



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

Processo n° 10530.721612/2011-66
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1101-000.852 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05/03/2013
Matéria Auto Infração IRPJ
Recorrente MK Eletrodomésticos Ltda.
Recorrida 1ª Turma da DRJ em Salvador □

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009.

PROVAS. COMPROVAÇÃO DOS FATOS ALEGADOS. PROCESSO. ORGANIZAÇÃO DOS AUTOS. INDICAÇÃO DA LOCALIZAÇÃO DE DOCUMENTOS.

Compete a fiscalização comprovar os fatos que afirma. Não basta juntar documentos e fazer afirmações, é preciso demonstrar como esses documentos comprovam os fatos afirmados. Não é razoável juntar dezenas de volumes de documentos sem fazer referencia às páginas que localizam os documentos e sem demonstrar como comprovam a acusação.

ORGANIZAÇÃO DOS AUTOS. INDICAÇÃO DA LOCALIZAÇÃO DE DOCUMENTOS.

Se o relatório não identifica o documento referido, e se são juntados milhares de documentos, se o julgador buscar por si os documentos que entende comprovar os fatos alegados pela fiscalização, corre o risco de estar fazendo uma nova auditoria ou de substituir a fiscalização na fundamentação do auto de infração.

LANÇAMENTO. PROVA DOS FATOS.

O Fisco têm de comprovar os fatos que afirma ocorridos e que sustentam o lançamento. Sem isso, o lançamento é improcedente.

Assunto: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009.

SUJEITO PASSIVO. CONTRIBUINTE. SOCIEDADE DE FATO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO.

Não é possível ao Fisco considerar a existência de uma sociedade de fato composta por quatro empresas diferentes e apontar uma delas como

contribuinte. Se as empresas é parte da sociedade de fato, ela não pode ser o contribuinte.

SUJEITO PASSIVO. RESPONSÁVEL. SOCIEDADE DE FATO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO.

Não é possível ao Fisco considerar a existência de uma sociedade de fato composta por quatro empresas diferentes e apontar três delas como responsáveis. Se as empresas são partes da sociedade de fato, elas não podem ser os responsáveis.

SUJEITO PASSIVO. SOCIEDADE DE FATO. LANÇAMENTO.

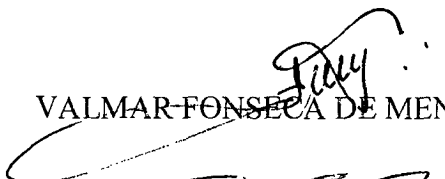
Para efetuar o lançamento considerando existente uma sociedade de fato, o Fisco deve identificar a sociedade e apontar os sócios de fato, conforme consiga comprovar os fatos.

SOCIEDADE DE FATO. PROVAS.

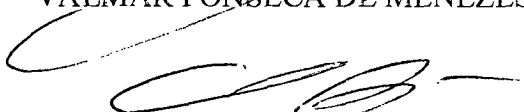
Para a fiscalização considerar que quatro empresas são na verdade apenas uma, é preciso demonstrar haver confusão de objetivos sociais e de recursos. Portanto, é preciso comprovar que as empresas: não tinham vontade própria; e/ou não tinham um espaço físico específico, mantido às suas custas; e/ou não possuíam maquinários próprios ou alugados; e/ou não adquiriam seus próprios insumos, matérias-prima, ou mercadorias; e/ou não eram as contratantes de seus empregados; e/ou não efetuavam suas vendas; respondiam por seus contratos, produtos, empréstimos e atos; etc.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

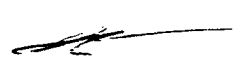


VALMAR-FONSECA DE MENEZES - Presidente.



CARLOS EDUARDO DE ALMEIDA GUERREIRO - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Benedicto Celso Benício Júnior, Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro, Edeli Pereira Bessa, José Ricardo da Silva (vice-presidente), Nara Cristina Takeda Taga, e Valmar Fonseca de Menezes (presidente da turma).



Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra decisão que considerou improcedente impugnação de auto de infração.

Em 31/03/2011, o contribuinte é cientificado de auto de infração de IRPJ e de CSLL, que aponta como infração a apuração incorreta do imposto de 2007 a 2009 e aplica multa de 75% (proc. fls. 4 a 19 e 51 a 59). O auto indica a MK como contribuinte e intima, na qualidade de responsáveis solidários, nos termos do art. 124 do CTN, a Mondial Eletrodomésticos Ltda, CNPJ 08.002.985/0001-04, a ME Indústria Eletrônica do Nordeste Ltda, CNPJ 06.272.816/0001-50, e a Alpha-Pro Cuidados Pessoais, CNPJ 08.387.026/0001-46.

Conforme termo de verificação (proc. fls. 20 a 47), *“foi constatado que, no período sob fiscalização, existiam 4 empresas que, na prática, funcionavam como uma só”*.

A fiscalização diz que a MK se localizava na cidade de Conceição do Jacuípe, Bahia, na Estrada da Volta, 1200, galpão 2, Colônia Brasília. Diz que as 3 outras empresas funcionavam no mesmo endereço, informando que: a ME funcionava na Estrada da Volta, 1200, Colônia Brasília; a Alpha na Trv. da Volta, 155, galpão 2, Colônia Brasília; e a Mondial na Estrada da Volta, 1200, galpão 3B, Colônia Brasília.

Explica que a ME foi constituída em 2004, com sede na cidade de Simões, Bahia, abriu uma filial em Conceição de Jacuípe em abril de 2006, transferiu a sede para esta cidade em julho de 2006, e só entrou em atividade em novembro de 2006.

Conta que a MK foi criada em agosto de 2005, com sede na cidade de Lauro de Freitas, Bahia, transferiu a sede para Conceição do Jacuípe em maio de 2007, iniciando efetivamente sua atividade em julho de 2007.

Diz que a Alpha-Pro foi constituída em 2006 na cidade de Lauro Freitas, transferiu a sede para Conceição do Jacuípe em maio de 2007, e iniciou suas atividade a partir de julho de 2007.

Informa que a Mondial foi criada em abril de 2006, na cidade de Lauro Freitas, em 2006 transferiu sua sede para Conceição do Jacuípe, e iniciou atividade em fevereiro de 2007, tendo como sócios a MK e a ME.

Adiciona que a MK, a ME e a Alpha-Pro, conforme contrato social, tem por principal atividade a fabricação, montagem e comércio de eletrodomésticos e eletrônicos. Diz que a Mondial tem por atividade principal o comércio atacadista de eletrodomésticos e eletrônicos.

Informa que todas as empresas fabricam, importam e comercializam produtos com a marca Mondial. Esclarece que, conforme informação no site da empresa (www.mondialline.com.br), sob esta marca são comercializados diversos produtos.

Afirma que os manuais dos produtos comercializados com a marca Mondial *“mostram ora uma empresa, ora outra como fabricante/importador dos produtos”* e *“em todos os manuais consta o mesmo número da central de atendimentos ao consumidor”*.



Diz que a empresa Crowland SA, sócia majoritária da ME, solicitou ao INPI e nos Estados Unidos da América o registro da marca Mondial na linha de eletroportáteis e eletrônicos. Esclarece que a empresa Silman Internacional SA também solicitou o registro da marca Mondial para ventilador, liquidificador, aquecedor, cafeteira, aspirador de pó, ferro de passar, e outros.

Argumenta que no site da empresa aparece a marca Mondial como referência e a página principal mostra o galpão da empresa em Conceição do Jacuípe como sendo a empresa Mondial, inclusive com o logo no teto. Conclui que não há distinção entre MK, ME, Alpha ou Mondial, pois tudo é Mondial. Informa que *“a única referência feita às empresas é quando se refere aos certificados ISSO obtidos pela ME e MK, quando as duas empresas aparecem em destaque, porém abrigadas dentro do site mondialline.com.br”*.

Conta que a marca Mondial começou a ser fabricada na Bahia em 2002, na cidade de Camaçari, por meio da empresa ML do Nordeste, que tinha como sócios: Silman do Brasil, com 85%; Alberto Baggiani, com 7,5%; e Giovanni Maris Cardoso, com 7,5%. Informa que a Silman do Brasil tem como sócio majoritário, com 99,99%, a Silman SA, com sede nas Bahamas e cujo representante no Brasil é Luiz Henrique Aguiar Monteiro, sócio na Silman Brasil com 0,01%. Diz que Alberto transferiu suas quotas na ML para Giovanni em 2003, e este transferiu suas quotas para a Silman e Manoel Weber. Esclarece que a Silman ficou com 99% da ML e Manoel com 1%. Informa que Manoel mora em Mussurunga, bairro de Salvador, não aparenta ter capacidade econômica, fez concurso para agente de trânsito em Lauro Freitas, de 2003 a 2009, foi funcionário do escritório contábil Plima, de propriedade de Valdirene Pinto Lima, responsável pela contabilidade de MK, ME, Alpha-Pro e Mondial, e a partir de 2010 passou a ser funcionário de Valdirene ME.

Esclarece que Alberto é sócio da MK, com 18%, sendo os 82% restantes da Estremoz SA, sediada no Uruguai, que deu procuração com amplos poderes para Alberto.

Informa que Alberto possui procurações da ME e Alpha-Pro, para representar as empresas em bancos, inclusive para movimentar conta corrente. Diz que Alberto é responsável pela conta da MK, como acionista direto, e da Mondial, como acionista indireto. Adiciona que Giovanni tem procuração da ME, MK e Alpha-Pro.

Explica que a análise dos contratos comerciais da MK e Mondial com clientes (Makro Atacadista, Supermercado da Família, G Barbosa Comercial, Wall Mart, Magazine Luiza, Ricardo Eletro, Lojas Insinuante) mostra que Alberto e Giovanni figuram como representantes das empresas. Esclarece que Giovanni assina ora como presidente da Mondial, ora como diretor comercial, e ora como representante, nos casos dos contratos da MK, assinados por Alberto como diretor ou representante.

Diz que a contabilidade da ME e da MK contém registros cujo histórico fazem informar que Alberto foi quem determinou os lançamentos. Informa que não foi localizado nenhum empregado de nome Alberto na folha de pagamento da ME e na MK o único Alberto trabalha como auxiliar de produção. Conclui que a pessoa que determinou estes lançamentos tem poder de gestão e trata-se de Alberto Baggiani.

Afirma que a pesquisa na internet da marca Mondial mostra apenas Giovanni Marins, ora como presidente, ora como diretor comercial, e de marketing. Diz que matéria sobre novo lançamento indica Giovanni como o responsável pela aprovação da campanha publicitária.



Argumenta que as empresas MK, ME e Alpha-Pro têm como acionistas majoritários empresas constituídas no Uruguai, que foram fundadas pelas mesmas pessoas e possuem o mesmo endereço (Rua Juncal, 1327, unidade 2201, Montevideu, Uruguai). Adiciona que *“todos os sócios das empresas são sócios/funcionários da empresa Posadas, Posadas e Vecino, também com sede em Montevideu”* e que *“outra característica comum é que os sócios Brasileiros possuem procuração outorgada pelos sócios estrangeiros concedendo amplos poderes sobre as empresas”*.

Indica o seguinte quadro societário das empresas: a MK tem por sócios a Estremoz SA, uruguaia, com 82%, e Alberto, brasileiro, com 18%; a ME tem por sócios a Crowland SA, uruguaia, com 97%, e Carlos Marchi, brasileiro, com 3%; a Alpha-Pro tem por sócios a Racan Corp SA, com 98,5% e Geraldo Terrível, brasileiro, com 1,5%.

Informa que diversos *“jornais e revistas de circulação nacional mostram que a empresa Posadas, Posadas e Vecino, e alguns de seus sócios/funcionários, são utilizados para criar empresas de fachada”*. Transcreve algumas matérias que dizem que o escritório de advocacia Posadas. Posadas e Vecino é especializado em criar empresas de fachada.

Acusa que *“a contadora das 4 empresas é Valdirene Pinto Lima, proprietária da empresa Plima Serviços Ltda”*. Argumenta que por meio de pesquisa nos arquivos da SRF constatou que *“foram utilizados familiares e funcionários de Valdirene Pinto na constituição das empresas ML do Nordeste, Mondial Eletrodomésticos e Alpha-Pró”*. Diz que a Mondial teve por sócios iniciais Tanilde Pinto Lima e Yeda Pinto dos Santos e a Alpha-Pro foi fundada por Ângela Lima Batista e Noeliton Pinto Lima. Complementa dizendo que Noeliton, Ângela e Tanilde são filhos de Eronildes Maria Pinto, que é irmão de Yeda Pinto dos Santos. Informa que Tanilde era funcionária da Escola Lopes de Assis e que declarou ter quotas da MEP Montagens, enquanto Yeda e Ângela não informam nenhuma quota de empresa na DIRPF, e Noeliton informou quotas de Premoldados Lima. Explica que *“Yeda também é sócia da empresa Global Injeções, que funciona no mesmo endereço das 4 empresas, e presta serviço de industrialização por encomenda para a Alpha-Pro”*. Informa que a Global foi autuada para cobrança do INSS sobre folha de salários, por ter ficado provado que a empresa foi constituída para abrigar empregados da Alpha-Pró e fugir da tributação da contribuição patronal, já que estava no Simples.

A fiscalização também alega que houve divisão de funcionários com cargos de gerência ou coordenação. Diz que:

A análise dos dados da folha de pagamento das empresas mostra que as funções de gerência/coordenação/análise foram divididas entre as empresas. Cada empresa possuía pelo menos um funcionário em cargos que são essenciais em uma estrutura fabril e comercial, que foram divididos entre as empresas conforme segue:



CARGO	MK	ME	ALPHA-PRÓ
Gerente de Produção*	X		X
Gerente de Engenharia			X
Gerente de Suprimento			X
Coordenador de Produção*	X		X
Coordenador de Qualidade	X		
Coordenador de Sistemas de Materiais			X
Coordenador de Recursos Humanos	X		
Coordenador de Comércio Exterior		X	
Analista de Exportação		X	
Analista de Importação**	X		X
Analista de Suporte			X

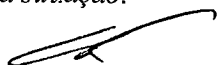
Fonte: Dados da folha de pagamento – Arquivo magnético - MANAD

* - A empresa Alpha tinha em sua folha de pagamento o funcionário Moises Santos da Costa que, de outubro/2007 a janeiro/2008, ocupava o cargo de gerente de produção e, a partir de fevereiro/2008, passou a ocupar o cargo de coordenador de produção

** - A Alpha passou a ter um funcionário desempenhando esta função a partir de julho de 2008

A fiscalização ainda diz que “as empresas ME e MK vendiam os produtos com a marca ‘Mondial’ diretamente para clientes finais – empresas varejistas como Casas Bahia, Wal-Mart, Carrefour, Bom Preço, Insinuante, entre outros”. Conta que “a partir de agosto de 2007, passaram a vender exclusivamente para a Mondial eletrodomésticos, que revendia para os clientes finais”. Adiciona que “a empresa Alpha iniciou suas operações em julho de 2007, e só efetuou vendas para a Mondial eletrodomésticos”. Explica que:

A análise dos preços praticados pelas empresas mostram que esta transição foi apenas aparente, pois o valor dos produtos vendidos aos clientes finais não sofreu nenhuma alteração. Os preços dos produtos, que antes eram vendidos da ME e MK para os clientes finais, continuou o mesmo após a Mondial eletrodomésticos vender para estes mesmos clientes. Ou seja, a relação comercial continuou a mesma. Outro detalhe é que, na passagem, do mês de julho para agosto, a ME e MK aumentaram o preço dos produtos vendidos à Mondial, resultando, na maior parte dos casos em um preço maior do que o vendido aos clientes finais. As tabelas abaixo demonstram de forma clara esta situação:



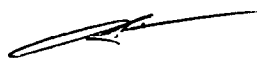
EMPRESA: MK ELETRODOMÉSTICOS

Produto: Liquidificador L 51 premium				
Cliente Final	Venda direta MK (julho/2007)	Venda MK para Mondial (julho/2007)	Venda MK para Mondial (agosto/2007)	Venda direta Mondial (agosto/2007)
Casas Bahia	51,20	54,00	55,20	51,20
Globex S/A	57,90	54,00	55,20	57,90
Lojas Insuante	52,00	54,00	55,20	52,00
Produto: Liquidificador Vitamix com filtro L-31				
Cliente Final	Venda direta MK (julho/2007)	Venda MK para Mondial (julho/2007)	Venda MK para Mondial (agosto/2007)	Venda direta Mondial (agosto/2007)
Casas Bahia	36,90	36,94	44,74	36,90
Wal-Mart	46,60	36,94	44,74	46,60
Lojas CEM	43,40	36,94	44,74	43,40
Produto: Liquidificador L 01				
Cliente Final	Venda direta MK (julho/2007)	Venda MK para Mondial (julho/2007)	Venda MK para Mondial (agosto/2007)	Venda direta Mondial (agosto/2007)
Eleto direto	31,30	28,90	34,50	31,30
N. Claudino S/A	32,70	28,90	34,50	32,70
Magazine Luiza	30,00	28,90	34,50	30,00

EMPRESA: ME INDÚSTRIA ELETRÔNICA

Produto: Batedeira B-02 dinâmica

Cliente Final	Venda direta ME (julho/2007)	Venda ME para Mondial (julho/2007)	Venda ME para Mondial (agosto/2007)	Venda direta Mondial (agosto/2007)
Casas Bahia	39,50	36,44	45,47	39,50
Wal-Mart	42,00	36,44	45,47	42,00
Magazine Luiza	42,00	36,44	45,47	42,00



Produto: Sanduicheira S-02				
Cliente Final	Venda direta ME (julho/2007)	Venda ME para Mondial (julho/2007)	Venda ME para Mondial (agosto/2007)	Venda direta Mondial (agosto/2007)
Casas Bahia	39,50	29,48	38,19	39,40
Wal-Mart	42,00	29,48	38,19	42,00
Chobex	41,20	29,48	38,19	41,20

Produto: Prancha alisadora bivolt				
Cliente Final	Venda direta ME (julho/2007)	Venda ME para Mondial (julho/2007)	Venda ME para Mondial (agosto/2007)	Venda direta Mondial (agosto/2007)
Casas Bahia	18,00	22,70	20,29	18,00
Wal-Mart	22,90	22,70	20,29	22,90
Magazine Luiza	21,00	22,70	20,29	21,00

Fonte: Notas Fiscais - arquivos magnéticos -- ADE 15

Diz que “as empresas ME, MK, Mondial e Alpha figuram em vários processos trabalhistas como ‘plúrima réu’, ou seja, partes que tinham relação com o fato/empresa reclamada” e que “em um dos processos, há uma sentença declarando a existência do mesmo grupo econômico, e reconhecendo a solidariedade entre as empresas”.

Afirma que a contadora das empresas é a mesma (Valdirene Pinto Lima) e a contabilidade apresenta estrutura contábil idêntica.

Informa que “as empresas possuem um único contrato junto à Companhia de eletricidade do estado da Bahia (COELBA), onde as contas de energia elétrica são rateadas entre as empresas”. Adiciona que “a empresa que possui o contrato com a COELBA era a ME indústria eletrônica” e que “depois, o contrato passou para o nome da Alpha-Pro, com detalhe de que o número do contrato permaneceu o mesmo, ou seja, houve apenas a troca de titularidade do contrato”.

Diz que cientificou às empresas que concluiu existir uma empresa única e intimou as empresas a apresentar consolidação contábil e também a relativa a cada tributo (IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, IPI). Explica que as empresas atenderam a intimação e que isso demonstra a ligação entre elas e que compartilham informações contábeis e financeiras, por sua natureza, sigilosas e restritas.

Diz que a ME teve atividades até dezembro de 2009 e que em maio de 2010 transferiu sua sede para Osasco, São Paulo, alterando sua razão social e objeto social. Conta que a Alpha-Pro encerrou as atividades em dezembro de 2009 e que em abril de 2010 transferiu sua sede para Osasco e alterou seu objeto social. Registra que a ML, precursora da marca Mondial, operou até abril de 2009 na cidade de Camaçari, transferindo sua sede para Osasco e alterando sua atividade social. Informa que a Mondial continua em Conceição do Jacuípe, mas reduziu sua atividade a quase zero.

A fiscalização afirma que:

Todo esse conjunto de indícios levou a conclusão de que as empresas MK, ME, Mondial e Alpha-Pro, apesar de estarem constituídas em empresas diferentes, na realidade formam uma



empresa só, com o mesmo responsável administrativo e financeiro, ocupando o mesmo espaço físico, desenvolvendo atividades de importação, produção, montagem e comercialização de produtos eletrodomésticos e eletroeletrônicos.

Essa conclusão vai ao encontro do conceito de estabelecimento previsto no decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002 – Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI/2002), art. 518:

...

De acordo com o Parecer CST nº 572/71, a doutrina civil conceitua o 'prédio' como o terreno com as edificações nele implantadas. Assim, a expressão 'estabelecimento' não está vinculada à edificação, mas às edificações situadas em um mesmo e determinado terreno, ainda que sejam separados.

A constituição de diferentes empresas foi feita com o objetivo de reduzir a carga tributária incidente sobre as atividades da empresa, conforme segue:

A fiscalização explica que a ME e a MK optaram pela tributação com base no lucro presumido nos anos de 2007 e 2008, com o percentual de presunção para o IRPJ e CSLL de 8% e de 12%, enquanto o lucro contábil das empresas implicava em uma base bastante superior. Conclui que o fato da ME e da MK optarem pelo sistema presumido possibilitou uma redução da base tributável de R\$ 4.469.125,43 e R\$ 13.715.674,05, em 2007 e 2008 respectivamente. Informa que a Alpha-Pro e a Mondial optaram pela tributação com base no lucro real.

Esclarece que “as empresas optantes pelo lucro presumido obtiveram uma margem de lucro bastante superior às de lucro real” e que “isto se explica em parte pelas vendas feitas pela MK e ME à Mondial, onde os produtos eram vendidos por preço superior ao que a Mondial vendia aos clientes externos”. Diz que também houve “concentração de despesas na empresa Mondial, que por sua vez, repassava parte dessas despesas à empresa Alpha-Pro, como por exemplo, as despesas decorrentes de contratos comerciais com varejistas, como bônus, comissões, VPC, transportes, etc”.

Diz que a MK, ME e Alpha possuíam benefício fiscal de incentivo do ICMS, obtendo crédito presumido, que reduzia o valor a pagar. Explica que quando estas empresas vendiam para a Mondial, destacavam o ICMS cheio na nota, o que permitia que a Mondial se creditasse destes valores. Esclarece que o crédito era calculado com a alíquota de 17%, para dentro do estado, e quando a Mondial vendia para fora do estado aplicava a alíquota interestadual de 12%. Conclui que esta situação, aliada aos preços elevado pelo qual a Mondial comprava das empresas implicou em um saldo, que segundo a Secretaria da Fazenda do estado foi negociado pela empresa em 2010.

A Fiscalização diz ser “necessário que se consolide as operações das empresas para se apurar o resultado tributário empresa única”. Informa que a empresa resultante da consolidação será a MK, na qual será efetuado o lançamento de ofício. Explica a opção do sujeito passivo com as seguintes palavras:



O motivo para a eleição dessa empresa é que o único ente que mantém atividade industrial e comercial, utilizando a marca 'Mondial', além de ter em seu quadro societário o efetivo responsável pelas operações das empresas, o sócio Alberto Baggiani.

A partir deste ponto, a fiscalização passa a explicar os critérios da consolidação. Diz que o RIR/1999 estabelece como sistema padrão o lucro real trimestral, sendo os outros sistemas opcionais, e por esta razão adota este sistema para tributar o resultado consolidado. Explica que as empresas entregaram balanços e mapas consolidados, em atendimento à intimação. Alega que a consolidação feita pelas empresas está errada, pois se limitou a somar os resultados contábeis das empresas. Diz que fará a consolidação segundo as regras contábeis e que eliminará do resultado consolidado: *“transações, receitas e despesas intragrupo; lucro não realizado que esteja incluído no resultado das empresas; as parcelas dos resultados dos exercícios, dos lucros ou prejuízos acumulados e custo de estoques ou do ativo permanente que corresponderem a resultados ainda não realizados, de negócios entre as sociedades”*.

Informa que o contribuinte apresentou os arquivos magnéticos de sua escrituração contábil, os arquivos de notas fiscais, balancetes, e demonstrativos de resultado. Diz que com base nestes dados e no SPED contábil foi feita a consolidação. Indica como foram apurados: receita bruta, devolução de vendas, impostos sobre vendas e serviços, custos dos produtos vendidos (eliminando os custos intragrupo), despesas operacionais e financeiras, e demais ajustes que considerou necessários.

Esclarece que glosou despesas consideradas desnecessárias, que classificou como despesas indedutíveis e provisões indedutíveis. Diz que as empresas não conseguiram comprovar algumas despesas de assistência técnica, consultoria e cobrança. Explica que as empresas lançaram provisões que não foram comprovadas e provisões que não são dedutíveis.

Informa que a MK possui o benefício fiscal de redução do IRPJ a partir do ano de 2009, em razão da atividade incentivada de fabricação de eletrodomésticos portáteis. Diz que considerou o benefício para o resultado consolidado.

Consigna que considerou os valores declarados em DCTF pelas empresas e que arrolou como sujeito passivo solidário as empresas ME, Alpha-Pró e Mondial, nos termos do art. 124 do CTN.

Em 02/05/2011, o contribuinte apresenta sua impugnação (proc. fls. 18840 a 18880). Explica que *“cada empresa do grupo tem área de atuação específica, não se confundindo, em momento algum, quais os tipos de eletrodomésticos que cada uma fabrica ou importa e para quais clientes vende”*. Afirma que *“todas as empresas têm seus próprios empregados, contabilidade própria, onde são registradas as respectivas despesas e receitas e, apesar de estarem no mesmo parque industrial, cada uma tem o seu galpão específico (sede própria)”*.

Diz que a existência de *“quatro empresas que formam o grupo econômico decorre da segmentação existente na fabricação e importação dos produtos, bem como para que fosse possível realizar vendas para fora do Estado da Bahia”*.



Conta que a marca Mondial decidiu se instalar na Bahia em razão dos incentivos fiscais e o fez por meio da empresa ML, que em razão de fatores conjunturais teve grande prejuízo. Diz que, em razão do endividamento da ML, mas considerando a penetração da marca Mondial, foi decidido criar a ME, que iria apenas realizar importação de alguns produtos prontos da China (pranchas alisadoras, cafeteiras, etc), diferentes dos produzidos pela ML. Adiciona que foi decidido transferir as atividades da ML para outra cidade, mas em razão da inconveniência de alterar o endereço da ML. Também foi resolvido criar a MK para produzir a linha de cozinha (liquidificadores, batedeiras, espremedeiras, etc) que deixou de ser produzida pela ML, bem como para importar alguns produtos (forninho, tostadeira, etc). A linha de produtos de ventilação seria transferida posteriormente.

Conta que a ME comprou terreno em Conceição do Jacuípe, em razão da fatores estratégicos (localização e mão de obra), e começou a construção de galpões para suas instalações e também para as instalações da MK, da qual sempre cobrou aluguel pela locação de espaço físico.

Explica que a MK iniciou as operações em Conceição do Jacuípe, em janeiro de 2006, e, para tanto, comprou todas as máquinas, moldes e matérias-primas da ML que eram utilizadas na linha de produtos de cozinha.

Diz que a situação financeira da ML continuou piorando e no final de 2006 foi iniciada a segunda etapa de transferência de fabricação de produtos (produtos de ventilação). Adiciona que para esta atividade foi criada a Alpha-Pró (cujo nome inicial era MC – M Climatização) e foi iniciada a construção de mais 2 galpões no terreno da ME, para acomodação da fábrica da Alpha-Pró. Explica que a Alpha-Pró pagava aluguel pela utilização dos galpões e comprou da ML todas as máquinas, moldes, e matérias-primas que eram usadas nos produtos que passou a produzir (produtos de ventilação).

Conclui que esta organização societária foi necessária para enfrentar a forte concorrência no mercado nacional de eletro portáteis, já que dividiu os riscos antes concentrados todos na ML. Resume dizendo que a ME atuou no ramo da importação, onde o risco é a variação cambial, a Alpha-Pro ficou concentrada em produtos sazonais (ventiladores e aquecedores), sujeito aos riscos climáticos, e a MK se concentrou em produtos de cozinha, que têm um mercado mais estável.

Conta que as empresas MK, ME e MC (Alpha-Pró), tinham dificuldades em vender para fora do estado porque gozavam de benefício fiscal de ICMS e as empresas compradoras de outros estados não conseguiam se apropriar do ICMS destacado na nota, por proibição dos estados onde se localizavam. Cita a legislação de São Paulo e de Minas Gerais estabelecendo a proibição mencionada. Explica que para contornar o problema, o grupo criou uma quarta empresa, a Mondial, com a finalidade exclusiva de vender, para clientes localizados fora da Bahia, os produtos fabricados ou importados pelas outras três empresas.

Informa que a Mondial iniciou as atividades em Lauro de Freitas, mas se mudou para o parque industrial de Conceição do Jacuípe, onde alugou um galpão, pagando aluguel para a ME. Finaliza dizendo que as vendas da MK, ME, e MC (Alpha-Pro) ficaram restritas ao estado, sendo 95% das vendas para fora do estado feita pela Mondial.

Conclui que cada uma das quatro empresas tinha sua própria sede, empregados, mercado, especialização, enfim, cada uma tinha sua razão de existir.



Argumenta que mesmo que a criação das empresas tivesse a finalidade de redução da carga tributária não haveria qualquer ilícito. Diz que o que é proibido é a existência meramente formal. Alega que cada uma das quatro empresas tem um intuito negocial legítimo. Cita jurisprudência e doutrina que diz não ser possível a divisão em diversas empresas quando não existe finalidade, empregados e sede próprias, argumentando que não é o que está retratado no caso concreto. Cita jurisprudência do CARF que admite o desmembramento de uma empresa em duas, na mesma área geográfica, visando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária.

Afirma que existe um grupo econômico e não uma empresa única, que não se trata de evasão, mas sim de planejamento fiscal. Sustenta que *“é direito do contribuinte planejar sua atuação na economia como melhor lhe convier, desde que atue licitamente”*. Cita doutrina e jurisprudência administrativa favorável ao seu ponto de vista.

Lembra que o Fisco sustentou que as empresas estavam no mesmo endereço e diz que isso não corresponde a verdade, como se depreenderia da simples leitura dos endereços. Diz que as empresas estavam localizadas lado a lado, cada uma no seu galpão específico – como qualquer outro grupo econômico brasileiro. Recapitula que a ME é a dona dos imóveis e as outras são locatárias de cada galpão. Argumenta que o fato das empresas serem vizinhas não as transforma em uma única empresa. Cita decisão favorável do CARF à instalação de duas empresas na mesma área geográfica, com o desmembramento das atividades antes exercidas por uma delas, visando a racionalização das operações e redução de carga tributária.

Diz que a acusação feita pelo Fisco de que as empresas tinham a mesma atividade não é procedente, como já registrado. Insiste que a MK, ME e MC (Alpha) produziam, cada uma, uma linha de produto. Explica que não havia partilhamento na fabricação dos produtos para montagem posterior. Relembra que essas três empresas comercializavam sua produção no estado da Bahia e que a Mondial vendia para clientes de outros estados.

Enfatiza que a circunstância das quatro empresas usarem a marca comercial Mondial não as transforma em uma única empresa. Esclarece que isso é uma prática do mercado.

Explica que a acusação do Fisco de que as empresas têm a mesma direção reflete apenas fato que jamais foi negado, já que Alberto, além de ser sócio da MK, era também o executivo responsável pelo grupo econômico.

Argumenta que a transferência de 1% do capital da ML para Manoel Weber, que é uma pessoa sem muitas posses, decorreu da confiança que o mesmo detinha e em nada implica em fraude ou simulação. Lembra que a ML era uma empresa praticamente falida e, por isso, essa participação tinha pouco valor. Destaca que os outros 99% do capital continuam com a Silman do Brasil, que tem condições de arcar com as obrigações da ML. Alega que, se a intenção fosse a fraude, o sócio majoritário seria um laranja e não uma empresa com liquidez.

Esclarece que a constatação de que as empresas têm sócios majoritários com sede no Uruguai não revela nenhuma fraude. Diz que é um absurdo as ilações feitas pela fiscalização de que, por estes sócios estarem ligados a empresas de fachada, as quatro empresas seriam na verdade apenas uma empresa. Destaca que a fundamentação do argumento do Fisco



foi feita com base em reportagens de revistas e de pesquisas na internet. Adiciona que tais matérias sequer indicam a condenação dos supostos sócios das empresas no Uruguai.

Diz que *“a suposta ‘utilização de terceiros na constituição de empresas’, aduzida pelos fiscais, também não tem qualquer relação com a tese de que as quatro empresas fiscalizadas representariam uma empresa única”*. Adiciona que *“o fato de alguns sócios (todos eles superminoritários) serem parentes entre si e um deles ser funcionário da Sra Valdirene Pinto Lima não significa que são interpostas pessoas”*. Lembra que estas pessoas foram sócios apenas nos primeiros momentos das empresas e se retiraram da sociedade antes do início da atividade. Explica que *“isso foi feito apenas para agilizar os trâmites burocráticos”*.

Alega que a *“divisão de funcionários com cargos de gerência/coordenação”* também não permite concluir que exista uma única empresa. Argumenta que *“nada impede que uma pessoa exerça um cargo administrativo em mais de uma sociedade”* e diz que *“é para isso que se formam os grupos econômicos, para que haja minimização de despesas e a uniformização de operações”*.

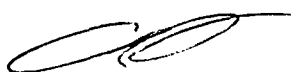
Destaca que a fiscalização acusou que as transações entre as empresas eram apenas aparentes, porque a Mondial vendia os produtos aos mesmos clientes e pelos mesmos preços que os praticados pela MK e ME. Diz que, conforme já explicado, a Mondial era uma mera revendedora e não tinha porque aumentar os preços praticados pelas outras empresas do grupo. Explica que a venda feitas pela Mondial por preços menores que os de compra refletem estratégias comerciais e não fraude ou simulação. Destaca que a própria fiscalização disse que isso ocorreu em apenas um mês (de julho para agosto de 2007, o que demonstra que não era prática corriqueira na empresa.

Cita decisão do CARF que afastou *“a tentativa do Fisco de construir, mediante indícios, a existência de uma suposta ‘empresa única’, que funcionaria por meio de diversas outras”*.

Diz que o fato das empresas figurarem no pólo passivo de processos trabalhistas e de haver declaração em um dos processos afirmando tratar-se de grupo econômico com solidariedade entre as empresas, apenas corrobora a tese de que as empresas configuram um grupo e não uma única empresa. Afirma que a solidariedade em questões trabalhistas não tem semelhança com a solidariedade tributária, pois é prática corriqueira na Justiça do Trabalho indicar como devedora solidária empresa que mantenha uma mínima relação com a empresa reclamada.

Explica que a existência de um mesmo contador demonstra a existência de um grupo e não de uma única empresa. Lembra que isso é prática corriqueira do mercado para reduzir custos e padronizar a contabilidade.

Argumenta que o rateio da conta de energia elétrica perante a Coelba corroboram a existência de um grupo de empresas, pois confirmam que cada empresa paga sua despesa. Explica que a ME, a dona do terreno, é a empresa que possui contrato com a Coelba e faz o rateio das despesas com a MK. Diz que no caso da MC (Alpha-Pró) se preferiu fazer um contrato específico com a Coelba, em relação ao galpão ocupado pela Alpha-Pró. Alega que a própria fiscalização admitiu o rateio da energia elétrica e por isso não é necessário fazer prova desta divisão.



Diz que as empresas foram intimadas a apresentarem contabilidade consolidada, sob pena de multa. Explica que por isso apresentaram o exigido, de sorte que a alegação da fiscalização de que as empresas compartilhavam dados sigilosos decorreu de sua própria exigência. Explica que o fato das empresas poderem compartilhar informações decorre da circunstância de serem um grupo econômico, mas que isso não implica na existência de uma empresa única.

Explica que o encerramento de atividades e a transferência da sede para São Paulo, não tem o condão de transformar as quatro empresas em uma só e que a mudança ocorreu devido a dificuldade de se encontrar mão de obra qualificada na Bahia.

Informa que o conceito de estabelecimento citado pela fiscalização “*não vedam que existam empresas, situadas lado a lado em terrenos contínuos, estabelecidas em regime de condomínio*”. Argumenta que, se valesse a posição da fiscalização, se chegaria a conclusão que um condomínio com várias salas comerciais representaria uma empresa única.

Diz que não procede a afirmação da fiscalização de que as empresas MK e ME, sujeitas ao lucro presumido, teriam o lucro contábil bastante superior ao lucro presumido, em razão dos preços que praticavam com a Mondial e da concentração das despesas na Mondial. Conta que os fiscais só fizeram levantamento de preços para o mês de agosto de 2007 e que, como já explicado, os preços neste mês decorreram de questões comerciais (promoções). Afirma que a acusação de que havia concentração de despesas na Mondial foi feita sem prova e não corresponde à verdade. Informa que cada empresa registrava sua própria despesa, como a própria fiscalização corroborou ao dizer que as despesas de energia eram rateadas. Esclarece que a faculdade de opção pelo sistema do lucro presumido está prevista em lei e não representa evasão.

Afirma que a acusação da fiscalização de que a Mondial acumulou crédito de ICMS indevido decorre do desconhecimento da legislação estadual, referente ao benefício fiscal gozado pela MK, ME e MC (Alpha-Pró). Diz que as empresas agiram dentro e conforme a lei. Afirma que a acumulação de crédito de ICMS na Mondial e venda deste crédito são permitidas pela legislação da Bahia.

Alega que a fiscalização apresenta uma série de acusações para sustentar sua conclusão, mas que nenhuma das acusações consegue demonstrar a tese do Fisco. Afirma que o Fisco não conseguiu provar que se trata de uma só empresa. Cita jurisprudência do Carf e doutrina, que diz ser favorável aos seus argumentos. Conclui que os fiscais não poderiam ter reunido as receitas das empresas do grupo para tributar como se fosse uma única empresa.

Argumenta que “*o que pretende o Fisco é instituir um inconstitucional, ilegal e novel ‘imposto sobre planejamento fiscal’, diante da perda de receita que se deparou em virtude da prática crescente e perfeitamente lícita dos contribuintes em adotar meios contábeis e jurídicos para economizarem com recolhimento de tributos*”.

Diz que, caso se admitisse a existência de uma única empresa, os critérios de consolidação adotados pela fiscalização também são equivocados.

Recapitula que, em 2007 e 2008, a ME e a MK optaram pelo lucro presumido, mas que em 2009 todas as quatro empresas optaram pelo lucro real. Argumenta que isso mostra que não procede a argumentação do Fisco de que se trata de uma fraude. Diz que apresentou uma contabilidade consolidada em razão de intimação que ameaçava com a



aplicação de penalidade agravada, conforme se verifica no Termo de Intimação Fiscal nº 6, de 21/12/2010. Informa que por temor, apresentou uma consolidação que consistia na soma dos valores das empresas. Alega que, nessas circunstâncias, não é procedente a acusação de que a consolidação não atende ao exigido em lei, pois não se trata de consolidação de dados de uma empresa, mas de um grupo. Informa que as glosas de despesas efetuadas não são procedentes.

Em 25/08/2011, a 1ª Turma da DRJ em Salvador mantém o lançamento (proc. fls. 19018 19074). Diz que não existe nulidade e nega a possibilidade de juntada de documentos posteriormente, salvo se atendidas as condições da lei. Argumenta que a fiscalização fez prova direta e indiciária dos seguintes itens:

- a) *Funcionamento no mesmo endereço*
- b) *Exercício da mesma atividade*
- c) *Uso da mesma marca comercial / licenciamento da marca*
- d) *Mesma direção.*
- e) *Sócios majoritários comuns com sede no Uruguai*
- f) *utilização de terceiros na constituição das empresas.*
- g) *Divisão dos mesmos funcionário nos cargos de gerência/coordenação.*
- h) *Transações internas entre empresas.*
- i) *Processos trabalhistas comuns.*
- j) *Mesmo contador e mesma contabilidade.*
- k) *Compartilhamento de contas de consumo.*
- l) *Compartilhamento de informações contábeis e financeiras.*

O voto condutor também diz que a fiscalização fundamentou o lançamento com as seguintes explicações sobre o desmembramento da empresa ML:

Acrescenta a Autoridade Fiscal, que todas as 04 empresas passaram a exercer as mesmas atividades de importação, fabricação e comercialização, antes exercidas pela empresa ML do Nordeste Ltda, no município de Camaçari, da qual foram desmembradas e transferidas para o município de Conceição do Jacuípe, onde se encontram atualmente sob a mesma gestão empresarial.

Em função destes fatos, o fisco constatou que não há nenhum motivo negocial ou extra tributário para o desmembramento e existência segmentada destas empresas, e demonstrou por provas diretas e indiciárias que, apesar de formalmente divididas, estas empresas continuam funcionando de forma individual e sob a mesma gestão empresarial. Em razão deste entendimento, concluiu-se e que o único objetivo do desmembramento adotado, seria a redução do pagamento de tributos e vantagens fiscais no âmbito do ICMS, motivo pelo qual



as operações tributáveis das quatro empresas foram consolidadas, apurando-se os tributos federais incidentes como uma empresa única.

Para tal, elegeu-se a MK Eletrodomésticos, por ser a única que mantém atividade industrial e comercial utilizando a marca 'Mondial', além do fato de possuir em seu quadro societário, o efetivo responsável pelas operações das empresas, Sr. Alberto Baggiani. Os critérios utilizados na consolidação e apuração dos tributos de forma unificada foram minuciosamente detalhados no Termo de Verificação Fiscal.

As demais empresas (ME Indústria Eletrônica, Alpha-Pró e Mondial), foram responsabilizadas solidariamente, na forma do art. 124 do CTN.

A turma julgadora repete os argumentos de defesa, pelos quais o contribuinte informa as razões econômicas do desmembramento da empresa. Na sequência diz que “a solução da presente lide estará diretamente relacionada ao exame da razão negocial ou extratributária que moveu a Impugnante na decisão de desmembrar as atividades de importação, fabricação e comercialização dos produtos da marca Mondial, antes desenvolvidos de forma única pela empresa ML do Nordeste Ltda, no município de Camaçari, em quatro empresas que atuam executando as mesmas atividades, sob o mesmo endereço e a mesma administração, no município de Conceição do Jacuípe”.

Explica que “assim se examinará se tais procedimentos se caracterizam em planejamento tributário lícito, e, por conseguinte oponíveis ao fisco, ou se tratam de procedimentos cujo objetivo final seria a redução pura e simples do pagamento de tributos”.

Diz que o pólo de Camaçari existe em razão de sua localização privilegiada e recebeu estrutura logística de transporte, energia, incentivos do governo, capacitação de mão de obra. Diz que isso justifica a opção da instalação da ML em Camaçari. Repete a descrição dos fatos feita pela fiscalização e diz que “observa-se desta forma, que a planta industrial para importação, fabricação e comercialização dos produtos da marca Mondial, antes localizada no estratégico pólo industrial de Camaçari sob a responsabilidade da ML do Nordeste Ltda, por meio de passos meticulosamente organizados, foi pulverizada em 03 pequenas plantas industriais e uma empresa comercial, abrigadas sob o mesmo teto no pequeno município de Conceição do Jacuípe”. Adiciona que os documentos juntados pela fiscalização demonstram que estas 4 novas empresas são geridas e controladas por Alberto Baggiani e Giovanni Martins Cardoso.

Lista as justificativas apresentadas pelo contribuinte para o desmembramento da ML nas 4 empresas e diz que não são razoáveis, pois Conceição do Jacuípe é um pequeno município agrícola, enquanto Camaçari é um pólo industrial. Argumenta que o contribuinte não comprovou quais benefícios seriam alcançados com a mudança de cidade e com o desmembramento. Alega que o preço das matérias primas também não justificariam a mudança de endereço e que o contribuinte não comprova qual a vantagem que teria em transportar sua matéria prima (aço e prolipropileno) por 97 Km, de Camaçari, onde é produzido, até Conceição do Jacuípe. Adiciona que não há uma lógica empresarial na transferência para Conceição do Jacuípe porque a empresa trabalha com peças importadas da China e os portos estão próximos de Camaçari. Diz que os argumentos da defesa que alegam a lógica empresarial para a mudança e desmembramento são improcedentes.



Afirma que a outra justificativa da empresa para o desmembramento (riscos e sazonalidade das diversas atividades), *“além de ser indutor da elevação de custos, contraria todos os princípios que a moderna administração empresarial vem adotando em todo o mundo nesta última década”*. Sustenta que *“a ordem geral é concentrar atividades para reduzir custos e se fortalecer”*, mas a impugnante agiu em sentido oposto. Cita vantagens da concentração econômica elencada por pensadores da ciência da administração.

Conclui que *“a alegação do Impugnante, de que teria desconcentrado sua atividade para tornar-se mais competitiva, não encontra nenhuma guarida na lógica empresarial vigente, e não seria causa suficiente para justificar as práticas empresariais adotadas”*. Diz que a alegação de que a reorganização foi para enfrentar a guerra fiscal, só explicaria a constituição da Mondial.

Cita a legislação do ICMS e diz que é legítima a restrição dos estados do sul e sudeste quanto a créditos de ICMS cujo pagamento não ocorreu em razão de incentivos fiscais concedidos em desacordo com a Lei Complementar 104, de 1975. Argumenta que, conforme o contribuinte, a criação da Mondial visava: acumular créditos do ICMS sem efetuar o pagamento; e contornar ou driblar a aplicação da legítima legislação tributária dos estados do sul e sudeste.

Afirma que *“os procedimentos adotados pela Impugnante, pelo seu detalhamento e complexidade, incluem passos que podem ser caracterizados individualmente, tanto como simulação ou como fraude à lei, condutas típicas que nulificam os negócios jurídicos, e não podem integrar o planejamento tributário lícito, não sendo, por conseguinte, oponíveis ao fisco”*. Diz que *“sem nenhuma razão negocial diferente das acima citadas, a Impugnante criou artificialmente um estabelecimento comercial (Mondial Eletrodomésticos), passando a efetuar seus negócios jurídicos, por meio de um conjunto de atos simulados”*.

Argumenta que *“não se nega o direito de o contribuinte se auto-organizar, mas o exercício deste direito não é absoluto, pois é dependente de uma razão extra tributária, econômica ou empresarial que seja a causa fundamental do negócio e que o justifique, o que não ocorreu no presente caso, cuja configuração apresenta um conjunto de atos, que individualmente se caracterizam ora por simulação ora por fraude a lei, atos nulos de acordo com o art. 167 do Código Civil, cujos resultados não são oponíveis ao fisco”*.

Diz que a reorganização e desmembramento da empresa foi feito para obter uma redução da carga tributária. Adiciona que *“as provas diretas e indiretas anexadas ao PAF pelas Autoridades autuantes comprovam de forma insofismável, que, apesar da existência de 04 estabelecimentos, estes se caracterizavam pela mais completa confusão funcional, administrativa e contábil, o que demonstra o acerto do Fisco em apurar os tributos federais incidentes como um único empreendimento cuja atividade finalística, era e continua sendo, a importação, montagem, fabricação e comercialização de eletrodomésticos da marca Mondial”*.

Afirma que se trata de simulação, fraude a lei e abuso de direito. Argumenta que no direito tributário se pode afirmar haver simulação sem que esta tenha de ser declarada por juiz. Cita jurisprudência administrativa. Conclui que os atos do contribuinte *“podem e devem ser considerados nulos pelo fisco e por consequência seus efeitos não são aplicáveis na área tributária”* e que *“os fatos comprovados pelo Fisco, em seu conjunto, são suficientes para demonstrar de forma irrefutável, a unicidade do empreendimento”*. .



Explica que a apuração feita pela fiscalização está correta e que os ajustes foram necessários, pois não bastava somar os saldos contábeis. Informa que os procedimentos de ajustes aplicados pelo fiscal estão de acordo com as regras contábeis. Esclarece que diversas glosas de despesas, feitas pela fiscalização, não foram questionadas pelo contribuinte, de forma que são matérias não impugnadas. Adiciona que até a data de julgamento não foi juntado qualquer documento complementar por parte do contribuinte que comprovasse a efetividade das despesas glosadas. Diz que o Fisco intimou o contribuinte a comprovar a prestação de serviços correspondentes às notas fiscais que indicam genericamente “serviços prestados” e que o contribuinte não conseguiu efetuar a comprovação.

Em 09/09/2011, o contribuinte é cientificado do acórdão (proc. fl. 19082). Em 10/10/2011, o contribuinte apresenta recurso voluntário, onde repete seus argumentos (proc. fls. 19083 a 19136). Adiciona que junta “*novos documentos em razão de o julgado trazer fatos e argumentos novos*”. Explica que a documentação juntada visa rebater o ataque ao motivo negocial aventado na impugnação.

Diz que os argumentos trazidos na impugnação foram ignorados pela turma julgadora. Argumenta que demonstrou a especificidade de cada endereço sede das empresas pela juntada dos CNPJ, que indicam que cada empresa está situada em galpão diferente. Diz que o fato dos galpões serem lado a lado não transforma as empresas em empresa única. Argumenta que foram juntados aos autos livros de saídas, folhas de salário, e notas fiscais que mostram que se tratam de empresas diferentes. Alega que não existe problema no grupo econômico compartilhar da mesma marca. Informa que as empresas nunca negaram que Alberto era o executivo responsável pelo grupo, mas que isso não transforma as quatro empresas em uma só. Reafirma as vantagens da localização de Conceição do Jacuípe e explica que a produção era escoada por Feira de Santana, onde eram produzidas as embalagens. Argumenta que o entendimento da turma julgadora de que a mudança de endereço buscou apenas a redução da carga tributária não faz sentido, porque a empresa poderia fazer o desmembramento também em Camaçari. Enfatiza que a montagem de cada linha de produtos das três empresas exigem mão de obra, materiais, e conhecimentos diferentes. Lembra que a mão de obra era mais cara no pólo de Camaçari e que haviam sindicatos fortes na cidade, que implicava em várias greves e alta rotatividade de mão de obra. Diz que a opinião dos julgadores, de que o incentivo dado pela Bahia não deveria ser acatado pelos estados do sul e sudeste, confronta a posição do STJ. Afirma que isso seria uma questão para o Fisco estadual e não para o Fisco federal. Afirma que a decisão recorrida confunde elisão com evasão, para sustentar o lançamento sem uma base legal. Insiste que a documentação apresentada é hábil para a comprovação das despesas glosadas.



Voto

Conselheiro Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro.

O recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Inicialmente é preciso destacar que a fiscalização apresentou descrição dos fatos dividida em 100 itens e juntou quase 19.000 folhas de documentos ao processo. Não obstante, o relatório fiscal não faz qualquer indicação da localização nos autos dos documentos que comprovariam os fatos apontados.

Nessas circunstâncias, abstraindo-se da dificuldade de verificar a efetiva comprovação do afirmado pelo Fisco, se o julgador buscar por si os documentos que entende comprovar os fatos alegados pela fiscalização, corre o risco de estar fazendo uma nova auditoria ou de substituir a fiscalização na fundamentação do auto de infração. Além disso, a falta de indicação da localização do documento nos autos pode levar ao cerceamento de defesa, com a conseqüente nulidade do lançamento, o que só não ocorre no presente caso porque o contribuinte conseguiu responder a todas as acusações.

Registrada esta deficiência na descrição dos fatos, cabe identificar e examinar a lide.

Conforme relatório, a fiscalização considerou as quatro empresas como uma só, e fez o lançamento identificando como sujeito passivo a MK e como responsáveis solidários outras três empresas. O Fisco explica a razão da eleição da MK como contribuinte, dizendo que *“o motivo para a eleição dessa empresa é que o único ente que mantém atividade industrial e comercial, utilizando a marca ‘Mondial’, além de ter em seu quadro societário o efetivo responsável pelas operações das empresas, o sócio Alberto Baggiani”*.

Este breve resumo da autuação mostra existem diversas questões relevantes na verificação da exatidão de tal lançamento. De todas elas, a questão central é saber se existiam quatro empresas (como quer o contribuinte) ou se existia apenas uma empresa (como afirma a fiscalização). Mas, também é preciso analisar se a identificação dos sujeitos passivos (contribuinte e responsáveis) foi correta, e se a identificação dos sócios apontados pelo Fisco (a sociedade formal da MK) foi correta.

Quanto á identificação do contribuinte, existe um erro evidente, pois não é possível considerar que a aventada sociedade de fato, formada pelas quatro empresas formais, seja identificada com uma destas empresas, a MK. Caberia ao Fisco colocar no pólo passivo a sociedade de fato que lograsse comprovar. Além disso, deveria identificar e apontar cada um dos sócios de fato, que responderiam ilimitadamente nos termos legais.

Também, não é possível apontar como responsável solidário as empresas que o Fisco considera fazer parte de uma única empresa. Se as empresas são partes da sociedade de fato, elas não podem ser responsáveis.



Não obstante a improcedência do lançamento por causa dessas questões periféricas, cabe analisar a linha central da auditoria para esgotar o exame da lide.

Para tanto, é necessário examinar se cada uma das empresa perseguia seus objetivos sociais com recursos físicos e humanos próprios. Ou seja, cabe examinar se as empresas: tinham vontade própria; tinham um espaço físico específico, mantido às suas custas; possuíam maquinários próprios ou alugados; adquiriam seus próprios insumos, matérias-primas, ou mercadorias; eram as contratantes de seus empregados; efetuavam suas vendas; respondiam por seus contratos, produtos, empréstimos e atos; etc.

Quanto a haver ou não uma vontade própria de cada empresa, a análise feita pela fiscalização do quadro social da ML do Nordeste, empresa da qual teriam se originado as quatro empresas, em nada respalda a tese do lançamento. De fato, tal análise apenas apontaria os membros da direção da ML como possíveis membros da direção das quatro empresas, já que estas são resultantes do desmembramento da ML. Restaria que a fiscalização conseguisse demonstrar que as quatro empresas tinham órgãos de direção compostos por membros da direção da ML e que todas as empresas perseguiram em conjunto um mesmo objetivo social.

A análise do fiscal do quadro social da MK, ME, e MC (Alpha-Pró), também não traz nenhum esclarecimento. Ela apenas indica os nomes dos sócios formais como potenciais membros da direção da aventada empresa única.

Já a acusação de que as empresas uruguaias, que participam das três sociedades, foram criadas pelo escritório *Posadas, Posadas e Vecino*, que seria especializado em criar empresas de fachada, pouco colabora com a tese da fiscalização. Primeiro, porque não foi feita a demonstração de que as empresas uruguaias eram empresas de fachada, já que o Fisco simplesmente fez a afirmação tomando por base matérias de jornais e revistas, sem qualquer outro elemento de prova. Segundo, porque, mesmo que as empresas uruguaias fossem de fachada, seria preciso identificar e comprovar a existência de uma verdadeira sociedade e direção escondidas por trás de tais empresas de fachada, conduzindo as quatro empresas para um objetivo social comum. Mas isso não foi feito. Ao fim, este ponto da análise fiscal apenas sugere que os verdadeiros sócios das empresas buscam se manter anônimos, já que as empresas uruguaias são sociedades de ação ao portador.

Também a informação da fiscalização de que participaram do quadro social inicial da ML, Mondial e MC (Alpha-Pró) pessoas ligadas à contadora das quatro empresas, não corrobora a tese base do lançamento, porque isso não refuta o quadro social e a direção das quatro empresas nos períodos autuados, nem indica uma determinada composição societária nas quatro empresas, nem demonstra confusão de objetivos sociais.

Por outro lado, nos itens do relatório fiscal que essa matéria é abordada, a fiscalização consigna que a empresa Global Injeções presta serviço de industrialização por encomenda para a MC (Alpha-Pró) e que foi autuada para cobrança do INSS sobre folha de salários, por ter ficado provado que existia para abrigar empregados da MC (Alpha-Pró). Ora, tal autuação a um passo indica que a fiscalização reconhece que a MC (Alpha-Pró) tem atividade específica e empregados próprios (embora, em tese, alocados na Global), e a outro passo sugere que a fiscalização deveria ter considerado mais uma empresa (a Global) como componente da empresa única que disse existir. No fim, a menção à Global trabalha contra o que a fiscalização afirma no presente auto de infração.



Em resumo, mesmo tomadas em conjunto, estas análises da fiscalização não conseguem de modo algum refutar o quadro social e direção das quatro empresas formalmente registrados. Muito menos conseguem demonstrar a existência de uma mesma direção em todas as quatro empresas atuando para a realização de um objetivo social único.

Ainda pretendendo comprovar a direção única, a fiscalização diz que: 1) Alberto, sócio da MK e ex-sócio da ML, possui procurações da ME e Alpha-Pró para representar estas duas empresas em bancos, bem como da Mondial; 2) Giovanni também representa a MK, ME e Alpha-Pró junto a bancos; 3) Alberto e Giovanni representam a MK e Mondial junto a clientes; 4) a ME e MK têm registros contábeis que indicam que Alberto era o gestor das empresas; 5) pesquisa na internet aponta Giovanni como membro da direção.

Por sua vez, o contribuinte diz que jamais negou o fato de que as empresas teriam a mesma direção e que Alberto era o executivo responsável pelo grupo econômico. O que o contribuinte não admite é a acusação de que as quatro empresas formassem uma única empresa.

Neste aspecto, o contribuinte está correto. O fato de existir um mesmo diretor, ou até a mesma direção, não implica haver identidade ou confusão de objetivos sociais das empresas e confusão de recursos com os quais estes objetivos são perseguidos.

Deste modo, as investigações da fiscalização que apontam Alberto e Giovanni como efetivos gestores da empresa, fato que é admitido pelo contribuinte, poderiam servir para apontar e responsabilizar estas pessoas como diretores das empresas (se os demais requisitos legais estivessem presentes), mas não servem como prova de que as quatro empresas seriam apenas uma empresa. Portanto, para verificar a tese da fiscalização, é preciso verificar se os outros pontos de seu relatório demonstram a mistura de recursos e finalidades.

O ponto de partida do relatório fiscal é sustentar que as quatro empresa *“funcionavam no mesmo endereço”*. Para manter a acusação, a fiscalização informa a localização inicial da sede de cada empresa e conta que elas se transferiram para Conceição do Jacuípe. Indica o endereço de cada empresa dizendo que: a MK se localizava na Estrada da Volta, 1200, galpão 2; a ME, na Estrada da Volta, 1200; a Alpha, na Trv. da Volta, 155, galpão 2; e a Mondial, na Estrada da Volta, 1200, galpão 3B.

Já o contribuinte explica que as empresas ocupavam galpões vizinhos, construídos em terreno da ME, e que pagavam alugueis pelo uso do espaço. Para comprovar suas alegações, juntou o registro contábil dos alugueis pagos por diversas empresas (MK, MC, Alpha-Pró, M Service, Margel, Global, Mondial, SPD) para a ME (proc. fls. 18893 a 18899). Também, juntou cópia dos cartões CNPJ, que mostram os endereços cadastrados (proc. fls. 19010 a 19014).

Portanto, percebe-se que a fiscalização e o contribuinte concordam em que as empresas estavam localizadas em galpões vizinhos.

Mas, se as empresas ocupam cada uma um galpão diferente, não é possível dizer que dividem um mesmo espaço físico. Ou seja, mesmo admitindo-se que o endereço do terreno onde estão localizados os galpões pudesse ser um só, cada empresa tem suas instalações em um local (galpão) diferente. Assim, não se pode falar em compartilhamento de espaço físico.



Além disso, as empresas pagavam aluguel pelo uso do espaço físico, sendo irrelevante que os galpões fossem de propriedade de uma delas. Quanto à efetividade desses alugueis, a fiscalização teve acesso aos livros que registram esses alugueis e não fez qualquer exame adicional para verificar se foram ou não pagos. Inclusive, sequer mencionou que as empresas pagavam alugueis pelos galpões que ocupavam.

Portanto, não é possível falar em confusão de espaço físico e nem em empréstimo gracioso de espaço. Até onde está demonstrado nos autos, cada empresa ocupava um galpão e arcava com os custos deste imóvel.

Por oportuno, a alegação da fiscalização de que as empresas rateavam a conta de energia, também é explicada pelo aluguel dos galpões. Ou seja, se as empresas alugavam os galpões da ME, é razoável que a energia fosse rateada entre elas. Além disso, é a própria fiscalização que diz que cada empresa pagava sua despesa, já que a conta era rateada, e não põe em cheque o critério de rateio, obrigando que este seja aceito como correto. Por outro lado, o contribuinte explica que a dona do terreno (ME) é a titular do contrato com a Coelba e que divide as despesas com a MK. Também, informa que a Alpha-Pró tem seu próprio contrato com a Coelba, em relação ao seu galpão alugado.

Deste modo, nenhuma das acusações acima são aptas para demonstrar que, ao invés de quatro empresas, existia uma única empresa. Por esta razão, cabe continuar o exame das demais acusações da fiscalização, para verificar se comprovariam a confusão de objetivos e recursos.

Outro ponto levantado pelo Fisco para sustentar suas conclusões é que a MK, ME e a Alpha-Pró têm por principal atividade a fabricação, montagem e comércio de eletrodomésticos e eletrônicos e a Mondial tem por atividade principal o comércio atacadista de eletrodomésticos e eletrônicos, sendo que todas comercializam os produtos e mercadorias sob a marca Mondial. A fiscalização explica que marca é de titularidade de empresas ligadas (Crowland SA e Silman Internacional SA) e que o *logo* da Mondial aparece no teto dos galpões. Com base nisso, conclui que não existe distinção entre a MK, ME, Alpha-Pró e Mondial, pois tudo é Mondial.

Por sua vez o contribuinte explica que se trata de um grupo econômico e que cada uma das empresas tinha uma linha de produto e atividade específica. Explica que: 1) a ME importa alguns tipos de produtos da China, diferentes dos produzidos pelas outras empresas; 2) a MK produz a linha de cozinha e importa alguns produtos afins; 3) a Alpha-Pró produz a linha de ventilação e aquecedores; 4) a Mondial comercializa os produtos das três empresas quando os cliente são de outro estado. Enfatiza que cada empresa possui seu próprio maquinário e moldes, que compram sua própria matéria prima, e que não existe partilhamento na fabricação dos produtos. Insiste que o uso da mesma marca não faz as empresas perderem a personalidade.

Quanto a estes aspectos, cabem algumas ponderações.

Inicialmente, vale notar que o uso da mesma marca pelas quatro empresas não permite concluir que elas seriam uma só. As empresas podem vender produtos com uma mesma marca sem perder sua personalidade. Inclusive, a própria fiscalização destaca, que a titularidade da marca é de outras empresas (Crowland SA e Silman Internacional SA) que não foram afetadas pelo lançamento. Isso fragiliza a tese do lançamento, pois de um lado a própria



fiscalização admite o uso da marca de titularidade de uma empresa por outra empresa, mas de outro lado argumenta que o uso da mesma marca caracteriza confusão de personalidade.

Além disso, o contribuinte informa que a MK e a Alpha-Pró compraram todas as máquinas e moldes da ML. Isso mostra que cada empresa tinha no seu galpão os seus próprios maquinários e equipamentos, necessários para sua atividade. Assim, não se pode falar em compartilhamento de instalações.

De outra banda, a fiscalização teve acesso às instalações, livros e documentos. Portanto, é de supor que tenha verificado se as máquinas, moldes e demais ativos haviam sido adquiridos por cada uma das empresas, se estavam registrados na contabilidade, e se estavam instalados no galpão correto. Logo, se a fiscalização nada disse sobre este aspecto tão importante, é necessário admitir como verdadeira a informação do contribuinte de que as instalações de cada empresa era da própria empresa.

A fiscalização também não efetuou qualquer diligência para demonstrar que as empresas dividiam maquinário na fabricação de seus produtos. Portanto, também é preciso supor que não existe partilhamento de equipamentos na produção.

Assim, se os bens são das empresa, se estão instalados nos seus respectivos galpões, e se cada empresa usa suas próprias máquinas, o fato das empresas usarem a mesma marca para comercializar seus produtos apenas indica tratar-se de um grupo econômico, e não de uma única empresa. De qualquer modo, cabe continuar a análise das demais afirmações do Fisco.

Outro ponto levantado pela fiscalização para sustentar suas conclusões é a divisão de empregados. Para sustentar esta posição a fiscalização diz que analisou a folha de pagamento e concluiu que as empresas dividiam alguns quadros gerenciais, pela construção da hipótese de que alguns cargos seriam necessários nas duas empresas industriais.

Para informar quais gerentes seriam compartilhados, o Fisco apresenta uma tabela. Mas, tal tabela não permite compreender quais gerencias seriam divididas, nem a descrição dos fatos traz qualquer explicação. Além disso, a falta de indicação da localização nos autos dos elementos comprobatórios impede a verificação do afirmado e um maior esforço de compreensão da posição da fiscalização. Portanto, este ponto da acusação fica parcialmente prejudicado.

Também para comprovar esta acusação de compartilhamento de empregados, a fiscalização diz que *“as empresas ME, MK, Mondial e Alpha figuram em vários processos trabalhistas como ‘plúrima réu’, ou seja, partes que tinham relação com o fato/empresa reclamada”* e que *“em um dos processos, há uma sentença declarando a existência do mesmo grupo econômico, e reconhecendo a solidariedade entre as empresas”*. No entanto, a simples menção a ações trabalhistas, onde as empresas teriam relações com a reclamada, não é suficiente para se concluir que o processo trabalhista indique uma ou várias pessoas que trabalhassem para as quatro empresas. Se acaso algum destes processos tivessem elementos que demonstrassem a utilização do mesmo empregado pelas 4 empresas, a fiscalização deveria ter detalhado tal situação. Do mesmo modo, a existência de sentença reconhecendo o grupo econômico ou a solidariedade entre as empresas não obra em favor da tese da fiscalização. Ao contrário, tal sentença confirma que existe um grupo econômico e não uma empresa.



Por sua vez, o contribuinte afirma que cada empresa tem seus próprios funcionários e junta a folha de pagamento das quatro empresas (proc. fls. 18962 a 19009).

Ora, se a fiscalização examinou as folhas de pagamentos e os locais de trabalho, e se não encontrou empregados de uma empresa trabalhando no espaço físico de outra, não é razoável afirmar que haveria divisão de empregados. De fato, a fiscalização poderia ter feito diligências nas sedes das empresas e anotado os nomes das pessoas que lá se encontravam, para verificar se eram ou não empregadas pela empresa onde estavam atuando. Mas, tal exame não foi feito e o Fisco pretende dizer que existe divisão de empregados pela construção da hipótese de que alguns cargos seriam necessários nas duas empresas industriais.

Mesmo supondo a hipótese de que alguns cargos seriam necessários nas duas empresas fabris e que as duas empresas compartilhariam gerentes nesses postos (o que não restou provado), seria preciso ponderar a significância desta circunstância com o total da mão de obra empregada em cada empresa. Mas, esta ponderação não foi apresentada pelo Fisco.

Por isso este ponto do relatório não é apto a comprovar a tese da fiscalização. Ao contrário, a juntada das folhas de pagamento pelo contribuinte e a ausência de exames fundamentais, que poderiam ser feitos pela fiscalização, demonstram não haver divisão ou confusão no uso da mão de obra. Deste modo, cabe analisar se as outras acusações da fiscalização têm o condão de comprovar a tese do lançamento.

Outro aspecto levantado pela fiscalização é que a ME, MK e Alpha-Pró deixaram de vender seus produtos diretamente para clientes finais e passaram a vendê-los para a Mondial, que revendia para os antigos clientes das três empresas pelo mesmo preço anteriormente praticado. O Fisco adiciona que no mês da transição, as vendas para a Mondial foram por preços acima dos praticados quando das vendas diretas e que a Mondial manteve o preço que os clientes costumavam pagar. Conclui que as transações entre as empresas era apenas aparente.

Por sua vez o contribuinte explica que a constituição da Mondial buscou concentrar em uma empresa comercial as vendas para fora do estado, visando resolver questões de ICMS. Também, esclarece que a fiscalização só fez a comparação de preços em um mês e os valores se justificam por questões comerciais.

A contraposição das posições mostra alguns aspectos. Em primeiro lugar, o fato de empresas fabris e importadoras do mesmo grupo venderem seus produtos para uma empresa comercial do grupo, não revela nenhuma confusão de objetivos ou recursos. Trata-se de decisão empresarial sobre a organização do negócio. De outro lado, a explicação dada pelo contribuinte, independente da adequação ou não à legislação do ICMS, é bastante razoável para explicar a criação da Mondial e justificar a alteração na forma de venda para antigos clientes.

Além disso, não foi comprovada pela fiscalização, que só fez o levantamento para alguns produtos e em um mês, a alegação de que as três empresas venderam para a Mondial por um preço acima do praticado pela Mondial. Ainda, a explicação dada pelo contribuinte, de que foram concedidos descontos pela Mondial, é plausível. Ademais, mesmo que ficasse comprovada a prática de venda para a Mondial por valor acima do de mercado, isso poderia implicar em glosa de custos na Mondial (por simulação), mas não implicaria em nenhuma convicção sobre existir confusão de objetivos e de recursos das quatro empresas.



Refutada mais esta linha de argumento, cabe continuar a análise das acusações.

O Fisco também diz haver confusão na contabilidade das empresas. Sustenta esta posição dizendo que a contadora é a mesma e que a contabilidade apresenta a mesma estrutura. A fiscalização também diz que intimou o contribuinte a consolidar a contabilidade das quatro empresas e que o contribuinte apresentou tal consolidação, embora apenas fazendo a soma de cada conta. Afirma que este compartilhamento de dados, que seriam sigilosos, mostra a ligação entre as empresas.

O contribuinte diz que isso não demonstra nenhuma confusão entre as empresa e que é comum um grupo empresarial ter um mesmo escritório de contabilidade e ter contabilidade com estrutura semelhante. Também, transcreve texto de intimação no qual o Fisco exige a apresentação da consolidação das quatro contabilidades sob pena de aplicação de multa e explica que apenas atendeu ao exigido pela fiscalização.

Ora, salta aos olhos que o fato das empresas terem o mesmo responsável pela contabilidade e mesma estrutura de contas não implica em qualquer confusão. No caso, o que a fiscalização poderia ter pesquisado era se as empresas assumiam cada uma o custo do escritório de contabilidade ou se este era arcado por apenas uma delas ou por um caixa comum. Mas, este trabalho não foi feito.

Quanto ao fato das empresas apresentarem a consolidação exigida pelo Fisco, isso também não comprova a existência de uma empresa única, mas sim de um grupo com acesso a informações uma das outras, fato admitido pelo contribuinte.

Também a circunstância das empresas serem criadas e extintas em momento semelhante e de terem suas sedes nas mesmas cidades não implicam na perda da personalidade jurídica. Ainda mais se for considerado que as empresas se originam do desmembramento racional da ML. Ou seja, como o nascimento e atividade de cada empresa foi planejado, alguns dos pontos indicados pela fiscalização seriam de se esperar em um desmembramento planejado.

Assim, se constata que nenhum dos argumentos apresentados pela fiscalização consegue demonstrar a existência de uma empresa única no lugar das quatro empresas. Mesmo considerando o conjunto probatório, a fiscalização não comprovou sua tese. Inclusive, alguns dos aspectos levantados pela fiscalização são naturais em empresas componentes de um grupo econômico.

Também, se percebe que a fiscalização buscou enfatizar apenas os aspectos que considerou relevante para sua tese. Em contrapartida, fica evidente que desconsiderou outros aspectos mais importantes que não foram examinados.

Assim, além do equívoco na indicação do pólo passivo, também pela falta de demonstração do fato imputado, o lançamento não é procedente.

Por oportuno, cabe destacar que a decisão da turma julgadora, além de referendar o lançamento, adicionou alguns argumentos. De fato, a turma buscou sustentar o lançamento afirmando que tudo não passou de um planejamento tributário feito para reduzir a carga tributária.



Quanto a este ponto da decisão, a par do desborde de competência, pois a turma julgadora não pode acrescentar argumentos para fundamentar o lançamento, a turma incorre em erro.

O planejamento não é proibido, nem implica em fraude à lei, abuso de direito, ou simulação. Também, os negócios feitos com base em planejamento tributário não podem ser desconsiderados sob a alegação de não terem conteúdo negocial. Cabe analisar as teses sustentadas pela turma da DRJ.

Uma das teses diz que é possível usar as figuras de abuso de direito e de fraude a lei, existentes no Código Civil, para efetuar o lançamento. Mais especificamente, se argumenta ser possível refutar planejamentos tributários com a simples afirmação de que os efeitos legais pretendidos pelo contribuinte não são oponíveis ao Fisco porque estaria havendo abuso de direito ou fraude a lei.

Para avaliar a procedência desta tese, é necessário examinar se o uso destas figuras extrapola ou não os poderes referentes ao lançamento. Constatado que implica em inovação de poderes, cabe pesquisar se existe permissão no sistema para que o Fisco utilize estas figuras.

Portanto, inicialmente, é preciso comparar o que o lançamento permite, com o que a aplicação das figuras permitiria.

No lançamento, o Fisco diz os fatos ocorridos e o direito aplicável a estes fatos, mesmo contradizendo os fatos declarados e o direito aplicado pelo contribuinte. Já com a aplicação das figuras de abuso de direito ou de fraude a lei, o Fisco não reconhece a incidência do direito aplicável aos fatos, com o argumento de que a situação é excepcional, e em consequência deixa de reconhecer os efeitos de determinada situação ou negócio.

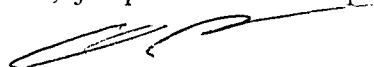
Assim, é evidente que a aplicação dessas figuras do Código Civil vai além do que o lançamento permite. Resta ver se o sistema permitiria ao Fisco o uso delas na formalização do crédito tributário.

Porém, só se o planejamento tributário fosse proibido é que se poderia dizer que os atos e os negócios motivados por economia fiscal seriam casos de abuso de direito ou de fraude a lei. Mas, este pressuposto não é verdadeiro, pois o sistema jurídico não proíbe o planejamento tributário.

Ademais, o fato do sistema positivar o abuso de direito e a fraude a lei não defere ao Fisco o poder de utilizá-las para efetuar lançamento. Estas figuras existem para serem utilizadas por juizes imparciais na soluções de litígios judiciais e não pela própria parte.

Logo, sem previsão legal, essas figuras não poderiam ser usadas pelo Fisco, muito menos agindo no seu próprio interesse. Assim, a tese defendida pela turma julgadora não procede. Na verdade, a tese inverte o princípio de que a Administração só pode o que a lei permite, e que o administrado é livre, salvo norma em contrário.

A outra tese da DRJ é a de que os atos praticados na execução de planejamento tributário poderiam ser desconsiderados porque não teriam conteúdo econômico ou propósito negocial, já que teriam sido praticados com o único objetivo de economia tributária.



Novamente, o exame da procedência da tese consiste em verificar se sua aplicação implica em atuação além dos poderes inerentes ao lançamento. Constata diferença de alcance, caberá indagar se o sistema autorizaria a formalização do crédito tributário por este mecanismo.

Como é evidente, também esta teoria pretende autorizar a formalização do crédito, não pela aplicação do direito aos fatos, mas pela desconconsideração do direito aplicável aos fatos, com o argumento de que a situação é excepcional. Assim, é claro que a aplicação desta formulação estende os poderes da fiscalização inerentes ao lançamento.

Frente a ausência de base legal que permita a constituição de crédito tributário por tal mecanismo, a tese só seria viável partindo-se da idéia de que o planejamento tributário é proibido e que esta motivação viciaria o negócio. Só assim, haveria amparo no sistema para considerar o negócio nulo.

Resta testar esta hipótese. Para tanto, é preciso distinguir motivo do negócio e causa do negócio.

As razões de ordem subjetiva que levam a pessoa a concluir algum negócio jurídico denominam-se motivos. Já o efeito que o negócio produz nas esferas jurídicas dos partícipes chama-se causa ou função econômica do negócio. Assim, independente da causa do negócio jurídico, se ele é praticado visando redução da carga tributária, pode-se dizer que o motivo do negócio foi economia fiscal.

Conforme o Código Civil, apenas o motivo ilícito (se for determinante do negócio e comum às partes) implica em nulidade (inciso III, art. 166 do CC). Mesmo assim, tal nulidade precisa ser declarada por um juiz.

No entanto, salvo disposição de lei em contrário, não há como supor que a intenção de economizar tributos é ilícita. Portanto, o inciso III, art. 166 do Código Civil não poderia ser aplicado, sequer por juízes, aos negócios jurídicos pelos quais a pessoa executa seu planejamento tributário. Muito menos, poderia ser aplicado pela fiscalização, para efetuar lançamento de ofício.

Destarte, não há nenhuma característica específica na motivação “reduzir a carga tributária” que implique em ineficácia ou nulidade nos negócios em que tal motivação esteja presente, mesmo se for a única motivação. Deste modo, o dispositivo do Código Civil não pode ser aplicado para descaracterizar negócios que visam economia tributária.

De outra banda, não existe nenhuma outra regra tributária, federal ou nacional, que considere negócio jurídico inexistente ou sem efeito se o motivo de sua prática foi apenas economia fiscal. Somente se existisse uma lei com este conteúdo é que a fiscalização poderia desconconsiderar os efeitos jurídicos dos negócios praticados por economia tributária.

Assim, também a adoção desta tese pela turma julgadora implica em atuação além da lei. Novamente, existe uma inversão dos princípios que regem a atuação da Administração e dos administrados.



Deste modo, se vê que os argumentos com os quais a turma julgadora inovou a fundamentação são improcedentes.

Por tais razões, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, 5 de março de 2013.



Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro