a rejeição da referida Medida Provisória é evidência de que as figuras são estranhas ao ordenamento*"⁴. Por fim, mesmo com a rejeição do texto, legislações municipais, como é o caso de São Paulo, editaram leis, nos anos seguintes, nos exatos termos da Medida Provisória nº 66/2001, como é o caso da Lei Municipal de São Paulo nº 14.133/2006.

³ BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco. Argumentação tributária de lógica substancial. Dissertação de Mestrado - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2016, pp. 202.

⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. "Planejamento tributário e garantias dos contribuintes: entre a norma geral antielisão portuguesa e seus paralelos tributários". In: ALMEIDA, Daniel Freire; GOMES, Fabio L.; CATARINO, João R. Garantias dos contribuintes no sistema tributário - homenagem a Diogo Leite de Campos. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.

19. O fato é que a Medida Provisória nº 66/2002, na parte em que previa a ausência de propósito negocial e o abuso de forma como fundamentos jurídicos válidos para a desconsideração dos negócios jurídicos, foi rejeitada pelo Congresso, inexistindo, atualmente, na legislação nacional ou federal, tal fundamento jurídico. A ampliação dos poderes da Administração, diga-se, foi também refutada quando da aprovação do Código Tributário nacional, em 1966, uma vez que o anteprojeto encabeçado por RUBENS GOMES DE SOUSA previa, como recorda PAULO AYRES BARRETO,⁵ em seu art. 74, que a interpretação da legislação não visará só aos atos, fatos e situações jurídicas nela nominalmente referidas, mas também "(...) *àqueles que produzam ou sejam suscetíveis de produzir resultados equivalentes*". O mesmo ocorreu em 2015, com a rejeição da Medida Provisória nº 685/2015, cujo art. 7º instituiu "*regras de revelação obrigatória*", devendo o contribuinte informar operações e atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo. Tal medida, **independentemente do juízo (favorável ou desfavorável) que se faça a seu respeito**, foi igualmente objeto de repulsa por parte do legislador.

20. **Não deve olvidar o julgador administrativo que integra o Poder Executivo no exercício de função jurisdicional atípica.** Assim, caso decida pela eficácia e consequente aplicação de dispositivo que o Congresso Nacional rejeitou mais de uma vez, estará a incorrer em **usurpação de competência do Poder Legislativo** e, logo, afronta direta à separação dos poderes e do próprio Pacto Federativo.

21. Já nos posicionamos especificamente a respeito da impossibilidade de aplicação do parágrafo único do art. 116 no combate planejamentos tributários, como em recente artigo publicado em co-autoria com JOSÉ MARIA ARRUDA DE ANDRADE,⁶ do qual extraímos, por pertinente ao caso em apreço, o seguinte trecho:

"(...) no campo do direito brasileiro, correto o raciocínio no sentido de que, em regra, a capacidade contributiva manifestada por alguém que não pratica fato gerador típico se encontra infensa ao âmbito da competência tributária do Estado, ainda que o resultado econômico seja equivalente àquele obtido por terceiro que, para tanto, incorreu no fato gerador. É necessário se considerar, entretanto, que, ao se buscar o propósito negocial, realiza-se um exercício em torno da consideração econômica do agir do contribuinte para se averiguar o interesse das partes desdoblado do seu agir. A partir do momento em que o legislador fixa institutos de direito privado como pontos ou limites fixos para a tributação, apenas se falará em fato gerador se estiver presente o instituto, forma ou negócio previsto em lei. Assim, ao praticar o fato descrito no antecedente e vinculado a um determinado instituto de direito privado [D], a contribuinte deverá pagar o tributo correspondente [C], com base na lei tributária [B]. Contudo, se não praticar o fato gerador, ou seja, se localizar o seu agir fora do horizonte de eventos da materialidade tributária a partir do qual se torna imperativo o recolhimento do tributo, não há

⁵ BARRETO, Paulo Ayres; Planejamento tributário - limites normativos. São Paulo: Editora Noeses, 2016.

⁶ ANDRADE, José Maria Arruda de.; e BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo . O apelo a argumentos extrajurídicos e ao art. 123 do CTN no combate ao planejamento tributário no âmbito do Carf: análise de casos envolvendo JCP e reserva de usufruto. DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL, v. 39, p. 433-456, 2018. Disponível em: <<http://ibdt.org.br/RDTA/39/o-apelo-a-argumentos-extrajuridicos-e-ao-art-123-do-ctn-no-combate-ao-planejamento-tributario-no-ambito-do-carf-analise-de-casos-envolvendo-jcp-e-reserva-de-usufruto/>>.

garantia [W] que reconstrua a passagem de D para C justamente porque o fato previsto como gerador de um determinado tributo foi vinculado a um instituto de direito privado, e o contribuinte não o praticou.

Parte da doutrina, ao refazer este percurso, apontou para ordenamentos, como o alemão e o austríaco, que, com o escopo de coibir esta prática, realizaram a previsão do instituto do abuso de formas jurídicas por meio das chamadas “cláusulas gerais antiabuso”. Estas normas apenas serão aplicadas mediante a verificação de determinados critérios aferíveis a partir da apreciação do caso concreto, entre os quais o fato de não ser encontrado nenhum “[...] fundamento econômico razoável para a escolha do meio adotado” ou quando “[...] uma estrutura é [...] não natural, superficial, contraditória [...] e suas finalidades econômicas aparecem como secundárias”, sendo possível se apontar, portanto, para laços de afinidade com a doutrina do propósito negocial.

Assim, uma vez constatado o abuso de formas, emprega-se a norma tributária eludida, e, como tal proceder, por parte da autoridade fiscal, implicaria o recurso à analogia, estes países passaram a aduzir em seus ordenamentos expressamente esta possibilidade. Cabe observar que, quanto maior a vinculação com relação ao direito privado, maior a abrangência da regra antiabuso, vez que, ao se ampliar esta correlação com a legislação civil, “[...] igualmente aumentam as oportunidades da contenção do planejamento tributário por meio de instrumentos que cerceiem tais expedientes”⁶⁴.

A experiência brasileira, entretanto, ao invés de instaurar uma regra antiabuso desta natureza, voltou-se a um dispositivo que tratou da “dissimulação”, o que remete ao instituto da simulação. Ao fazê-lo, a regra vedou o acesso à argumentação que apontava para a doutrina do “propósito negocial”, ou da “substância sobre a forma” pela razão de “[...] não decorrerem da simulação em sua acepção de direito privado” e, ademais, passou ao largo do abuso de formas e da tradição da fraude à lei conforme o direito civil, além de demandar, não obstante, a necessidade de a lei ordinária prever os procedimentos próprios para que a autoridade fiscal pudesse concluir pela descon sideração dos atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador, de modo a restringir praticamente à inocuidade a sua aplicação. Tratou-se, ao que parece, da recepção de “[...] um modelo antielisivo obsoleto”, inspirado em dispositivo da legislação francesa fundado no instituto do abuso do direito e que, inclusive, foi suprimido pela França ao final do ano de 2008.

Tal constatação milita em desapareço a afirmações como aquela realizada pelo voto vencedor do Acórdão CSRF n. 9101-002.953, no sentido de simplesmente ser “[...] legítima a descon sideração de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do IRPJ, nos termos do artigo 116, parágrafo único do CTN”, como

constou em ementa, pois ausente a disciplina da norma em lei ordinária. Observe-se que a conselheira relatora do voto vencedor estriba a reputada autoaplicabilidade em outros dispositivos do próprio código, omitindo-se quanto à expressa determinação “observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”, como no seguinte trecho: “[...] entendo que a norma do artigo 116 é eficaz, legitimando a desconsideração de atos simulados, reforçando a previsão contida no artigo 149, VII”. A decisão que se baseia na ausência de propósito negocial para reconhecer a dissimulação é, portanto, duplamente criativa: seja quanto à substância, seja quanto ao procedimento. Sua renúncia ao compromisso de referibilidade entre direito posto e decisão esvazia aquilo a que chamamos apoio [B], infringindo o “teste do pedigree”. E, ainda que todas estas demandas do campo jurídico fossem postas de lado, sobejaria o sólido muro da analogia para ser transposto.

Observe-se, neste sentido, que as “cláusulas gerais antiabuso” exigem, para serem aplicadas, tanto a demonstração do aspecto intencional de frustrar a tributação, que poderíamos aproximar da ideia de causa concreta, como também que a figura de direito privado eleita seja irrazoável ou inusual em face dos fatos econômicos pretendidos. Este segundo critério não deixa de guardar relação, portanto, com a causa abstrata, a eleição dos tipos para o atingimento de um fim. Assim, existiriam pontos de contato entre o abuso de formas e a maneira pela qual a jurisprudência administrativa brasileira passou a aplicar a “simulação em sentido amplo”. Contudo, os métodos utilizados para a concretização das duas normas, no entanto, são bastante diferentes. Para se configurar o abuso, realiza-se a consideração econômica do fato praticado, e não interpretação da norma: “[...] a postura é tópica, pois se parte de um problema da vida, mas a consequência, para o direito, é integrativa”. Se defendemos que a postura casuísta deve encontrar os seus limites no direito posto, somente será possível se aplicar o direito em conformidade com a norma tributária eludida se houver norma autorizativa de analogia gravosa.

*O propósito negocial transita, portanto, sem grandes dificuldades pelo plano das garantias que apontam para o abuso de formas, como se pode perceber. No caso de aplicação de simulação em sentido amplo, a falta de propósito negocial poderá ser considerada no plano dos grounds da alegação como a incompatibilidade entre a causa concreta e a causa abstrata, que indicará para a nulidade com garantia no vício de causa (...) a invocação dos ilícitos atípicos (entre eles o abuso de formas), “[...] além de indevida, mostra-se desnecessária”, pois questionar a causa do negócio seria suficiente para cumprir “[...] com os mesmos desígnios daquelas figuras extravagantes”⁶⁹. O que tampouco este modo de estruturação do argumento parece responder de maneira satisfatória é, ainda que se reconheça o vício que redunde no reconhecimento da simulação e, portanto, da nulidade, como se requalifica o fato gerador. **Em outras palavras, a operação deve se dar em duas***

etapas. Na primeira, afasta-se o fato simulado, posto a público, que evitou pisar no campo minado da tributação. Na segunda, aponta-se para o fim econômico dissimulado. A partir deste momento, surgem questões problemáticas que precisarão ser enfrentadas pelo aplicador: será possível restaurá-lo como fato da vida eficiente para justificar a tributação? Não se estaria a incorrer novamente em analogia, porém por via transversa? O que apoia a passagem para a conclusão?" - (seleção e grifos nossos).

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

"A simulação retrata um vício social do negócio jurídico, e não um vício de consentimento (as partes sabem muito bem o que querem e assim agem). De maneira intencional, as partes orquestram uma ilusão negocial com a finalidade de induzir terceiros a erro. O negócio simulado, desse modo, apenas aparenta preencher os requisitos de validade do negócio jurídico, quando, na verdade, não preenche, uma vez que as partes neutralizam os efeitos típicos do ato.

O negócio simulado apresenta uma incompatibilidade consciente e intencional entre a causa abstrata e a causa concreta. Em outras palavras, há uma dissonância grave entre a função típica do negócio selecionado e o fim concreto almejado pelas partes. É o caso de uma compra e venda publicamente declarada em que as partes intencionalmente apenas encenam o pagamento do preço.

A prova da simulação consiste em demonstrar que o negócio jurídico em discussão é mera aparência ou dissimula uma relação jurídica de natureza diversa. Para tanto, é necessário provar uma situação fática existente, só que divergente da realidade da declaração, do negócio ou do sujeito dissimulado.

O ideal é demonstrar a existência do acordo simulatório (causa simulandi) a fim de descortinar a cooperação entre os simuladores para a realização da maliciosa preordenação de uma aparência diversa da realidade. Tal tarefa, no entanto, não se apresenta de fácil execução, já que raras vezes essa prova será direta e estará consubstanciada num documento em que aflora claramente a intenção dos simuladores de enganar terceiros por meio de um negócio aparente.

Por esse motivo, a simulação costuma ser provada pelo comportamento concludente das partes (ou seja, a atitude do agente que permite concluir acerca da respectiva intenção e dos efeitos jurídicos perseguidos). E isso geralmente acontece mediante a reunião de indícios.

A produção de prova indireta deve ser baseada na existência de outros fatos (indícios) que, por indução lógica, levam à conclusão sobre a ocorrência do fato principal. A natureza da prova indireta, entretanto, sujeita-se a diferentes graus de crença. Por isso, o quadro de indícios deve ser preciso, grave e harmônico, isto é:

(a) preciso: o fato controvertido deve ter ligação direta com o fato conhecido, podendo dele extrair consequências claras e efetivamente possíveis, a ponto de rechaçar outras possíveis soluções;

(b) grave: resultante de uma forte probabilidade e capacidade de induzir à persuasão; e

(c) harmônico: com os indícios concordantes entre si e não contraditórios, os quais convergem para a mesma solução, de modo a aumentar o grau de confirmação lógica sobre uma dada ilação" - (seleção e grifos nossos).

23. Assim, se ocorrida a situação definida em lei como necessária e suficiente para a ocorrência do fato gerador, "(...) o inciso I do art. 118 do Código Tributário Nacional pode oferecer ferramental interessante para o fisco: no lugar de buscar a invalidade do negócio jurídico, pode ele questionar se a hipótese tributária se vincula àquele negócio"⁷. Descortina-se a forma apresentada, assim, para que a operação jurídica subjacente produza os efeitos (tributários) que lhe são próprios. A regra antidissimulação do art. 116, por outro lado, realiza caminho diverso e, como se pode perceber, mais oneroso à autoridade fiscal, pendente de regulamentação. Neste sentido, lapidar (e refinada) a distinção da opção brasileira com relação a outros métodos de combate aos planejamentos tributários eleitos por outros países⁸.

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

⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. "Planejamento tributário e garantias dos contribuintes: entre a norma geral antielisão portuguesa e seus paralelos tributários". In: ALMEIDA, Daniel Freire; GOMES, Fabio L.; CATARINO, João R. Garantias dos contribuintes no sistema tributário - homenagem a Diogo Leite de Campos. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.

⁸ *Ibidem*: "Neste ponto, diferença fundamental com o modelo português: se em Portugal, há dispositivo exigindo que se dê à expressão empregada pelo legislador tributário em sentido idêntico àquele que lhe foi conferido por outro ramo do Direito, no Brasil não existe dispositivo semelhante".

"Em nenhum dos acórdãos analisados, mesmo nos votos divergentes, obistou-se a requalificação do fato gerador quando reconhecida a simulação com base nestes argumentos. E se observe que não se trata de uma visão formalista, pois bastaria uma referência, por exemplo, ao art. 167 do Código Civil que prevê ser "(...) nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma" ou ao art. 170 do mesmo diploma. Em termos simples, o que se pretende demonstrar é que, ainda que o julgador incorpore uma visão solidária no plano de suas garantias, não poderá se furtar a demonstrar o fundamento remoto de sua alegação, sob pena de invalidade.

(...) Tais considerações fazem parte do debate democrático e os aplicadores serão livres para expor as suas convicções, desde que a fundamentem, sob pena de desaviar a própria argumentativa da qual participam, e o modelo é apto, assim, a tornar ainda mais evidentes as robustas tensões envolvidas entre os apoios e as garantias. Ademais, um modelo voltado para o esclarecimento parece ser bem-vindo como forma de decompor os elementos estruturais de um topos problemático como é o da coibição de abusos, sobretudo quanto aos seus fundamentos"⁹ - (seleção e grifos nossos).

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

26. A acusação fiscal faz referência ao preço de venda praticado pela empresa VIA ITÁLIA para a empresa AUTO ROSSO, "(...) *sendo os veículos vendidos com margem ínfima próxima ao preço de custo*", enquanto que "(...) *a margem colocada pela AUTO ROSSO para venda dos veículos*" seria de aproximadamente 70%. Neste sentido, passa-se à deferência à *lex specialis* e, neste caso especialíssimo, é possível se apontar para a existência de uma regra específica antielisiva, mas, mais do que isso, a mera existência de uma regra neste sentido empresta legitimidade às operações de segregação, pois coloca condições (valores mínimos a serem praticados) para que empresas interdependentes promovam trocas comerciais entre si. A decisão sob análise se apercebe de tal desdobramento lógico ao ponderar com irreprochável clareza nos seguintes termos:

⁹ BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco. Argumentação tributária de lógica substancial. Dissertação de Mestrado - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2016, pp. 202.

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

A respeito desse dispositivo, diga-se que a sua simples existência corrobora, ao menos aos olhos da legislação do IPI, a legitimidade das operações realizadas com valores contidos por estratégia de planejamento tributário, cuidando apenas o legislador de resguardar os interesses do Erário Público com a imposição de um valor mínimo a ser recolhido.

Ou seja, não há qualquer ataque à configuração jurídica das operações com indício de subavaliação, sendo estas tacitamente reconhecidas como mecanismos elisivos sujeitos a uma reação de defesa da Administração Tributária na forma de um valor mínimo a ser obrigatoriamente satisfeito a título de IPI.

Quer dizer, não se mostra como um caminho frutífero de configuração de inadimplemento do IPI dar contornos fraudulentos a operações simplesmente subavaliadas entre estabelecimentos da mesma empresa ou de empresas interdependentes, como no caso em concreto. O comando legal contido no artigo 195 do RIPI/2010 indica, isso sim, o simples confronto entre valores de saída praticados pelo remetente e o valor mínimo imposto pela legislação, devendo ser lançadas as diferenças a menor porventura comprovadas" - (seleção e grifos nossos).

27. Tal ocorre porque, nos termos do quanto preceituado pelo art. 190 do Decreto nº 7212/2010 (Regulamento do IPI),¹⁰ constitui "**valor tributável**" dos produtos nacionais, o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento, assim entendido como o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário. O art. 195 do RIPI/2010, por seu turno, de forma a ecoar o preceptivo normativo do alínea b do inciso II do art. 47 do Código Tributário Nacional, dispõe a respeito da necessidade de um valor mínimo tributável no caso de produto destinado a outro estabelecimento do próprio remetente: o preço

¹⁰ **Decreto nº 7212/2010 (Regulamento do IPI) - Art. 190.** Salvo disposição em contrário deste Regulamento, constitui valor tributável: (...) II - dos produtos nacionais, o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial. § 1º O valor da operação referido na alínea "b" do inciso I e no inciso II compreende o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário. § 2º Será também considerado como cobrado ou debitado pelo contribuinte, ao comprador ou destinatário, para efeitos do disposto no § 1º, o valor do frete, quando o transporte for realizado ou cobrado por firma controladora ou controlada do estabelecimento contribuinte ou por firma com a qual este tenha relação de interdependência, mesmo quando o frete seja subcontratado. § 3º Não podem ser deduzidos do valor da operação os descontos, diferenças ou abatimentos, concedidos a qualquer título, ainda que incondicionalmente. § 4º Nas saídas de produtos a título de consignação mercantil, o valor da operação referido na alínea "b" do inciso I e no inciso II do caput, será o preço de venda do consignatário, estabelecido pelo consignante

corrente no mercado atacadista da praça do próprio remetente, *cf.* inciso I do art. 15 da Lei nº 4.502/1964 e art. 2º do Decreto-Lei no 34/1966, esta sim uma regra específica antielisiva.

28. Para a caracterização da relação de interdependência, por sua vez, necessária a configuração de ao menos uma das hipóteses previstas no art. 612 do RIPI/2010: **(i)** participação, direta ou indireta, de mais de 15% no capital social; **(ii)** comungarem de ao menos um diretor ou sócio com funções de gerência; **(iii)** quando uma tiver vendido/consignado à outra no ano anterior mais de 20% de seus produtos com exclusividade territorial ou mais de 50% em qualquer hipótese; **(iv)** quando uma delas for a única adquirente de um ou mais produtos da outra; **(v)** quando uma vender à outra produto que tenha fabricado ou importado por meio de contrato de participação ou semelhante.

29. Uma vez configurada a situação de interdependência, deve o aplicador se voltar, necessariamente, ao preço corrente da praça do remetente, por textual desígnio da alínea b do inciso II do art. 47 do Código Tributário Nacional conjugada com o inciso I do art. 195 do RIPI/2010. Diante da dúvida sobre se o preço corrente da localidade seria aquele praticado pelo remetente, considerado de maneira individual e apartado do restante da praça, ou se, para o cálculo, deveria a autoridade fiscal considerar todo o mercado local, a Coordenação do Sistema de Tributação editou o Parecer Normativo CST nº 44/1981, que entendeu pela necessidade de consideração do universo das vendas realizadas na localidade, de modo a utilizar, como sinônimo de "praça", a "*cidade*".¹¹ Assim, para se encontrar o "preço corrente", necessário se levar em consideração a média ponderada do preço praticado pelos estabelecimentos da cidade do remetente.

30. No ano seguinte à edição do Parecer Normativo CST nº 44/1981, com o objetivo de elucidar o vocábulo "produto" (item 6.1), bem como no sentido de esclarecer o cálculo da média ponderada, foi editado o Ato Declaratório Normativo CST nº 5/1982. Em perfeita consonância com o repertório normativo analisado até o presente momento, o ato dispôs que, para fins de determinação do valor tributável mínimo, devem ser consideradas "*as vendas efetuadas pelos remetentes e pelos interdependentes do remetente, no atacado, na mesma localidade, excluídos os valores de frete e IPI*". Assim, deve a autoridade autuante fazer com que participe do cálculo da média ponderada não apenas os valores praticados pelos remetentes da praça, como também pelos seus interdependentes (que estejam também na mesma praça - e caso existam -, evidentemente, sob pena de contradição com o texto do art. 195 do RIPI/2010 e do Parecer Normativo CST nº 44/1981.

31. Aventou-se, a partir de então, para fins de apuração do "preço corrente", hipótese em que, no mercado atacadista a que essa regra se refere, existir um **único distribuidor**, como ocorre no caso da empresa VIA ITÁLIA, que a autoridade fiscal informa ser a representante exclusiva no Brasil, na importação e comércio de veículos de marcas de luxo, tais como FERRARI, MASERATI e LAMBORGHINI, fato este não controvertido pelas razões recursais, sendo este interdependente do estabelecimento importador do produto cujo valor tributável mínimo se pretenda determinar. Sobre este particular, a Divisão de Tributação da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 10ª Região Fiscal (SRRF10/Disit),

¹¹ Sentido utilizado também no Recurso Extraordinário nº 71.253/PR, proferido pela 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal em 21/05/1973, de relatoria do Ministro Xavier de Albuquerque. Ementa: "*ICM. REMESSA PARA OUTRO ESTADO. INCIDÊNCIA SOBRE O VALOR DA MERCADORIA NA PRAÇA DO REMETENTE. DESNECESSIDADE, EM CERTOS CASOS, DE PROCESSO REGULAR PARA O ARBITRAMENTO DESSE PREÇO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO*".

por meio da Consulta Interna nº 4, de 02/08/2011,¹² solicitou à Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) orientação relativa à possibilidade da aplicação da regra de fixação de valor tributável mínimo determinada pelo inciso I do art. 195 do RIPI/2010 neste caso específico, o que conduziu à edição da Solução de Consulta Interna Cosit nº 8, de 13/06/2012, no sentido de que, em tais casos, o preço corrente "(...) corresponderá aos próprios preços praticados por esse distribuidor único nas vendas por atacado do produto".

32. Assim, para fins de determinação do preço mínimo, deve a autoridade autuante: **(i)** verificar a existência de **relação de interdependência** entre os estabelecimentos da contribuinte fiscalizada, nos termos do art. 612 do RIPI/2010; **(ii)** caso configurada tal relação, deverá verificar se a contribuinte obedeceu, por sua vez, à regra do **valor tributável mínimo**, assim entendido como o "*preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente*", em conformidade com o art. 195 do RIPI/2010 obtido por meio da média ponderada dos preços das "*vendas efetuadas pelos remetentes e pelos interdependentes do remetente, no atacado, na mesma localidade, excluídos os valores de frete e IPI*".¹³ Para tal finalidade, deverá, ainda: **(ii.a)** considerar como "**produto**" aquela mercadoria perfeitamente caracterizada e individualizada por marca, tipo, modelo, espécie, qualidade e número, e **(ii.b)** considerar o termo "**praça**" como município, cidade, local ou freguesia do estabelecimento do remetente, preceptivos do Parecer Normativo CST nº 44/1981 e do Ato Declaratório Normativo CST nº 5/1982. Por fim, caso constate que **(iii)** a parte interdependente é o único fornecedor/distribuidor da praça do remetente ("mercado monopolista local"), o valor tributável mínimo aplicável será a média ponderada dos preços praticados por este distribuidor único para aquele produto, o que a contribuinte argumenta ser justamente o preço praticado pela empresa VIA ITÁLIA na venda à empresa AUTO ROSSO, **sendo inclusive desnecessário a este colegiado se comprometer com tal tese**, pois bastante a constatação de, de fato, estar à disposição da autoridade fiscal tal expediente: instrumento normativo que tem por objetivo o combate à manipulação das bases tributáveis mediante a observância de "(...) um valor mínimo determinado pela legislação do IPI"¹⁴ a ser praticado entre as partes ligadas.

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

¹² **Consulta Interna nº 4, de 02/08/2011 realizada pela Divisão de Tributação da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 10ª Região Fiscal (SRRF10/Disit):** "(...) quando uma distribuidora é a única vendedora no mercado atacadista do país ou da região do fabricante, os preços por ela praticados devem ser utilizados para determinação do valor tributável mínimo referido no artigo 195, inciso I, do RIPI/2010? Ou, em função do que consta no trecho acima transcrito do Parecer Normativo CST nº 44/81, deve se entender que a regra do artigo 195, inciso I, do RIPI/2010 só pode ser aplicada nos casos em que o mercado atacadista seja composto por mais de um vendedor?".

¹³ Em outras palavras, o "**mercado atacadista**" da praça do remetente (art. 195 RIPI/2010) é composto pelas **vendas do mesmo produto** "*efetuadas pelos remetentes e pelos interdependentes do remetente* [estes, caso existam], *no atacado, na mesma localidade*" (Ato Declaratório Normativo CST nº 5/1982).

¹⁴ ZILVETI, Fernando Aurelio, TORO, Carlos Eduardo, e BRITTO, Bianca. "*Operações do setor industrial - aspectos tributários*", In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Curso de direito tributário e finanças públicas - do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. São Paulo: Editora Saraiva - Selo Direito GV, 2009, pp. 969 a 978.

sobre a necessidade de adstrição ao VTM, rechaça a própria ilegitimidade da operação, pois regula as balizas mínimas do comportamento interpartes na prática comercial.

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

"Vale dizer que a desconsideração das operações realizadas pela Auto Rosso só seria possível diante do panorama jurídico até aqui traçado se estivéssemos diante de uma sociedade empresária inexistente de fato, ou seja, diante de uma empresa de fachada. Mas considerar de fachada uma empresa que emite notas fiscais regularmente, possui lastro de estoque para realização de suas vendas e entrega regularmente a DIPJ e a DCTF seria absolutamente inconsistente; seria desprezar, sem qualquer motivo, a personalidade própria do empreendimento, garantida esta pelo ordenamento pátrio em consonância com a teoria da ficção jurídica. Em conclusão, não há de ser lúdica nem a utilização direta de dispositivos do Código Civil (art.50, no caso concreto), nem a fundamentação baseada na possibilidade de desconsideração de negócios jurídicos advinda do texto normativo contido no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional" - (seleção e grifos nossos).

35. De fato, não se vislumbra o ardil, a intenção maliciosa e preordenada que põe a conhecer uma aparência falseada e posteriormente descortinada pelo Fisco. Na verdade, o que se observa é a fiscalização que se depara com uma separação empresarial que tem, por efeito, a diminuição do arrasto tributário sobre a operação comercial: é o inconformismo da autoridade fiscal com as margens de lucro entre partes interligadas que culmina com a acusação, e não a inverdade artificiosa do negócio jurídico.

36. Assim, com base nestes fundamentos, voto por conhecer e, no mérito, negar provimento ao recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco - Relator

Processo nº 11065.724114/2015-03
Acórdão n.º **3401-005.228**

S3-C4T1
Fl. 409
