



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

Processo n° 10600.720071/2015-10
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1302-002.853 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de junho de 2018
Matéria GLOSA DE DESPESAS
Recorrente SUPERMERCADO COELHO DINIZ LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

AUSÊNCIA DE VÍCIO PROCEDIMENTAL

Não há vício no procedimento, quando, a despeito do que preconiza o parágrafo único do artigo 116 do CTN, o agente autuante desconstituiu o planejamento tributário com base no artigo 149, VII do Código Tributário Nacional e no artigo 167 do Código Civil.

DESPESAS DE ALUGUEL - CONTRATOS RESULTANTES DE OPERAÇÕES DISSIMULADAS

Se o conjunto de provas reunido pela fiscalização demonstra que foram simuladas as operações pelos quais a empresa alienou e subsequentemente alugou bens que antes integravam o seu ativo permanente, estão sujeitas a glosa fiscal as importâncias registradas a título de despesas com aluguel. O mesmo se aplica a novos bens adquiridos posteriormente e igualmente locados, uma vez comprovado que o real comprador era empresa locatária dos bens.

OMISSÃO DE RECEITAS - RECEITAS AUFERIDAS EM NOME DE OUTRA PESSOA JURÍDICA

A omissão receitas não pode ser caracterizada, quando comprovada a existência jurídica e fática da empresa que as auferiu.

MULTA QUALIFICADA.

Comprovadas condutas e omissões dolosas do contribuinte no sentido que preconiza o artigo 72, da Lei 4.502/64, praticadas pelos contribuintes, no sentido de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador, com o único intuito de reduzir a carga tributária, correta a qualificação da multa, nos termos definidos pela legislação

LANÇAMENTOS DECORRENTES - CSLL - PIS - COFINS

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se aos lançamentos que com ele compartilham o mesmo fundamento factual e para os quais não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA

As pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador são solidariamente responsáveis pelo crédito tributário apurado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade, tendo os conselheiros Carlos César Candal Moreira Filho e Paulo Henrique Silva Figueiredo votado pelas conclusões do relator, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial aos recursos voluntários para cancelar o lançamento de omissão de receitas, que haviam sido reconhecidas pela empresa HAF Empreendimentos Ltda, determinando que os tributos pagos por ela também sejam retirados da apuração; reconhecer o direito à compensação dos PIS e Cofins recolhidos por HAF Locadora de Veículo, incidentes sobre os valores recebidos a título de aluguéis das empresas Armazém Diniz Ltda. e HAF Distribuidora, não consideradas no lançamento; em negar provimento ao recurso voluntário dos responsáveis solidários arrolados, vencido o conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, que votou por dar provimento parcial para excluir a imputação feita com base no art. 124, inc. I do CTN e, portanto, a responsabilidade das pessoas jurídicas arroladas como responsáveis, nos termos do relatório e voto do relator.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos César Candal Moreira Filho, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Maria Lucia Miceli, Gustavo Guimarães da Fonseca, Flávio Machado Vilhena Dias, Luiz Tadeu Matosinho Machado.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado em face dos contribuintes Supermercado Coelho Diniz Ltda., HAF Empreendimentos Ltda e HAF Locadora de Equipamento e Veículos Ltda., além de ter sido imputada a responsabilidade pelo pagamento do crédito tributário constituído aos sócios Alex Sandro Coelho Diniz, André Luiz Coelho Diniz, Fábio Coelho Diniz, Helton Coelho Diniz, Henrique Mulford Coelho Diniz, Hercílio Araujo Diniz, Hercílio Araujo Diniz Filho.

No auto de infração, foram constituídos créditos tributários de IRPJ, CSLL, contribuição ao PIS e COFINS, relativos aos anos de 2011 e 2012. Os fatos que deram origem à autuação foram, apesar de extensos, muito bem colocados no acórdão proferido pela

Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Belo Horizonte. Por isso, pede-se venia para transcrevê-los, *in verbis*:

No termo de verificação fiscal a folhas 121 a 264 os autuantes apresentam a motivação dos lançamentos. Dele extraem-se as observações e argumentos resumidos adiante.

- No escopo da ação fiscal, encontram-se repercussões tributárias na base de cálculo do IRPJ (com reflexos nas contribuições CSLL, PIS e COFINS), advindas, em especial, de uma série de transferências contábeis de ativos, promovida e articulada pela empresa fiscalizada junto a duas pessoas jurídicas a ela vinculadas. Essas transferências patrimoniais, formalizadas entre 2008 e 2009, foram seguidas de imediatos e vultosos registros a título de “despesas com aluguéis”, efetivados na contabilidade da fiscalizada – reduzindo, sobremaneira, a sua base de incidência tributária (lucro real) ao longo dos exercícios fiscais.

- Tal questão tributária já foi objeto de lançamento de ofício, envolvendo exercícios antecedentes (2008 a 2010), através do PAF nº 15504724607/2012-27, com ciência dos autos efetivada em meados de 2012. Nesse processo fiscal os julgados confirmaram entendimento da auditoria fiscal, nas instâncias julgadoras do contencioso administrativo-fiscal (anexos Acórdãos – DRJ e CARF). De tal modo, o conjunto de documentos, fatos e evidências convergentes, reunido no aludido processo, levava a fiscalização a concluir naquela oportunidade pela indedutibilidade fiscal de dispêndios computados pela empresa supermercadista em sua base de cálculo do IRPJ (e CSLL), a título de “aluguéis de bens móveis e imóveis” (veículos, equipamentos e lojas físicas). São ativos que, na quase totalidade, integravam outrora o acervo patrimonial da própria fiscalizada (“contratante”) - antes de serem “formalmente” transferidos a pessoas jurídicas vinculadas, constituídas sob o papel societário de “locadoras” de bens móveis (Haf Locadora) e imóveis (Haf Empreendimentos).

- Portanto, as operações locatícias deparadas e analisadas pela fiscalização se revestem em prática continuada de fato tributário já atacado em procedimento fiscal anterior.

- Nesse sentido, para caracterização da indedutibilidade fiscal de operações locatícias formalizadas, de forma continuada, entre empresa operativa e pessoas jurídicas vinculadas, sem existência fática, e ainda, de determinadas receitas omitidas por parte da mesma fiscalizada (Supermercado Coelho Diniz Ltda), foi inserido neste relatório um tópico específico (tópico IV) evidenciando a recorrência do modus operandi nos anos subsequentes (2011 e 2012) ao período inicialmente fiscalizado. Foram reiteradas, portanto, as práticas indevidas de que fizera uso a empresa fiscalizada para reduzir, forçosamente, a incidência de tributos federais sobre sua atividade comercial. De tal maneira e em obediência à lógica processual, foram reproduzidos no presente processo fiscal os principais documentos e elementos caracterizadores do ilícito fiscal, farta e detalhadamente pontuado no procedimento anterior.

- Além da narrativa central e elementos de prova extraídos do procedimento anterior, as análises envolvendo este trabalho compreenderam (entre outros): reexames documentais e contábeis das operações de transferências de ativos efetivadas pela fiscalizada a entes vinculados, e das despesas contabilizadas; incluindo procedimentos e verificações reflexas, decorrentes de MPF-Diligência, emitidos contra pessoas jurídicas relacionadas e/ou vinculadas à empresa supermercadista, envolvidas nos eventos em questão; exames, sob amostragem, dos

registros contábeis e de demonstrações financeiras extraídas da escrituração digital (ECD) ou fornecidos pelo contribuinte, tanto da empresa fiscalizada quanto dos entes vinculados. E ainda, análise de intimações fiscais e respectivas manifestações das pessoas jurídicas envolvidas neste procedimento, compreendendo diligências fiscais a endereços-sede, e requisições de documentos e esclarecimentos sobre contextos, circunstâncias e eventos relacionados às operações objeto desta ação fiscal.

- A empresa fiscalizada, SUPERMERCADO COELHO DINIZ LTDA, é uma rede de lojas supermercadistas, com atuação concentrada na cidade mineira de Governador Valadares (GV).

- Os dados fiscais da contribuinte, espelhados em sua DIPJ (Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica) do ano-calendário de 2009, registravam “receitas de vendas” da ordem de R\$211 milhões, auferidas por uma rede de 10 estabelecimentos varejistas.

Reportava-se ainda um “Patrimônio Líquido (PL)” em torno de R\$ 21 milhões. São valores suficientes para lhe conferir o status de principal empresa do grupo formado por mais 4 sociedades, as quais, entre os aspectos em comum, têm o fato de contemplarem em seus quadros societários sete pessoas físicas integrantes de uma mesma família (Coelho Diniz).

- As empresas sob controle da família Coelho Diniz encontram-se organizadas sob a forma de sociedade empresária limitada, com a representação legal sendo exercida de forma compartilhada entre os entes familiares, do mesmo modo das cotas societárias, divididas igualmente entre eles - conforme se verifica pelas redações dos respectivos contratos sociais.

- O histórico das sociedades constituídas pela família Coelho Diniz tivera início em 1966, com o estabelecimento da firma Armazém Diniz Ltda, com foco no comércio atacadista de produtos alimentícios em geral. Com 110 empregados reportados ao final do ano de 2008, o faturamento dessa sociedade comercial semiatacadista atingira R\$48 milhões no referido ano, distribuídos entre um estabelecimento matriz e uma loja filial em Governador Valadares; sendo a sua sede estabelecida inicialmente na Rua Marechal Floriano, 1503; alterada posteriormente para o número 1515, no mesmo logradouro.

- No ano de 1992, foi constituída aquela que se tornaria a principal empresa sob o comando (gerencial e societário) da família Coelho Diniz, ou seja, o SUPERMERCADO COELHO DINIZ LTDA. Empresa comercial varejista, detentora do maior faturamento entre as sociedades constituídas pela família, cuja rede de lojas somava 10 estabelecimentos em operação ao final de 2009 – mesmo ano em que a mesma reportava um quadro de pessoal com 1.250 empregados. Com faturamento declarado de R\$211 milhões em tal ano e Patrimônio Líquido de R\$ 21 milhões, aproximadamente, a empresa tem endereço-sede na Rua Marechal Floriano, 1495.

- Sob a estrutura empresarial supracitada - compreendida por duas empresas de menor porte (com atuação respectiva nos segmentos semiatacadista e atacadista), e uma empresa principal, representada por uma rede de lojas supermercadistas em franca expansão (Supermercado Coelho Diniz Ltda) -, chegara-se ao segundo semestre do ano de 2007, quando a família Coelho Diniz formalizara a integralização de capital em duas pessoas jurídicas, quais sejam:

HAF EMPREENDIMENTOS LTDA e HAF LOCADORA DE VEÍCULOS E EQUIPAMENTOS LTDA.

- Constituídas como sendo “locadoras de bens”, as análises sobre as estruturas operacionais, objeto social, formas de constituição e aspectos tributários destas últimas sociedades mereceram abordagem em tópico especial neste Relatório Fiscal, notadamente, pelo teor dos registros efetivados na contabilidade da empresa supermercadista, envolvendo uma série de operações locatícias formalizadas com tais pessoas jurídicas (então, recém-constituídas), que resultaram em significativa redução da base de incidência tributária sobre suas atividades comerciais, em especial, sobre o IRPJ e CSLL.

- O endereços-sede das pessoas jurídicas nele descritas, extraídos da base cadastral da RFB, bem assim, dos respectivos contratos sociais, têm em comum o fato de remeterem a uma localização contígua, na área central da cidade de Governador Valadares.

- Em verificação in loco na referida cidade (vide Termo de Constatação Fiscal), a fiscalização deparou com uma edificação formada por dois prédios comerciais interligados, com frente para a Rua Marechal Floriano, integrado ainda por sobreloja e lojas inferiores contíguas. No andar superior (sobreloja, com acesso pelo nº 1503 da referida rua), foi detectada a estrutura administrativa do Supermercado Coelho Diniz - oportunidade em que esta auditoria fiscal coletara informações e dera ciência ao contribuinte do início dos respectivos trabalhos.

- Na estrutura inferior da referida edificação (nível de rua), foram detectados os seguintes pontos de venda (em operação): a loja-matriz do Supermercado Coelho Diniz Ltda, estabelecida no número 1495 da Rua Marechal Floriano; e mais uma loja-matriz de outra empresa comandada pela família Coelho Diniz. No caso, a já referida Armazém Diniz Ltda; instalada em espaço contíguo ao estabelecimento sede desta fiscalizada - mais especificadamente, à altura do número 1515 da Rua Marechal Floriano.

- Com relação à empresa HAF Distribuidor Ltda - sociedade constituída em 1997, com atuação no comércio atacadista e endereço-sede cadastral remetido inicialmente ao número 1527 da Rua Marechal Floriano -; verificou-se a ocorrência de alteração cadastral de 03/2010, transferindo sua sede para a Rua Hélio Diniz (Galpão B1). Representando tal alteração a segunda promovida em seu endereço-sede; já que a primeira se dera em 04/1999, quando fora transferido para a Av. Euzébio Cabral, 4639 – tudo, conforme sinalizam os registros cadastrais constantes do banco de dados desta RFB.

- No referente às duas sociedades constituídas por último - HAF Locadora de Veículos e Equipamentos Ltda e HAF Empreendimentos Ltda - com endereços-sedes atribuídos, respectivamente, aos números 1485 e 1525 da Rua Marechal Floriano (GV); cabe antecipar que esta fiscalização, quando da inspeção in loco, não se deparara com instalações físicas ou estrutura operacional em tais endereços.

- Com atividade operacional iniciada no ano de 1992, a empresa fiscalizada apresentava, ao final de 2009, acelerado crescimento – quando já espelhava expressivo faturamento, por meio de 10 pontos de venda varejistas (lojas/estabelecimentos). Desses pontos de venda existentes naquele ano, 08 encontravam-se na cidade de Governador Valadares, com outras 02 filiais, localizadas nas cidades vizinhas de Manhuaçu e Caratinga, respectivamente.

- O crescimento do faturamento da empresa no período de 2007 a 2009 - fazendo com que suas receitas de vendas saltassem da cifra de R\$160 milhões para R\$211 milhões - não foi acompanhado por crescimento correspondente na apuração

anual dos tributos federais de IRPJ e CSLL; que, ao contrário, se contraíram expressivamente.

- Enquanto as vendas cresciam 31% no ano de 2009 sobre o faturado em 2007, os valores dos tributos federais apurados pela empresa sobre sua atividade supermercadista minguaram para 9,6% sobre o valor apurado no ano-calendário de 2007. Ou seja, os valores de IRPJ e CSLL sobre o lucro real computado pela fiscalizada despencaram de um montante de R\$ 2,7 milhões registrado em 2007, para apenas R\$ 0,26 milhões destacados no ano-calendário de 2009.

- A queda acentuada está diretamente associada a uma série de registros efetivados na contabilidade da empresa supermercadista, envolvendo vultosas despesas com aluguéis sobre diversos bens outrora integrantes do seu patrimônio (imóveis, veículos, máquinas e equipamentos). Ativos que, em ato contínuo a baixas contábeis registradas em seu “permanente”, passaram a ser “formalmente” locados pela própria “transmitente” (fiscalizada), junto a empresas coirmãs recém-constituídas (“locadoras”), ou seja, HAF EMPREENDIMENTOS LTDA - concebida com objeto social voltado para locação de imóveis; e HAF LOCADORA DE VEICULOS E EQUIPAMENTOS LTDA – constituída sob o objeto societário formalizado como locação de veículos e equipamentos.

- Assim, despesas de tais naturezas - até então inexpressiva ou inexistente na contabilidade da empresa supermercadista - passaram a figurar na apuração do seu resultado operacional; reduzindo, sobremaneira, a base tributável do IRPJ e CSLL, conforme registros em sua contabilidade – espelhados em sua DIPJ (e livro LALUR). Ainda, tais dispêndios passaram a lhe propiciar consideráveis “excedentes” (na forma de saldos negativos de IRPJ e CSLL), dados os tributos “antecipados” pela mesma, na forma de estimativas mensais calculadas sobre o seu faturamento.

- Na medida em que eram gerados tais “excedentes”, a empresa contribuinte passara a utilizá-los na compensação de demais tributos federais, via emissão de Declarações de Compensação (Dcomp’s), especialmente nos recolhimentos das contribuições sociais de PIS e COFINS, cujas incidências são sempre significativas no segmento de supermercados, ou até mesmo nos recolhimentos dos próprios tributos de IRPJ e CSLL, devidos em períodos subsequentes ao ano de 2008. Uma vez que a empresa fiscalizada, já no ano-calendário de 2009, promovera alteração no seu regime de tributação de IRPJ; passando de recolhimentos mensais por estimativa, sob ajuste ao final do exercício via balanço de encerramento anual (código de recolhimento 2362), para a forma de apuração com base em balanços trimestrais (código 3373). Nessa oportunidade, a fiscalizada passara a computar, nas apurações trimestrais, valores expressivos em forma de “despesas de aluguéis”, envolvendo diversos bens que haviam sido baixados do seu ativo “permanente”, e transferidos contabilmente às pessoas jurídicas vinculadas supracitadas – no papel (“formal”) de entidades “locadoras de bens”.

- Além da geração de créditos utilizados em Dcomp’s; as vultosas despesas com aluguéis, envolvendo bens antes integrantes do acervo patrimonial da própria “contratante”, passaram também a gerar créditos para a fiscalizada na sua apuração mensal de PIS e COFINS; conforme espelhado nos Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais (DACON). Configurou-se, assim, uma redução tributária orquestrada pela fiscalizada sob duas frentes de atuação.

Haf Empreendimentos Ltda

- Com endereço-sede “formalmente” remetido à área central da cidade de Governador Valadares (Rua Marechal Floriano, 1525), e objeto social descrito como exploração das atividades de administração e locação de imóveis, compra e venda de imóveis, e exploração de atividade agropecuária, o contrato societário inicial da

HAF EMPREENDIMENTOS LTDA, firmado em outubro de 2002, por sete sócios integrantes da família Coelho Diniz, trazia registrado o compromisso dos cotistas em integralizar capital (em moeda corrente) no montante de R\$2.100.000,00, valor que seria dividido em 07 parcelas de R\$ 300 mil, com vencimento previsto para ocorrer em 05/04/2003 (anexos, Contrato Social das empresas relacionadas).

- Tal promessa de integralização foi repetida no texto da 1ª alteração contratual da HAF EMPREENDIMENTOS, com registro na JUCEMG em 01/04/2004. Essa situação persistiu até setembro de 2007, quando, finalmente, se formalizara a integralização de capital na aludida “locadora”, por meio da 2ª alteração contratual registrada em 26/09/2007. Na redação do artigo 6º da referida alteração contratual, ficara registrado que capital social de R\$2.100.000,00 “...não tendo sido integralizado nos prazos e na forma estabelecida no Contrato Social, é totalmente integralizado neste ato em moeda corrente do país....”.

- No mesmo evento, a descrição (formalizada) do objeto social da pessoa jurídica supra ficou reduzida à locação de imóveis; tendo sido registrado naquele mesmo instrumento que a administração empresarial da sociedade se daria na forma de exercício comum entre os sócios constituídos, para os quais seria fixada, inclusive, retirada mensal a título de “pró-labore”, a ser levada à rubrica de Despesas Gerais. Na mesma alteração, fora registrado ainda a saída de dois sócios: ANDRE LUIZ COELHO DINIZ e HERCÍLIO ARAUJO DINIZ FILHO - ficando as cotas societárias destes distribuídas de forma igualitária entre os 05 sócios remanescentes.

- Ou seja, consoante redação dos artigos contidos na 2ª alteração contratual, ficara formalmente configurada a integralização de capital em moeda corrente, no montante de R\$2.100.000,00, por parte dos 05 sócios remanescentes; correspondendo tal integralização a uma fração individual (por sócio) no valor de R\$420.000,00, em espécie.

- Finalmente, através da 3ª alteração contratual (assinada em 06/01/2010, com registro na JUCEMG em 13/10/2010), ocorrera o retorno dos 02 sócios excluídos na alteração anterior; recompondo-se assim a formação inicial da HAF EMPREENDIMENTOS LTDA (ou seja, o pai HERCÍLIO ARAUJO DINIZ, e mais 06 filhos). Essa formatação final segue o mesmo modelo de composição societária observada nas demais sociedades controladas pela família; ficando também registrada no artigo 5º da mesma alteração contratual a mudança na descrição do objeto social da empresa, que passara para locação de imóveis próprios.

- Intimada a apresentar documentos, no sentido de comprovar a efetiva integralização de capital sob a forma de dinheiro em espécie (item 05 do TIF 002), incluindo-se na exigência a requisição de documentos que “...atestem transferência/depósito em conta bancária e/ou entrega de numerário em espécie, e que sinalizem a origem dos recursos que foram integralizados; restringiu-se a empresa ao fornecimento de cópias de Declaração de Imposto de Renda de Pessoa Física (DIRPF), inerentes aos sócios e membros integrantes da família Coelho Diniz; atribuindo-se, aos patrimônios individuais nelas registrados, a fonte do dinheiro em espécie aportado na integralização de capital da HAF EMPREENDIMENTOS LTDA.

- Junto às cópias das DIRPF supracitadas, a HAF EMPREENDIMENTOS LTDA entregara a esta fiscalização 05 recibos dispendo sobre o recebimento de “importância em moeda corrente”, no valor de R\$ 420 mil (para cada um dos 05 sócios contemplados no ato formal de integralização de capital social); os quais se encontram impressos sob idêntica tipografia, sem assinatura da empresa emitente; com data remetida a 03 de setembro de 2009 (vide cópia abaixo transcrita). Ou seja,

foram formalizados depois de 02 anos da integralização de capital, constante da mencionada alteração contratual.

- Considerando, pois, o valor envolvido no evento de integralização das cotas do capital social da HAF EMPREENDIMENTOS LTDA (R\$ 2,1 milhões em espécie, divididos em 05 cotas de 420 mil), esperava a fiscalização que a contribuinte apresentasse documentos hábeis, devidamente coincidentes em data e valor com a forma a que se atribuíra a integralização do capital, como comprovantes de retirada de recursos mantidos em conta bancária pessoal para repasse direto à empresa objeto, ou documentos indicativos de transferência entre contas bancárias pessoais dos sócios para conta da empresa. Enfim, foram exigidos documentos que pudessem comprovar não só a aquisição de disponibilidade em espécie, em data antecedente ao evento de integralização, mas que também apontassem rastros de sua efetiva passagem para os cofres da empresa fiscalizada.

- Destarte, sob tal forma de organização societária e de integralização de capital, é que se iniciara uma série de transferências de imóveis integrantes do ativo permanente desta fiscalizada para a coirmã HAF EMPREENDIMENTOS LTDA.

- Conforme escrituras públicas de compra e venda, observa-se que a primeira transferência formal de ativo imobiliário da fiscalizada para a HAF EMPREENDIMENTOS LTDA ocorrera em 13/09/2007(dez dias após a integralização de capital), envolvendo o seguinte bem: 01 terreno com área de 3.120 m², no bairro Vila ISA, em GV, pelo valor de R\$ 380 mil; implicando tal transferência em ITBI no valor de R\$ 7.500,00 (guia recolhida em 12/09/2007, conforme registro na escritura).

- Após a citada operação, somente em meados do ano seguinte é que foram formalizadas demais transferências de imóveis integrantes do ativo permanente da fiscalizada para a empresa relacionada HAF EMPREENDIMENTOS LTDA (total de 22 registros de transferência de imóveis em 2008, iniciados no mês de Junho, em valores totais escriturados de R\$5.612.274,13). Tais transferências encontram-se formalizadas através de escrituras de compra e venda lavradas em cartório local, cujos imóveis objetos da transação já abrigavam, em maioria, lojas (pontos de venda) da rede supermercadista; e outros em fase de edificação, bancados pela fiscalizada. No rol de transferências imobiliárias formalizadas naquele ano, estão ainda terrenos e casas residenciais, que também integravam o ativo permanente da fiscalizada.

- Na representação gráfica e quadro demonstrativo constante do termo de verificação fiscal, pode-se visualizar o expressivo decréscimo ocorrido na conta “imóveis” da fiscalizada (cerca de R\$5,6 milhões no ano de 2008), fruto das transferências contábeis de ativos para a empresa relacionada HAF EMPREENDIMENTOS LTDA. Permitindo-se verificar, ainda, a descrição detalhada dos bens transacionados, a data dos atos cartoriais e respectivos valores envolvidos na operação, com destaque para as significativas discrepâncias apuradas entre os valores de transação dos imóveis atribuídos pelas partes relacionadas e aqueles estabelecidos pela autoridade pública municipal, para efeito de incidência do ITBI – Imposto de Transmissão Intervivos.

- Nota-se que os registros na contabilidade da HAF EMPREENDIMENTOS LTDA, referentes aos imóveis transferidos pela fiscalizada, ocorreram na forma de lançamentos de crédito (conta do passivo), a favor de SUPERMERCADO COELHO DINIZ LTDA; e, a débito, na rubrica “Imóveis” (ativo). Sinalizando, portanto, não ter havido qualquer dispêndio financeiro por parte da suposta adquirente, no momento das aludidas transferências patrimoniais. Fato este que não se coaduna com as informações registradas nas escrituras de compra e venda lavradas em cartório, nas quais constam que a empresa fiscalizada transacionara seus imóveis na

condição de venda por preço certo e ajustado; “...já recebido integralmente da outorgada compradora, razão porque, do dito preço, lhe dá plena e geral quitação ...”. Tal contradição se confirma pelos termos inseridos na DOI (Declaração sobre Operações Imobiliárias), transmitidas pelo registro cartorial à RFB. Documentos nos quais consta a expressão “A VISTA” ; em campo específico de tal declaração, destinado a informar sobre a “Forma de Alienação” do imóvel. Conforme se pode atestar pelas cópias de tais instrumentos anexadas a este relatório (anexos, Docs_transferência de Imoveis).

- Já pelo quadro 03 (Relação de Imóveis Transferidos à HAF EMPREENDIMENTOS LTDA, em 2008), bem assim, pelos dados espelhados no demonstrativo afeto a lançamentos efetivados na contabilidade da empresa fiscalizada (quadro 02), cabem as observações constantes dos incisos seguintes.

- Além de não terem implicado em dispêndio financeiro imediato ou de curto prazo para a empresa relacionada, os imóveis foram transferidos pela fiscalizada a “custo contábil”; em valores bem aquém dos que serviram de base para incidência do ITBI. Enquanto as transferências formalizadas em 2008 indicam registros no total de R\$5,6 milhões, a base de cálculo do referido tributo sinaliza o montante de R\$14 milhões. Ou seja, o valor médio do volume de transferências registrado naquele ano representa apenas 39,6% do valor da base de incidência do ITBI.

- Somente com despesas de ITBI, as transações formalizadas entre as empresas relacionadas consumiram cerca de R\$345mil. Intimada a apresentar documentos que comprovassem que a adquirente suportara tal ônus, limitara-se (fiscalizada e HAF EMPREENDIMENTOS LTDA) a informar que os valores em ITBI ficaram a cargo da adquirente formal e que foram recolhidos na forma de dinheiro em espécie. Tal afirmação, entretanto, não se confirma pelos dados espelhados na contabilidade da suposta adquirente, já que os registros nela encontrados reportam apenas três despesas de tal natureza, lançadas em 30/10/2008; ainda assim, em valores insignificantes perante aos destacados nos eventos de transferência de ativos desta fiscalizada (ou seja, apenas R\$6.012.96 identificados na contabilidade da HAF EMPREENDIMENTOS contra cerca de R\$345mil, destacados nas escrituras de compra e venda), conforme se verifica pelos lançamentos extraídos da conta “despesas” de sua contabilidade. Ademais, com base na descrição contida nos históricos desses pagamentos, que não chegam a 2% do valor consumido em ITBI, nota-se que os imóveis a que se referem não integram a relação dos bens baixados do patrimônio desta fiscalizada.

- Os imóveis baixados do ativo permanente da fiscalizada foram transferidos à HAF EMPREENDIMENTOS LTDA em valores que praticamente se igualam aos custos históricos registrados na contabilidade da empresa supermercadista, de forma que não implicaram acréscimo de receitas tributadas em seu regime de lucro real, conforme espelham os registros de sua contabilidade, em especial o da sua Demonstração de Resultado do Exercício (DRE), onde não se observa resultado positivo no confronto de receitas de venda de ativos frente ao custo da baixa patrimonial. Ou seja, ao se desfazer contabilmente dos seus ativos em operações junto a sua coirmã, figuradas como “alienações de ativos”, a empresa supermercadista não tivera acréscimos de recursos em seu caixa, nem tivera resultado (ganho verificado entre receita de venda e custo contábil) a ser oferecido à tributação, em decorrência das supostas alienações.

- Em ato contínuo a tais transferências de imóveis, formalizadas sem implicação de ônus financeiro à empresa adquirente, iniciou-se uma série de registros de vultosas “despesas de alugueis” na contabilidade da fiscalizada (então,

tributada sob regime de Lucro Real), envolvendo os imóveis por ela transferidos. Valores que, por outro, encontram-se registrados como “receitas” na contabilidade da suposta “locadora” (que apura tributos no regime de Lucro Presumido) - conforme se pode verificar pela leitura dos quadros demonstrativos constantes do termo de verificação fiscal, extraídos da escrituração das pessoas jurídicas relacionadas/vinculadas.

- No tocante aos registros contábeis extraídos da ECD - lançamentos com contrapartida do “RAZAO”; e da escrituração da locadora, fornecida em formato eletrônico -; nota-se que as transferências dos imóveis ajustadas entre os entes relacionados encontram-se contabilizadas sob registros envolvendo a conta “Caixa Geral”. Sinalizando, portanto, que o pagamento dos alugueis respectivos a cargo do Supermercado Coelho Diniz Ltda se dera na forma de suprimentos “em espécie”.

- No que importa destacar, ainda, que a diferença mensal de R\$45 mil (a significar R\$ 360 mil ao longo de todo o ano de 2008), verificada entre despesas mensais de R\$ 355 mil (lançadas na contabilidade da fiscalizada) e receitas mensais de R\$ 400 mil (lançadas na contabilidade da HAF EMPREENDIMENTOS LTDA); está associada a registros de locação formalizados junto a outra sociedade, também controlada pela família COELHO DINIZ. No caso, pela já referida HAF DISTRIBUIDOR LTDA (cia. atacadista), com relação à locação do imóvel situado ao número 4639 da Av. Euzébio Cabral, 4639 (GV) – sob a matrícula nº 27.338, do registro cartorial. Imóvel este, que também se encontra inserido no conjunto de bens que foram baixados do ativo permanente desta fiscalizada, conforme se pode observar pelo “item 5”, contido no referido demonstrativo Rol de bens imóveis transferidos pela fiscalizada à HAF EMPREENDIMENTOS LTDA em 2008 (quadro 03).

- Sobre tais operações engendradas entre empresas coirmãs, pode-se observar de pronto que, antes mesmo da lavratura em cartório das escrituras, os imóveis compreendidos no primeiro lote de transferências para a cia “locadora” vinculada (HAF EMPREENDIMENTOS) já estavam gerando registros de despesas na contabilidade desta fiscalizada. Como é o caso dos 02 (dois) lançamentos iniciais reportados no quadro anterior (registros de despesas de alugueis, datados de 10/05/2008 e 09/06/2008; no valor total de R\$700 mil), que envolveram diretamente a conta “caixa” das empresas contratante (locatário/fiscalizada) e contratada (cia locadora/vinculada).

- Tal inconsistência pode ser facilmente percebida ao se confrontar os dados espelhados nos quadros 05 e 06 (nos quais estão transcritos os registros contábeis decorrentes das locações ajustadas entre tais entes relacionados) com os dados contidos na relação dos imóveis transferidos pela fiscalizada (quadro 03). No que se verifica que o primeiro lote de escrituras de compra e venda lavradas em cartório remetem à data de 19/06/2008.

- O primeiro e único imóvel transferido no ano de 2007 - inicialmente terreno e depois prédio edificado, localizado na quadra 47 do bairro VILA ISA, em GV -; somente veio a ser locado pela fiscalizada em 11/2009, conforme sinaliza o terceiro contrato de locação fornecido pela fiscalizada a esta auditoria. Afastando, assim, qualquer ilação no sentido de que o registro antecipado de despesas de alugueis, antes mesmos da transferência documental dos imóveis, pudesse estar relacionado ao imóvel transferido em 2007.

- Assim, observa-se que o primeiro contrato de locação de imóveis, assinado entre esta fiscalizada (empresa “operativa”) e a suposta “locadora” (ente “formal”), encontra-se datado de 02/05/2008 (vide transcrição abaixo) – este, portanto, momento anterior àquele em que foram lavradas as respectivas escrituras de compra e venda. Ou seja, tamanha a avidez da fiscalizada pelo registro de despesas redutoras

de lucro em sua contabilidade, que as computara antes mesmo de deter documento que, jurídica e legalmente, sacramentasse a transferência dos imóveis objetos de locação. E, antes mesmo de receber (da suposta locadora e adquirente) qualquer quantia por tais alienações.

- Essa sequência de eventos já permite concluir pela existência de uma orquestração articulada pela fiscalizada junto ao ente relacionado/vinculado, orientada no sentido de se promover, de maneira forçosa e artificial, uma redução tributária sobre sua expressiva atividade de comércio varejista.

- Foram transcritos no termo de verificação fiscal conteúdos dos 03 contratos de locação de imóveis celebrados pela fiscalizada, nos anos de 2008 e 2009, junto à locadora HAF EMPREENDIMENTOS LTDA; os quais se encontram assinados por sócios “em comum” – a figurar tanto no quadro social da contratante quanto da cia contratada. Junto a estes, foram reproduzidos alguns recibos das despesas em comento (meses 05 e 06/2008, e 03/2009), Documentos nos quais se observa que foram emitidos sob mesma tipografia, com impressão em folha lisa, sem qualificação e/ou identificação das pessoas que os rubricaram, nem tampouco logotipo ou marca visual identificando a locadora contratada - a quem se atribui a emissão dos mesmos. O mesmo se verificando nos aludidos “contratos” que, não obstante envolverem valores de expressiva monta, também chama atenção a redação simples e resumida neles contida - grafada sem identificação visual da prestadora dos serviços de locação, sem reconhecimento de firma das partes tidas como contratantes, e sem registros de partes, na condição de “testemunhas”.

- No bojo das transações em tela - envolvendo transferências formais de bens imóveis seguidas de imediatas locações pela mesma parte transmitente, ajustadas entre empresa comprovadamente operativa (fiscalizada em tela) e uma outra com ela relacionada, constituída apenas em forma jurídica (HAF Empreendimentos Ltda) - está o próprio imóvel onde o Supermercado Coelho Diniz Ltda abriga sua administração central, ou seja, o endereço representado pelo número 1503 da Rua Marechal Floriano. Fato este deparado pela fiscalização, ao inspecionar o referido endereço. Assim, o referido imóvel encontra-se locado pelo Supermercado Coelho Diniz Ltda junto a HAF Empreendimentos Ltda, pela quantia de R\$ 20 mil / mês. Isso, em ato contínuo à baixa contábil registrada em seu ativo permanente; tratando-se, ainda, do mesmo prédio comercial que, além da administração desta fiscalizada (andar superior), abriga em seu nível inferior o ponto de venda número “01” da rede supermercadista (loja-matriz). Tendo, ao seu lado, a também loja-matriz de outra empresa administrada pela família, no caso, a referida Armazém Diniz Ltda (cia. semi-atacadista); conforme antecipado no tópico II.

- O primeiro lote de imóveis transferidos em 2008, sob lavratura de escrituras de compra e venda em cartório do município de Governador Valadares – GV, ocorrera entre 19/06/2008 a 19/08/2008, compreendendo um total de 08 imóveis (itens 1 a 4; e 6 a 9 do já citado quadro demonstrativo de imóveis transferidos pela fiscalizada), que juntos perfazem um montante contábil da ordem de R\$ 3,8 milhões

- Sobre esse lote de bens baixados do ativo permanente da fiscalizada em tela foi assinado o primeiro contrato entre as partes em 02/05/2008 (com repercussão de despesas contábeis imediatas, antes mesmo de serem lavradas as escrituras de compra e venda dos imóveis), no montante mensal de R\$ 355 mil, envolvendo inicialmente 08 imóveis. Sob uma redação simplória e sem registro de firmas em cartório (vide transcrição supra), esse contrato inicial traz vigência de 12 meses, prevendo valores fixos mensais para cada imóvel locado.

- Não bastasse a notória discrepância observada entre os valores de “venda” dos imóveis, formalizada entre as partes relacionadas, e aqueles que serviram de base de cálculo do ITBI, desperta atenção o preço do aluguel pactuado entre as empresas nesse primeiro contrato de locação, quando comparado com o valor de transferência contabilizado para o mesmo ativo envolvido na operação. A exemplo, temos que um mesmo imóvel transferido pela fiscalizada por R\$ 70 mil (item 04 do quadro supracitado) foi por ela locado, em ato contínuo, por um valor mensal de R\$ 20 mil. Ou seja, com apenas 3,5 meses de aluguel a empresa relacionada (HAF EMPREENDIMENTOS LTDA) já cobre o valor atribuído ao ativo transferido. Condição essa notadamente anômala, dissociada e não usual perante as condições normais do nosso mercado imobiliário. Ou seja, sob tal condição, um típico “negócio da china” para a parte que adquiriu o imóvel e o locou logo em seguida; ainda mais quando se leva em conta que a mesma não incorrera em qualquer dispêndio financeiro no momento da aquisição.

- Mesma condição se verifica na locação do imóvel que abriga a filial do Supermercado Coelho Diniz na cidade mineira de Manhuaçu (Pç Cordovil Pinto Coelho), formalmente transferido do ativo permanente da fiscalizada por R\$320 mil; valor que a adquirente formal HAF EMPREENDIMENTOS LTDA alcança em apenas 06 meses de locação (dado aluguel contratado pela fiscalizada no valor de R\$ 50 mil/mês).

- Nessa linha de vantagens atípicas e desproporcionais perante a normalidade do mercado, estão os demais imóveis transacionados entre tais sociedades relacionadas, cujo prazo contratual médio suficiente a compensar o valor investido (dado o valor de aluguel ajustado entre as partes) ocorre entre 08 (oito) a 10 (dez) meses de locação imobiliária. Se dividirmos, no caso do primeiro contrato de 2008, a locação mensal total (R\$ 355 mil) pelo custo de aquisição dos 08 imóveis contabilizados naquela oportunidade (R\$ 3,8 milhões), chegamos a um percentual médio de 9%. Percentual totalmente dissociado do mundo real do segmento imobiliário, onde a remuneração mensal de imóvel comercial num mercado competitivo, como o da cidade de São Paulo, por exemplo, gira entre 0,7% a 1,1% . O que, na melhor hipótese, exigiria cerca de 100 meses para que um investidor tivesse de volta o investimento feito em um imóvel comercial. Tal anomalia pode ser facilmente observada quando se visita o site da FGV (<http://portalibre.fgv.br/>), onde se encontra divulgada série histórica do IGMI-C (Índice Geral do Mercado Imobiliário) - índice que mensura as rentabilidades trimestrais e anuais de retorno de capital investido em imóvel comercial. Segue abaixo, gráfico extraído do mencionado site contendo as respectivas taxas anualizadas de retorno sobre capital aplicado em imóveis comerciais.

- Já no ano fiscal de 2009, um segundo contrato fora celebrado para os mesmos 08 imóveis transferidos inicialmente, cujas cláusulas tornaram as condições ainda mais desproporcionais com relação às práticas normais do mercado. Deixando mais clara a real intenção por trás das supostas “vendas” de bens do ativo permanente, formalizadas entre esta empresa operativa e a suposta locadora, constituída apenas em forma. A começar pelo valor mensal da locação, que passara a ser calculado aplicando-se o percentual de 4% sobre o faturamento bruto mensal de cada uma das lojas da rede supermercadista. Tomando-se por base as vendas do mês anterior, o contrato previa que o aluguel deveria ser pago até o dia 10 de cada mês. Dessa forma, as despesas mensais com locações de imóveis registradas na contabilidade da fiscalizada aumentaram-se de forma significativa. Nesse novo contrato, o prazo de vigência, antes definido em 12 meses, passara para tempo “indeterminado”. Observa-se que, ao indexar por prazo indeterminado os contratos a percentual incidente sobre o faturamento da rede supermercadista, os sócios-controladores “em comum” dessas empresas coirmãs fazem com que as transferências de recursos da empresa operativa para a empresa formal, sob a figura de “despesas de aluguéis” dos imóveis, cresçam na mesma proporção do seu

faturamento. Destarte, quanto maior as vendas da rede de lojas da empresa operativa fiscalizada, mais despesas de locações geradas pra ela própria; e, conseqüentemente, maior redução do seu lucro tributável. Implicando assim em mais transferências de recursos para a contabilidade da HAF EMPREENDIMENTOS LTDA; no exercício do papel que lhe cabe dentro desse esquema engendrado, ou seja, de empresa proprietária formal dos imóveis transferidos, e supostamente prestadora dos serviços locatícios contratados pela fiscalizada. Assim, a título de amostra, temos que esta fiscalizada, sobre um faturamento obtido em 2009 de R\$ 198 milhões, aproximadamente, tivera abatido diretamente do seu resultado operacional cerca de R\$ 8 milhões com “despesas de aluguel”, envolvendo locações de imóveis que já lhe pertenciam, conforme retratado.

- O terceiro contrato (datado de 01/11/2009), tem como objeto a locação de mais dois imóveis, sendo um deles inerente ao primeiro imóvel transferido pela fiscalizada à HAF EMPREENDIMENTOS LTDA em 2007 (naquela oportunidade, ainda como terreno em fase de edificação, no bairro Vila Isa; agora, edificado com recursos originários da própria fiscalizada (na forma de empréstimos e locações artificiais), e pronto a abrigar mais uma loja da rede de supermercados.

- O fato é que essas locações imobiliárias, formalizadas sob negócios jurídicos artificiosos entre empresas relacionadas, respondem por registros de vultosas despesas de alugueis na contabilidade da empresa supermercadista, desde maio/2008 (ou seja, antes mesmo de formalizada a transferência do primeiro lote de ativos para a locadora HAF EMPREENDIMENTOS LTDA), cujo lançamento mensal iniciara com o valor de R\$ 355 mil (05/2008), chegando a valores em torno de R\$1,2 milhões em dezembro/2010, conforme se lê pelo recibo de aluguel a seguir transcrito.

- Nesse contexto, foi identificada, no período de maio de 2008 a dezembro de 2010, vultosa monta de R\$ 23 milhões em locações imobiliárias envolvendo esta fiscalizada e demais sociedades comandadas e controladas pela família Coelho Diniz: em 2008, R\$2.840.000,00 em registros efetivados diretamente na contabilidade do SUPERMERCADO COELHO DINIZ LTDA (com outros R\$360.000,00 atribuídos à também relacionada HAF DISTRIBUIDOR LTDA). Perfazendo, pois, um total de R\$3.200.000,00 em registros com locações imobiliárias em 2008; em 2009, R\$7.940.660,78 registrados pela fiscalizada (e outros R\$540.000,00 correspondentes a locação formalizada junto à relacionada HAF DISTRIBUIDOR LTDA); perfazendo um total de R\$8.480.660,78 em registros de locações imobiliárias naquele ano.; em 2010: R\$10.747.921,08 registrados pela fiscalizada; com R\$540.000,00 formalizados junto à relacionada HAF DISTRIBUIDOR LTDA, num total apurado de R\$11.287.921,08.

- A inspeção in loco efetivada por esta auditoria fiscal no endereço-sede da HAF EMPREENDIMENTOS LTDA permitira, de antemão, a percepção quanto a inexistência fática desta suposta prestadora de serviços locatícios, que, naquela oportunidade, não demonstrara autonomia física, não apresentou um mínimo de estrutura operacional que pudesse indicar exercício efetivo do objeto social previsto em seu contrato societário. O porte revelado (e confirmado ao longo dos trabalhos) por esta suposta locadora de imóveis, a quem se atribui a origem de vultosas despesas de alugueis registradas na contabilidade do SUPERMERCADO COELHO DINIZ LTDA, resume-se a uma sala de reuniões, desprovida de empregados e de estrutura operacional, detectada no mesmo local em que funciona o centro administrativo da contribuinte fiscalizada, conforme se lê na transcrição abaixo do Termo de Constatação, lavrado em decorrência da referida inspeção.

- Não existe identificação da numeração do endereço acima na rua Marechal Floriano; 2- Nesta rua funciona a matriz do Supermercado Coelho Diniz, o atacado Diniz e a sede administrativa destes; 3- Fomos recebidos na sede administrativa do Supermercado Coelho Diniz Ltda, pelo Sr. Alex Sandro Coelho Diniz, diretor comercial; 4- No local, sede administrativa do Coelho Diniz, não existe indicação de atividade da HAF Empreendimentos;

5- O Sr. Alex Sandro nos informou que a HAF empreendimentos funcionaria na sala 9; 6- Nesta sala do escritório, não trabalham funcionários, existe apenas uma mesa de reunião com cadeiras, sem nenhum sinal de atividade administrativa e ou financeiro; 7- Com a autorização do Sr. Alex Sandro foram tiradas fotografias da sala 9.

- Elucidando um pouco mais o ambiente no qual se insere a constatação fiscal acima transcrita, quando do deslocamento desta fiscalização à cidade de Governador Valadares para dar ciência ao contribuinte (SUPERMERCADO COELHO DINIZ LTDA) do Termo de Início dos trabalhos de auditoria fiscal (11/04/2011), fazia parte do escopo a inspeção aos locais cadastrados como sede das sociedades relacionadas HAF EMPREENDIMENTOS LTDA e HAF LOCADORA DE VEICULOS E EQUIPAMENTOS LTDA (apresentadas formalmente como locadoras de bens em diversas operações junto a esta fiscalizada); os quais, na oportunidade, se encontravam formalmente atribuídos aos números 1525 e 1485 da Rua Marechal Floriano, respectivamente.

- A intenção inicial consistia em verificar, dentre outros, se a estrutura presente em tais endereços-sede se encontrava condizente com o expressivo volume de recursos registrados nos sistemas da RFB, atribuídos a locações de bens envolvendo tais sociedades; de forma a subsidiar os trabalhos junto ao contribuinte principal desta ação fiscal. Nessa situação, deparara a fiscalização com duas salas numeradas (vide fotos 4 a 7 reproduzidas no tópico II deste Relatório), dadas como locais-sede de tais locadoras, detectadas no mesmo local onde funcionava a administração central da empresa ora fiscalizada (SUPERMERCADO COELHO DINIZ LTDA).

- Nesse contexto e naquela mesma data (11/04/2011), foi que esta auditoria, devidamente amparada por MPF's, deu início aos trabalhos extensivos de diligências e verificações fiscais em tais locadoras de bens, através da lavratura dos competentes Termos de Intimação Fiscal, oportunidade em que foram diretamente recepcionados por um dos sócios dirigentes que se encontrava presente no referido local, a saber: o Sr. Alex Sandro Coelho Diniz.

- Naquela oportunidade, além de questionamentos e coleta de informações obtidas junto ao dirigente, a fiscalização pôde constatar que os locais, atribuídos como sede das supostas locadoras, se tratavam de recintos totalmente desprovidos de estrutura operacional, constatações iniciais essas que se encontram não só repercutidas legalmente neste procedimento fiscal, na forma de TERMOS DE CONSTATAÇÃO FISCAL devidamente cientificados às empresas locadoras (AR/ECT", anexos, TIF_empresas relacionadas); quanto exaustivamente confirmadas pelas análises de documentos e demais informações acessadas ao longo dos trabalhos, devidamente retratadas neste Relatório Fiscal.

- Nisso cabe manifestar, por oportuno, sobre duas petições (de igual teor) apresentadas por escrito, em nome das empresas locadoras, através de documentos recepcionados na repartição sede desta fiscalização (anexos, Locadoras_Peticões); em meio ao recebimento de documentação requisitada nos referidos Termos de Intimação Fiscal. Assim, tem-se que sócios titulares de tais locadoras, ao tomarem ciência do conteúdo dos aludidos Termos de Constatação Fiscal (decorrentes das inspeções in loco), se manifestaram de forma contrária às observações neles

contidas, não apresentando, porém, qualquer documento adicional que viesse apontar para a existência fática das mesmas.

- Assim, registraram na petição os responsáveis pelas empresas diligenciadas que “...nenhuma das constatações acima reproduzidas condiz com a realidade dos fatos supostamente apurados pelo ARFB, na medida em que a empresa objeto da presente diligencia se encontra regularmente estabelecida e exercendo normalmente as atividades inerentes ao seu objeto social...”

- Nas mesmas petições (sob idêntica redação), mencionam, ainda, as empresas que o Fiscal teria prejudicado “não apenas o contribuinte, mas o próprio procedimento de fiscalização instaurado, na medida em que, ao cercear o direito a ampla defesa da mesma – não permitindo que esta apresentasse os primeiros esclarecimentos juntamente com a documentação pertinente, para após se exame, aí sim realizar futuras constatações - , acabou por prejudicar a realização de Ato Preparatório de eventual lançamento fiscal.”

- Sendo que os representantes de tais empresas (registre-se: os mesmos que comandam a empresa fiscalizada) alegaram, ainda, que a lavratura do Termo de Constatação em 11/04/2011 não poderia produzir efeitos antes de terem sido analisados os documentos requeridos nos Termos de Intimação Fiscal, cujas ciências haviam tomado naquela mesma data.

- Por fim, tais sócios manifestaram que o Auditor, ao emitir o Termo de Constatação Fiscal, “...concedeu verdadeiro Ato Preparatório do lançamento tributário, sem ao menos conceder à Contribuinte o regular direito de apresentar sua resposta com relação à primeira intimação fiscal.” Para, ao final, requererem: “...o cancelamento do TERMO DE CONSTATAÇÃO FISCAL datado de 11.04.2011, uma vez que lavrado através de procedimento de todo precipitado, contrariando as normas e princípios que protegem os direitos dos contribuintes, o que o torna nulo para todos os fins.”

- É notória a confusão que fazem os subscritores dos documentos em comento (mesmos sócios administradores da fiscalizada) entre procedimentos fiscais preparatórios - efetivados no curso regular da ação fiscal - com atitudes arbitrárias e sem respaldo legal que eventualmente impeçam o contribuinte de produzir provas a seu favor, frustrando o seu direito de ampla defesa; e dado, ainda, que o elemento motivador de uma autuação fiscal não decorre apenas de observações exaradas em termos, mas de todo um conjunto de elementos analisados e apurados convergindo sempre para uma mesma direção (no que se incluem documentos, registros contábeis, eventos circunstanciais e demais informações ligadas ao objeto fiscalizado).

- Conhecidas tais petições, a fiscalização informou ao representante das interessadas que os requerimentos por escrito não seriam objeto de manifestação formal por parte da fiscalização, uma vez que o instrumento, na forma e momento em que fora apresentado, não se revestia de teor impugnativo, dado que a ação fiscal não havia sido concluída; também não se justificando posicionamento oficial da fiscalização quanto a exame de mérito sobre as manifestas intenções das interessadas em negar ou subtrair valor às constatações exaradas em termo, decorrentes da inspeção *in loco*. Pelo que fora ainda colocado que as petições então apresentadas seriam recepcionadas como mera alegação do contribuinte frente às observações fiscais de que tomaram conhecimento; e que as mesmas poderiam ser livremente rebatidas no curso da ação fiscal com a apresentação de documentos e provas contrárias.

- A constatação *in loco*, normalmente lavrada em termo de constatação fiscal, é um dos atos de verificação fiscal regular, decorrente da observação atenta ao ambiente físico e às circunstâncias fáticas que envolvem o objeto ou evento fiscalizado, cuja essência não dispensa outros procedimentos fiscais para lhe agregar robustez probatória.

- Por fim, as observações fiscais encontram-se inseridas no bojo das prerrogativas legais concedidas ao Auditor Fiscal, dentre as quais está o acesso a locais físicos e estabelecimentos dos contribuintes fiscalizados e das demais pessoas diligenciadas no curso da ação fiscal, bem assim, requisições de informações, livros e registros contábeis junto às pessoas ligadas a eventos e circunstâncias que envolvem o objeto fiscalizado; cuja materialização se dá com a emissão do competente termo de constatação fiscal. É um instrumento formal que, longe de frustrar direito de defesa da parte interessada, só o reforça, já que pela ciência do seu conteúdo é que se inicia a possibilidade de o contribuinte contrapor, podendo apresentar livremente provas documentais tendentes a desconstituir eventuais constatações nele exaradas.

- A HAF EMPREENDIMENTOS LTDA, foi inquirida pela fiscalização (vide TIF 002) a apresentar documentos e informações que pudessem asseverar exercício fático, operacional e autônomo de suas atividades (no que se esperava documentos comprovando gastos operacionais com a atividade empresarial formalizada em seu contrato social, em especial despesas gerais, atinentes à administração central da atividade locatícia, como serviços de energia elétrica, telefonia, água, segurança e outros consumidos no local-sede; bem assim, despesas com divulgação e marketing comercial, etc). A suposta locadora de imóveis se limitara a fornecer contas de energia e água que remetem a “construções em andamento” em imóveis que já pertenciam ao Supermercado Coelho Diniz; ou ligados a edificações em terrenos e imóveis adquiridos em nome da locadora; quando a sua contabilidade já espelhava expressivas receitas de locações formalizadas junto à fiscalizada; como também empréstimos concedidos pela empresa supermercadista.

- Na mesma condição, apresentam-se os documentos alusivos às “despesas com pessoal”, fornecidos pela “locadora” à fiscalização. Todos, inerentes a trabalhadores da construção civil (servente, pedreiro, pintor, serviços gerais, etc.), lotados em obras executadas em imóveis adquiridos com recursos advindos das operações orquestradas entre empresa operativa (Supermercado Coelho Diniz Ltda) e pessoa jurídica constituída apenas em forma (HAF Empreendimentos Ltda).

- Em 2008 - ano em que fora registrado na contabilidade da locadora algo em torno de R\$ 3,2 milhões, em receitas de alugueis de imóveis iniciadas no mês de maio daquele ano - foi identificado um único empregado registrado em seu quadro de pessoal, a saber: Sebastião Lacerda Filha, admitido em 01/09/2008, na função de “serviços gerais”. O segundo registro de empregado formalizado na locadora somente veio ocorrer em janeiro/2010, depois que já havia contabilizado cerca de R\$ 12 milhões em receitas atribuídas a locações imobiliárias junto à fiscalizada. Mesmo ano em que foram contratados trabalhadores da construção civil para edificar terreno adquirido em nome da HAF Empreendimentos Ltda, nas funções de serviços gerais, serventes, pedreiros, pintores, etc - conforme se observa pelo Livro Registro de Empregados anexado a este processo (anexos, Despesas Haf Empreendimentos). Tudo, na linha daquilo que já era exercido pela empresa supermercadista, conforme se verifica em seus registros contábeis do ano de 2008, nos quais constam lançamentos com construções em andamento.

- Destarte, não há como se atribuir autonomia operacional e existência fática a uma pessoa jurídica que auferira cerca de R\$ 12 milhões em receitas de locação imobiliária (somente no biênio de 2008 e 2009); sem apresentar um registro sequer de gastos diretamente relacionados com a estrutura administrativa, como pessoal de

apoio, atendentes e/ou secretariado; material de consumo em escritório e equipamentos pertinentes, despesas com móveis, computadores, impressoras e softwares. Ou ainda, despesas com serviços de limpeza e manutenção, telefonia, propaganda e marketing, e outros de natureza geral - inerentes ao exercício natural do dia-a-dia de qualquer empresa que explore atividade locatícia.

- Ora, nenhuma empresa, como ente autônomo de fato, persegue receitas sem que incorra em despesas naturais da atividade que propusera exercer – já que destas decorrem aquelas. Ou seja, primeiro vêm os custos de constituição, montagem do negócio e aparelhamento da estrutura necessária: despesas com instalação e manutenção da sede administrativa, recursos materiais, móveis e equipamentos, quadro de pessoal: no que se incluem inevitavelmente funcionários ligados à atividade fim e de apoio administrativo. Tudo, para que, em seguida, possam ser auferidas receitas próprias da atividade empresarial. Esse é o caminho natural no mundo real dos negócios empresariais.

- No caso da locadora, já nascera com receitas, sem incorrer em qualquer custo de instalação. Nem mesmo a sua “matéria prima” (bens imóveis) lhe custara, pois somente “quitara” os imóveis que lhe foram transferidos a preços históricos depois de contabilizadas mais de 03 anos em receitas de locações originadas da fiscalizada. Ou seja, advindas da própria empresa que lhe transmitira os imóveis; e, curiosamente, somente depois de submetida a uma série de questionamentos no curso da ação fiscal. Locações estas que, junto a empréstimos concedidos de forma sistemática e generosa pelo real “patrocinador” das operações locatícias, lhe permitiram contabilizar recursos suficientes a suportar aquisições de outros imóveis, formalizadas em seu nome. No que se incluem aquisições destinadas (inclusive) à abertura de novas lojas da empresa supermercadista, conforme veremos adiante. Atendendo, assim, tanto à necessidade de ampliação dos negócios da própria fiscalizada, quanto aos interesses dos sócios controladores “em comum”. Neste caso, em situações que, por vezes, se encontram até dissociadas da atividade formalmente atribuída a tal locadora de imóveis. Conforme se observa pela aquisição do imóvel sob a escritura lavrada em 21/07/2008, referente a uma fazenda de 62 mil hectares, no local conhecido como “Fazenda Quinze” e/ou “Fazenda Figueira”, adquirida por R\$300.000,00 do produtor rural Paulo César Castro Moura - ao tempo em que a suposta “locadora de imóveis” já havia contabilizado cerca de R\$1,2 milhões em receitas auferidas por meio de contratos de locação celebrados junto a esta fiscalizada.

- Ou seja, tudo decorre e converge para a atividade da empresa operativa ora fiscalizada. Primeiro, os imóveis transferidos sem custo, baixados a valores históricos da sua contabilidade; que, alugados com valores vultosos pela própria empresa transmitente, transformou-se em despesas redutoras no seu regime tributário (obrigatório) de lucro real; para, em sequência, se revestir em receitas na empresa coirmã, de existência meramente formal, mas que apura impostos (IRPJ e CSLL) no regime (menos gravoso) de lucro presumido. O que faz com que tais transferências de recursos entre empresas coirmãs se materializem em aquisições de mais imóveis, para abrigar, inclusive, novas lojas da empresa supermercadista; que, formalmente alugadas à própria fiscalizada, geram novas despesas na contabilidade desta; e, assim, mais recursos a serem transferidos para a contabilidade da suposta locadora.

- Concebida em 2007, com objeto social definido como locação de imóveis, a HAF EMPREENDIMENTOS LTDA tem como seu “cliente exclusivo” esta empresa supermercadista, com ela formalizando praticamente a totalidade de suas locações; ficando apenas uma operação com outra empresa relacionada (HAF

DISTRIBUIDOR LTDA) no valor de R\$45mil/mês, referente a 01 imóvel comercial que também integrava o acervo patrimonial do Supermercado Coelho Diniz.

- Assim, nos anos de 2008 e 2009, foi registrado na contabilidade da HAF EMPREENDIMENTOS LTDA o montante aproximado de R\$ 11 milhões, em locações imobiliárias formalizadas junto ao SUPERMERCADO COELHO DINIZ LTDA, e outros R\$900.000,00 afetos ao imóvel locado à HAF DISTRIBUIDOR LTDA; perfazendo, assim, um total de receitas registradas da ordem de R\$12 milhões, somente naquele biênio.

- Após a constituição jurídica da “locadora” em 2007, somente no segundo semestre de 2009 é que se observam em sua contabilidade 03 (três) raros registros de operações envolvendo locatários distintos do Supermercado Coelho Diniz Ltda: Cooperativa UNIMED-GV, referente a uma casa alugada entre janeiro a novembro de 2009, na Rua Sete de Setembro, 3596; em GV (total de R\$88.000,00 em 2009), tendo o contrato se encerrado no final do ano; Denis R. Celestino Silva, referente a um lote alugado entre maio a dezembro de 2009, no valor de R\$ 788,30 por mês (total de R\$6.305,80 em 2009), valor que passara para R\$ 830,08 em maio de 2010; locação de uma “pedreira” a Sebastião Fernandes, pelo valor mensal de R\$12.000,00, conforme registros contabilizados entre set/2009 a dez/ 2009 (R\$48.000,00), e outros R\$72.000,00 entre jan/2010 a jun/2010, em local situado na fazenda “Vila Rica”, adquirida em nome da HAF EMPREENDIMENTOS LTDA em 28/08/2008, junto a outra fração de terra intitulada “Fazenda Figueira”.

- Ou seja, de um total de R\$12 milhões em receitas de locação contabilizadas nos anos de 2008 e 2009 pela HAF EMPREENDIMENTOS LTDA, apenas a quantia de R\$142 mil encontra-se atribuída a locações junto a terceiros (que não a empresa supermercadista ora fiscalizada); o que corresponde a um percentual irrisório em torno de 1% do total de operações registradas no período.

- A primeira situação de locação a terceiros é um contrato firmado com a cooperativa UNIMED em GV, no valor mensal de R\$8.000,00, referente a uma casa residencial com frente para a Rua Sete de Setembro nº 3.596. Mesmo imóvel que se encontrava sob obras ao longo do ano de 2008, cujo custeio contara com recursos desta fiscalizada, sob a forma de empréstimo concedido em 01/12/2008, no valor de R\$1.000.000,00. Nesta mesma data, a contabilidade da locadora espelha um “TED” bancário de idêntico valor, creditando fornecedor de material de construção, conforme se pode constatar pelo conteúdo dos registros contábeis transcritos na seqüência.

- Esse fato é mais um elemento a sinalizar que as operações formalizadas em nome da HAF EMPREENDIMENTOS LTDA têm, como agente efetivo, a empresa fiscalizada em tela (Supermercado Coelho Diniz Ltda) – no papel de principal empresa controlada pela família Coelho Diniz, e maior interessada em forçar a redução do ônus tributário sobre suas volumosas atividades comerciais. Sendo o ente empresarial que, de fato, controla as operações orquestradas e lastreia financeiramente novas aquisições de terrenos e imóveis em nome da locadora vinculada - seja por meio de “empréstimos”, ou pelo expressivo volume de transferências mensais, a título de “despesas com aluguéis”. O próprio contrato celebrado com a UNIMED reforça a assertiva de que a HAF EMPREENDIMENTOS cumpre papel meramente formal; uma vez que a efetivação dele contara com a participação de agente imobiliário contratado, conforme sinaliza o logotipo “Valeria Esteves”, registrado no corpo do aludido contrato de locação. Sendo tal agente, a mesma pessoa física que aparece consignada em contrato de compra e venda de um terreno, destinado à instalação de uma loja do SUPERMERCADO COELHO DINIZ na cidade de Ipatinga. A aquisição esta, concretizada ao final de 2009, no valor de R\$ 10 milhões, tendo sido custeada com

recursos da própria fiscalizada, ficando apenas formalizada em nome da locadora HAF EMPREENDIMENTOS,.

- Na mesma situação, encontra-se o imóvel locado à pessoa física Denis R. Celestino Silva, em maio/2009, cuja efetivação contara com os serviços de uma empresa imobiliária (“Segurança Imóveis”) - conforme sinaliza a logomarca inserida no corpo do contrato; bem assim, em recibos de depósitos emitidos pela imobiliária, sempre a favor da HAF EMPREENDIMENTOS LTDA.

- Já o valor de R\$ 12 mil, a título de aluguel contabilizado pela suposta locadora de imóveis, a partir de set/2009, encontra-se vinculado a um imóvel rural adquirido em nome da HAF EMPREENDIMENTOS, no ano de 2008; intitulada Fazenda Vila Rica. Local este, no qual a pessoa física Sebastião Fernandes encontrava-se como arrendatário e explorador de uma “pedreira”. Com a aquisição de tal imóvel, o valor de locação passara, então, para as mãos da nova proprietária, na figura da HAF EMPREENDIMENTOS. Situação esta, que perdurara até jun/2010; quando o arrendatário, ao deixar de pagar pelo arrendamento, passara a figurar em Ação de Cobrança Judicial, intermediada pelo mesmo agente que aparece no contrato de locação da UNIMED; ou seja, a Sra. Valeira Esteves.

- O extrato de recibo emitido em nome da empresa “Segurança Imóveis Ltda”, comprova que a locação a Denis Celestino foi efetivada por empresa locatícia distinta da HAF EMPREENDIMENTOS. No recibo consta inclusive “taxa de administração” no valor de R\$87,59, cobrada pela intermediação junto ao cliente final. O que reforça o papel de mera formalidade atribuído a esta locadora de imóveis (HAF EMPREENDIMENTOS LTDA).

- Frente ao exposto, torna-se oportuna a seguinte indagação: onde estão os indícios de exercício efetivo da atividade empresarial, proposta pela HAF EMPREENDIMENTOS LTDA em seu contrato de constituição; se, em rara situação de locação envolvendo terceiros, a mesma recorre à expertise e serviços de outra empresa ou agente locatício?

- Ou seja, embora formalmente concebida para locação de imóveis, para efetivar a atividade que lhe dera origem, recorre a uma corretora de imóveis ou a terceiros agentes. Tal fato é mais um elemento a caracterizar as operações formalizadas junto a esta fiscalizada como atividades de mera estampa, ou negócios artificiosos propositadamente engendrados para encobrir aquilo a que efetivamente se propõe.

- Ora, na realidade dos fatos, os imóveis transferidos de maneira formal à HAF EMPREENDIMENTOS nunca saíram da posse efetiva da fiscalizada. Continuaram abrigando a rede de lojas do supermercado, tendo ocorrido apenas uma migração dos seus registros contábeis, que passaram de uma empresa operativa (SUPERMERCADO COELHO DINIZ LTDA), para uma pessoa jurídica a ela vinculada, existente apenas em forma jurídica (HAF EMPREENDIMENTOS LTDA). Tudo, sem que os ativos saíssem efetivamente do controle e administração da fiscalizada, na figura dos sócios que sempre os detiveram, ou seja, os entes da família Coelho Diniz - controladores e responsáveis pelos atos de gestão da empresa supermercadista. Da mesma maneira, nada se alterou na gestão dos imóveis que estavam em construção e vinham sendo custeados pela fiscalizada, para abrigar futuras lojas; bem assim lotes, terrenos e casas que integravam o seu acervo patrimonial, e que passaram a integrar, apenas formalmente, o patrimônio contábil da HAF EMPREENDIMENTOS LTDA.

- Assim, as receitas das três raras operações envolvendo pessoas distintas da fiscalizada, formalizadas em nome da HAF EMPREENDIMENTOS, deverão ser oferecidas à tributação no regime de Lucro Real do Supermercado Coelho Diniz, sob a figura de “receitas omitidas”, de maneira a se restabelecer o fato jurídico tributário que se encontrava dissimulado por tais operações. Anulando, pois, a subtração indevida de tributos sobre tais receitas (oferecidas de forma artificiosa ao regime de Lucro Presumido da locadora, em detrimento ao Lucro Real da empresa promotora), dado que esta fiscalizada é quem efetivamente responde e articula as operações em nome da HAF EMPREENDIMENTOS LTDA. Nessa forma de recomposição da verdade sobre a base tributável da contribuinte fiscalizada, os valores dos mesmos tributos declarados em nome da locadora no período fiscalizado serão levados em conta na apuração final dos valores devidos pela empresa fiscalizada.

- O mesmo tratamento há de ser observado com as receitas que a suposta locadora contabilizara em operações junto à também relacionada HAF DISTRUIDOR LTDA, referente a imóvel que integrava o patrimônio do SUPERMERCADO COELHO DINIZ LTDA, conforme já reportado.

- Se a forma encontra-se revestida de aparente legalidade, vários são os pontos observados nessas operações que se revelam anômalos, desproporcionais, e não usuais frente ao “mundo real dos negócios empresariais”, a apontar claramente para a existência de uma orquestração tributária envolvendo sociedades coirmãs, sob mesmo controle gerencial-societário, cujo objetivo real é propiciar o contorno da legislação fiscal, de forma a se obter redução tributária indevida, em prejuízo da Fazenda Nacional.

- As locações de imóveis retratadas se traduzem essencialmente em operações registradas por um centro ou departamento contábil externo à contribuinte em tela; que, revestida em forma jurídica de “empresa locadora de imóveis”, encontra-se, de fato, diretamente vinculada a sua patrocinadora. Funcionando, na prática, como uma espécie de “apêndice contábil” da fiscalizada, a registrar operações envolvendo uma série de bens que, apenas formalmente, deixaram de integrar o acervo patrimonial da empresa principal. Ou que adquiridos posteriormente - com recursos advindos, em especial, do próprio arranjo tributário em tela, ou por meio de recursos transferidos pela fiscalizada – ficaram registrados apenas nominalmente em nome da “locadora”.

- Para isso converge a ausência de estrutura operacional, detectada por esta fiscalização quando inspecionado o endereço-sede da adquirente formal dos imóveis transferidos pelo Supermercado Coelho Diniz (HAF EMPREENDIMENTOS LTDA), que se resume a uma sala de reuniões, inserida no mesmo local em que funciona a administração central da empresa operativa ora fiscalizada; cujo intento, ao promover e patrocinar aquela, é a persecução de resultado unicamente tributário. Para o que corrobora o fato de a fiscalizada ter promovido a transferência formal da quase totalidade dos seus imóveis para a contabilidade da locadora, em valores de custo histórico e sem contrapartida financeira inicial.

- Para a mesma direção, aponta a resposta do contribuinte a questionamento fiscal efetivado em torno das despesas com “ITBI”. Só com base nas escrituras lavradas sobre os imóveis transferidos em meados de 2008 pela fiscalizada à suposta locadora, foram consumidos cerca de R\$ 345 mil em ITBI, valor que a HAF EMPREENDIMENTOS LTDA alegara ter suportado integralmente na forma de pagamento em espécie, após ter sido provocada pela fiscalização.

Alegação que não se sustenta pelos registros contidos na contabilidade da locadora, uma vez que nela encontra-se espelhada a quantia aproximada de apenas R\$ 6 mil com despesas de tal natureza – no caso, referentes a três isolados registros efetivados no mês 10/2008, conforme se pode observar pelos lançamentos já transcritos neste relatório.

• O que de fato se revela é que essas transações de ativos patrimoniais, promovidas e ajustadas entre empresas relacionadas sob o propósito unicamente tributário, têm o condão de deflagrar, de forma orquestrada, uma sequência sistemática de subtração de tributos, iniciada pela criação de despesas mensais redutoras de lucro naquela que é operativa de fato (e que, em razão do seu faturamento, apura IRPJ e CSLL obrigatoriamente sob Lucro Real, de forma mais gravosa). Essa orquestração tributária sistemática permitiu ainda a concentração de disponibilidades financeiras na contabilidade da HAF EMPREENDIMENTOS LTDA, que, reforçadas com empréstimos pontuais concedidos pela própria fiscalizada, passaram a lastrear aquisições de mais imóveis em nome desta - incluindo os destinados à instalação de novas lojas da rede supermercadista.

• A exemplificar nitidamente tal orquestração, há uma aquisição de elevado porte feita pela família Coelho Diniz, ao final de 2009, envolvendo um terreno no bairro Novo Cruzeiro, localizado na cidade de Ipatinga-MG, pelo valor pactuado de R\$ 10 milhões. Quantia esta, dividida em duas parcelas iguais, com vencimento em 18.12.2009 e 23.12.2009, conforme disposto em contrato de compra e venda. Operação esta que pode ser observada pelos registros contábeis do Supermercado Coelho Diniz Ltda, nos quais se visualiza o lançamento de dois empréstimos concedidos à HAF EMPREENDIMENTOS LTDA, nas mesmas datas e nos exatos valores supracitados.

• Tal situação demonstra claramente que a compra do terreno junto a terceiros foi de fato custeada pela empresa operativa em comento, ficando a aquisição apenas formalizada em nome da HAF EMPREENDIMENTOS LTDA. Nota-se, ademais, que, ao tempo dessa aquisição, já haviam sido registradas, na contabilidade da suposta locadora, receitas que ultrapassavam o total de R\$11 milhões em operações locatícias junto a própria fiscalizada. Nessa mesma direção, temos ainda outros registros contábeis do Supermercado Coelho Diniz Ltda espelhando empréstimo de R\$5 milhões; contraído em 23/12/2009; junto ao Banco Mercantil do Brasil S/A, conforme dados do “Razão”.

• Nesse sentido, os registros contábeis da aquisição em evidência se deram na forma de débitos, em conta do ATIVO da empresa SUPERMERCADO COELHO DINIZ LTDA (REALIZAVEL A LONGO PRAZO – “Outras Contas a Receber”); com contrapartida de crédito em sua conta “Bancos”. Já na contabilidade da suposta adquirente (HAF EMPREENDIMENTOS LTDA), a compra do terreno aparece sob registro datado do dia 31/12/2009; com débito na conta “Imóvel”, e crédito na conta contábil “Cx.Geral”. Em data posterior, obviamente, àquela em que seu caixa recebera recursos da fiscalizada sob a forma de empréstimos, como se pode constatar na sequência de lançamentos abaixo transcritos, extraídos do “Razão” (sob grifo nosso); onde se verifica ainda outros empréstimos concedidos à mesma locadora em 2009.

• A assertiva de que a aquisição do terreno atende a objetivo exclusivo da fiscalizada - em sua condição de empresa operativa que de fato promove e controla as operações em nome da tida locadora, e, no caso vertente, detentora dos recursos financeiros que lastrearam a operação - encontra-se estampada em reportagem publicada em 15/01/2010, em jornal daquela cidade.

• Há mais exemplos de registros extraídos da contabilidade dessas empresas relacionados em seguida, de forma a evidenciar que a empresa fiscalizada sempre estivera à frente das operações orquestradas; sendo a maior interessada na redução tributária promovida “a todo custo” sobre suas expressivas atividades comerciais, e

quem, de fato, responde pelas aquisições de novos imóveis e outras edificações formalizadas em nome da locadora HAF EMPREENDIMENTOS LTDA.

- Na contabilidade do SUPERMERCADO COELHO DINIZ LTDA - Registros de benfeitorias em imóvel arrendado, no montante de R\$374mil lançados ao longo do ano de 2009. A fornecedora FMC FERREZIN MARTINS COMERCIAL LTDA que aparece nos registros é empresa especializada em vendas de telhas e material de cobertura de edificações. Já a empresa Precon é reconhecida fornecedora de concreto e lajes pré-moldadas.

- O SUPERMERCADO COELHO DINIZ LTDA, ao tempo em que contabiliza expressivas despesas com locação de imóveis que já lhe pertenciam, transferindo recursos e financiando aquisições de outros imóveis em nome da HAF EMPREENDIMENTOS LTDA, arca também com custos de obras e edificações em imóveis aparentemente locados junto a esta. Ou seja, verifica-se que, ao final, tudo se origina e converge para a empresa operativa de fato.

- Na contabilidade da HAF EMPREENDIMENTOS LTDA – Conta BANCOS: registro de empréstimo concedido pela fiscalizada em 12/2008; no valor de R\$1 milhão; na mesma data em que a suposta locadora formalizara pagamento a fornecedor de material destinado a obras em imóvel localizado na Rua Sete de Setembro, em GV.

- Na contabilidade da locadora HAF EMPREENDIMENTOS LTDA (ano de 2008)– Conta: Construção em Andamento: na qual encontram-se registrados gastos com fornecedor (obra na Rua Sete de setembro, em GV), no valor de R\$1 milhão, custeados através de empréstimo concedido pela fiscalizada. Nota-se que o Supermercado Coelho Diniz responde diretamente pela quase totalidade dos R\$1,3 milhões locados em 2008 na referida obra.

- Na contabilidade do SUPERMERCADO COELHO DINIZ LTDA (ano de 2009): Registros de mais empréstimos concedidos à coirmã HAF EMPREENDIMENTOS LTDA; totalizando o valor de R\$10.335.000,00 em valores contabilizados em 2009. A esses se junta empréstimo de R\$1.000.000,00 concedido em 2008; e mais as transferências imobiliárias (R\$5.612.274,13) formalizadas no mesmo ano, em valores históricos; sem exigência de dispêndio imediato ou de curto prazo, sem qualquer previsão de juros ou outra forma de correção. Ou seja, somente desta fiscalizada foram transferidos e contabilizados na suposta locadora de imóveis recursos da ordem de R\$17 milhões, entre meados de 2008 ao final de 2009. Isso, sem considerar os repasses registrados na contabilidade do Supermercado Coelho Diniz Ltda como “despesas de alugueis de imóveis”, cujos valores redutores do seu lucro tributável atingiram a cifra de R\$11 milhões somente nos anos de 2008 e 2009, conforme já repercutido neste relatório fiscal. Assim, neste dois anos há recursos totais contabilizados de R\$28 milhões envolvendo tais empresas, sendo R\$15 milhões na forma de haveres da fiscalizada junto à HAF EMPREENDIMENTOS; e outros R\$11 milhões repassados na forma de despesas de alugueis.

- Na contabilidade da locadora HAF EMPREENDIMENTOS LTDA (ano de 2009)– Conta: Construção em Andamento-Sete de Setembro: há aí mais um exemplo de despesas com fornecedor de material de construção sendo custeadas com recursos do Supermercado Coelho Diniz Ltda, na forma de empréstimos concedidos (neste caso, registrado em 02/02/2009, no valor de R\$175.000,00, na contabilidade da fiscalizada; com repasse à empresa PRECON registrado na contabilidade da suposta locadora em 28/02/2009.

- Outro indício convergente, a apontar para a participação da HAF EMPREENDIMENTOS LTDA como sociedade meramente formal, sem existência fática, se configura quando se busca pelo seu nome comercial em site de pesquisa de alcance nacional, especializado em fornecer endereços e telefones de pessoas físicas

e jurídicas. A ausência de informação no retorno de dados de localização é mais um elemento a sinalizar que a HAF EMPREENDIMENTOS é uma locadora de imóveis hipotética e artificiosa, que não se apresenta ao mundo dos negócios para cumprimento do seu objeto social, tendo sido concebida somente para atender à orquestração tributária promovida pela empresa supermercadista.

- A empresa supermercadista (operativa, capitalizada, lucrativa e de alto faturamento), ao criar, na essência, despesa para si própria, reduz de forma fictícia o seu lucro tributável, sem diminuir, contudo, sua capacidade de geração de caixa. A HAF EMPREENDIMENTOS LTDA), ao registrar “aluguéis” de bens imóveis que lhe foram transferidos sem qualquer dispêndio financeiro imediato, recolhe IRPJ e CSLL sobre lucros estimados (ou seja, sobre tributação mais favorável, incidente sobre lucro presumido de 32% do faturamento); implicando, ao final, em recolhimentos bem inferiores aos que pagaria a rede supermercadista no regime mais gravoso e obrigatório de lucro real,.

- Corroboram ainda esse entendimento os dados extraídos do balancete contábil de 2008, pelos quais se pode observar um aumento de liquidez da empresa supermercadista naquele ano (o “disponível” pula de R\$ 6,8 milhões no início para R\$ 9,9 milhões ao final do ano); mesmo tendo esta fiscalizada incorrido em vultosas despesas de alugueis a partir do segundo semestre, e não ter a mesma recebido quaisquer recursos financeiros pela transferência de seus ativos à HAF EMPREENDIMENTOS, naquele ano.

- Revela-se cristalino o *modus operandi* adotado pela fiscalizada. Configurado sob uma sequência de eventos, intencionalmente esquematizados, em que recursos decorrentes de despesas artificiais, sem sacrificar as disponibilidades de caixa daquela que é efetivamente operativa (já que as despesas lhe propiciam expressiva economia tributária na apuração do seu resultado), apenas transitam contabilmente para as contas gráficas da locadora, lastreando tanto aquisições imobiliárias quanto edificações em nome da empresa formal, mas que atendem, de fato, ao interesse próprio da rede supermercadista, em especial à expansão dos seus negócios. Ao expandir, mais locações são formalizadas, gerando novas despesas de alugueis na contabilidade da empresa operativa, e, conseqüentemente, mais vantagens tributárias e mais transferências de recursos para a entidade formalizada, e, assim, sucessivamente.

- A empresa tida como locadora de imóveis, que se relaciona com a fiscalizada em tela através de negócios artificiosos, nascera da integralização de capital na forma de “dinheiro em espécie”, sob sócios comuns (mesmos representantes da contratante e contratada), os quais fizeram o registro contábil do evento sem que, contudo, apresentasse a esta fiscalização documentos indicativos da efetiva passagem e migração desses recursos do patrimônio pessoal para o caixa da empresa.

- No mesmo sentido, a maneira como os imóveis foram transferidos por parte desta empresa fiscalizada àquela que lhe passaria a gerar, em ato contínuo, vultosas despesas mensais redutoras do lucro tributável - a qual se revela anômala, incoerente e dissociada do mundo real dos negócios.

- Cabe perguntar qual empresa transfere a outra, numa relação natural de autonomia e independência negocial, milhões em bens imóveis para recebimento de longo prazo, em valores negociados a 1/3 do que foi avaliado para cálculo do ITBI, concedendo quitação plena já na lavratura das respectivas escrituras, como se “a vista” fossem. Ademais, sem que tenha sido pactuada qualquer correção do “recebível” junto ao adquirente; para, em ato contínuo, serem alugados pela própria

parte transmitente, em valores notadamente desproporcionais, que, em poucos meses superam o valor da transferência.

- Depois de iniciados os trabalhos de auditoria fiscal e em meio a questionamentos e requisições acerca das circunstâncias e elementos envolvendo as operações imobiliárias, fora apresentado a esta fiscalização cópia de cheque emitido em nome da HAF EMPREENDIMENTOS LTDA, no valor de R\$5.612.274,13, com data de 05/07/2011 – ao que as interessadas atribuem a quitação dos imóveis transacionados entre as sociedades relacionadas.

- Ou seja, a quitação em valores históricos somente se efetivara depois que a suposta locadora auferira, por mais de 03 anos, um montante que ultrapassa R\$ 20 milhões em receitas advindas de operações locatícias junto àquela que lhe transferira os imóveis • Junto à copia do cheque a que a fiscalizada atribui a quitação dos imóveis, a interessada anexou Contrato de Promessa de Compra e Venda (datado de 20/04/2008), contemplando os imóveis transferidos em 2008. Nele estão firmadas assinaturas de dois sócios que figuram concomitantemente no quadro social de ambas sociedades, não contendo o instrumento sequer reconhecimento em cartório das firmas atribuídas aos signatários. Também desperta atenção o seu conteúdo inicial (primeira pagina), onde as partes se manifestam sobre os elementos motivadores do contrato.

- Sobre o know how em administração e venda de imóveis, atribuído a HAF EMPREENDIMENTOS LTDA no contrato supra, cabe pontuar que, da sua constituição em 2007 até a data de assinatura do mencionado contrato (20/04/2008), a suposta locadora não efetivara qualquer operação de locação ou venda de imóvel. O único evento observado até aquela data é a transferência para a sua contabilidade, no segundo semestre de 2007, de um imóvel integrante do acervo patrimonial desta fiscalizada, a saber: um terreno no bairro Vila Isa, em Governador Valadares. Expertise alegada que também não se materializara em tempo futuro, já que, daquela data até o final de 2010, somente foram observados 03 contratos envolvendo terceiros locatários (distintos do Supermercado Coelho Diniz). Ainda assim, para efetivação dos mesmos, a locadora recorreu a serviços de intermediação de terceiros (agentes imobiliários. Ou seja, pelas informações e documentos trazidos a esse processo fiscal, em momento algum se confirma o elemento motivador mencionado pelas partes em tal contrato • Portanto, nesse contexto e sob tais circunstâncias, é que se apurara o montante de R\$ 23,4 milhões em operações locatícias artificiosas, formalizadas pela fiscalizada em nome da HAF EMPREENDIMENTOS LTDA, entre maio de 2008 a dezembro de 2010, conforme detalhamento mensal em demonstrativo anexo (Planilha 01). *Haf Locadora de Veículos e Equipamentos Ltda* • Na mesma linha do que fora engendrado pelo Supermercado Coelho Diniz nas operações envolvendo a empresa relacionada HAF EMPREENDIMENTOS LTDA, se pontua o papel relegado à também coirmã HAF LOCADORA DE VEICULOS E EQUIPAMENTOS LTDA, o qual consiste em servir à fiscalizada, empregando forma legal a numerosas operações locatícias que se revelaram artificiosas, concebidas exclusivamente sob intento doloso de promover a redução forçosa de tributos federais sobre as atividades comerciais da empresa supermercadista.

- Com capital social integralizado em 2007 (tal como sua coirmã HAF EMPREENDIMENTOS), a HAF LOCADORA tem sede e domicílio formalmente atribuído à área central da cidade de Governador Valadares, mais precisamente na altura do número 1485, da já referida Rua Marechal Floriano.

- Com objeto descrito em contrato societário como locação de veículos, máquinas e equipamentos em geral, contempla em seu quadro social as mesmas pessoas que integram as demais sociedades controladas pela família Coelho Diniz (ou seja, o pai Hercílio Diniz e 06 filhos), que juntos dividem igualmente tanto as cotas de capital da sociedade quanto a representação legal da mesma.

• Conforme ocorrido com a HAF EMPREENDIMENTOS, na redação da 1ª Alteração promovida no contrato social desta locadora viera constar a retirada dos sócios André Luiz Coelho Diniz e Hercílio Araújo Diniz Filho; tendo, os mesmos, retornado à sociedade na alteração contratual subsequente (conforme conteúdo da 2ª Alteração Contratual, e da “Consolidação do Contrato Social” de 12/01/2010 - registro JUCEMG de 08/10/2010); recompondo-se assim a formação original constituída por sete sócios de uma mesma família.

• Nesse mesmo instrumento contratual encontra-se registrada a integralização do capital social, no valor de R\$ 700 mil, divididos em 07 cotas de R\$ 100 mil, nos mesmos moldes da HAF EMPREENDIMENTOS. Ou seja, integralizados em “espécie”, com origem atribuída pela contribuinte a patrimônios pessoais dos sócios espelhados em suas respectivas DIRPF; porém, sem apresentar documentação consistente, indicativa da efetiva passagem de tais recursos para os cofres da locadora, coincidentes em data e valor, conforme requerido em Termo de Fiscalização.

• Um dos recibos apresentados pela interessada como comprovação da passagem dos recursos para o caixa da HAF LOCADORA, confeccionado na mesma formatação dos apresentados como comprovação de integralização de capital na outra locadora (HAF EMPREENDIMENTOS LTDA), foi trazido ao processo, no qual consta assinatura remetida ao sócio controlador Fábio Coelho Diniz dando recibo de quitação da cota-parte do irmão e também sócio André Luiz Coelho Diniz. Representa, pois, a forma com que a interessada atribui a passagem de recursos em espécie dos sete sócios pessoas físicas para a composição de capital social na HAF LOCADORA, no valor total de R\$700.000.

• Na mesma condição da locadora analisada anteriormente, também se apresentara a esta fiscalização a HAF LOCADORA DE VEICULOS quando inspecionado o seu endereço-sede, oportunidade em que esta auditoria fiscal não detectara no local qualquer indício de existência fática da empresa, conforme se observa pelo Termo de Constatação lavrado em 11/04/2011.

• A inspeção *in loco* efetivada na cidade de Governador Valadares, cotejada com a análise de documentos e demais informações acessadas ao longo dos trabalhos, permitiu asseverar que a suposta locadora de veículos encontra-se constituída apenas em forma jurídica. O local, formalmente atribuído como sede da HAF LOCADORA, não conta com estrutura operacional ou corpo funcional, se resumindo a uma sala de reuniões, situada no mesmo prédio onde está a administração central da empresa supermercadista em tela.

• Nesse quesito, o próprio “cartão de apresentação” fornecido pelo sócio-dirigente (Alex Sandro Coelho Diniz) à fiscalização, quando do início dos trabalhos, confirma que o endereço no qual está formalmente cadastrada a locadora de veículos trata-se, de fato, da sede administrativa da empresa principal ora fiscalizada (Supermercado Coelho Diniz).

• Destarte, a fiscalização não se deparara com estrutura operacional no referido local, mínima que fosse, a sinalizar exercício fático do seu objeto social, cuja constatação normalmente compreende, entre outros: o ateste quanto à existência efetiva de estabelecimento sede e de espaço físico condizente com as atividades administrativas normalmente demandadas por empresas de mesmo objeto social, bem como a presença de equipamentos, móveis e material de escritório, e ainda, da inevitável presença de corpo funcional responsável pelo dia a dia da empresa (pessoal administrativo, atendentes, pessoal de vendas, gerentes, etc).

- Da mesma forma que não foram identificados em sua contabilidade registros de despesas indicativas e correlatas a gastos normalmente demandados pelo exercício da atividade, como dispêndios com pessoal, recursos materiais e gastos inerentes à manutenção de estrutura administrativa própria.

- Dentre as atividades comumente presentes neste ramo empresarial, cujo exercício efetivo demanda estrutura operacional, podem-se seguramente citar, como de ocorrência necessária e inevitável no cotidiano de uma empresa que explora a locação de veículos e equipamentos, as seguintes: atividades de atendimento a clientes, com estrutura correlata, no que se inclui central telefônica e/ou telefones comerciais e respectivos recursos humanos (telefonista, atendentes, etc); atividades de controle e segurança patrimonial dos bens móveis; o que demanda espaço físico para estocagem dos veículos e equipamentos a serem locados; bem assim, mão-de-obra para exercício das tarefas de testes, manobras e manuseio dos mesmos; demandas naturais do exercício da atividade locatícia, como compras, contatos com clientes, contratação de seguros, emissão de contratos, faturas e orçamentos, compras de peças, e atividades de reparação e manutenção dos bens, o que requer quadro de pessoal e estrutura física condizente.

- Assim, nenhuma dessas situações foi detectada no local atribuído como sede da HAF LOCADORA DE VEICULOS E EQUIPAMENTOS. Não satisfeita com as verificações *in loco* efetivadas em seu endereço, a fiscalização provocara ainda a contribuinte a apresentar documentos e informações que pudessem asseverar a manutenção de estrutura operacional para exercício autônomo e natural das atividades previstas em seu contrato social, conforme questionamentos fiscais contidos nos itens 01 a 04 do TIF 002. No que foram requeridas, entre outros, informações e documentos quanto a locações a clientes variados, empregados e suas funções exercidas na empresa, e ainda comprovação de despesas administrativas próprias (gastos com telefonia, energia, elétrica, material de escritório, e com segurança patrimonial da sede administrativa; marketing e publicidade, hospedagem de site, etc).

- Conforme se depreende da informação fornecida pela contribuinte, tal como ocorrido com as atividades de locação imobiliária, o “quadro de pessoal” da locadora de veículos, necessário ao cumprimento do seu objeto social, resume-se aos sócios controladores, pelo que recebem pró-labore mensal de cerca de um salário mínimo. Os mesmos que gerenciam e controlam as demais empresas da família; para as quais, entretanto, não se dispensara gastos com dezenas de empregados contratados, e com o custeio mensal de estruturas operacionais mantidas para o cumprimento das atividades contempladas em seus contratos societários.

- Ou seja, assim como a HAF EMPREENDIMENTOS, a locadora de veículos encontra-se revestida em forma jurídica apenas para empregar aparência de legalidade a operações engendradas pela empresa principal – de forma a permitir que a sua “patrocinadora” se utilize das locações para “maquiar” o resultado operacional de suas expressivas atividades comerciais, subtraindo, assim, expressivos valores de tributos federais.

- Foi observado ainda que uma fração das receitas contabilizadas em nome da HAF LOCADORA DE VEICULOS E EQUIPAMENTOS LTDA encontra-se formalizada em operações envolvendo outras duas empresas relacionadas (no caso, as sociedades de comércio atacadista e semi-atacadista HAF DISTRIBUIDOR LTDA e ARMAZEM DINIZ LTDA); porém, sob controle efetivo do Supermercado Coelho Diniz Ltda - já que esta é quem de fato promove e controla, através do seu núcleo administrativo, as operações realizadas em nome das locadoras. Nesse contexto de legalidade aparente, estão vários recibos trazidos à fiscalização pela interessada, nos quais estão registrados expressivos valores de locações mensais de

veículos e equipamentos, formalizadas em nome da rede supermercadista e das sociedades relacionadas supracitadas.

- O caráter artificioso (meramente pró-forma) de tais documentos se revela latente no próprio conteúdo e forma com que foram apresentados a esta fiscalização. Diante de requisições fiscais iniciais acerca da documentação comprobatória das operações locatícias, foram fornecidos diversos recibos (entre cópias e originais) contendo numeração; dentre esses, alguns sequer assinados - conforme se vê pelos recibos formalizados em nome das sociedades relacionadas HAF DISTRIBUIDOR e ARMAZEM DINIZ. Provocadas (fiscalizada e locadoras formais) a apresentar, em momento posterior, “todos os recibos originais”, pôde a fiscalização se deparar com situações curiosas, como a verificada em determinados meses do ano de 2009, nos quais estão presentes dois recibos contendo mesma numeração e valor, porém, sob assinaturas distintas, conforme se pode atestar pela documentação que acompanha este Relatório.

- A corroborar com toda essa montagem de operações aparentes, está a inexistência fática da locadora de veículos, sinalizada quando se pesquisa pelo seu nome comercial em site voltado para a busca de endereços e telefones.

- Respostas diferentes, entretanto, foram obtidas ao se buscar, no mesmo site, por outras empresas controladas pela família Coelho Diniz, com existência de fato, como a atacadista HAF DISTRIBUIDOR LTDA e a semi-atacadista ARMAZÉM DINIZ LTDA, cujos dados de localização e telefones retornaram normalmente.

- Nisso, não há maior esforço em perceber o quão difícil seria a sobrevivência no mercado de uma empresa autônoma e existente de fato que, uma vez constituída para explorar comercialmente a locação de veículos e equipamentos em geral, dispensasse todos os meios de divulgação comercial do seu negócio; como faz esta locadora em evidência; já que em sua contabilidade inexistem despesas de tal natureza (vide ficha de DIPJ), não apresentando gastos sequer com telefonia comercial ou com registro de “sítio” na rede mundial de computadores.

- Mesma direção para onde aponta o fato de tal locadora não apresentar carteira com clientes distintos (que não esta fiscalizada; ou outra sociedade com esta relacionada, sob mesmo comando da família); não apresentando ainda registros de despesas com empregados, nem com serviços de divulgação comercial (conforme se verifica pela ficha de DIPJ); mesmo tendo registrado em sua contabilidade operações locatícias milionárias, ao longo do período considerado nesta ação fiscal.

- Nessas circunstâncias é que se depara com diversas transferências de bens “móveis” integrantes do acervo patrimonial da fiscalizada, que passaram a figurar na contabilidade da HAF LOCADORA DE VEICULOS E EQUIPAMENTOS LTDA; para, em ato contínuo, serem os bens locados pela própria empresa transmitente. Seguindo, portanto, a mesma linha da orquestração tributária promovida por esta fiscalizada junto à coirmã HAF EMPREENDIMENTOS LTDA, cujas características àquela em tudo se assemelham - no que se inclui a localização, ausência de estrutura, forma de constituição, e notória vinculação de suas atividades ao mesmo núcleo administrativo da empresa supermercadista.

- Consoante lista fornecida pela locadora de veículos, em cumprimento a requisições demandadas por esta auditoria fiscal, e mediante registros efetivados na contabilidade do Supermercado Coelho Diniz, está configurada, a partir de 01/08/2007, uma série de transferências formais de bens da fiscalizada para a empresa relacionada HAF LOCADORA, compreendo dezenas de veículos e equipamentos (entre caminhões, motocicletas, reboques do tipo “sidecar”, e

geradores de energia), cujos valores totais atingem cerca de R\$ 2,2 milhões, em transferências contábeis iniciais.

- Dentre os bens móveis, integrantes da referida relação e que passaram a ser locados por esta fiscalizada, estão veículos também segregados formalmente da contabilidade das empresas relacionadas HAF DISTRIBUIDOR LTDA e ARMAZEM DINIZ LTDA. Assim, chega-se a uma relação inicial envolvendo 133 bens transferidos para a contabilidade da HAF LOCADORA nos anos de 2007 e 2008.

- Os veículos e equipamentos baixados contabilmente do patrimônio da fiscalizada, a estes se somando outros que se encontravam registrados na contabilidade das empresas relacionadas HAF Distribuidor Ltda e Armazém Diniz Ltda (como por exemplo, o caminhão Ford/Cargo 2319 – placa GLJ-0079, transferido pelo Armazém Diniz à HAF LOCADORA em 14/09/2007, locado ao Supermercado na mesma data, através do contrato 00016); passaram a representar, na contabilidade da fiscalizada, expressivas despesas de alugueis envolvendo a maioria dos bens transferidos, cujas cifras atingiram o montante de R\$ 7,2 milhões no período de 2007 a 2009, e outros R\$ 6,5 milhões contabilizadas em 2010; perfazendo um total de cerca de R\$ 13,7 milhões em despesas registradas diretamente na contabilidade do Supermercado Coelho Diniz. Pelos quadros demonstrativos fornecidos pelas empresas relacionadas, pode-se perceber o quão expressivo são os valores individualizados das operações locatícias.

- Analisando as locações, observa-se que, com apenas 3 anos de registro das operações, as receitas contabilizadas pela HAF LOCADORA, no regime tributário de lucro presumido (e por outro, despesas redutoras do lucro real contabilizadas pela empresa supermercadista), já representavam mais de três vezes o custo dos bens envolvidos nas transferências contábeis.

- Para cada R\$1 em veículos ou equipamentos transferidos contabilmente para a HAF LOCADORA foram gerados cerca de R\$3,2 em despesa de aluguel na contabilidade do Supermercado Coelho Diniz, considerando somente as operações efetivadas no referido período.

- Conforme se verifica pelo rol de transferências de bens supratranscrito, tudo começa em agosto de 2007, quando fora registrado na contabilidade da HAF LOCADORA um total de 83 transferências de veículos e equipamentos que integravam o acervo patrimonial da fiscalizada; sendo parte das formalizada na condição “a prazo” (em especial, os veículos de custo contábil mais elevado), conforme contrato de compra e venda apresentado pela interessada, datado de 01/08/2007.

- No referido contrato, consta um total transferido de R\$ 560 mil, referente a seis caminhões envolvidos na operação, cujos valores de alienação se igualam, praticamente, àqueles registrados no imobilizado da fiscalizada, de forma que as receitas com tais transferências não implicaram em resultado positivo a ser tributado no regime de lucro real da transmitente. Pelas cláusulas do contrato, o pagamento desses bens encontra-se dividido em 03 parcelas, a saber: 31/10/2007 (R\$180.000,00); 30/11/2007 (R\$180.000,00), e 31/12/2007 (R\$200.000,00).

- Uma vez que essas transferências implicaram locações imediatas suportadas pela própria empresa transmitente (antes mesmo que o Supermercado recebesse pelas alienações), somente com os 06 caminhões foram registradas receitas de R\$181 mil na contabilidade da locadora, no período de 08/2007 a 12/2007 (R\$36.200,00/mês); cifra que, por outro lado, encontra-se contabilizada como despesa redutora do lucro real da empresa supermercadista. Nesse raciocínio, bastariam no máximo 10 meses de locação, para que as receitas locatícias praticamente cobrissem o valor envolvido na transferência.

• O fato é que, junto a essas operações, há uma série de outras transferências feitas pela fiscalizada a custos irrisórios, a que se seguiram locações imediatas em valores mensais bem superiores ao do próprio valor de registro de transmissão do bem, retratando situações anômalas, notória e flagrantemente distorcidas perante a normalidade do mercado. Nesse sentido, foram detectados diversos exemplos, nos quais se verifica que um mês apenas de locação do bem representa cerca de 4 vezes o custo da aquisição, como é o caso de dois caminhões Ford F4000 (placas GWI-1772 e GWI-1772); que, transferidos por apenas R\$1.000,00 cada, foram locados pela fiscalizada, no mesmo mês, por um valor unitário de R\$ 4.800,00 (contratos 0005 e 0012, anexos, Locacao.Veiculos_contratos.recibos). No mesmo lote, encontra-se envolvido outro caminhão Ford F4000 (placa GWI-1771), transferido pela fiscalizada por meros R\$ 500,00; para ser locado logo em seguida pelo valor de R\$ 4.800,00 (contrato 0013). Ou seja, somente com esses 03 contratos foi propiciada uma diferença anual de R\$142.800,00 a favor da suposta locadora; entre receitas de locação e custo de aquisição dos veículos de carga.

• Diante dessa generosa operação, cabe perguntar quem no mercado recusaria adquirir 03 veículos de carga pela inexpressiva cifra de R\$2.500,00, para locá-los logo em seguida ao próprio transmitente, assegurando uma receita anual de R\$172.800,00 (ou R\$14.400/mês), sem arcar com custo de empregados (motoristas, em especial), ou com despesas administrativas (pessoal de apoio e controle, e demais gastos com sede administrativa). Ou por um ângulo reverso: pergunta-se qual empresa no mercado, numa relação de autonomia e independência gerencial, jogaria fora do seu patrimônio 3 caminhões, pela bagatela de R\$2.500,00; mantendo em seu quadro os motoristas e empregados respectivos, para logo em seguida locá-lo a um custo anual de R\$172.800,00.

• Ora, é nítido que situações dessa natureza, não usuais e anômalas diante do mundo dos negócios, só se estabelecem entre entes vinculados e sob interesses convergentes, como é o caso da fiscalizada (operativa e de alto faturamento, ávida por reduzir suas obrigações tributárias decorrentes da sua lucrativa atividade) e de outro, a suposta locadora (instituída apenas em forma jurídica para gerar despesas para aquela que lhe dera origem, de maneira orquestrada). Assim, não há motivação negocial fática nessas operações, senão o intento único em mascarar a realidade e contornar normas fiscais, subtraindo tributos federais em prejuízo da Fazenda Nacional.

• Distorções dessa natureza estão presentes na maioria dos bens envolvidos nas operações, como motocicletas e seus baús (ou reboques do tipo “sidecar”), utilizados em entregas a domicílio pelas lojas supermercadistas; assim como os geradores de energia – todos segregados contabilmente do patrimônio desta fiscalizada, sem interrupção de suas atividades e sem que deixassem de atender aos seus propósitos. Ou seja, apenas migraram para uma outra unidade contábil (revestida em forma de “empresa constituída”; porém sob controle efetivo da empresa supermercadista), de maneira que a operação lhe permitisse contabilizar mensalmente expressivas despesas de alugueis envolvendo os bens transferidos – tudo de forma orquestrada e articulada, de maneira a se atender uma causa final exclusivamente tributária.

• No caso dos chamados “sidecar SC”, observa-se que, transferidos ao custo de R\$500,00 por unidade, encontram-se locados junto a motocicletas (estas, transferidas entre R\$500,00 e R\$900,00 a unidade), em contratos nos quais estão registrados valores mensais de aluguel de R\$1.600,00 por conjunto (contratos 0063 e 0064). Ou seja, nessa situação, basta 01 mês de locação para que o bem adquirido seja pago pela locadora.

- Mesma situação verificada em operações envolvendo sete geradores de energia, utilizados em lojas do Supermercado e que foram segregados da sua contabilidade em 10/03/2009, pelo valor (médio) de R\$90 mil a unidade; representando um custo final para a adquirente (locadora) de R\$600 mil. No exato mês em que fora formalizado a transferência, os mesmos geradores aparecem contabilizados pela fiscalizada como despesas de alugueis a um custo mensal de R\$71 mil (contrato 00100). Despesas estas que a fiscalizada (Supermercado Coelho Diniz), não satisfeita em vê-las reduzindo artificialmente a incidência de IRPJ e CSLL sobre o lucro apurado, ainda as utilizara como “credito” na apuração de COFINS não-cumulativo, na forma de dispêndios mensais com “alugueis de máquinas e equipamentos; e alugueis de imóveis”, conforme se lê pelo demonstrativo de apuração da referida contribuição social.

- No conjunto das transferências de bens para formação do patrimônio contábil da HAF LOCADORA estão ainda veículos de “passeio” (automóveis), transferidos por sócios/gerentes do Supermercado Coelho Diniz (ou por familiares), para, em ato contínuo, serem locados por esta fiscalizada. Ou seja, veículos de passeio pertencentes aos sócios também serviram para gerar despesas mensais na contabilidade da empresa supermercadista, de maneira a reduzir o seu lucro tributável. Porém, sob a seguinte curiosidade: nessa situação, ao contrário do ocorrido com os bens diretamente pertencentes ao patrimônio da fiscalizada, observa-se que o valor atribuído às alienações dos bens de titularidade dos sócios encontra-se em valores próximos ao de um veículo novo, de mesmo modelo. Por exemplo, um automóvel TOYOTA COROLLA (placa GZU-0900, ano 2005/2006), transferido à locadora pelo sócio HELTON COELHO DINIZ em 04/06/2009, pelo valor de R\$ 60 mil. Esse mesmo automóvel, por sua vez, aparece locado junto a esta fiscalizada, sob contrato assinado em 01/08/2009, pelo valor mensal de R\$ 3 mil (contrato 0110).

- Exemplo de mesma natureza está presente em uma transferência feita em 01/08/2007, envolvendo o automóvel GOLF GTI (placa ASX-0092), registrado em nome de descendente direto do sócio-gerente HERCILIO ARAUJO DINIZ FILHO (no caso, Hercílio Araújo Diniz Neto); o qual aparece alienado à HAF LOCADORA pelo valor de R\$69 mil; para ser locado posteriormente a esta fiscalizada, pelo valor mensal de R\$3 mil (contrato 0067).

- Contendo prazo de locação por tempo “indeterminado”, observa-se que os contratos de número 0109 (no valor mensal de R\$3 mil, inerente ao automóvel VW PASSAT V6, Protect); 0110 (no valor de R\$7 mil, afetos a 01 TOYOTA COROLLA, placa GZU-0900; e 01 VW BORA, placa HJY-1110), e 0119 (no valor mensal de R\$7 mil, afeto a 01 TOYOTA HILUX) também trazem, como objeto de locação, veículos classificados como “passeio”; cujos valores se encontram registrados na contabilidade da fiscalizada como despesas de aluguel, implicando em lançamentos redutores do seu lucro tributável no valor mensal de R\$17 mil.

- Procedimento de mesmo teor fora observado em locações formalizadas em nome da HAF LOCADORA junto a outra empresa controlada pela família Coelho Diniz, também relacionada com o Supermercado Coelho Diniz (no caso, a atacadista HAF DISTRIBUIDOR LTDA), em contratos que apresentam idêntica formatação aos formalizados diretamente com esta fiscalizada, porém, sob prazo de locação definido em 01 ano.

- Nesse processo de geração artificial de despesas, em que a fiscalizada visa reduzir, a todo custo, a incidência tributária sobre suas atividades comerciais, depara-se com situações em que o recibo emitido pela locadora (dando quitação ao Supermercado de valores recebidos por locações de veículos) se encontra datado em mês no qual sequer existia a formalização da contratação. Como é o caso do contrato de número 0067, datado de 01.04.2008; cujo valor (R\$10 mil) se encontra incluído

em recibo mensal datado de 07/02/2008; o qual, ao reunir em seu conteúdo vários contratos, registra despesas totais de R\$194 mil com locações de veículos correspondentes ao mês de janeiro de 2008.

- Na mesma linha do ocorrido com a locadora de imóveis HAF EMPREENDIMENTOS LTDA, com os recursos transferidos mensalmente pelo Supermercado Coelho Diniz (sob a forma de locações artificiais de veículos e equipamentos), a contabilidade da HAF LOCADORA passara, então, a espelhar disponibilidades suficientes a suportar novas aquisições de veículos e de equipamentos em seu nome; mas que visam atender de fato ao aparelhamento da própria fiscalizada. Dado que esta empresa, conforme exaustivamente demonstrado, é quem efetivamente controla, através do seu núcleo administrativo, as operações contabilizadas em nome da locadora.

- Com recursos da orquestração, transferidos da contabilidade da contribuinte em tela para as contas da coirmã, via locações artificiais; foram adquiridos também veículos de carga, renovando a frota de caminhões de que sempre fizera uso a empresa supermercadista; agora, apenas formalizada em nome da HAF LOCADORA. Aquisições formais que, locadas em seguida à contribuinte fiscalizada, passam a gerar novas despesas de alugueis e, conseqüentemente, mais transferências de recursos para a contabilidade da locadora.

- No rol de aquisições formalizadas em nome da HAF LOCADORA DE VEICULOS E EQUIPAMENTOS LTDA estão ainda veículos de passeio, adquiridos em datas próximas àquelas em que constam, na contabilidade da locadora, registros de baixas por venda de outros veículos, de mesmo perfil, que haviam sido transferidos a ela por entes da família Coelho Diniz (familiares ou sócios “em comum” desta fiscalizada e das demais empresas relacionadas - HAF DISTRIBUIDOR LTDA e ARMAZEM DINIZ LTDA). Ou seja, a sequência de eventos demonstra que o resultado obtido com as locações artificiais entre empresas coirmãs, além de lastrear aquisições de veículos de carga e novos equipamentos para a rede supermercadista, serve ainda à renovação dos automóveis de uso pessoal dos sócios controladores.

- Como exemplo de demais veículos de passeio, estão os contratos de locação 0137 e 0144 - datados dos meses 07 e 11/2010, nos quais está descrita uma série de veículos de tal natureza, gerando despesas de aluguel em valores que vão de R\$2.500,00 a R\$15.000,00 mensais, por veículo locado. Dentre eles, se destacam 5 veículos do tipo “sport utility”, também conhecidos como SUV, sendo 2 da marca HYUNDAI (modelos SANTA FÉ; ano/modelo 2010/2011), 1 da marca TOYOTA (modelo HILUX, ano 2008); e 2 modelos PAJERO (1 modelo SPORT e 1 versão HPE 3.3 V6, ano 2010, locado a R\$15.000,00 por mês); e ainda outros automóveis de mesma categoria de uso, tal como 1 HYUNDAI/AZERA 2009/2010; 1 TOYOTA COROLLA 2005/2006; 1 PASSAT ALEMAO 2003/2003; e 1 VECTRA SEDAN ELEGANCE, ano 2008. Para ilustrar a expressividade das despesas geradas pela fiscalizada com locações artificiais de veículos, somente com esses dois contratos, envolvendo veículos da categoria passeio, há uma despesa anual da ordem de R\$ 840 mil.

- Longe de se atribuir existência fática a essa suposta locadora - constituída em 2007 sob forma jurídica empresarial e, desde então, desprovida de estrutura operacional - as aquisições supracitadas fazem com que a HAF LOCADORA DE VEICULOS E EQUIPAMENTOS LTDA se caracterize, cada vez mais, como ente meramente contábil, cujo papel se restringe a servir à orquestração concebida pela empresa operativa ora fiscalizada, conferindo aparência de legalidade a vultosas

operações locatícias formalizadas em seu nome, de forma a ver atingido o verdadeiro intento perseguido pela empresa “patrocinadora”, qual seja: sonegar impostos federais, via dissimulação da base tributável.

- Dessa forma, o Supermercado Coelho Diniz, ao engendrar tais operações, primeiro cria despesas de alugueis em sua contabilidade, reduzindo artificialmente o seu lucro real e, assim, os tributos federais dele decorrentes. Despesas que, por outro, passam a representar receitas na contabilidade da empresa formal (HAF LOCADORA), onde são oferecidas à tributação no regime tributário (menos gravoso) de lucro presumido; propiciando à patrocinadora expressiva economia tributária final, à custa daquilo que deveria ter sido regularmente recolhido ao Fisco federal sobre o resultado de suas atividades comerciais (em especial, IRPJ e CSLL).

- No corpo do contrato reproduzido no termo de verificação fiscal há uma demonstração de vários veículos novos do segmento “sporty utility” (como SANTA FÉ da HYUNDAI) sendo locados ao SUPERMERCADO COELHO DINIZ, no ano de 2010. Na seqüência, mais um contrato de 2010 (0137) repleto de veículos de passeio, onde se destaca um veículo Pajero 2010, locado a R\$ 15mil/mês. Todos sob prazo de locação por tempo indeterminado, representando despesas anuais da ordem de R\$ 840 mil.

- Noutra amostra, há um recibo de aluguel emitido em nome da HAF LOCADORA, afeto a vários contratos de locação do mês 03/2009, onde o de nº 0100 representa 07 geradores de energia segregados do acervo patrimonial da fiscalizada, representando em seguida despesas de alugueis mensais de R\$71 mil, com prazo de locação por tempo “indeterminado”.

- Seguindo o mesmo *script* da orquestração tributária articulada e controlada pela contribuinte junto a HAF EMPREENDIMENTOS, as compras de equipamentos (ligadas a mobiliário utilizado em supermercados e estabelecimentos afins), adquiridos em nome da HAF LOCADORA, se transformam, em ato contínuo, em expressivas despesas de alugueis registradas na contabilidade da empresa supermercadista; conforme se observa pelo formulário reproduzido no termo de verificação fiscal, a que as partes relacionadas intitulam “contrato de locação”. Ou seja, somente neste instrumento (0120), assinado por sócios que representam concomitantemente tanto a contratante quanto a contratada, foi gerada uma despesa mensal para a fiscalizada (por tempo indeterminado) da ordem de R\$ 91 mil, (ou cerca de R\$ 1 milhão no ano). Mesma situação ocorrida com o contrato (0150), referente a mobiliário adquirido junto à empresa paulista ARNEG.

- Nessas circunstâncias, é que esta fiscalização apurara cerca de R\$ 24,8 milhões em operações locatícias formalizadas pela fiscalizada em nome da HAF LOCADORA VEICULOS E EQUIPAMENTOS LTDA, no período compreendido entre agosto de 2007 a dezembro de 2010, conforme detalhado em demonstrativo anexo (Planilha 02).

DA RECORRÊNCIA DAS OPERAÇÕES NOS ANOS SUBSEQUENTES (2011 e 2012).

- Nos anos que sucederam o triênio inicialmente fiscalizado (2008 a 2010), as operações artificiais a título de “locações de bens móveis e imóveis”, envolvendo duas pessoas jurídicas formalmente constituídas pelos membros da família Coelho Diniz (“locadoras”) e a principal empresa por eles comandada (“contratante”, ora fiscalizada), continuaram na mesma toada, gerando crescentes e ilegítimas economias fiscais, frente a expressivas despesas locatícias artificiosas, registradas mês a mês na contabilidade da empresa supermercadista.

- Nos anos de 2011 e 2012, tal dispêndio atingiu o montante de R\$12,5 milhões e R\$14,5 milhões, respectivamente, a título de “locação de imóveis” junto à

HAF EMPREENDIMENTOS LTDA. E ainda, outros R\$8,9 milhões e R\$8,1 milhões (respectivamente), a título de “locação de veículos e equipamentos”, registrados pela fiscalizada junto à HAF LOCADORA DE VEICULOS E EQUIPAMENTOS LTDA.

- Por sua vez, a fiscalizada recolhera, no mesmo biênio e sob o regime tributário de lucro real trimestral, o módico montante de R\$870 mil em IRPJ, e outros R\$460 mil em CSLL. Já no biênio anterior (2009 e 2010) – quando as operações locatícias envolvendo tais entes vinculados já rendiam expressivas economias fiscais ao Supermercado Coelho Diniz – o montante recolhido dos mesmos tributos alcançara a cifra de R\$1,4 milhão (IRPJ), e R\$545 mil (CSLL), respectivamente.

- Entre os anos de 2007/2008 - quando iniciara a montagem de tais operações - a fiscalizada chegara a recolher a monta de R\$3,2 milhões em IRPJ, e R\$1,2 milhão em CSLL. Volume tributário este, bem superior ao que fora recolhido nos anos de incremento das operações locatícias. Isso, em exercícios fiscais em que a empresa supermercadista faturava valores bem inferiores ao registrado nos anos em tela. Quais sejam: R\$160 milhões (2007) e R\$186 milhões (2008); contra R\$275,8 milhões (2011) e R\$324,8 milhões (2012). Num cenário em que, por outro, as despesas “artificiais” a título de “locação de bens” formalizadas entre cias. vinculadas alcançavam patamares expressivos, conforme já observado. Tendo chegado, no biênio de 2011 e 2012, ao montante de R\$27 milhões somente com “imóveis locados”; e outros R\$17 milhões a título de locação de veículos, motos, e equipamentos de supermercado. Perfazendo, de tal forma, a expressiva monta de R\$44 milhões a título de despesas com “locação de bens moveis e imóveis”, deduzidos pela fiscalizada do seu resultado tributável no referido biênio. Volume registrado em dois anos, bem próximo, portanto, aos R\$48 milhões que a fiscalizada contabilizara no triênio anterior (2008 a 2010). Ao que há de se agregar ainda - no que tange a valores não oferecidos à tributação - o montante de R\$8,1 milhões em receitas omitidas pela fiscalizada, no mesmo biênio. Resultante de bens locados de fato pela fiscalizada, porém, contabilizados em nome das “locadoras” vinculadas; envolvendo, como locatários, duas outras empresas “operativas” comandadas pelos mesmos membros da família Coelho Diniz.

- Considerando que, na outra ponta das operações orquestradas, a fiscalizada recolhera em nome das “locadoras” vinculadas os tributos de IRPJ (25% - incluindo o adicional de 10%) e CSLL (9%), sobre um percentual presumido de 32% sobre o faturamento (regime de lucro presumido); tem-se que a geração de economias fiscais ilegítimas, promovidas pela fiscalizada com tais operações locatícias artificiais, atingira a expressiva cifra de R\$21 milhões, entre os anos de 2008 a 2012 – somente com os contratos locatícios formalizados pela fiscalizada junto às duas “locadoras” vinculadas.

- Ou seja, a cada R\$1 milhão em despesas locatícias artificiais, “criadas” pela fiscalizada em contratos diretamente formalizados com as “locadoras” vinculadas, o equivalente a R\$230 mil (23%) deixou de ser recolhido à fazenda nacional, a título de IRPJ e CSLL. Isso, pelo fato de que, enquanto se recolhia o percentual final (aproximado) de 11% entre IRPJ e CSLL sobre o faturamento contabilizado no regime de lucro presumido (trimestral) das pessoas jurídicas vinculadas (“locadoras”), a empresa supermercadista (“patrocinadora” das operações) abatia, a título de despesas com locação de bens (móveis e imóveis) e sobre uma base tributável de 34% (lucro real trimestral: 25% IRPJ e 9% CSLL), igual valor faturado em nome das cias “vinculadas”. Não se desprezando, também, a economia fiscal indevidamente alcançada no recolhimento do PIS e COFINS (não cumulativo), visto

que boa parte de tais dispêndios fora utilizada como “credito” pela empresa supermercadista, na apuração mensal de tais contribuições, conforme espelhado nas DACON's transmitidas à RFB, bem assim nas planilhas anexadas a este TVF (anexos).

- Ao final do ano de 2011, a Haf Locadora (sem dispor de um funcionário registrado sequer) demonstrava em sua DIPJ anual os seguintes valores: receita de venda da ordem de R\$12,4 milhões - sob a tributação de lucro presumido trimestral; gasto com propaganda e publicidade informado com valor zerado; lucro do exercício no valor informado de R\$8,6 milhões; lucros/dividendos distribuídos da ordem de R\$2,3 milhões para cada um dos 07 sócios titulares (membros da família Coelho Diniz); e ainda, conta caixa com disponibilidade informada no valor de R\$2,3 milhões.

- Já a Haf Empreendimentos – também sem empregados informados – trazia em sua DIPJ do mesmo ano-calendário os seguintes valores: rubrica receitas de venda no valor informado de R\$16,6 milhões (tributada sob o lucro presumido trimestral); gasto com propaganda e publicidade em valor zerado; lucro do exercício no valor registrado de R\$13,7 milhões; e disponibilidades, representada pelas contas caixa e bancos, no valor de R\$9,5 milhões.

- Em paralelo, a promotora de toda a orquestração retratava, em sua DIPJ do mesmo anocalendarário (2011), os seguintes valores: número de empregados ao final do exercício, 1.373; receita de venda (anual), R\$300 milhões; gastos com propaganda e publicidade no valor de R\$1,5 milhão; e ainda, prejuízo líquido do ano de R\$1,7 milhão.

- Destarte, não obstante o fato de a empresa supermercadista ter tomado ciência do resultado da fiscalização antecedente em meados de 2012, imperou-se identificar nesta auditoria fiscal se as operações locatícias contabilizadas nos anos calendarários de 2011 e 2012 se estabeleceram dentro ou fora da “orquestração tributária” retratada e atacada no trabalho anterior.

- Para tanto houve por bem realizar nova inspeção aos estabelecimentos sede das pessoas jurídicas formalizadas nas operações locatícias (“locador” e “locadoras”), de forma a apurar a realidade fática. A exigir, complementarmente ao exame das estruturas físicas eventualmente disponibilizadas, a análise da documentação instrutiva das locações, de forma a verificar o que de fato teria alterado com relação ao cumprimento do objeto societário proposto, a diversidade de clientes (rol de locatários), tipos e forma de contratos estabelecidos, os dispêndios incorridos no cumprimento do objeto societário, a autonomia na contratação e gerenciamento das operações, etc.

- Foram requisitadas da fiscalizada eventuais alterações contratuais promovidas nos anos fiscalizados, bem como os recibos de aluguel e contratos de locações formalizados em nome da Haf Empreendimentos e Haf Locadora de Veículos. E, da parte destas, o rol de locações e seus registros contábeis, afetos (em especial) a suas receitas e aos dispêndios incorridos. No que se esperava encontrar registros com contratação de pessoal, dispêndios da sede administrativa, e gastos decorrentes da atividade locatícia, etc.

- E o que se constara foi “mais do mesmo”, no que se refere ao cenário exaustivamente discorrido no trabalho anterior - o que não chega a causar estranhamento, visto que a fiscalizada tomara ciência daquela autuação no avançar do ano de 2012. Ou seja, o quadro deparado foi de “operações continuadas” nos anos de 2011 e 2012, envolvendo locações em nome de pessoas jurídicas rotuladas de cias. “locadoras”; que, embora constituídas “formalmente”, não contavam com existência fática ou concretude operacional. Sem que representassem, pois, unidades empresariais autônomas de fato, que contassem com corpo funcional, estrutura física

e autonomia gerencial alinhada ao objeto societário proposto em seus contratos sociais. Tendo sido detectada, desta feita, mera alteração dos locais atribuídos como “sedes”; os quais migraram de simples “salas” - antes integradas no próprio nível do escritório central da fiscalizada - para pequenos espaços destacados no nível inferior do mesmo prédio que abriga a estrutura administrativa e a loja-matriz do Supermercado Coelho Diniz, conforme sinalizam as fotos reproduzidas no termo de verificação fiscal, bem assim, os Termos de Verificação Física / Constatação Fiscal (anexos).

- Poucos dias após a fiscalizada (e companhias vinculadas) tomarem ciência dos Termos de Verificação Física, a auditoria fiscal recebera correspondência enviada em nome das “locadoras”, comunicando alteração dos seus endereços-sedes (anexos, Diligências Fiscais). Não obstante, em essência, o quadro retratado no registro supratranscrito, afeto aos dias “atuais” (março/2015), em nada difere da situação constatada na inspeção efetivada no procedimento anterior, ocorrida no mês de abril de 2011.

- A análise da documentação e do conjunto de circunstâncias que envolveram as operações locatícias formalizadas nos anos de 2011 e 2012 aponta claramente para a continuidade do *modus operandi* de que se valera esta fiscalizada para “forçar” a redução de tributos federais sobre os resultados da sua atividade comercial, no triênio anterior (2008 a 2010).

- Vigência continuada e/ou mesma formatação dos contratos de locação retratados no procedimento fiscal anterior, envolvendo imóveis, veículos, geradores de energia e equipamentos do setor supermercadista, transferidos a “valor de livro” pela própria fiscalizada (ora “contratante” das locações) às cias. vinculadas. Estando presentes também nos contratos de locação bens objeto de novas aquisições, feitas em nome das “locadoras formais”, com recursos gerados, em especial, pela orquestração tributária patrocinada pela fiscalizada.

- No caso dos imóveis, deparou-se com a quase totalidade dos contratos que figuraram no triênio de 2008 a 2010, já dissecados na fiscalização anterior, com sua redação simplória, sem registro cartorial e cláusulas em muito generosas ao “locador”, como a que estipula e indexa o aluguel mensal em 4% sobre a venda bruta de cada loja locada pelo supermercado; ou a que impõe ao locatário (supermercado) todo o ônus por benfeitorias, ainda que necessárias, bem como o pagamento por todas as taxas e tributos sobre o bem locado, sem direito a qualquer tipo de indenização.

- Com valores que superam a média de um milhão de reais/mês (somente a título de imóveis alugados); tais contratos locatícios embutem nítida desproporcionalidade entre os valores de transferência pelo próprio supermercado e os valores mensais que foram atribuídos aos aluguéis por ele “contratados” – fazendo com que os ativos envolvidos nas locações tivessem os seus valores de transferência cobertos em 100%, em poucos meses de locação. Sendo que mesma formatação fora observada também com as locações envolvendo bens móveis (veículos, motos, geradores, balcões frigoríficos, etc).

- De tal forma, as locações imobiliárias registradas em 2011 e 2012 continuaram concentradas em imóveis que já integravam o patrimônio da própria “contratante” (ora fiscalizada); e que se viram “formalmente” transferidos à Haf Empreendimentos entre 2008 e 2009, a um montante de cerca de 1/3 do valor que servira de base de cálculo para o ITBI. Sem que esta beneficiária (“locadora”) sequer arcasse com o custo do imposto de transmissão. Sendo que destas, 02 lojas

físicas encontravam-se “em construção”, custeadas (inclusive) pela própria fiscalizada, conforme ficara comprovado no procedimento anterior.

- No rol de contratações, constam ainda “novas lojas”, fruto de construções em andamento –que, como dito, também integravam a lista de ativos transferidos nominalmente pelo Supermercado, ou decorrente de aquisições imobiliárias, com suporte, em especial, no expressivo volume de recursos financeiros que a orquestração tributária em questão passara a gerar. A construção de novas lojas com recursos retroalimentados pelo esquema em tela que antes justificava a contratação de pessoal da construção civil; desta feita, a única despesa pessoal registrada em 2011 e 2012 refere-se à remuneração de 05 dos 07 sócios (membros da família Coelho Diniz) a um gasto médio anual de meros R\$7.000,00 por sócio. Ou seja, o seu quadro de pessoal resume-se aos próprios sócios-administradores. Já o montante anual de R\$7,5 mil, atribuído à rubrica contábil de “água, luz e telefone” remetem basicamente a eletricidade e água consumida em edificações. Ainda sobre a inexistência de elementos a asseverar concretude operacional ou autonomia e exercício empresarial da tida “locadora”, tem-se que nenhuma despesa foi constatada em seus registros contábeis no ano de 2011, atinente às seguintes rubricas: material de higiene; material de consumo; material de escritório; despesas com vendas e despesas com propaganda e publicidade – dispêndios estes, de ocorrência natural numa empresa de existência fática, detentora de administração central e/ou centro de operações. Na mesma linha, há o valor de apenas R\$1,1 mil consumidos durante todo o ano de 2011 com a rubrica “manutenção e reparo de bens”. Valor este, que se afigura irrisório frente às necessidades “normais” de uma pretensa locadora de imóveis, que detém nominalmente em sua carteira mais de uma dezena de ativos imobiliários sujeitos a locação.

- No que tange Haf Locadora, deve-se registrar que, tal como apontado no procedimento anterior (vide tópico III), o seu quadro de pessoal permanecera “zerado” no biênio objeto desta fiscalização (2011 e 2012). Tendo sido informado apenas a rubrica “ordenados” envolvendo os próprios sócios, nos mesmos valores atribuídos à “locadora” coirmã supracitada - meros 7mil/ano para 05 dos 07 sócios. Encontrando-se também “zeradas” em 2011 as seguintes rubricas contábeis: despesas com salários, férias e rescisão; propaganda e publicidade; água, luz e telefone; material de higiene e limpeza; material de consumo e material de escritório; entre outros. Para uma pretensa locadora que detém em seu nome dezenas de veículos para serem locados, foi apurado o inexpressivo gasto de R\$8,2 mil sob a rubrica contábil de “manutenção e reparo de bens”.

- Os imóveis “transferidos” à Haf Empreendimentos sequer foram avaliados pela empresa transmitente –a fiscalizada. Tendo sido atribuído a eles o mesmo valor que constava em sua contabilidade, junto a um longo e generoso prazo para quitação dos bens transferidos (48 meses), sem que fosse avençada cobrança de juros ou de correção monetária, permitindo, ainda, que a “adquirente” realizasse pagamentos espontâneos de parte do preço, durante o prazo fixado. Ou seja, a parte adquirente poderia pagar quando e como quisesse. Enquanto isso, os ditos “aluguéis” corriam mensalmente contra a locatária (supermercado) a um custo de 4% sobre o faturamento de cada loja. Algo que jamais se fixaria entre partes que estivessem inteiramente desvinculadas ou que não compartilhassem os mesmos interesses, ou que não repartissem (entre si) as vantagens do negócio formalizado.

- As locações imobiliárias em 2011 (R\$12,5 milhões) e 2012 (R\$14,5 milhões) - envolvendo diretamente a Haf Empreendimentos Ltda e o Supermercado Coelho Diniz - se estabeleceram, pois, no diapasão das mesmas operações formalizadas entre os anos de 2008 a 2010.

- No tocante aos bens móveis (veículos, motos, e equipamentos de supermercado), locados pela fiscalizada junto Haf Locadora de Veículos e

Equipamentos Ltda, constatou-se o mesmo quadro de produção de despesas locatícias “artificiais”, e o conseqüente deslocamento (disfarçado) de receitas da empresa supermercadista para a tida “locadora”. Sempre sob a manifesta sanha da empresa principal em tentar iludir o fisco federal e recolher menos tributo sobre sua atividade comercial, conforme já discorrido. Da mesma forma ocorrida com a “locadora” de imóveis, a orquestração tributária envolvendo bens móveis também contempla a aquisição de novos ativos com recursos retroalimentados pelo esquema em tela. Fazendo com que tais bens, após adquiridos, se transformem em novas (e expressivas) locações à empresa patrocinadora, constituindo, assim, um “círculo vicioso” na movimentação de recursos entre pessoas jurídicas interligadas. De tal forma, foram identificadas locações artificiais de bens junto à própria fiscalizada, baseadas em contratos continuados, a reboque das circunstâncias identificadas no triênio anteriormente fiscalizado (2008 a 2010). Nessa condição, a fiscalização deparou com o montante de R\$9 milhões (2011) e R\$8,1 milhões (2012) em locações de bens móveis contabilizados pela fiscalizada como dispêndios redutores da sua base tributável.

- Do mesmo modo observado no trabalho anterior, as locações imobiliárias feitas pela fiscalizada a terceiros locatários, em nome da Haf Empreendimentos, no biênio 2011 e 2012, são valores insignificantes perante aquilo que a própria fiscalizada, no papel de locatária, contratara junto a tais cias. vinculadas. E ainda assim, para efetivação das poucas locações imobiliárias a terceiros (03 imóveis, ao todo; destes, 01 formalizado diretamente junto à “contratante” ENGELMIG, no valor mensal de R\$6.000,00), a Haf Empreendimentos Ltda valera-se de um “agente imobiliário” contratado - representado, no caso, pela imobiliária (“local”) Segurança Imóveis Ltda; na qual se efetivou visita fiscal na cidade de GV, mediante mandado de diligência fiscal. De tal forma, foram identificados 02 imóveis locados sob a intermediação do referido agente imobiliário, entre 2011 e 2012, no valor mensal (bruto) de R\$1.200,00 e R\$2.500,00 (respectivamente). Sobre os quais incidira o percentual de 10% pelos serviços de intermediação do referido agente imobiliário. No que cabe reprimir, por oportuno, que a própria fiscalizada (supermercado Coelho Diniz) já auferia receitas de alugueis com alguns (e poucos) imóveis não utilizados por ela, antes de orquestradas as operações em tela, conforme evidenciado no trabalho anterior.

- Verifica-se, pois, que se está diante de meros R\$3.700,00 locados no mês a “terceiros” locatários (e outros R\$6.000,00 junto à empresa ENGELMIG); contra locações formalizadas perante o “cliente principal” (ora fiscalizado); que, somente no mês de dezembro de 2012, atingira o valor de R\$1,6 milhão, conforme evidenciado em transferência bancária desta fiscalizada para a referida “locadora”, registrada na data de 31/12/2012. Tal como na fiscalização anterior, tais valores locados pela fiscalizada a terceiros, porém, em nome da Haf Empreendimentos Ltda (total de R\$139 mil no biênio fiscalizado), haverão de compor “receitas omitidas” por parte da fiscalizada.

- Tal como ocorrido nos anos antecedentes, há ainda a locação de um imóvel (valor mensal de R\$45mil; total de R\$450 mil no biênio), ativo antes pertencente ao próprio Supermercado Coelho Diniz, e que, tão logo transferido nominalmente à Haf Empreendimentos (2008), passara a ser locado a outra empresa “operativa” controlada pela família Coelho Diniz – ou seja, pela Haf Distribuidor Ltda.

- O fato demonstra, ainda, a avidez da fiscalizada em transferir recursos a ente vinculado (“locadora”) - à título de “pagamento de alugueis” - dentro do próprio mês de locação (vide registros de locações requisitados da fiscalizada). No rol de locações e recursos transferidos entre os entes vinculados, pode se observar ainda a

prática de “adiantamentos” de alugueis concedidos pela fiscalizada às cias. “locadoras”, conforme exemplifica os registros de 31/01/2012 e 29/02/2012, nos quais constam “adiantamentos” nos valores de R\$355mil e R\$370 mil, respectivamente, concedidos à “locadora” Haf Locadora de Veículos e Equipamentos Ltda. Não se desprezando, em tal contexto, os valores que a fiscalizada ainda abatia sobre o seu resultado tributável, a título de IPVA (veículos, motos) e IPTU (imóveis) sobre os bens locados. Dispêndios estes que, no biênio 2011/2012, atingira o montante aproximado de R\$190 mil a título de IPTU; e outros R\$120 mil a título de IPVA. A estes, se agregando, ainda, os custos de manutenção, conservação, e benfeitorias dos bens “locados”, atribuídos à empresa supermercadista, ora fiscalizada.

- Voltando à Haf Locadora de Veículos e Equipamentos Ltda, foram identificados - tal como no procedimento anterior - registros mensais de locações feitas a outras duas empresas “operativas” controladas pela mesma família. Trata-se, no caso, de locações de bens móveis (veículos, em especial) feitas pela fiscalizada à Haf Distribuidor Ltda (total de R\$6,3 milhões no biênio fiscalizado); e Armazém Diniz Ltda (total de R\$1,2 milhão no biênio). Montantes estes (total de R\$7,5 milhões no biênio) que também haverão de compor “receitas omitidas” por parte da real promotora da locação, conforme planilhas anexas.

- Conforme vem sendo pontuado desde a fiscalização anterior, a “locadora” de imóveis Haf Empreendimentos Ltda (tal como a “locadora” de bens móveis Haf Locadora de Veículos e Equipamentos Ltda) passara, por óbvio, a adquirir novos ativos (bens imóveis e bens móveis).

Sendo que parte destas aquisições, não obstante onerarem mensalmente a fiscalizada na forma de vultosos valores de “alugueis”, encontram-se remetidas a bens até mesmo dissociados da atividade operacional daquela que é a real patrocinadora da orquestração tributária em tela (empresa supermercadista ora fiscalizada).

- Como exemplo, há duas casas residenciais adquiridas em 12/2008 e 11/2009, respectivamente (locadas a R\$10mil cada ao Supermercado); e vários veículos de passeio, de alto valor agregado, como o modelo Ford Fusion constante do contrato de locação abaixo reproduzido – veículos estes, em uso dos membros da família Coelho Diniz, locados ao Supermercado em valores expressivos; e constantemente renovados no tempo.

- A apontar para o papel exercido pela fiscalizada - de articuladora e controladora central das operações – há uma sequência de fatos observados desde a auditoria anterior (ora reproduzidos no tópico III deste TVF), como a aquisição de 01 imóvel de R\$10 milhões efetivada na cidade de Ipatinga, cujo pagamento fora honrado com recursos transferidos pela fiscalizada, mas que ficara formalizada como aquisição “por conta” da Haf Empreendimentos Ltda. Já no presente procedimento fiscal, há uma transação bancária visando levantamento de recursos financeiros por parte da fiscalizada, na qual a mesma oferecera como garantia bancária imóveis que ela própria havia transferido nominalmente à Haf Empreendimentos. Ou ainda, conforme já relatado, valores constantemente adiantados pela empresa supermercadista à “locadora” vinculada, na forma de antecipação de alugueis – fato este também observado no procedimento anterior.

- No que tange à operação bancária, cabe detalhar apontamento contido no registro imobiliário de umas das lojas físicas do supermercado Coelho Diniz (matricula nº1.298), que, dois anos antes (2009), havia sido transferida formalmente à Haf Empreendimentos, pelo módico valor de R\$100.000,00. E que, em 05/2011, mediante averbação no registro cartorial sob o nº R-17-1.298, se vira objeto de “alienação fiduciária” junto ao Banco Bradesco (“credor”), no valor garantido

determinado pela instituição bancária de R\$1,1 milhão (vide anexos: cópia de escrituras). Tudo, por decorrência da emissão de uma “cédula de crédito bancário”, no valor “limite” de R\$20 milhões; tendo, como “Emitente”, justamente a empresa patrocinadora das operações locatícias em tela (Supermercado Coelho Diniz); e, como “Devedora Fiduciante”, aquela que sempre estivera ao seu serviço, ou seja, Haf Empreendimentos Ltda – para quem transferira os imóveis apenas nominalmente. Vinculado a este mesmo crédito disponibilizado pelo Banco Bradesco (valor limite de R\$20 milhões), a fiscalização deparara com outro imóvel (“loja física”) também transferido apenas “em forma” pela fiscalizada à referida “locadora”. Trata-se, no caso, da loja física vinculada à matrícula nº 20.790, também dada como garantia na operação bancária, pelo valor atribuído pelo “credor” (Bradesco) de R\$6,6 milhões – ativo este, que, dois anos antes, havia sido transferido pelo Supermercado Coelho Diniz à “locadora” Haf Empreendimentos por um valor inferior a 10% daquele, qual seja: meros R\$443 mil.

- Tal operação financeira é mais uma prova cabal de que a empresa supermercadista nunca deixara de ser “dona de fato” das lojas/imóveis transferidos nominalmente à Haf Empreendimentos Ltda. Da mesma forma que também não deixara de ser a efetiva proprietária das dezenas de bens móveis (incluindo até geradores de energia já em uso em seus “pontos de venda”) que foram apenas formalmente transferidos a Haf Locadora de Veículos e Equipamentos Ltda.

- Com tal orquestração tributária, a fiscalizada abatera (indevidamente) da sua base tributável no biênio 2011 e 2012 R\$44,1 milhões em forma de despesas de alugueis de bens móveis e imóveis; ao tempo em que deixara de oferecer à tributação outros R\$8,1 milhões em razão da omissão de receitas sobre locação de bens (“próprios” de fato) que efetivara junto a outras empresas operativas comandadas pela família Coelho Diniz.

Ilícitos fiscais, matéria tributável e responsabilidade tributária

- A exposição minuciosa reproduzida do TVF anterior junto às informações agregadas do procedimento atual, conduz a um entendimento claro quanto à atuação da empresa Supermercado Coelho Diniz Ltda nos eventos e fatos analisados, de maneira que permite concluir que a fiscalizada orquestrara, promovera, formalizara e controlara uma série de operações locatícias junto a sociedades coirmãs, constituídas apenas em forma jurídica, visando, única e exclusivamente, a obtenção de vantagens tributárias indevidas.

- As circunstâncias e eventos reportados evidenciam a existência de um arranjo articulado pela fiscalizada junto a sociedades sob mesmo controle societário e comando gerencial, cujo objetivo real é a redução forçosa de tributos federais, contornando a legislação tributária.

- Revestidas de aparente legalidade, foram retratadas ao longo deste relatório várias situações que se revelaram operações desproporcionais, anômalas e não usuais frente à realidade dos negócios empresariais. Revelando que as personalidades jurídicas que ostentam as sociedades tidas como “locadoras de bens” servem, tão somente, para mascarar o verdadeiro propósito das operações locatícias articuladas pela fiscalizada. Assim, as cias. vinculadas utilizadas pela contribuinte, apresentadas ao mundo dos negócios como se fossem “locadoras de bens”, se revelaram desprovidas de existência fática, não dispoño, pois, de substância econômica ou concretude operacional.

- A ação fiscal veio comprovar que, por trás das formalizadas operações locatícias atribuídas às sociedades constituídas em 2007, não há motivação

econômica efetiva, que lhes asseverem como unidades empresariais “de fato”, que contem com autonomia e independência negocial, corpo funcional e estruturas físicas próprias, ou que disponham de existência fática e exploração comprovada dos seus objetos sociais (“concretude operacional”). O que exigiria, minimamente, não só a comprovação de absorção de receitas de clientes variados e independentes; quanto inexorável incorrência em custos e dispêndios inerentes ao exercício natural da atividade empresarial que propuseram executar; em especial, os inevitáveis dispêndios com administração e manutenção do negócio.

- Desprovidas, pois, de estrutura ou concretude operacional, as supostas “locadoras” utilizadas pela fiscalizada em volumosas operações locatícias (cerca de R\$44 milhões somente com locações formalizadas em 2011 e 2012 tendo, como locatária, a própria fiscalizada) se traduzem, em verdade, numa espécie de “departamentos externos” vinculados à empresa supermercadista. Funcionando, em essência, como meros apêndices de escrituração de operações envolvendo o “imobilizado” pertencente (“de fato”) à empresa principal.

- O enquadramento de tais operações dentro da normalidade da atividade empresarial fática, sob manifesta e comprovada motivação negocial, e não somente tributária, exigiria, minimamente, que se defrontasse com empresas “locatícias” com manifesta e real autonomia administrativa, que detivessem estrutura operacional própria; suficientemente para demonstrar exercício efetivo do seu objetivo social e conformidade natural com empresas afins. O que pressupõe, entre outros, gestão autônoma, carteira de clientes variados e independentes, negócios jurídicos e operações praticadas de forma alinhada, proporcional e condizente com a realidade do mercado.

- Não se trata aqui de tolher a liberdade de auto-organização de que gozam as entidades empresariais, sob o intuito legítimo de produzir riqueza, princípio esse consagrado dentre as liberdades constitucionais. E, sim, de atacar arranjos organizacionais concebidos entre pessoas jurídicas sob mesmo comando e controle societário visando, única e exclusivamente, a economia tributária. Onde, de um lado, se tem uma empresa operativa de alto faturamento, interessada em forçar a redução do ônus tributário legalmente instituído sobre suas atividades; e de outro, sociedades a ela vinculadas; que, embora revestidas em forma jurídica, não comprovam existência fática para cumprimento do objeto societário que formalmente lhes motivara.

- As diligências fiscais, junto à análise de documentos obtidos em procedimentos e questionamentos fiscais realizados na empresa principal e demais sociedades relacionadas ou vinculadas, demonstram que as “locadoras formais” não contam com concretude operacional, carecendo de estrutura autônoma – tanto física quanto administrativa-operacional. Por outro, uma série de elementos indicativos deixara latente que a empresa supermercadista, na condição de principal interessada em forçar a redução de tributos sobre sua expressiva atividade comercial, foi quem promovera e controlara as operações envolvendo a orquestração tributária; sendo a verdadeira “dona” de todos os bens envolvidos nas operações locatícias em questão.

- A incidência de IRPJ e CSLL sobre o resultado da atividade comercial do Supermercado Coelho Diniz Ltda reduziu-se expressivamente depois de iniciadas as operações locatícias em tela. Situação contrária à verificada no volume do seu faturamento, o qual crescera substancialmente no mesmo período. Ou seja, não se identifica nas relações jurídicas que envolvem os negócios contabilizados pelas “locadoras” vinculadas motivação outra que não a de servir ao intento desta fiscalizada, em gerar, a todo custo, economias tributárias sobre suas expressivas atividades comerciais. E a esse contorno do normativo tributário, promovido pela fiscalizada através da formalização de operações locatícias artificiais junto a pessoas jurídicas vinculadas (constituídas apenas em forma jurídica) há que reagir o fisco

federal, de forma a restabelecer a matéria tributável de fato, a qual se encontra propositalmente dissimulada pelas práticas orquestradas.

- Mesmo fenômeno, foi verificado no tocante as contribuições federais de PIS e COFINS (não cumulativo), incidentes sobre o faturamento da empresa supermercadista; cujo recolhimento, no tempo, também sofrera os reflexos da orquestração tributária. Dado, pois, o aproveitamento indevido (na forma de “créditos”) de parte dos “alugueis de bens” envolvidos nas operações em questão – conforme espelhado nas planilhas anexadas a este TVF. Destacando que, tal como ocorrido na apuração dos tributos IRPJ e CSLL, esta auditoria fiscal deduziu ou computou, na apuração fiscal do valor mensal devido pelo contribuinte, aquilo que o mesmo havia recolhido em nome das cias. vinculadas (“locadoras formais”), no sistema (mais favorecido) de apuração “cumulativa”. De tal forma, a fiscalização neutralizou todos os “créditos” com origem na rubrica “alugueis” contratados pela ora fiscalizada, constantes nas DACON de 2011 e 2012 transmitidas à RFB; nas quais estivessem contemplando bens (móveis e imóveis) objeto das operações locatícias ora atacadas.

- Uma vez comprovado que tudo não passa de engenharia tributária, a fiscalizada incorrera nos ilícitos de “fraude e sonegação”, conforme definidos pelos artigos 71 e 72 da Lei 4.502/64.

- A sonegação, no campo tributário, se configura em razão de uma ação ou mesmo de uma omissão, que, sob uma intenção deliberada (dolosa) do contribuinte, tende a impedir ou retardar, ainda que parcialmente, que a autoridade fazendária tome conhecimento da ocorrência do fato gerador de determinado tributo.

- Já a fraude se estabelece quando, sob as mesmas circunstâncias, o contribuinte procura impedir ou retardar, ainda que parcialmente, a ocorrência do fato gerador do tributo, ou modificar as suas características essenciais, objetivando, sempre, reduzir o montante do imposto devido, ou mesmo evitar ou diferir o seu pagamento.

- Tais disposições se enquadram perfeitamente ao caso em tela, evidenciando que a empresa ora fiscalizada incorrera em fraude e sonegação tributária, ao articular uma série de operações locatícias artificiosas junto a sociedades vinculadas, desprovidas de existência fática, tendo sido constituídas apenas em forma jurídica, sob o intento exclusivo em subtrair tributos federais. Ou seja, sob deliberada intenção, a contribuinte promovera uma série de operações que dissimularam a real incidência tributária sobre suas atividades comerciais, obtendo vantagens ilícitas diante do Fisco Federal. Condutas indevidas estas, que, uma vez comprovadas e tipificadas, invocam o mecanismo de apuração fiscal contido no CTN, artigo 149, VII.

Da matéria tributável

- As expressivas operações locatícias iniciadas em ato contínuo a uma série de transferências de ativos para a contabilidade da HAF LOCADORA DE VEICULOS E EQUIPAMENTOS LTDA e da HAF EMPREENDIMENTOS LTDA integram um arranjo tributário articulado, promovido e controlado pelo Supermercado Coelho Diniz; de maneira a lograr vantagens ilícitas frente a fazenda nacional.

- Foram apurados no biênio fiscalizado cerca de R\$27 milhões em despesas redutoras da base tributável da empresa supermercadista, advindas de operações artificiosas envolvendo locações de imóveis registradas diretamente na contabilidade da própria “promotora e articuladora” das operações. E outros R\$17 milhões em

registros de despesas locatícias envolvendo veículos e equipamentos de supermercado, sob mesma configuração.

- No tocante às operações locatícias formalizadas e contabilizadas em nome das “locadoras” vinculadas HAF LOCADORA e HAF EMPREENDIMENTOS, foram identificadas receitas advindas de locações de bens efetivadas pelo Supermercado Coelho Diniz junto a outras empresas “operativas” controladas pela mesma família; ou junto a alguns “terceiros” locatários. Tais receitas (cerca de R\$8,1 milhões) deixaram de ser oferecidas à tributação do lucro real, por parte da empresa ora fiscalizada; na qualidade de quem efetivamente promovera as referidas locações; e de quem detinha, de fato, os bens envolvidos em tais operações locatícias (vide anexos, planilhas/Receitas Omitidas).

- As receitas espelhadas na contabilidade da HAF LOCADORA DE VEICULOS E EQUIPAMENTOS LTDA (total de R\$7,5 milhões) - advindas de locações de bens efetivadas (de fato) pela empresa supermercadista junto a demais empresas operativas controladas pela mesma família (e frente alguns terceiros locatários) - devem ser adicionadas à apuração do seu lucro real, no biênio ora fiscalizado. Tudo, de forma a restabelecer o resultado tributável real daquela empresa que efetivamente promovera e controlara as operações locatícias registradas em nome das “locadoras formais”. Anulando-se, assim, as vantagens tributárias indevidamente auferidas com o deslocamento intencional de tais “receitas”, para que fossem submetidas ao regime tributário mais favorável das tidas “locadoras”, enquanto deveriam ter sido oferecidas ao regime de lucro real da ora fiscalizada.

- Mesmo procedimento, há de ser observado com as receitas de locações imobiliárias contabilizadas em nome da locadora HAF EMPREENDIMENTOS LTDA, envolvendo locação de 01 imóvel efetivada pela fiscalizada junto à empresa “atacadista” Haf Distribuidor Ltda, cujo valor no biênio de 2011 e 2012 atingira o montante de R\$450 mil. Sendo que o único imóvel envolvido na operação também integrava o acervo patrimonial da empresa supermercadista, conforme exaustivamente discorrido no tópico III deste TVF. Mesmo sentido, não de ter as receitas contabilizadas em nome da referida “locadora”, decorrentes da locação de 03 (três) imóveis - efetivada pela fiscalizada junto a terceiros locatários ao longo do biênio fiscalizado -; cujo montante apurado foi de R\$139 mil. Operações locatícias estas, que tiveram “intermediação” de agente imobiliário “local”; conforme já demonstrado neste tópico.

- Por sua vez, as locações registradas diretamente como despesas de aluguel na contabilidade da ora fiscalizada não de ser objeto de glosa por parte desta fiscalização, por configurarem despesas artificiais. Isso, de forma a recompor a verdadeira base de incidência tributária (lucro real) da empresa supermercadista, a qual se encontra propositalmente dissimulada pela orquestração tributária ora atacada. Nesse sentido, foi identificado que a fiscalizada fizera uso do montante de R\$44 milhões em despesas indevidas (a título de alugueis de bens móveis e imóveis), registradas diretamente em sua contabilidade nos anos de 2011 e 2012; na condição (“artificial”) de empresa “locatária” dos próprios bens. De tal montante apurado (R\$44 milhões), tem-se que a quantia de R\$ 27 milhões encontra-se representada por locações imobiliárias; estando os outros R\$ 17 milhões representados por locações de veículos e equipamentos (anexos, Planilhas/ajustes ao lucro real).

- Nesse processo de reconstituição e restabelecimento da verdade tributária sobre os eventos e operações analisados nesta auditoria fiscal, deve-se destacar, ainda, que os tributos de IRPJ e CSLL - declarados em DCTF a esta RFB sobre as receitas de operações locatícias contabilizadas pela fiscalizada em nome das “locadoras” formais HAF EMPREENDIMENTOS e HAF LOCADORA - estão sendo compensados na apuração dos valores devidos pela fiscalizada, cuja base de

incidência tributária real (como dito) encontravase dissimulada pelo arranjo em tela. O mesmo ocorrendo, na apuração do valor devido das contribuições de PIS e COFINS, conforme já salientado.

- Assim, chega-se aos quadros demonstrativos Planilhas 01 a 06, nos quais estão consolidados (entre outros) os valores a serem ajustados ao lucro real declarado pela fiscalizada, de forma a restabelecer a base de cálculo efetiva dos tributos de IRPJ e CSLL (e contribuições de PIS e COFINS); no biênio fiscalizado.

- A fiscalizada efetivou a apuração do Imposto de Renda no regime de lucro real trimestral; e que, no que tange às contribuições federais, encontrava-se vinculada ao regime de apuração não cumulativo.

- Sobre os valores devidos de IRPJ e CSLL apurados foram levados em conta (“abatidos”) valores dos mesmos tributos, declarados em DCTF sobre receitas de bens locados (de fato) pela fiscalizada, mas que foram intencionalmente deslocadas para o regime tributário (mais favorecido) das “locadoras” vinculadas.

Da solidariedade e responsabilidade tributária

- No caso da orquestração tributária (continuada) revelada por este procedimento, em que está latente a participação da ora fiscalizada na articulação e controle de uma série de operações locatícias registradas no tempo, valendo-se de sociedades coirmãs, sem existência fática, que resultaram em expressiva subtração de tributos federais, impera listar as demais pessoas (físicas ou jurídicas) associadas e vinculadas aos eventos em questão, de forma a se identificar todos aqueles que, sob interesse comum, devem responder pela obrigação tributária decorrente desta ação fiscal; nos termos de institutos contemplados no ordenamento tributário regente, quais sejam: sujeição passiva, responsabilidade e solidariedade tributária.

- Não restara dúvida de que tanto a fiscalizada quanto demais pessoas jurídicas utilizadas na orquestração tributária encontram-se controladas e administradas pelas mesmas pessoas físicas (7 entes da família Coelho Diniz), na qualidade de sócios/cotistas/administradores, como bem acentua a própria interessada ao relatar que (...) nos anos de 2007, 2008 e 2009 a empresa foi gerida e operacionalizada pelos seus sócios administradores.....pelo que fizeram jus a retiradas pró-labore (...).

- Demonstrou-se exaustivamente a forma dolosa com que a fiscalizada articulava operações locatícias, deslocando, de maneira deliberada e intencional, expressivos recursos para a contabilidade de sociedades constituídas apenas em forma jurídica (supostas “locadoras de bens”), nelas concentrando valores suficientes a suportar aquisições de novos ativos, sempre para atender ao interesse próprio da empresa “promotora”. Assim, fora retratado que as sociedades formais, tidas como locadoras (porém, desprovidas de existência fática), atuam, em essência, como departamentos contábeis externos, onde se registram as operações afetas ao acervo de bens (“imobilizado”), de que sempre fizera uso a empresa principal - tanto aqueles que lhe foram transferidos a custo contábil pela “patrocinadora”, quanto os que foram adquiridos sob a titularidade dos entes formais, através dos vultosos recursos espelhados em seus registros contábeis, decorrentes das operações locatícias artificiosas que integram o esquema tributário em comento; bem assim, pelos empréstimos concedidos pela empresa patrocinadora e controladora das operações, ora fiscalizada.

- Foram retratados no Relatório diversos exemplos de aquisições de ativos, que, embora formalmente adquiridos em nome das locadoras (imóveis, veículos de

carga, automóveis, motos e equipamentos, e mobiliário), atendem, de fato, a interesse próprio da empresa que patrocina e controla as operações, como o lote adquirido ao final de 2009, na cidade de Ipatinga, pela expressiva quantia de R\$ 10 milhões; que, não bastasse ter sido custeado com recursos da fiscalizada, objetivava nitidamente a instalação de mais uma loja da empresa supermercadista. Assim como os vários caminhões e veículos utilitários que renovaram a frota de que sempre fizera uso esta empresa fiscalizada, no exercício natural de sua atividade operacional. O mesmo ocorrendo com as dezenas de motocicletas e respectivos side cars, usados nas entregas a domicílio de mercadorias adquiridas em suas lojas - serviços que sempre foram prestados pelos seus pontos de venda. Bem assim, os diversos equipamentos, adquiridos formalmente em nome da HAF LOCADORA, porém, para uso específico da rede supermercadista, como câmeras frigoríficas, gôndolas, balcões, prateleiras de exposição, etc. Tudo isso transformado, em ato contínuo e automático, em novas e vultosas despesas de aluguel na contabilidade da fiscalizada, de forma a realimentar o círculo vicioso da engenhosa orquestração tributária, turbinando, cada vez mais, a sonegação tributária.

- Arranjo tributário que, além de propiciar economia fiscal ilícita à principal empresa sob comando da família Coelho Diniz; atende ainda a outros interesses dos membros e sócios controladores – como a aquisição de veículos de passeio para uso próprio; leia-se: veículos de alto valor agregado como Hyundai Santa Fé; Pajero Sport, Hyundai Azera, Vectra Sedan, Toyota Hilux, Toyota Corolla, Passat Alemão, etc. Veículos estes que, adquiridos com recursos da própria orquestração tributária, viram-se objeto de registros imediatos na contabilidade da empresa supermercadista, a título de expressivas “despesas mensais de aluguel”. No rol de demais vantagens propiciados a tais membros da família (sócios em comum das pessoas jurídicas envolvidas na presente orquestração tributária), estão os expressivos “haveres” à disposição dos mesmos - na forma de lucros acumulados ou distribuição de dividendos. Não se esquecendo de outras aquisições reportadas ao longo deste Relatório Fiscal, de interesse específico dos sócios controladores, dissociados, por outro, do objeto principal da fiscalizada; como “áreas rurais” adquiridas.

- O Relatório Fiscal é farto em exemplos indicando nítida ligação e interesse econômico dos sete sócios nas operações orquestradas - os quais, na função exercida de controladores e administradores da fiscalizada, bem, assim, das “locadoras” formais em questão; concorreram diretamente para as práticas ilícitas em tela. Práticas estas, eivadas em fraude e sonegação fiscal, sob o intuito deliberado de alterar características do fato gerador da obrigação tributária principal, e subtrair tributos da fazenda nacional, e que se enquadram perfeitamente aos ilícitos tipificados nos artigos 71 e 72 da Lei 4.502/64. Assim, tais pessoas físicas enquadram-se como entes solidariamente obrigados ao crédito tributário decorrente deste procedimento fiscal. Mesma natureza de sujeição, na qual não de ser incluídas as pessoas jurídicas formais (cias. “locadoras de bens”) - constituídas pela família Coelho Diniz, tão somente para conferir forma jurídica a uma série de operações locatícias que, em essência, se revelaram artificiosas ou intencionalmente deslocadas da empresa principal para a contabilidade dos entes formais. Tendo sido concebidas, pois, sob intuito doloso para que a empresa principal (ora fiscalizada) contornasse normas tributárias e obtivesse expressivas vantagens fiscais em detrimento da fazenda pública; conforme exaustivamente demonstrado ao longo do TVF.

- Nesse sentido, a legislação atinente à matéria sobre sujeição passiva e responsabilidade tributária não deixa dúvidas quanto às implicações supramencionadas. Assim estabelece o Código Tributário Nacional – CTN, artigos 121, 123, 124, 135 • Destarte, não de responder solidariamente pelo “quantum” tributário apurado neste procedimento fiscal as pessoas físicas e jurídicas listadas - para as quais serão emitidos, um a um, os respectivos Termos de Sujeição Passiva Solidária.

• As sociedades formais (pessoas jurídicas constituídas como “locadoras de bens”, pelos mesmos membros controladores da empresa supermercadista) HAF EMPREENDIMENTOS LTDA e HAF LOCADORA DE VEICULOS E EQUIPAMENTOS LTDA - cujos registros contábeis espelham diversas transferências nominais de ativos (bens móveis e imóveis) que integravam o acervo patrimonial da empresa principal ora fiscalizada; ou que foram adquiridos no tempo, com recursos gerados pela orquestração tributária em tela. Ativos estes, que, juntamente àqueles registrados em nome dos demais responsáveis e/ou sujeitos passivos da presente obrigação tributária, podem ser regularmente alcançados pelo instituto do arrolamento de bens, se configuradas as condições contidas nos artigos 64 e 64-A da Lei 9.532/97; bem assim, nas Instruções Normativas da RFB correlatas.

• As pessoas físicas a seguir referidas; na qualidade de sócios de capital igualitários; e de entes administradores e responsáveis legais pelas pessoas jurídicas envolvidas na orquestração tributária ora atacada: os sete membros da família Coelho Diniz, Hercilio Araujo Diniz, Hercilio Araujo Diniz Filho, Alex Sandro Coelho Diniz, Helton Coelho Diniz, Fabio Coelho Diniz, Andre Luiz Coelho Diniz, e Henrique Mulford Coelho Diniz.

IRPJ – imposto de renda pessoa jurídica

• As despesas “artificiais” glosadas e as receitas omitidas irão recompor a base tributável efetiva da empresa supermercadista, ao serem adicionados ao lucro real por ela declarado - gerando, assim, diferenças a serem recolhidas, após deduzido aquilo que fora declarado ao fisco federal em nome das locadoras formais a ela vinculadas. Sobre a diferença de IRPJ encontrada, há de incidir, também, multa de ofício de 150%, dado o deliberado intuito de fraude, demonstrado ao longo deste TVF - nos termos dos artigos 71 e 72 da Lei 4502/64.

• Restara comprovado que todo esse “arranjo tributário” fora articulado e controlado pela empresa ora fiscalizada. Valendo-se, para tanto, de entidades vinculadas, que, embora constituídas formalmente como “locadoras de bens”, não demonstraram existência fática ou concretude operacional. De forma que foram utilizadas pela empresa supermercadista para empregar forma legal a operações locatícias artificiosas, junto a própria fiscalizada. Ou utilizadas para receber registros de receitas sobre locações de bens, de fato auferidas pela fiscalizada, mas que foram deslocadas proposital e indevidamente para tais “locadoras” em razão do seu regime tributário menos gravoso; deixando de ser oferecidas ao regime obrigatório de lucro real da empresa supermercadista. Tudo, regido por deliberada dissimulação da base de incidência tributária da empresa ora fiscalizada.

• Assim, em levantamento que acompanha este Relatório (anexos, Planilhas 01 a 06), foram detalhados os valores objeto de ajustes ao lucro real declarado pela fiscalizada, de maneira a recompor a base de cálculo efetiva do IRPJ (e CSLL) no período fiscalizado - cujo valor declarado pela fiscalizada, conforme demonstrado, encontra-se propositalmente dissimulado e contaminado pela orquestração tributária ora atacada.

• Os dispositivos legais infringidos atinentes ao IRPJ e CSLL (bem como, os atinentes ao PIS e COFINS) encontram-se detalhados nos autos de infração.

CSLL – contribuição social sobre o lucro líquido • Dado que as infrações apuradas sobre o IRPJ geram reflexos na determinação da base de cálculo da CSLL, os valores adicionados à base de incidência daquele tributo, apurados no curso desta ação fiscal, serão também adicionados à base de cálculo para recolhimento da

CSLL. Assim, sobre o valor devido apurado pela fiscalização, deverá incidir também multa de ofício de 150%, pelos mesmos motivos que resultaram no agravamento sobre o valor apurado de IRPJ.

- Conforme contido no artigo 3º da IN SRF 390, de 30.01.04, aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ; respeitadas, porém, a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação da referida contribuição.

Contribuição para o PIS e Cofins

- Parte das locações envolvidas na orquestração tributária foi utilizada como “crédito” na apuração (não cumulativa) das contribuições de PIS e COFIN. Uma vez comprovado que tais “créditos” tiveram origem em locações de ativos antes integrantes do acervo contábilpatrimonial da empresa supermercadista; ou que se originaram sobre locações de bens adquiridos no tempo pela fiscalizada, com recursos gerados pelo esquema ora atacado, e que foram apenas registrados em nome das “locadoras” vinculadas; imperou-se efetivar a recomposição da base tributável de tais contribuições. Assim, tal como procedido na apuração dos valores devidos de IRPJ e CSLL, foram deduzidos na apuração das contribuições aquilo que a fiscalizada declarara em nome das locadoras formais – conforme espelhado nas planilhas anexas. Da mesma forma, e dada a mesma motivação, foi aplicada a multa de ofício de 150% sobre as diferenças apuradas. Por último, cabe ratificar que as infrações tributárias incorridas pela fiscalizada, no tocante a tais contribuições sociais, encontram-se detalhadas nos autos de infração.

Multa de ofício

- O artigo 72 da Lei nº 4.502/64 define fraude como sendo toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

- Já o artigo 71 do mesmo diploma legal define sonegação tributária como decorrente de uma ação ou mesmo de uma omissão que, sob intenção deliberada (dolosa) do contribuinte, tende a impedir ou retardar, ainda que parcialmente, que a autoridade fazendária tome conhecimento da ocorrência do fato gerador do tributo.

- Não resta dúvida quanto à manifesta intenção dos agentes em cometer os ilícitos tributários acima tipificados; praticados, pois, de forma dolosa pela empresa supermercadista, junto aos 07 membros da família Coelho Diniz, na qualidade de sócios igualitários, que respondem pelos atos de gestão e controle da empresa ora fiscalizada. Tendo os mesmos participado ativamente da montagem de uma série de negócios jurídicos artificiosos, que inclui transferências contábeis de bens do ativo permanente desta fiscalizada para entidades vinculadas - constituídas por eles apenas em forma jurídica -, seguidas de vultosas locações dos próprios bens envolvidos nas transferências contábeis. Ou mediante operações locatícias efetivadas (de fato) pela empresa supermercadista junto a demais empresas operativas comandadas pela família, e que foram apenas registradas em nome das “locadoras formais” vinculadas. Tudo isso, intencionalmente “articulado” pelas partes supracitadas, visando dissimular a base tributária de impostos e contribuições federais, incidente sobre a atividade comercial da principal empresa por eles comandada - no caso, a rede de lojas que integram o Supermercado Coelho Diniz Ltda.

- Sendo assim, há que se aplicar penalidade específica (multa de ofício) às diferenças tributárias ora levantadas; clamando, pois, pela aplicação de multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento) prevista no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, sob redação atualizada pelo artigo 14 da lei 11.488/07.

Do crédito tributário

- Como resultado da presente auditoria fiscal, foi gerado o processo digital (e-processo) nº10600.720071/2015-10, contendo os autos de infração dos tributos auditados (credito tributário, em valor “principal” de IRPJ e CSLL, PIS e COFINS, acrescidos de juros Selic e multas de ofício), os demonstrativos de compensação de valores, na própria autuação, frente a eventual estoque de prejuízo fiscal e da base negativa de CSLL. Do que são partes integrantes, entre outros: este relatório fiscal (TVF), os autos de infração lavrados e seus demonstrativos; as planilhas de cálculo de despesas indevidas e de receitas omitidas; e documentos anexados.

- Os fatos reportados ao longo do Relatório Fiscal evidenciam prática “continuada” - por parte da contribuinte fiscalizada e respectivos sócios administradores - de ilícitos contra a ordem tributária, previstos nos artigos 1º, incisos I a III; e 2º, inciso I, da Lei 8.137/90. Assim tem-se que, sob condutas deliberadas e eivadas em fraude fiscal, tais pessoas promoveram uma série de atos e operações objetivando única e exclusivamente obter vantagens tributárias indevidas ante a fazenda nacional. Para tanto, valeram-se de pessoas jurídicas desprovidas de existência fática, constituídas apenas em forma jurídica, de forma a empregar “aparência de legalidade” a operações locatícias orquestradas em nome de tais pessoas. Tudo isso, em conformidade com um arranjo tributário desenhado para dissimular a base de incidência de tributos federais sobre as atividades comerciais da empresa supermercadista. Condutas ilícitas estas, que caracterizam, em tese, crimes tipificados em nosso ordenamento jurídico; e que já foram objeto de Representação Fiscal para Fins Penais (processo nº15504724987/2012-08) apensada ao procedimento fiscal antecedente (15504724607/2012-27). A justificar, pois, o encaminhamento de representação adicional demonstrando a prática “reiterada/continuada” de tais ilícitos nos anos que sucederam o período inicialmente fiscalizado; envolvendo mesmo *modus operandi* e mesmos atores.

Com a intimação do Auto de Infração, todos os contribuintes e responsáveis indicados na autuação apresentaram Impugnação administrativa. Mais uma vez se vale da transcrição do minucioso acórdão proferido pela Delegacia de Julgamento, que assim sintetizou os argumentos apresentados nas impugnações:

Impugnação apresentada por Supermercado Coelho Diniz Ltda

A impugnação em epígrafe acha-se a folhas 2.951 a 2.994. Os enunciados seguintes resumem o seu conteúdo. A argumentação da impugnante acha-se abundantemente ilustrada e abonada por citações de autores e de decisões atribuídas a órgãos julgadores administrativos e judiciais, as quais, por economia processual, são suprimidas no resumo que se segue.

Dos fatos • No presente caso é que a fiscalização desconsiderou operações praticadas com propósito comercial relevante e substância econômica. Desprezando tais aspectos, a fiscalização argui a existência de operações artificiais que teriam ensejado economia tributária não oponível ao Fisco.

- A impugnante é uma empresa familiar do ramo supermercadista que atua desde 1.992. No início do século XXI, os sócios da impugnante tiveram notícia de uma série de operações de fusões e aquisições na área supermercadista, conforme notícias amplamente divulgadas na imprensa, acostadas à presente Impugnação (DOC 02).

- Essa movimentação de mercado foi um fator relevante que instigou os sócios da impugnante a optarem por dar seguimento à estruturação societária/patrimonial que possibilitaria abrir frentes de novos negócios, racionalizar a estrutura patrimonial da família e segregar, entre os irmãos quotistas da impugnante, a atividade a ser explorada por cada um deles. Para isso, utilizaram uma pessoa jurídica já detida pela família, mas ainda não operacional, de designação Haf Empreendimentos Ltda. e outra nova designada de Haf Locadora de Veículos e Equipamentos Ltda.

- Em um primeiro momento, os ativos imobiliários detidos pela impugnante foram transferidos à Haf Empreendimentos Ltda. ao passo que veículos automotores e outros bens e equipamentos foram transferidos à Haf Locadora de Veículos e Equipamentos Ltda.. Posteriormente, a Haf Empreendimentos Ltda. passou, ela mesma, a adquirir ativos para a consecução de seu objeto social.

- Além de atuação na área empreendimentos imobiliários, a transação tinha por escopo garantir uma divisão de negócios entre os membros da família Coelho Diniz. De fato, em 2.007, os quotistas do Supermercado Coelho Diniz Ltda., os Senhores Hercílio Araujo Diniz, Alex Sandro Coelho Diniz, Henrique Mulford Coelho Diniz, Helton Coelho Diniz e Fabio Coelho Diniz deixaram de deter participação societária no Supermercado Coelho Diniz. Dessa forma, verifica-se que foram mantidos como sócios do Supermercado Coelho Diniz apenas os Senhores Hercílio Araújo Diniz Filho e André Luiz Coelho Diniz. Nessa mesma data, os Senhores Hercílio Araújo Diniz Filho e André Luiz Coelho Diniz retiraram-se da Haf Empreendimentos Ltda. e da Haf Locadora de Veículos e Equipamentos Ltda.

- Para os que saíam do Supermercado Coelho Diniz Ltda., a operação era interessante, por dois aspectos distintos. A curto prazo, havia receita garantida, eis que, segundo entendimento das partes, os bens detidos pela Haf Empreendimentos Ltda. e Haf Locadora de Veículos e Equipamentos Ltda. seriam locados às empresas operacionais detidas pela família. A longo prazo, aspecto esse ainda mais relevante que o primeiro, pois havia expectativa de novos empreendimentos. Para os que permaneciam na operação supermercadista, o negócio também era atraente, na medida em que ficariam como os únicos detentores do Supermercado.

- Ora, com o mercado de fusões e aquisições aquecido, os sócios que permaneciam no Supermercado Coelho Diniz Ltda. tinham expectativa de eventualmente alienar suas quotas a terceiros, o que era alimentado por sondagens informais a esse respeito. Nesse contexto, a saída de certos sócios da sociedade significaria potenciais ganhos maiores no futuro aos que ficavam, já que a venda da participação societária a terceiros poderia acarretar significativo ganho financeiro. Além do ganho em eventual venda, o fato é que os sócios que ficavam decidiram apostar atividade na atividade supermercadista, o que tornava toda a reestruturação empreendida bastante atraente, naquele momento. Registre-se que, posteriormente, os irmãos optaram por voltar à status quo, desfazendo-se a divisão anteriormente empreendida, por vários fatores.

- Em primeiro lugar, passados três anos após a concretização da operação, não foi possível realizar a venda da participação societária do Supermercado a terceiros. Assim, o fator original que teria motivado Hercílio Araújo Diniz Filho e André Luiz Coelho Diniz a permanecerem, isoladamente, no comando do supermercado, abrindo mão de participar das atividades imobiliárias família, parecia mais distante. Em segundo lugar, começaram a surgir expectativa de negócios na Haf Empreendimentos Ltda. que interessaram a Hercílio Araújo Diniz Filho e André Luiz Coelho Diniz a retornar ao negócio imobiliário.

- Apesar de não existir mais essa divisão de atividades entre os irmãos, não havia motivos para se desfazer a separação de atividades, que fora empreendida a

partir de 2.008. De fato, a Haf Empreendimentos Ltda passou a, efetivamente, ter expectativa de novos negócios. Não fazia o menor sentido que esses negócios voltassem a ser explorados pelo Supermercado Coelho Diniz Ltda., empresa operacional sujeita a afugentar eventuais investidores que tivessem interesse em ser sócios ou parceiros na exploração de empreendimentos imobiliários.

- Ignorando todos esses aspectos, que decorrem, em última análise, do direito constitucional do contribuinte de organizar suas próprias atividades, a fiscalização decidiu apegar-se aos ganhos tributários que a operação acarretou à impugnante e sustentar a ocorrência de operações artificiais em face do Fisco. Indo de encontro a inúmeros aspectos, a fiscalização desconsiderou a existência fática da Haf Empreendimentos Ltda e da Haf Locadora de Veículos e Equipamentos Ltda, determinou a glosa de despesas aproveitadas pela impugnante a título dos bens locados, glosou créditos de PIS e COFINS, aproveitados em razão da locação dos referidos bens e, por fim, chegou ao absurdo de determinar que receitas auferidas pela Haf Empreendimentos Haf Locadora fossem tributadas pela impugnante. Além disso, considerou supostos saldos insuficientes de prejuízo fiscal de IRPJ e CSLL, muito embora o Auto de Infração tenha sido lacônico a esse quesito.

- Todas essas cobranças são ilegais, abusivas e indevidas.

Do direito

Premissa fundamental

- A possibilidade de as autoridades administrativas desconsiderarem atos ou negócios jurídicos praticados por contribuintes é disciplinada pelo parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional.

- É preciso considerar que a disposição prevista no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional não pode ser confundida, em hipótese alguma, como uma proibição absoluta ao contribuinte de praticar atos que gerem economia tributária. De fato, impera em nosso sistema constitucional o princípio da livre iniciativa e o direito inalienável dos particulares organizarem seus negócios e atividades sem interferência arbitrária do Fisco e autoridades públicas. A liberdade negocial está consagrada em diversos artigos da Constituição da República. O próprio preâmbulo da Constituição da República consagra a liberdade como um dos objetivos máximos do Estado Democrático Brasileiro. Juridicizando esse objetivo, vem o artigo 1º, inciso IV, da Constituição da República, consagrar o princípio da livre iniciativa como fundamento do Estado Democrático Brasileiro.

- O princípio da liberdade também é reforçado em dispositivos do artigo 5º da Constituição da República, e é consagrado, novamente, no artigo 170, caput, que o coloca como fundamento da ordem econômica. Não é à toa que o princípio da livre iniciativa é consagrado tanto pela doutrina clássica que trata do planejamento tributário, a exemplo de Alberto Xavier, como por doutrinadores da vanguarda do direito tributário, como a Professora Fabiana Del Padre Tomé.

- Justamente por isso, há consenso de que negócios jurídicos praticados com motivação extratributária, providos de causa jurídica ou com razoabilidade econômica são totalmente oponíveis ao Fisco, ainda que acarretem economia tributária. De fato, há diversas decisões nesse sentido, expedidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que são reproduzidas na impugnação.

- Os atos praticados pela impugnante são dotados de plena legitimidade e racionalidade seja do ponto de vista jurídico ou econômico. De fato, todos os atos

praticados possuem propósito negocial e racionalidade econômica e substância econômica.

- Assim, a cobrança, ora contestada, foi efetivada em patente arrepio à legislação vigente, devendo ser prontamente cancelada.

A existência efetiva da haf empreendimentos da haf locadora

- A Haf Empreendimentos foi constituída em outubro de 2.002, tendo como objeto social as atividades imobiliárias e agropecuárias. Uma vez inscrito o ato constitutivo no respectivo registro, tal pessoa jurídica passou a ter existência legal, nos termos do artigo 45 do Código Civil. Nos termos do parágrafo único do mesmo dispositivo, decaiu, em 2.005, o direito de anular sua constituição. Enquanto pessoa jurídica, a entidade goza dos direitos de personalidade, nos termos do artigo 52 do Código Civil. É, portanto, capaz de assumir relações jurídicas, com direitos e deveres, nos termos do artigo 12 do mesmo Código.

- Apesar de ter sido devidamente constituída, inclusive com inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica do Ministério da Fazenda ativa, sua existência foi ignorada pela Fiscalização, que concluiu pela inexistência fática.

- Em síntese, a fiscalização sustentou a inexistência fática da prestadora de serviços haja vista que não demonstrara autonomia física, não apresentando um mínimo de estrutura operacional que pudesse indicar exercício efetivo do objeto social previsto em seu contrato societário. Isso porque a Haf Empreendimentos não teria empregados e tinha sua sede em simples salas, no próprio nível do escritório legal da fiscalizada o que posteriormente foi alterado para pequenos espaços destacados no nível anterior do mesmo prédio (fls. 229).

- O que causa espanto na linha argumentativa da fiscalização é que o objeto social da Haf Empreendimentos é a locação. Ora, locação, ao contrário do que sustentado pela fiscalização, não é uma prestação de serviços que exija um esforço humano, como bem reconheceu o Supremo Tribunal Federal.

- Esse apontamento no erro de terminologia, antes de ser um capricho jurídico, é essencial para compreender o descabimento da argumentação da fiscalização. Fosse a Haf Empreendimentos efetivamente uma prestadora de serviços, auferindo vultosas receitas de um esforço laboral, é compreensível que se esperasse encontrar uma equipe de funcionários minimamente habilitada para tal atividade. Mas, uma pessoa jurídica que tem como objeto social a locação de imóveis simplesmente cede o uso de bens a terceiros mediante remuneração. É evidente que a atividade de locação, per se, independe de uma equipe composta por funcionários contratados ou tampouco de estrutura física relevante, na sede ou estabelecimento da pessoa jurídica que realiza tal atividade.

- Em 2.011 e 2.012, a Haf Empreendimentos possuía diversos sócios, o que era equipe mais do que suficiente para a concretização de seu objeto social.

- Esse tipo de argumentação, caso acatada, é perigosíssima porque se todas as pessoas jurídicas que se dedicarem à locação e que não tiverem um corpo de funcionários registrados ou uma sede robusta forem consideradas inexistentes faticamente, estar-se-á acabando com uma atividade econômica legitimamente realizada por uma pessoa jurídica, conforme previsto no CNAE de código 6810-2/02 — que é de aluguéis de imóveis próprios.

- Sob o ponto de vista econômico, é ilógico, sem sentido e descabido exigir que uma pessoa jurídica voltada à atividade de locação contrate empregados ou possua uma sede robusta. É totalmente natural que tal pessoa jurídica seja dotada da

menor estrutura possível para realizar suas atividades, a fim de que possa obter a maior lucratividade.

- A Haf Empreendimentos firmou contratos de locação, com a fiscalizada e com outras pessoas jurídicas, como reconheceu a própria fiscalização, auferiu receitas, pagou tributos, firmou contratos, parcerias comerciais, movimentou recursos, enfim foi objeto de diversas relações econômicas e jurídicas que atestam sua existência. Para que não haja dúvidas sobre a existência da Haf Empreendimentos acosta-se à impugnação, cópia de contas de energia elétrica, de condomínio onde possui sua sede, de telefonia, além de fotos do espaço onde atua e cópias de contratos celebrados com terceiros (DOC 03).

- A título de exemplo, em março de 2.011 — o primeiro ano objeto da glosa das despesas - a Haf Empreendimentos firmou parceria comercial com a Gran Viver Urbanismo S/A, com objetivo de realizar empreendimento chamado de "Alta Villa Governador Valadares".

- Embora a concretização do investimento seja morosa, em razão de ação judicial que tem por objeto o terreno em que se investiga o investimento, comprova-se a real intenção das partes de utilizarem a pessoa jurídica para investimentos próprios.

- Em outras palavras, a pessoa jurídica, em questão, tem vida própria e não se confunde com a entidade fictamente imaginada pela fiscalização que seria usada para fabricar despesas de aluguéis.

- Já em 2.013, a Haf Empreendimentos firmou parceria comercial para construção do condomínio Alphaville em uma de suas propriedades, conforme documentos anexos. Trata-se de empreendimento relevante, demonstrando o intuito dos sócios de tal pessoa jurídica na exploração de atividades imobiliárias.

- Houve também negociações com o Grupo Cyrela, o que demonstra, uma vez mais, que Haf Empreendimentos é pessoa jurídica legítima para firmar negócios jurídicos, do contrário, jamais uma relevante construtora como a Cyrela teria sequer iniciado tratativas para o desenvolvimento de empreendimentos.

- A conclusão que sustenta a inexistência fática da Haf Empreendimentos parte de aspectos totalmente irrelevantes, seja pelo ponto de vista jurídico, seja pela racionalidade econômica da atividade desempenhada por essa pessoa jurídica.

- As mesmas considerações são aplicáveis à Haf Locadora. Trata-se de pessoa jurídica regularmente constituída, com receitas e, portanto, dotada de ampla atividade operacional. Para demonstrar sua efetiva existência, acostadas estão cópias de contas de telefonia, de água e esgoto e energia elétrica, além de foto demonstrando a existência de sede própria.

- Entre 2011 e 2012 a Haf Locadora teve faturamento considerável em sua atividade econômica, não apenas para a impugnante, como também para a Armazém Diniz e Haf Distribuidora Ltda.

- Não se pode dizer que tal pessoa jurídica existe apenas no papel apenas porque não possui empregados. A atividade de locação não exige, necessariamente, a presença de empregados. Trata-se de exigência arbitrária, artificial, sem qualquer embasamento jurídico ou econômico.

- Em suma, Haf Empreendimentos e Haf Locadora são pessoas jurídicas legalmente constituídas, com atividade operacional e receita. Haf Empreendimentos

Ltda. e Haf Locadora de Veículos e Equipamentos Ltda. existem, incontestavelmente, jurídico e faticamente.

Da existência jurídica e fática da compra e venda dos ativos

- Comprovada a existência, sob o ponto de vista jurídico e fático, da Haf Empreendimentos Ltda. e da Haf Locadora de Veículos e Equipamentos Ltda., fica mais fácil compreender que a venda de ativos a tais entidades, que geraram a glosa de despesas em posterior locação à impugnante também é uma realidade jurídica e fática inquestionável.

- De acordo como o artigo 481 do Código Civil, o contrato de compra e venda se caracteriza quando um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa e o outro e pagar-lhe certo preço em dinheiro. No caso sob análise, houve a alienação de bens móveis e imóveis, todas em precisa observância à legislação.

- Com relação aos bens imóveis, a transmissão da propriedade se dá com o registro do título translativo no Registro de Imóveis, nos termos do artigo 1.245 do Código Civil.

- No caso sob análise, voltando-se aos imóveis, todos os requisitos de uma compra e venda se configuraram. De fato, verifica-se, o seguinte: como reconhecido pela fiscalização, o registro do título translativo no Registro de Imóveis foi efetivamente operado; o preço foi efetivamente pago, conforme cheque juntado ao TIAF 02.

- Para sustentar a inexistência de compra e venda, a fiscalização apresenta elementos totalmente irrelevantes juridicamente ou mesmo negocialmente.

- Na época da alienação dos ativos, as sociedades possuíam sócios que eram irmãos —embora não houvesse, na época da alienação, sociedade comum. Ora, é justamente porque ambas as sociedades possuíam sócios com relação de parentesco próxima que é totalmente absurdo exigir no contrato de promessa de compra e venda a assinatura com firma reconhecida, ou outras formalidades mais robustas, como se isso fosse requisito de concretização da operação.

- Em verdade, todas as "acusações" afirmadas pelo fiscal apenas denotam elementos que são consequências do parentesco dos sócios controladores das referidas sociedades. Havia uma confiança mútua natural de quem ostenta tamanho grau de parentesco. Exigir reconhecimento de firma da assinatura de um irmão é totalmente artificial, é uma burocracia e uma despesa sem cabimento qualquer.

- Agora, o fato de que as sociedades que efetivaram transações comerciais possuíam sócios com grau próximo de parentesco —o que explica a relativa informalidade do negócio relatada pelo fiscal — não veda que haja transações de compra e venda. Não existe a vedação, no direito positivo, para sociedades com sócios familiares realizem operações entre si. E não existem razões econômicas para que a venda não se concretizasse nos moldes em que foi feita.

- O que a fiscalização pretende impor ao contribuinte é vedação de realizar negócios jurídicos com partes ligadas, vedação, essa, não prevista em lei. Essa ingerência na atividade do contribuinte, desprovida de fundamento legal, é um intervencionismo estatal arbitrário e sem qualquer cabimento, sem qualquer legitimidade: é uma verdadeira ditadura fiscal.

- E mais. Enuncia a fiscalização que as vendas foram efetivadas com o intuito exclusivo de se fabricar despesas artificiais na impugnante. Ora, se as vendas dos ativos foram feitas sob o único intuito de fabricar despesas dedutíveis, pergunta-se

como se explica o fato de que nem todos os ativos alienados foram alvo de locação à impugnante.

- Destaca-se, por exemplo, os seguintes imóveis que foram alienados à Haf Empreendimentos e que não foram locados a empresas do grupo: lote 08, quadra 17, Bairro Vila Boa Vista, em GV; casa na Rua Wenceslau Braz, 807, em GV; lote 10, Quadra 17, Bairro Vila Boa Vista, em GV; lote 07, quadra 17, Bairro Vila Boa Vista, em GV. Aponta-se, ainda, que a casa na Rua Israel Pinheiro, 1900, GV, foi alugado a terceiros.

- Ora, a transferência de imóveis não locados revela que o propósito tributário não foi razão exclusiva das operações concretizadas.

- Essas operações ocorreram porque havia a intenção dos quotistas da impugnante de expandir suas atividades econômicas, passando a atuar na atividade imobiliária. Agora, não fazia sentido, sob o ponto de vista negocial, que essa atividade fosse empreendida pelo Supermercado Coelho Diniz, pessoa jurídica que foi constituída para explorar vendas e não para explorar atividade imobiliária.

- A separação entre pessoas jurídicas distintas facilita o negócio. Um potencial parceiro comercial que iria investir recursos financeiros em um empreendimento de grande porte, como por exemplo, o Alphaville, poderia ter receios de assim o fazer, com um supermercado, que existe desde 1992, na outra ponta.

- Ora, um supermercado tem potencial contingência trabalhista, fiscal, cível etc., afugentando parceiros na área imobiliária, haja vista potenciais problemas como reclamações trabalhistas com penhora de conta e outros imprevistos que poderiam simplesmente colocar em risco todo o negócio.

- Nesse sentido, essa retirada dos ativos imobiliários da pessoa jurídica operacional — que atuava como supermercado — é totalmente racional sob o ponto de vista econômico, jurídico e negocial.

- Ainda, em 2.007, houve uma negociação entre os irmãos proprietários da impugnante para se separar as atividades detidas entre eles. Os irmãos Hercílio Araújo Diniz Filho e André Luiz Coelho Diniz decidiram deixar seus irmãos explorarem a atividade imobiliária da família e, em contrapartida, poderiam explorar, sozinhos, a atividade supermercadista.

- Houve uma negociação entre os irmãos, de tal sorte que os imóveis detidos pelo Supermercado Coelho Diniz foram transferidos à Haf Empreendimentos e Haf Locadora para que essa exploração fosse efetivada.

- Era uma aposta em qual atividade seria mais rentável, se a do supermercado ou a da imobiliária. Os irmãos que saíam apostavam na última. Eles teriam: uma receita segura decorrente da locação dos próprios ativos locados às demais empresas da família; receitas de locação de empreendimentos futuros a partir de ativos não locados às empresas, tal como por exemplo, do Alphaville e do Projeto Governador Valadares. Para os irmãos que ficavam, a operação também era interessante. Poderiam obter ganhos tanto dos resultados do supermercado, como também em eventual venda de sua participação acionária, sem ter de dividir o resultado com os irmãos, especialmente, considerando-se que adquiriram a participação societária dos demais sócios, por valor atraente.

- Agora, é claro que os sócios retirantes não aceitariam deixar o supermercado se não tivessem, garantida, a receita de locação de ativos detidos pela família. Não iriam perder a participação societária por eles detidas no Supermercado sem uma perspectiva, minimamente, certa de ganho.

- Portanto, o fato de a operação decorrente da alienação dos ativos ter sido realizada por um preço inferior ao venal dos imóveis, como constatado pela fiscalização, foi um modo encontrado pelas partes de viabilizar a separação das atividades, que interessava a todos os envolvidos. Em outras palavras, se os imóveis fossem vendidos a valor de mercado, a transação seria inviável e as partes não chegariam a seu objetivo final.

- A fiscalização alega, ainda, com intuito de comprovar que as transferências não ocorreram, que a "posse" dos bens alienados e posteriormente locados nunca deixou de pertencer à impugnante. É natural que tenha sido assim: houve um contrato de locação. O contrato de locação implica que o locatário detenha a posse dos imóveis. Trata-se de mais um argumento improcedente da fiscalização.

- Portanto, a transferência dos ativos era dotada de propósito comercial claro. Ela foi real, existiu, tanto de fato, como juridicamente. Nota-se, portanto, a arbitrariedade da ação fiscal, considerando como inexistente a alienação de ativos operada entre as partes.

Da necessidade das despesas e do saldo suficiente de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL

- De acordo com o artigo 47 da Lei n. 4.506/64, é possível a dedução de despesas normais e necessárias à atividade da empresa, sendo necessárias as despesas incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

- No caso sob análise, os imóveis locados foram claramente utilizados na atividade operacional da impugnante. Há fotos comprovando as alegações (DOC. 08), estampadas e acostadas à impugnação.

- Com relação à Haf Locadora, os bens se dividem entre caminhões, motos, automóvel, porta, palete, empilhadeira e triciclo. Fica claro que todos esses bens são utilizados em atividades necessárias e normais à atividade da empresa.

- O que se percebe, portanto, de forma inquestionável, é que todos os bens são utilizados em consonância com o artigo 47 da Lei n. 4.504/64, sendo despesas normais e necessárias à atividade da sociedade, o que comprova a ilegalidade do lançamento de ofício.

- Ademais, sem qualquer base econômica consistente, sustenta-se no lançamento de ofício, que houve alienação dos imóveis por preço inferior ao mercado. Para sustentar essa afirmativa, a fiscalização compara o preço de alienação dos imóveis com o valor de locação.

- Essa comparação é absolutamente inaplicável. A fiscalização, de um lado, reconhece que a venda foi inferior ao valor de mercado, o que foi um modo que as partes avenceram para que a transação fosse viável. Mas, ao mesmo tempo que a fiscalização reconhece que as vendas foram por valor inferior ao mercado, ela utiliza o valor de venda como parâmetro para apontar o preço de aluguel que deveria ter sido estabelecido entre as partes.

- É preciso considerar que se trata de galpões que são utilizados como lojas de supermercado. Os preços são totalmente compatíveis com o mercado, apesar de subjetivamente, o valor ter sido considerado alto pela fiscalização.

• Portanto, as despesas são necessárias para a atividade da impugnante, haja vista que se trata de bens alocados na atividade operacional da pessoa jurídica; a avaliação da fiscalização é totalmente contraditória e subjetiva, sem maiores embasamentos robustos.

• Logo, se comprova o pleno direito do contribuinte de aproveitamento de dedutibilidade dos referidos valores.

• Ao mesmo tempo, uma vez comprovado que as despesas não poderiam ser glosadas, fica imediatamente estabelecida a possibilidade de aproveitamento de prejuízo fiscal e base negativa de Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido.

• De fato, embora tenha sido lacônico nesse quesito, sem menção clara no relatório fiscal, há imputação de que o prejuízo fiscal e base negativa referentes aos terceiros e quarto trimestres de 2.011 e 2.012 compensados pela impugnante seriam insuficientes. Embora não esteja claro, a impugnante presume que essa insuficiência tenha sido gerada, em tese, como decorrência lógica da glosa das despesas.

• Assim, uma vez comprovada a improcedência da glosa, cai por terra a cobrança. Todavia, caso a acusação referente ao prejuízo fiscal de IRPJ e base negativa de CSLL seja por razões diferentes do que uma decorrência lógica da glosa de despesas, a impugnante desde já aponta nulidade da cobrança nesse quesito, na medida em que a forma lacônica de tal apontamento teria levado a impugnante ao erro e prejudicado sua defesa. O artigo 50, inciso I, do Decreto nº 70.235/72 é expresso no sentido de que vícios que prejudicam o direito à defesa causam a nulidade do Auto de Infração.

• A jurisprudência administrativa é unânime no sentido de que atos com preterição do direito à ampla defesa geram nulidade.

• De qualquer forma, não há dúvidas que as despesas aproveitadas pela impugnante são totalmente compatíveis com o mercado, tornando-as legítimas e, como consequência lógica, o prejuízo fiscal e base negativa tidas como insuficientes são, na realidade, totalmente suficientes para compensação, tal como realizada, com a ressalva de que, caso o prejuízo fiscal ou base negativa tenham sido desconsiderados por outro motivo, que não a glosa das despesas, verificasse patente nulidade do lançamento de ofício, por falta de clareza e prejuízo ao direito de defesa.

Da iliquidez da glosa de despesas

• A glosa de despesas é totalmente ilícita. Se a autoridade administrativa tem por intuito desconsiderar os atos praticados pelo contribuinte, então tem de operar com todas as consequências de sua desconsideração. Nesse sentido, a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é unânime.

• Se a fiscalização pretende sustentar que os imóveis e equipamentos, que foram objeto da autuação, nunca deixaram o patrimônio da impugnante, então deveria ter apurado eventual despesa decorrente da depreciação decorrente da utilização desses imóveis e bens, tal como previsto no artigo 57 da Lei n. 4.506/64.

• A autoridade administrativa teria deixado de apurar o imposto adequadamente, desconsiderando despesa que deveria ser considerada a título de depreciação. A glosa, se pertinente, deveria ser a eventual diferença, se existente, entre o valor da locação e o valor da depreciação.

- O crédito tributário deve ser líquido. Torná-lo líquido é obrigação da autoridade administrativa, como se infere do artigo 142 do Código Tributário Nacional.

- O lançamento ilíquido é nulo para todos os efeitos. A jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é pacífica nesse sentido.

- Outra iliquidez capaz de macular os lançamentos do IRPJ e da CSLL corresponde à não exclusão dos valores lançados a título da contribuição ao PIS e da COFINS da base de cálculo daqueles tributos. Ora, se, na opinião da fiscalização, houve problemas com a apuração dos tributos devidos pelo Supermercado Coelho Diniz Ltda., ao impor-lhe o pagamento da contribuição ao PIS e da COFINS relativas aos períodos de 2011 e 2012, tais valores necessariamente deveriam ser excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL também lançados de ofício. Ao não observar tal procedimento, a fiscalização macula os lançamentos com iliquidez e incerteza.

- Afinal, a fiscalização tem de operar com todas as consequências de seu entendimento. Se lançar débitos de PIS e COFINS, necessariamente deverá excluí-los da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, nos exatos termos do artigo 344 do RIR 1999.

- A propósito da necessária exclusão dos débitos de PIS e COFINS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, já se posicionou o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

- Além disso, a fiscalização sequer considerou eventuais despesas incorridas pela Haf Empreendimentos e pela Haf Locadora, agravando a iliquidez que macula a cobrança. De fato, se a Haf Empreendimentos e Haf Locadora se confundissem com o próprio Supermercado Coelho Diniz, como o lançamento de ofício insiste em alegar, então seria necessário concluir que todas as despesas incorridas por tais pessoas jurídicas, na verdade, foram incorridas pelo Supermercado Coelho Diniz e, logicamente, deveriam ter sido deduzidas da base de cálculo do IRPJ e CSLL apuradas pela fiscalização.

- A título de exemplo, como ficou consignado nos próprios autos, a Haf Locadora e a Haf Empreendimento recolheram tributos. Ora, se tais tributos foram recolhidos, na realidade, pelo Supermercado Coelho Diniz, então se conclui que também deveriam ter sido aproveitados como despesas dedutíveis, por tal pessoa jurídica, para fins de apuração de base de cálculo de IRPJ e CSLL. Contudo, tais despesas não foram consideradas pela fiscalização, em mais este vício do lançamento de ofício.

- Mas não só. Evidentemente os tributos não são as únicas despesas incorridas por uma pessoa jurídica. Naturalmente, uma pessoa jurídica possui outras despesas, como contas de luz, contas de telefone, aluguel etc. A fiscalização, contudo, sequer as apurou, comprometendo, mais uma vez, a liquidez do lançamento de ofício.

- Espera-se que se cancelem os autos de infração do IRPJ e da CSLL, ante a evidente iliquidez. Caso assim não se entenda, espera-se que se determine a exclusão dos débitos exigidos a título da contribuição ao PIS e da COFINS, da depreciação dos imóveis e bens locados, dos tributos pagos no período pela Haf Empreendimentos e pela Haf Locadora e das demais despesas incorridas por essas sociedades.

Do absurdo da tributação de receitas auferidas pela Haf Empreendimentos e pela Haf Locadora no Supermercado Coelho Diniz

- Notando que as duas referidas pessoas jurídicas detinham receitas com terceiros, em vez de abandonar a frágil e absurda tese de inexistência fática das referidas pessoas jurídicas, a fiscalização entendeu por bem considerar tais receitas como se tivessem sido auferidas pela impugnante.
- A aplicação de dois pesos e duas medidas é absurda e indiscutível. Para fins de despesa dedutível, a fiscalização entendeu que os aluguéis firmados pela impugnante eram artificiais e não existiam. Assim, as despesas foram glosadas.
- No entanto, quando os aluguéis, entre empresas detidas por sócios da mesma família, geram receitas tributáveis, daí, sim, foram considerados existentes, embora devessem ser imputados à empresa que, obviamente, implicasse a maior tributação.
- Por que, o aluguel, para gerar despesa, entre empresas de irmãos, é artificial e não existe, mas para gerar receita tributável, sua existência é aceita sem menor questionamento?
- É claro que aqui há uma arbitrariedade tamanha, que a fiscalização foi obrigada a assumir para não ser compelida a abandonar a tese de que a Haf Empreendimentos e Haf Locadora não existiam. Não há qualquer motivação jurídica para se permitir que aluguéis de bens que não são de propriedade da impugnante devam gerar receita à impugnante.
- Já ficou devidamente comprovado que a Haf Empreendimentos e Haf Locadora são empresas que existem, tanto jurídica, como faticamente. Assim, as receitas por ela auferidas, que já foram oferecidas à tributação, não podem ser imputadas à impugnante. Nesse contexto, a cobrança é absolutamente indevida e sua cobrança antijurídica, devendo ser totalmente glosada.

Da glosa de crédito do PIS e da Cofins

- Outro absurdo digno de nota é a glosa de crédito dos aluguéis a título de PIS e COFINS e a constituição dos créditos tributários das referidas contribuições do modo como foi feito pela fiscalização.
- De acordo com a fiscalização, para a reconstituição das bases de cálculo dos tributos devidos, notadamente a título de PIS e COFINS, os valores já recolhidos pela Haf Empreendimentos e pela Haf Locadora devem ser compensados na apuração dos valores devidos pelo Supermercado Coelho Diniz.
- No caso específico da contribuição para o PIS e da COFINS, para apurar o montante devido relacionado aos pagamentos feitos pelo Supermercado à Haf Empreendimentos e à Haf Locadora, houve a glosa dos créditos das referidas contribuições aproveitados pelo Supermercado. Como consequência, chegou-se a um valor tributável que, na opinião da fiscalização, deveria corresponder à base de cálculo do PIS e da COFINS. Além disso, somouse a essa base tributável os valores recebidos pela Haf Empreendimentos e Haf Locadora de terceiros locatários diferentes do Supermercado, como suposta omissão de receitas.
- Ocorre, porém, que ao efetuar o cálculo dos valores a serem deduzidos da contribuição ao PIS e COFINS, a fiscalização comete um equívoco: ao invés de considerar todos os valores efetivamente pagos pela Haf Empreendimentos e pela Haf Locadora ao fisco a título de PIS e COFINS (afinal, se inexistentes as referidas empresas, todos os valores de tributos pagos devem ser aproveitados à pessoa que, no entender da fiscalização, realmente auferiu tais receitas, sob pena de

enriquecimento ilícito da Fazenda Nacional), considera apenas parte desses valores, o que conspurca os lançamentos com mais uma iliquidez e incerteza.

- A fiscalização inicia a Planilha 5 (fls. 252 e 301) indicando todos os valores relativos aos aluguéis recebidos pela Haf Empreendimentos e pela Haf Locadora diretamente do Supermercado Coelho Diniz.

- Tome-se como exemplo o período de janeiro de 2011 em que o total de receitas de aluguéis pagos pelo Supermercado à Haf Empreendimentos e à Haf Locadora correspondia a R\$ 1.660.453,34. Por consequência dessas receitas, as duas sociedades apuraram valores devidos a título de PIS e COFINS sobre esse montante total. Houve, portanto, a tributação integral desse valor.

- Ocorre que o Supermercado Coelho Diniz somente aproveitou créditos de PIS e de COFINS sobre parte desse valor. Mais precisamente R\$ 664.808,91. Esse montante glosado, então, pelo procedimento da fiscalização, torna-se base tributável do Supermercado. A diferença entre o valor glosado pela fiscalização (R\$ 664.808,91) e o total de pagamentos feitos pelo Supermercado à Haf Empreendimentos e à Haf Locadora (R\$ 1.660.453,34) deve ser então desprezada para fins de apuração de contribuição ao PIS e COFINS devidos, afinal, não haveria como o Supermercado auferir receitas decorrentes de pagamentos que ele mesmo efetuou.

- Isso, porém, não quer dizer que o montante de contribuição ao PIS e COFINS recolhidos pela Haf Empreendimentos e pela Haf Locadora de Veículos e Equipamentos sobre a integralidade dessas receitas deva ser desconsiderado. Se houve a tributação sobre o total de R\$ 1.660.453,34, deve haver a dedução de todo PIS e COFINS pagos sobre esse valor. Afinal, se inexistentes tais sociedades, indevidos são os valores pagos sobre o montante de receitas decorrentes dos pagamentos feitos pelo Supermercado Coelho Diniz.

- A tabela anexa à impugnação (doc. 09) detalha tal aspecto de forma quantitativa, de forma a demonstrar a patente iliquidez dos Autos de Infração, no tocante aos créditos tributários da contribuição para o PIS e da COFINS.

Da ilegalidade da aplicação da multa de 150% e dos juros

- Não pode prevalecer a multa agravada no percentual de 150%, como entendeu, equivocadamente, a fiscalização, porquanto não houve, no presente caso, fraude nas operações.

- A aplicação de multa de 150% tem fundamento em conduta fraudulenta, em que o contribuinte, agindo com simulação, deixa de pagar o tributo devido. Em outras palavras, para a caracterização da fraude, há que estar presente, necessariamente, a figura do dolo, caracterizado pela intenção manifesta do agente de omitir dados, informações ou procedimentos que resultam na diminuição ou retardamento no atendimento do dever tributário. Segundo De Plácido e Silva, para que fique caracterizado o dolo, indispensável à configuração da fraude, é necessário que se verifique os seguintes requisitos: a) o ânimo de prejudicar ou fraudar; b) que a manobra ou artifício tenha sido a causa da feitura do ato ou do consentimento da parte prejudicada; c) uma relação de causa e efeito entre o artifício empregado e o contrato por ele conseguido; d) a participação intencional de um dos contraentes no dolo.

- Assim, age com dolo todo aquele que tem o ânimo de prejudicar ou fraudar alguém; todo aquele que intencionalmente adota uma conduta com o objetivo de fraudar. Age com dolo quem realiza operações proibidas, não as escrituras em seus registros comerciais e fiscais, não declara essas operações nos formulários próprios de entrega obrigatória, e, quando fiscalizado, não entrega a documentação solicitada,

procurando sob todas as formas ocultar as operações, adulterando documentos, utilizando de documentos paralelos, pessoas inexistentes, laranjas, documentos falsos e inidôneos. No presente caso, nenhuma dessas condutas foi praticada pelos contribuintes.

- O que se verifica é a legítima opção da impugnante de deixar de ser proprietária dos imóveis e bens transferidos à Haf Empreendimentos e à Haf Locadora, bem assim a transparência das operações que foram esclarecidas à fiscalização no momento em que solicitadas as informações.

- Ficou amplamente demonstrado que: a Haf Empreendimentos e a Haf Locadora efetivamente existiam e possuíam atividade operacional, inclusive com terceiros que não a impugnante; a transferência dos bens detidos pela impugnante para a Haf Empreendimentos e para a Haf Locadora efetivamente se operou; os aluguéis foram pagos a valor de mercado.

- Em suma, a impugnante está sendo punida com multa de 150% em razão da economia tributária que foi decorrente de atos legítimos e válidos. Isso é inaceitável. Não pode o contribuinte ser punido em razão de ter se submetido a uma carga tributária que, na visão da fiscalização, deveria ser maior.

- Sob o ponto de vista da impugnante, a transferência dos imóveis é um direito, decorrente de sua liberdade negocial. E não uma fraude, como posto pela fiscalização. Não há, no caso em tela, dolo em ludibriar o Fisco, ou qualquer outra circunstância que justifique a imposição da multa duplicada. Em abono do argumento, cita-se Marco Aurélio Greco e Daniel Giotti de Paula.

- A intenção e a ciência de causar dano à Fazenda Pública, como requisito de aplicabilidade da multa qualificada, foi reconhecida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais. Cita-se, ainda, decisão que ilustra o entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais nos casos em que, como o presente, todas as operações foram legitimamente feitas e devidamente esclarecidas à fiscalização.

- No caso concreto não houve nem há intencionalidade em gerar dano à Fazenda Pública que justifique a aplicação da multa qualificada. Há, sim, opção negocialmente legítima de constituir uma pessoa jurídica com intuito de exploração de atividades imobiliárias que fossem desvinculadas da operação da impugnante. Assim, não há dúvidas que a impugnante é punida de forma arbitrária e ilegal.

- Por fim, quanto aos juros SELIC aplicados, são indevidos, na medida em que o crédito tributário é totalmente indevido. Não existindo obrigação originária, nem débito, não cabe falar em juros.

Da nulidade procedimental em decorrência do não acatamento da impugnação

- Desconsiderando-se a existência fática da Haf Empreendimentos e da Haf Locadora, e desconsiderando-se as operações de locação efetivadas entre as referidas pessoas jurídicas e a impugnante, é que se acabou por aplicar as imposições tributárias.

- Assim, não há dúvidas que houve tentativa de aplicação do artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

- Não há dúvidas de que a observância dos procedimentos estabelecidos em lei ordinária é um requisito procedimental necessário (mas não suficiente) e

inafastável para a válida desconsideração dos negócios jurídicos praticados pelos contribuintes.

- Embora tal legislação tenha ficado por anos sem ser implementada, no presente ano de 2.015, houve a veiculação do artigo 7º da Medida Provisória n. 685/2.015. Portanto, a legislação conferiu ao contribuinte a possibilidade de declarar atos que tenham reduzido tributos desde que decorrentes de atos ou negócios jurídicos praticados não possuïrem razões extratributárias relevantes.

- Nos termos da legislação, o contribuinte deve declarar, em cada ano, as operações praticadas no ano anterior. Nesse sentido, percebe-se a seguinte situação jurídica: para negócios ou operações praticados a partir de 2.014, há expressa previsão de qual é o procedimento aplicável exigido pelo parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional; para negócios ou operações anteriores, a 2.014, permaneceria, em uma primeira vista, a lacuna de qual seria o procedimento aplicável, para fins de desconsideração dos atos praticados pelo contribuinte, com acusação de dissimulação do fato gerador ou de elementos da obrigação tributária.

- Ora, quando há uma lacuna no direito tributário pátrio, deve a autoridade administrativa adotar, prioritariamente, a analogia, desde que não acarrete em exigência tributária não prevista em lei. Essa é a dicção do artigo 108, inciso I, do Código Tributário Nacional. Portanto, como não existe procedimento expresso que abarque as operações incorridas pelo contribuinte, a única maneira de se atender ao disposto no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional é pelo emprego da analogia, de tal forma que o procedimento previsto pelo artigo 7º da Medida Provisória n. 685/15 deve ser aplicado, inclusive, para operações ocorridas anteriormente a 2.014.

- Ora, aplicando-se a analogia na hipótese em análise, conclui-se que, para fatos praticados anteriormente a 2.014, deveria ter sido conferida a oportunidade do contribuinte de apresentar a declaração mencionada pelo artigo 7º da Medida Provisória n. 685/15, até setembro de 2.015, antes de sofrer autuações e imposições de multa.

- Se fossem acatados os argumentos da fiscalização, então, com base no artigo 108, inciso I, do Código Tributário Nacional c/c 116, parágrafo único, deveria ser seguido o procedimento previsto no artigo 7º da Medida Provisória n. 685/15.

- De fato, segundo a fiscalização, a impugnante realizou operações sem propósitos extratributários. Embora isso seja totalmente falso, caso a acusação dos autos de infração seja mantida, como pressuposto lógico de aplicação dos artigos 7º, inciso I, da Medida Provisória n.

685/15 e artigo 108, inciso I, do Código Tributário Nacional, conclui-se pela necessidade de aplicação do procedimento previsto em tal artigo.

- A não observância de tal procedimento, ao arrepio da legislação vigente, traz profundo prejuízo à impugnante, haja vista, por exemplo, a imputação de multa, que não seria aplicável em caso de declaração realizada até setembro do corrente ano.

- O desrespeito a essa norma e ao procedimento previsto no artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, pressupõe nulidade indiscutível da cobrança.

Do pedido

- Diante todo exposto, requer-se o cancelamento dos Autos de Infração, haja vista a total ilegalidade deles decorrente.

Impugnação apresentada por Haf Empreendimentos Ltda

A impugnação em epígrafe acha-se a folhas 3.401 a 3.452. Os enunciados seguintes resumem o seu conteúdo. A argumentação da impugnante acha-se abundantemente ilustrada e abonada por citações de autores e de decisões atribuídas a órgãos julgadores administrativos e judiciais, as quais, por economia processual, são suprimidas no resumo que se segue.

Dos fatos

- A fiscalização desconsiderou operações praticadas com propósito comercial relevante e substância econômica. Desprezando tais aspectos, a fiscalização arguiu a existência de operações artificiais que teriam ensejado economia tributária não oponível ao Fisco.
- A impugnante foi considerada responsável solidária, nos termos do artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional, por ser considerada vinculada e interessada na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal constituída na ação fiscal em tela.
- Para se compreender o teor da acusação fiscal, registre-se que o Supermercado Coelho Diniz, pessoa jurídica autuada, é uma empresa familiar do ramo supermercadista desde 1.992. Ocorre que no início do século XXI, os sócios do Supermercado Coelho Diniz tiveram notícia de uma série de operações de fusões e aquisições na área supermercadista, conforme notícias amplamente divulgadas na imprensa. Essa movimentação de mercado foi um fator relevante que instigou os sócios do Supermercado Coelho Diniz a optarem por dar seguimento a estruturação societária/patrimonial que possibilitaria abrir frentes de novos negócios, racionalizar a estrutura patrimonial da família e segregar, entre os irmãos quotistas do Supermercado Coelho Diniz, a atividade a ser explorada por cada um deles.
- Para isso, utilizaram uma pessoa jurídica já detida pela família, mas ainda não operacional, de designação Haf Empreendimentos Ltda. — que é justamente a impugnante - e outra nova designada de Haf Locadora de Veículos e Equipamentos Ltda.
- Em um primeiro momento, os ativos imobiliários detidos pelo Supermercado Coelho Diniz foram transferidos à Haf Empreendimentos ao passo que veículos automotores e outros bens e equipamentos foram transferidos à Haf Locadora. Posteriormente, a impugnante passou, ela mesma, a adquirir ativos para a consecução de seu objeto social.
- Além de atuação na área empreendimentos imobiliários, a transação tinha por escopo garantir uma divisão de negócios entre os membros da família Coelho Diniz. De fato, em 2.007, os quotistas do Supermercado Coelho Diniz, os Hercílio Araujo Diniz, Alex Sandro Coelho Diniz, Henrique Mulford Coelho Diniz, Helton Coelho Diniz e Fabio Coelho Diniz deixaram de deter participação societária no Supermercado Coelho Diniz. Dessa forma, verifica-se que foram mantidos como sócios do Supermercado Coelho Diniz apenas Hercílio Araújo Diniz Filho e André Luiz Coelho Diniz. Nessa mesma data, Hercílio Araújo Diniz Filho e André Luiz Coelho Diniz retiraram-se da impugnante e da Haf Locadora.
- Para os que saíam do Supermercado Coelho Diniz, a operação era interessante, por dois aspectos distintos. A curto prazo, havia receita garantida, uma vez que, segundo entendimento das partes, os bens detidos pela impugnante e pela Haf Locadora seriam locados às empresas operacionais detidas pela família. A longo prazo, aspecto esse ainda mais relevante que o primeiro, pois havia expectativa de novos empreendimentos.

- Para os que permaneciam na operação supermercadista, o negócio também era atraente, na medida em que ficariam como os únicos detentores do Supermercado. Ora, com o mercado de fusões e aquisições aquecido, os sócios que permaneciam no Supermercado Coelho Diniz tinham expectativa de eventualmente alienar suas quotas a terceiros, o que era alimentado por sondagens informais a esse respeito.

- A saída de certos sócios da sociedade significaria potenciais ganhos maiores no futuro aos que ficavam, já que a venda da participação societária a terceiros poderia acarretar significativo ganho financeiro. Além do ganho em eventual venda, o fato é que os sócios que ficavam decidiram apostar atividade na atividade supermercadista, o que tornava toda a reestruturação empreendida bastante atraente, naquele momento.

- Posteriormente, os irmãos optaram por voltar ao *status quo*, desfazendo-se a divisão anteriormente empreendida, por vários fatores. Em primeiro lugar, passados três anos após a concretização da operação, não foi possível realizar a venda da participação societária do Supermercado a terceiros. Assim, o fator original da separação parecia mais distante.

- Em segundo lugar, começaram a surgir expectativa de negócios na impugnante que interessaram aa Hercílio Araújo Diniz Filho e André Luiz Coelho Diniz a retornar ao negócio imobiliário. Apesar de não existir mais essa divisão de atividades entre os irmãos, não havia motivos para se desfazer a separação de atividades, que fora empreendida a partir de 2.008.

- De fato, a impugnante, como já explicado, passou a, efetivamente, ter expectativa de novos negócios. Não fazia, assim, o menor sentido que esses negócios voltassem a ser explorados pelo Supermercado Coelho Diniz, empresa operacional sujeita a afugentar eventuais investidores que tivessem interesse em ser sócios ou parceiros na exploração de empreendimentos imobiliários.

- Ignorando-se todos esses aspectos, que decorrem, em última análise, do direito constitucional do contribuinte de organizar suas próprias atividades, a fiscalização decidiu apegar-se aos ganhos tributários que a operação acarretou e sustentar a ocorrência de operações artificiais em face do Fisco.

- A fiscalização desconsiderou a existência fática da impugnante e da Haf Locadora, determinou a glosa de despesas aproveitadas pelo Supermercado Coelho Diniz a título dos bens locados da impugnante e da Haf Locadora, glosou créditos de PIS e COFINS, aproveitados pelo Supermercado Coelho Diniz em razão da locação dos referidos bens e, por fim, chegou ao absurdo de determinar que receitas auferidas pela impugnante e pela Haf Locadora fossem tributados pelo Supermercado Coelho Diniz Ltda. Além disso, considerou supostos saldos insuficientes de prejuízo fiscal de IRPJ e CSLL do Supermercado, muito embora o auto de infração tenha sido lacônico a esse quesito.

- Todas essas cobranças são ilegais, abusivas e indevidas.

Do direito

Da ausência de pressuposto legal para imputação de responsabilidade

- Na ausência de qualquer fundamento legal para imputar responsabilidade tributária à impugnante, a fiscalização buscou aplicar o artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional. Inicialmente, cumpre assinalar a contradição escandalosa do auto de infração. Este tem como premissa fática, essencial para ser aplicável, que a impugnante não existe. Ora, ou bem a impugnante não existe e,

portanto, é um contrassenso responsabilizá-la de qualquer coisa, ou bem existe, como consequência, efetivamente locou os bens cujas despesas foram glosadas.

- Assim, essa cobrança padece de uma espécie de esquizofrenia jurídico-tributária, digna de menção de Alfredo Augusto Becker. A impugnante não existe para locar bens, quando esta locação gera despesas dedutíveis a terceiros; mas existe na hora de responder por débitos tributários. É claro que esse Auto de Infração parte de uma fática premissa errada, uma vez que a impugnante existe. E daí se compreende porque não houve qualquer ilicitude em todas as ilações apresentada pela autoridade administrativa.

- Não há qualquer cabimento de aplicabilidade do artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional. O artigo trata de responsabilidade aplicável quando as pessoas tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador. A locução interesse comum significa situações em que, não havendo bilateralidade, dois ou mais contribuintes pratiquem, conjuntamente, o fato gerador do imposto. Em abono do argumento citam-se passagens atribuídas a Paulo de Barros Carvalho e a Marcos Vinícius Neder. Esse entendimento foi amplamente acatado por inúmeras decisões do Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

- Trata-se de Imposto Sobre a Renda, Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, PIS e COFINS. O fato gerador desses tributos, por sua própria natureza, impede a aplicação da solidariedade, tal como pretendida pela fiscalização, em flagrante arrepio à lei, porque não é possível que uma única renda ou um único faturamento seja atribuído a mais de uma pessoa. Daí se conclui que a imputação de responsabilidade é totalmente inaplicável ao caso sob análise, merecendo ser totalmente afastada, especialmente, porque impugnante está no outro polo da relação jurídica.

- É mais arbitrária, ainda, a responsabilização da impugnante por débitos tributários do Supermercado Coelho Diniz originados de locações de pessoas jurídicas distintas dela mesma. Se já é absurda a solidariedade para débitos do Supermercado Coelho Diniz que tenham por origem a locação feita pela impugnante, na medida em que não há interesse comum, mais absurdo ainda é que a impugnante seja reconhecida como tendo interesse comum em operações nas quais sequer esteve envolvida. É o cúmulo da extensão indevida e arbitrária do conceito de interesse comum, demonstrando-se a ilegalidade do auto de infração.

- Assim, não há dúvidas que a responsabilidade da impugnante deve ser afastada por absoluta falta de aplicabilidade legal.

Premissa fundamental: a proibição de dissimular o fato gerador ou elementos da obrigação tributária não é sinônimo de vedação de praticar opções negociais que acarretem vantagens tributárias

- A possibilidade de as autoridades administrativas desconsiderarem atos ou negócios jurídicos praticados por contribuintes é disciplinada pelo parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional. Essa disposição não pode ser confundida, em hipótese alguma, como uma proibição absoluta ao contribuinte de praticar atos que gerem economia tributária.

Impera em nosso sistema constitucional o princípio da livre iniciativa e o direito inalienável dos particulares organizarem seus negócios e atividades sem interferência arbitrária do Fisco e das autoridades públicas. A liberdade negocial está consagrada em diversos artigos da Constituição da República.

- O próprio preâmbulo da Constituição da República consagra a liberdade como um dos objetivos máximos do Estado Democrático Brasileiro.

- Juridicizando esse objetivo, o artigo 12, inciso IV, da Constituição da República, consagra o princípio da livre iniciativa como fundamento do Estado Democrático Brasileiro. O princípio da liberdade também é reforçado em dispositivos do artigo 52 da Constituição da República, e é consagrado, novamente, no artigo 170, *caput*, que o coloca como fundamento da ordem econômica.

- Não é à toa que o princípio da livre iniciativa é consagrado tanto pela doutrina clássica que trata do planejamento tributário, a exemplo de Alberto Xavier, como por doutrinadores da vanguarda do direito tributário, como a Professora Fabiana Dei Padre Tomé. Justamente por isso, há consenso de que negócios jurídicos praticados com motivação extratributária, providos de causa jurídica ou com razoabilidade econômica são totalmente oponíveis ao Fisco, ainda que acarretem economia tributária. Há diversas decisões nesse sentido, expedidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

- No caso sob análise, os atos praticados por todos os envolvidos nas operações são dotados de plena legitimidade e racionalidade seja do ponto de vista jurídico ou econômico. Todos os atos praticados possuem propósito negocial e racionalidade econômica e substância econômica. Assim, a cobrança foi efetivada em patente arripio à legislação vigente, devendo ser prontamente cancelada.

Da existência efetiva da Haf Empreendimentos e da Haf Locadora

- A impugnante foi constituída em outubro de 2.002, tendo como objeto social as atividades imobiliárias e agropecuárias. Uma vez inscrito o ato constitutivo no respectivo registro, tal pessoa jurídica passou a ter existência legal, nos termos do artigo 45 do Código Civil. Nos termos do parágrafo único do mesmo dispositivo, decaiu, em 2.005, o direito de anular sua constituição.

- Enquanto pessoa jurídica, a entidade goza dos direitos de personalidade, nos termos do artigo 52 do Código Civil. É, portanto, capaz de assumir relações jurídicas, com direitos e deveres, nos termos do artigo 12 do mesmo Código. Apesar de ter sido devidamente constituída, inclusive com inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica do Ministério da Fazenda ativa, sua existência foi ignorada pela Fiscalização, que concluiu pela inexistência fática sua.

- Em síntese, a fiscalização sustentou a inexistência fática da prestadora de serviços haja vista que não demonstrara autonomia física, não apresentando um mínimo de estrutura operacional que pudesse indicar exercício efetivo do objeto social previsto em seu contrato societário. Isso porque a impugnante não teria empregados e tinha sua sede em simples salas, no próprio nível do escritório legal da fiscalizada o que posteriormente foi alterado para pequenos espaços destacados no nível anterior do mesmo prédio.

- O que causa espanto nessa linha argumentativa é que o objeto social da impugnante é a locação. Ora, locação, ao contrário do que sustentado pela fiscalização, não é uma prestação de serviços que exija um esforço humano, como bem reconheceu o Supremo Tribunal Federal. Esse apontamento no erro de terminologia, antes de ser um capricho jurídico, é essencial para se compreender o descabimento da argumentação da fiscalização. Fosse a impugnante efetivamente uma prestadora de serviços, auferindo vultosas receitas de um esforço laboral, é compreensível que se esperasse encontrar uma equipe de funcionários minimamente habilitada para tal atividade. Mas, uma pessoa jurídica que tem como objeto social a locação de imóveis simplesmente cede o uso de bens a terceiros mediante remuneração. É evidente que a atividade de locação, *per se*, independe de uma equipe composta por funcionários contratados ou tampouco de estrutura física

relevante, na sede ou estabelecimento da pessoa jurídica que realiza tal atividade. Em 2.011 e 2.012, a impugnante possuía diversos sócios, o que era equipe mais do que suficiente para a concretização de seu objeto social.

- Esse tipo de argumentação, caso acatada, é perigosíssima porque se todas as pessoas jurídicas que se dedicarem à locação e que não tiverem um corpo de funcionários registrados ou uma sede robusta forem consideradas inexistentes faticamente, estar-se-á acabando com uma atividade econômica legitimamente realizada por uma pessoa jurídica, conforme previsto no CNAE de código 6810-2/02 — que é de aluguéis de imóveis próprios.

- Sob o ponto de vista econômico, é ilógico, sem sentido e descabido exigir que uma pessoa jurídica voltada à atividade de locação contrate empregados ou possua uma sede robusta. É totalmente natural que tal pessoa jurídica seja dotada da menor estrutura possível para realizar suas atividades, a fim de que possa obter a maior lucratividade.

- A impugnante firmou contratos de locação, com a fiscalizada e com outras pessoas jurídicas, como reconheceu a própria fiscalização, auferiu receitas, pagou tributos, firmou contratos, parcerias comerciais, movimentou recursos, enfim foi objeto de diversas relações econômicas e jurídicas que atestam sua existência.

- A título de exemplo, em março de 2.011 — o primeiro ano objeto da glosa das despesas - a Haf Empreendimentos firmou parceria comercial com a Gran Viver Urbanismo S/A, com objetivo de realizar empreendimento chamado de "Alta Villa Governador Valadares". Embora a concretização do investimento seja morosa, em razão de ação judicial que tem por objeto o terreno em que se investiga o investimento, comprova-se a real intenção das partes de utilizarem a pessoa jurídica para investimentos próprios.

- Em outras palavras, a pessoa jurídica, em questão, tem vida própria e não se confunde com a entidade fictamente imaginada pela fiscalização que seria usada para "fabricar despesas de aluguéis".

- Já em 2.013, a Haf Empreendimentos firmou parceria comercial para construção do condomínio Alphaville em uma de suas propriedades, conforme documentos anexos. Trata-se de empreendimento relevante demonstrando o intuito dos sócios de tal pessoa jurídica na exploração de atividades imobiliárias. Houve também negociações com o Grupo Cyrela, o que demonstra, uma vez mais, que Haf Empreendimentos é pessoa jurídica legítima para firmar negócios jurídicos, do contrário, jamais uma relevante construtora como a Cyrela teria sequer iniciado tratativas para o desenvolvimento de empreendimentos.

- A conclusão que sustenta a inexistência fática da impugnante parte de aspectos totalmente irrelevantes, seja pelo ponto de vista jurídico, seja pela racionalidade econômica da atividade desempenhada por essa pessoa jurídica.

- As mesmas considerações são aplicáveis à Haf Locadora. Trata-se de pessoa jurídica regularmente constituída, com receitas e, portanto, dotada de ampla atividade operacional.

- Entre 2011 e 2012 a Haf Locadora teve faturamento considerável em sua atividade econômica, não apenas para o Supermercado, como também para a Armazém Diniz e Haf Distribuidora. Não há como dizer que tal pessoa jurídica existe apenas no papel, apenas porque não possui empregados. A atividade de

locação não exige, necessariamente, a presença de empregados. Trata-se de exigência arbitrária, artificial, sem qualquer embasamento jurídico ou econômico.

- Em suma, a impugnante e a Haf Locadora são pessoas jurídicas legalmente constituídas, com atividade operacional e receita. A impugnante e Haf Locadora existem, incontestavelmente, jurídica e faticamente.

Da existência jurídica e fática da compra e venda dos ativos • Comprovada a existência, sob o ponto de vista jurídico e fático, da impugnante e da Haf Locadora, fica mais fácil compreender que a venda de ativos a tais entidades, que geraram a glosa de despesas, em posterior locação ao Supermercado, também é uma realidade jurídica e fática inquestionável.

- De acordo com o artigo 481 do Código Civil, o contrato de compra e venda se caracteriza quando um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa e o outro a pagar-lhe certo preço em dinheiro. No caso sob análise, houve a alienação de bens móveis e imóveis, todas em precisa observância à legislação.

- Inicialmente, com relação aos bens imóveis, a transmissão da propriedade se dá com o registro do título translativo no Registro de Imóveis, nos termos do artigo 1245 do Código Civil. Todos os requisitos de uma compra e venda se configuraram. De fato, verifica-se que: como reconhecido pela fiscalização, o registro do título translativo no Registro de Imóveis foi efetivamente operado; o preço foi efetivamente pago, conforme cheque juntado à TIAF 02.

- Para sustentar a inexistência de compra e venda, a fiscalização apresenta elementos totalmente irrelevantes juridicamente ou mesmo negocialmente. Na época da alienação dos ativos, as sociedades possuíam sócios que eram irmãos — embora não houvesse, na época da alienação, sociedade comum. Ora, é justamente porque ambas as sociedades possuíam sócios com relação de parentesco próxima que é totalmente absurdo exigir no Contrato de Promessa de Compra e Venda a assinatura com firma reconhecida, ou outras formalidades mais robustas, como se isso fosse requisito de concretização da operação.

- Em verdade, todas as acusações afirmadas pelo fiscal apenas denotam elementos que são consequências do parentesco dos sócios controladores das referidas sociedades. Havia uma confiança mútua natural de quem ostenta tamanho grau de parentesco. Exigir reconhecimento de firma da assinatura de um irmão é totalmente artificial, é uma burocracia e uma despesa sem cabimento qualquer.

- O fato de que as sociedades que efetivaram transações comerciais possuíam sócios com grau próximo de parentesco —o que explica a relativa informalidade do negócio relatada pelo fiscal — não veda que haja transações de compra e venda. Não existe a vedação, no direito positivo, para sociedades com sócios familiares realizem operações entre si. E não existem razões econômicas para que a venda não se concretizasse nos moldes em que foi feita.

- O que a fiscalização pretende impor ao contribuinte é vedação de realizar negócios jurídicos com partes ligadas, vedação, essa, não prevista em lei. Essa ingerência na atividade do contribuinte, desprovida de fundamento legal, é um intervencionismo estatal arbitrário e sem qualquer cabimento, sem qualquer legitimidade: é uma verdadeira ditadura fiscal.

- Ora, se as vendas dos ativos foram feitas sob o único intuito de fabricar despesas dedutíveis, não se explica o fato de que nem todos os ativos alienados foram alvo de locação ao Supermercado.

- Destaca-se, por exemplo, os seguintes imóveis que foram alienados à impugnante e que não foram locados a empresas do grupo: lote 08, quadra 17,

Bairro Vila Boa Vista, em GV; casa na Rua Wenceslau Braz, 807, em GV; lote 10, Quadra 17, Bairro Vila Boa Vista, em GV; lote 07, quadra 17, Bairro Vila Boa Vista, em GV. O imóvel casa na Rua Israel Pinheiro, 1900, GV foi alugado a terceiros. A transferência de imóveis não locados revela que o propósito tributário não foi razão exclusiva das operações concretizadas.

- Essas operações ocorreram porque havia a intenção dos quotistas do Supermercado de expandir suas atividades econômicas, passando a atuar na atividade imobiliária. Agora, não fazia sentido, sob o ponto de vista negocial, que essa atividade fosse empreendida pelo Supermercado, pessoa jurídica que foi constituída para explorar vendas e não para explorar atividade imobiliária.

- A separação entre pessoas jurídicas distintas facilita o negócio. Um potencial parceiro comercial que iria investir recursos financeiros em um empreendimento de grande porte, como por exemplo, o Alphaville, poderia ter receios de assim o fazer, com um supermercado, que existe desde 1992, na outra ponta. Um supermercado tem potencial contingência trabalhista, fiscal, cível etc., afugentando parceiros na área imobiliária, haja vista potenciais problemas como reclamações trabalhistas com penhora de conta e outros imprevistos que poderiam simplesmente colocar em risco todo o negócio. A retirada dos ativos imobiliários da pessoa jurídica operacional é totalmente racional sob o ponto de vista econômico, jurídico e negocial.

- Em 2007, houve uma negociação entre os irmãos, proprietários do Supermercado, para separar as atividades detidas entre eles. Em outras palavras, os irmãos Hercílio Araújo Diniz Filho e André Luiz Coelho Diniz decidiram deixar seus irmãos explorarem a atividade imobiliária da família e, em contrapartida, poderiam explorar, sozinhos, a atividade supermercadista. Os imóveis detidos pelo Supermercado foram transferidos à impugnante e à Haf Locadora, para que essa exploração fosse efetivada.

- Era uma aposta: qual atividade seria mais rentável? A do supermercado ou a imobiliária?

Os irmãos que saíam apostavam na última. Eles teriam: uma receita segura decorrente da locação dos próprios ativos locados às demais empresas da família; receitas de locação de empreendimentos futuros a partir de ativos não locados às empresas, tal como por exemplo, do Alphaville e do Projeto Governador Valadares. Para os irmãos que ficavam, a operação também era interessante. Poderiam obter ganhos tanto dos resultados do supermercado, como também em eventual venda de sua participação acionária, sem ter de dividir o resultado com os irmãos, especialmente, considerando-se que adquiriram a participação societário dos demais sócios, por valor atraente.

- Agora, é claro que os sócios retirantes não aceitariam deixar do supermercado se não tivessem, garantida, a receita de locação de ativos detidos pela família. Não iriam perder a participação societária por eles detidas no Supermercado sem uma perspectiva, minimamente, certa de ganho. Portanto, o fato de a operação decorrente da alienação dos ativos ter sido realizada por um preço inferior ao venal dos imóveis, como constado pela fiscalização, foi um modo encontrado pelas partes de viabilizar a separação das atividades, que interessava a todos os envolvidos.

- A fiscalização alega, ainda, que a posse dos bens alienados e posteriormente locados nunca deixou de pertencer ao Supermercado Coelho Diniz Ltda.. É natural que tenha sido assim: houve um contrato de locação, o que implica que o locatário

detenha a posse dos imóveis. Trata-se de mais um argumento improcedente da fiscalização.

- Portanto, a transferência dos ativos era dotada de propósito comercial claro. Ela foi real, existiu, tanto de fato, como juridicamente. Nota-se, portanto, a arbitrariedade da ação fiscal, considerando como inexistente a alienação de ativos operada entre as partes.

Da necessidade das despesas e do saldo de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL

- De acordo com o o artigo 47 da Lei n. 4.506/64, é possível a dedução de despesas normais e necessárias à atividade da empresa, sendo necessárias as despesas incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. No caso sob análise, os imóveis locados foram claramente utilizados na atividade operacional do Supermercado Coelho Diniz. Há fotos comprovando as alegações já acostadas aos autos presentes.

- Com relação à Haf Locadora, os bens se dividem entre caminhões, motos, automóvel, porta, palete, empilhadeira e triciclo. Fica claro que todos esses bens são utilizados em atividades necessárias e normais à atividade da empresa.

- O que se percebe, portanto, de forma inquestionável, é que todos os bens são utilizados em consonância com o artigo 47 da Lei n. 4.504/64, sendo despesas normais e necessárias à atividade da sociedade, o que comprova a ilegalidade do lançamento de ofício.

- Ademais, sem qualquer base econômica consistente, sustenta-se no lançamento de ofício que houve alienação dos imóveis por preço inferior ao mercado. Para se sustentar essa afirmativa, a fiscalização compara o preço de alienação dos imóveis com o valor de locação.

- Essa comparação é absolutamente inaplicável. A fiscalização, de um lado, reconhece que a venda foi inferior ao valor de mercado, o que foi um modo que as partes avençaram para que a transação fosse viável. Mas, ao mesmo tempo, ela utiliza o valor de venda como parâmetro para apontar o preço de aluguel que deveria ter sido estabelecido entre as partes. É preciso considerar que se trata de galpões que são utilizados como lojas de supermercado. Os preços são totalmente compatíveis com o mercado, apesar de subjetivamente, o valor ter considerado alto pela fiscalização.

- Portanto: as despesas são necessárias para a atividade do Supermercado Coelho Diniz, haja vista que se trata de bens alocados na atividade operacional da pessoa jurídica; a avaliação da fiscalização é totalmente contraditória e subjetiva, sem maiores embasamentos robustos.

- Logo, se comprova o pleno direito do contribuinte de aproveitamento de dedutibilidade dos referidos valores. Ao mesmo tempo, uma vez comprovado que as despesas não poderiam ser glosadas, fica imediatamente estabelecida a possibilidade de aproveitamento de prejuízo fiscal e base negativa de Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido.

- De fato, embora tenha sido lacônico nesse quesito, sem menção clara no Relatório Fiscal, há imputação de que o prejuízo fiscal e base negativa referentes aos terceiros e quarto trimestres de 2.011 e 2.012 compensados pelo Supermercado Coelho Diniz seriam insuficientes. Presume-se que essa insuficiência tenha sido gerada, em tese, como decorrência lógica da glosa das despesas. Assim, uma vez comprovada a improcedência da glosa, cai por terra a cobrança, ora contestada.

• Todavia, caso a acusação referente ao prejuízo fiscal de IRPJ e base negativa de CSLL seja por razões diferentes do que uma decorrência lógica da glosa de despesas, destaca-se, desde já, nulidade da cobrança nesse quesito, na medida em que a forma lacônica de tal apontamento teria levado os sujeitos passivos considerados pela fiscalização ao erro e prejudicado sua defesa. Nesse sentido, o artigo 50, inciso I, do Decreto n. 70.235/72 é expresso no sentido de que vícios que prejudicam o direito à defesa causam nulidade do Auto de Infração.

• A jurisprudência administrativa é unânime no sentido de que atos com preterição do direito à ampla defesa geram nulidade.

Da iliquidez da glosa de despesas

• Ainda que fosse possível a glosa de despesas, ela é totalmente ilíquida.

• Se a autoridade administrativa tem por intuito desconsiderar os atos praticados pelo contribuinte, então tem de operar com todas as consequências de sua desconsideração. Nesse sentido, a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é unânime.

• Ora, se a fiscalização pretende sustentar que os imóveis e equipamentos nunca deixaram o patrimônio do Supermercado Coelho Diniz Ltda., então deveria ela ter apurado eventual despesa decorrente da depreciação decorrente da utilização desses imóveis e bens, tal como previsto no artigo 57 da Lei n. 4.506/64. Verifica-se, assim, que a autoridade administrativa teria deixado de apurar o imposto adequadamente, desconsiderando despesa que deveria ser considerada a título de depreciação. A glosa, se pertinente, deveria ser a eventual diferença, se existente, entre o valor da locação e o valor da depreciação.

• O crédito tributário deve ser líquido. Torná-lo líquido é obrigação da autoridade administrativa, como se infere do artigo 142 do Código Tributário Nacional.

• O lançamento ilíquido é nulo para todos os efeitos. A jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é pacífica nesse sentido.

• Ainda que as despesas de locação fossem não necessárias à atividade do Supermercado Coelho Diniz, não poderia a fiscalização se limitar a glosar as despesas de locação supostamente indevidas, sem observar a despesa referente à taxa de depreciação que seria aplicável.

• Outra iliquidez capaz de macular os lançamentos do IRPJ e da CSLL corresponde à não exclusão dos valores lançados a título da contribuição ao PIS e da COFINS da base de cálculo daqueles tributos. Ora, se, na opinião da fiscalização, houve problemas com a apuração dos tributos devidos pelo Supermercado Coelho Diniz, ao impor-lhe o pagamento da contribuição ao PIS e da COFINS relativas aos períodos de 2011 e 2012, tais valores necessariamente deveriam ser excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL também lançados de ofício. Ao não observar tal procedimento, a fiscalização macula os lançamentos com iliquidez e incerteza.

• A fiscalização tem de operar com todas as consequências de seu entendimento. Se lançar débitos de PIS e COFINS, necessariamente deverá excluí-los da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, nos exatos termos do artigo 344 do Decreto n. 3.000/1999 (RIR/99).

- A propósito da necessária exclusão dos débitos de PIS e COFINS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, já se posicionou o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

- Além disso, a fiscalização sequer considerou eventuais despesas incorridas pela Haf Empreendimentos e pela Haf Locadora nos períodos em questão, agravando a iliquidez que macula a cobrança. Se a Haf Empreendimentos e a Haf Locadora se confundissem com o próprio Supermercado Coelho Diniz Ltda., como o lançamento de ofício insiste em alegar, então seria necessário concluir que todas as despesas incorridas por tais pessoas jurídicas, na verdade, foram incorridas pelo Supermercado Coelho Diniz e, logicamente, deveriam ter sido deduzidas da base de cálculo do IRPJ e CSLL apuradas pela fiscalização.

- A título de exemplo, como ficou consignado nos próprios autos, a Haf Locadora e a Haf Empreendimentos recolheram tributos. Ora, se tais tributos foram recolhidos, na realidade, pelo Supermercado Coelho Diniz, então se conclui que também deveriam ter sido aproveitados como despesas dedutíveis, por tal pessoa jurídica, para fins de apuração de base de cálculo de IRPJ e CSLL. Contudo, tais despesas não foram consideradas pela fiscalização, em mais este vício do lançamento de ofício.

- Mas não só. Evidentemente os tributos não são as únicas despesas incorridas por uma pessoa jurídica. Naturalmente, uma pessoa jurídica possui outras despesas, como contas de luz, contas de telefone, aluguel etc. A fiscalização, contudo, sequer as apurou, comprometendo, mais uma vez, a liquidez do lançamento de ofício.

- Diante do exposto, espera-se sejam cancelados os autos de infração do IRPJ e da CSLL, ante a evidente iliquidez. Caso assim não se entenda, espera-se que se determine a exclusão dos débitos exigidos a título da contribuição ao PIS e da COFINS, da depreciação dos imóveis e bens locados, dos tributos pagos no período pela Haf Empreendimentos e pela Haf Locadora e das demais despesas incorridas por essas sociedades nos respectivos períodos de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL apurada.

Do absurdo da tributação de receitas da Haf Empreendimentos e do Haf Locadora pelo Supermercado Coelho Diniz

- Os lançamentos de ofício chegam ao cúmulo de exigir que receitas auferidas pela impugnante pela Haf Locadora com terceiros fossem incluídas na base de cálculo do IRPJ, da CSLL e do PIS COFINS devidos pelo Supermercado Coelho Diniz. Notando que as duas referidas pessoas jurídicas detinham receitas com terceiros (o que comprova que efetivamente existiam, elemento esse capaz de refutar a frágil e absurda tese de inexistência fática das referidas pessoas jurídicas), a fiscalização preferiu insistir em considerá-las como inexistentes e imputar as receitas de terceiros como se tivessem sido auferidas pelo Supermercado Coelho Diniz.

- A aplicação de dois pesos e duas medidas é absurda e indiscutível. Para fins de despesa dedutível, a fiscalização entendeu que os aluguéis firmados pelo Supermercado com sociedades relacionadas eram artificiais e não existiam. Assim, as despesas foram glosadas. No entanto, quando os aluguéis, entre empresas detidas por sócios da mesma família, tais como a Haf Distribuidora e a Armazém Diniz, geram receitas tributáveis, daí, sim, foram considerados existentes, embora tenham sido imputados à empresa que, obviamente, implicasse a maior tributação.

- Há uma arbitrariedade tamanha, que a fiscalização foi obrigada a assumir para não ser compelida a abandonar a tese de que a impugnante e a Haf Locadora não existiam. Não há qualquer motivação jurídica para se permitir que aluguéis de bens que não são de propriedade do Supermercado Coelho Diniz devam gerar receita a ele.

• Já ficou devidamente comprovado que a impugnante e a Haf Locadora são empresas que existem, tanto jurídica, como faticamente. Assim, as receitas por ela auferidas, que já foram oferecidas à tributação, não podem ser imputadas ao Supermercado. Nesse contexto, a cobrança é absolutamente indevida e sua cobrança antijurídica, devendo ser totalmente glosada.

Da glosa de crédito do PIS e da Cofins

• Outro absurdo é a glosa de crédito dos aluguéis a título de PIS e COFINS e a constituição dos créditos tributários das referidas contribuições do modo como foi feito pela fiscalização.

• De acordo com a fiscalização, para a reconstituição das bases de cálculo dos tributos devidos, notadamente a título de PIS e COFINS, os valores já recolhidos pela Haf Empreendimentos e pela Haf Locadora devem ser compensados na apuração dos valores devidos pelo Supermercado Coelho.

• Ocorre, porém, que ao efetuar o cálculo dos valores a serem deduzidos da contribuição ao PIS e COFINS, a fiscalização comete um equívoco. Ao invés de considerar todos os valores efetivamente pagos pela Haf Empreendimentos e pela Haf Locadora a título de PIS e COFINS (afinal, se inexistentes as referidas empresas, todos os valores de tributos pagos devem ser aproveitados à pessoa que, no entender da fiscalização, realmente auferiu tais receitas, sob pena de enriquecimento ilícito da Fazenda Nacional), considera apenas parte desses valores, o que conspurca os lançamentos com mais uma iliquidez e incerteza.

• A fiscalização inicia a Planilha 5 (fls. 252 e 301) indicando todos os valores relativos aos aluguéis recebidos pela Haf Empreendimentos e pela Haf Locadora diretamente do Supermercado Coelho Diniz. Tome-se, então, como exemplo o período de janeiro de 2011 em que o total de receitas de aluguéis pagos pelo Supermercado à Haf Empreendimentos e à Haf Locadora correspondia a R\$ 1.660.453,34. Por consequência desses pagamentos à Haf Empreendimentos e à Haf Locadora apuraram valores devidos a título de PIS e COFINS sobre esse montante total. Houve, portanto, a tributação integral desse valor.

• Ocorre que, como bem destaca a fiscalização, o Supermercado Coelho Diniz somente aproveitou créditos de PIS e de COFINS sobre parte desse valor. Mais precisamente R\$ 664.808,91. Esse montante glosado, então, pelo procedimento da fiscalização, torna-se base tributável do Supermercado. A diferença entre o valor glosado pela fiscalização (R\$ 664.808,91) e o total de pagamentos feitos pelo Supermercado à Haf Empreendimentos e à Haf Locadora (R\$ 1.660.453,34), deve ser então desprezado para fins de apuração de Contribuição ao PIS e COFINS devidos, afinal, não haveria como o Supermercado auferir receitas decorrentes de pagamentos que ele mesmo efetuou.

• Isso, porém, não quer dizer que o montante de Contribuição ao PIS e COFINS recolhidos pela Haf Empreendimentos Ltda. e pela Haf Locadora sobre a integralidade dessas receitas deva ser desconsiderado. Se houve a tributação sobre o total de R\$ 1.660.453,34, deve haver a dedução de todo PIS e COFINS pagos sobre esse valor. Afinal, se inexistentes tais sociedades, indevidos são os valores pagos sobre o montante de receitas decorrentes dos pagamentos feitos pelo Supermercado Coelho Diniz Ltda.

• Ou seja, embora a Haf Empreendimentos e a Haf Locadora tenham oferecido à tributação uma base de cálculo de \$ 1.660.453,34, apenas foi descontado, do valor a ser cobrado no lançamento de ofício a título de glosa de

crédito, a Contribuição ao PIS e COFINS incidente sobre parte dessa receita, isto é, sobre o valor de R\$ 664.080,91.

- Se a Haf Empreendimento e a Haf Locadora não existem, então, a integralidade da Contribuição ao PIS e COFINS pagas por elas deveria ser utilizada para fins de desconto do valor exigido do Supermercado. É uma decorrência lógica dos pressupostos de fato do Auto de Infração.

- A tabela apresentada pelo Supermercado Coelho Diniz detalha tal aspecto de forma quantitativa, para os demais períodos de apuração, de forma a demonstrar a patente iliquidez dos autos de infração, no tocante aos créditos tributários da contribuição ao PIS e da COFINS.

Da ilegalidade da aplicação da multa de 150% e dos juros

- Ainda que os argumentos expostos anteriormente não sejam suficientes para o cancelamento integral dos autos de infração, não pode prevalecer a multa agravada no percentual de 150%, como entendeu, equivocadamente, a fiscalização, porquanto não houve, fraude nas operações.

- A aplicação de multa de 150% tem fundamento em conduta fraudulenta, em que o contribuinte, agindo com simulação, deixa de pagar o tributo devido. Para a caracterização da fraude, há que estar presente, necessariamente, a figura do dolo, caracterizado pela intenção manifesta do agente de omitir dados, informações ou procedimentos que resultam na diminuição ou retardamento no atendimento do dever tributário.

- Segundo De Plácido e Silva, para que fique caracterizado o dolo, indispensável à configuração da fraude, é necessário que se verifique os seguintes requisitos: a) o ânimo de prejudicar ou fraudar; b) que a manobra ou artifício tenha sido a causa da feitura do ato ou do consentimento da parte prejudicada; c) uma relação de causa e efeito entre o artifício empregado e o contrato por ele conseguido; d) a participação intencional de um dos contraentes no dolo.

- Assim, age com dolo todo aquele que tem o ânimo de prejudicar ou fraudar alguém; todo aquele que intencionalmente adota uma conduta com o objetivo de fraudar. Age com dolo quem realiza operações proibidas, não as escritura em seus registros comerciais e fiscais, não declara essas operações nos formulários próprios de entrega obrigatória, e, quando fiscalizado, não entrega a documentação solicitada, procurando sob todas as formas ocultar as operações, adulterando documentos, utilizando de documentos paralelos, pessoas inexistentes, laranjas, documentos falsos e inidôneos. No presente caso, nenhuma dessas condutas foi praticada pelos contribuintes.

- O que se verifica é a legítima opção do Supermercado Coelho Diniz de deixar de ser proprietário dos imóveis e bens transferidos à impugnante e à Haf Locadora, bem assim a transparência das operações que foram esclarecidas à fiscalização no momento em que solicitadas as informações.

- De fato, ficou amplamente demonstrado que: a impugnante e a Haf Locadora efetivamente existiam e possuíam atividade operacional, inclusive com terceiros que não o Supermercado; a transferência dos bens detidos pelo Supermercado para a impugnante e para a Haf Locadora efetivamente se operou; os aluguéis foram pagos a valor de mercado.

- Em suma, os contribuintes estão sendo punidos com multa de 150% em razão da economia tributária que foi decorrente de atos legítimos e válidos. Isso é inaceitável. Não pode o contribuinte ser punido em razão de ter se submetido a uma carga tributária que, na visão da fiscalização, deveria ser maior.

• Sob o ponto de vista do Supermercado Coelho Diniz, a transferência dos imóveis é um direito, decorrente de sua liberdade negocial. Não, uma fraude como posto pela fiscalização. Não há, no caso em tela, dolo em ludibriar o Fisco, ou qualquer outra circunstância que justifique a imposição da multa duplicada.

• A intenção e a ciência de causar dano à Fazenda Pública, como requisito de aplicabilidade da multa qualificada, foi reconhecida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

• No caso em concreto, não há intencionalidade em gerar dano à Fazenda Pública que justifique a aplicação da multa qualificada. Há, sim, opção negocialmente legítima de constituir uma pessoa jurídica com intuito de exploração de atividades imobiliárias que fossem desvinculadas da operação do Supermercado Coelho Diniz. Assim, não há dúvidas que os contribuintes são punidos de forma arbitrária e ilegal, comprovando-se a ilegalidade e abuso da sanção.

• Quanto aos juros SELIC, sua aplicação é indevida, na justa medida que o crédito tributário é totalmente indevido. Não existindo obrigação originária, nem débito, não cabe falar em juros.

Da nulidade procedimental que é decorrência lógica do não acatamento dos argumentos da impugnação

• Desconsiderando a existência fática da impugnante e da Haf Locadora, e desconsiderando as operações de locação efetivadas entre estas e o Supermercado Coelho Diniz, acabou-se por aplicar as imposições tributárias. Assim, não há dúvidas que houve tentativa de aplicação artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

• Nos termos desse artigo, a autoridade administrativa pode desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. Não há dúvidas, assim, que a observância dos procedimentos estabelecidos em lei ordinária é um requisito procedimental, necessário (mas não suficiente) e inafastável para a válida desconsideração dos negócios jurídicos praticados pelos contribuintes.

• Embora tal legislação tenha ficado por anos sem ser implementada, no presente ano de 2.015, houve a veiculação da Medida Provisória n. 685/2.015. O seu artigo 72 conferiu ao contribuinte a possibilidade de declarar atos que tenham reduzido tributos desde que decorrentes de atos ou negócios jurídicos praticados não possuírem razões extratributárias relevantes. Nos termos da legislação, o contribuinte deve declarar, em cada ano, as operações praticadas no ano anterior. Para negócios ou operações praticados a partir de 2.014, há expressa previsão de qual é o procedimento aplicável exigido pelo parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional. Para negócios ou operações anteriores a 2.014, permaneceria, em uma primeira vista, a lacuna de qual seria o procedimento aplicável, para fins de desconsideração dos atos praticados pelo contribuinte, com acusação de dissimulação do fato gerador ou de elementos da obrigação tributária.

• Ora, quando há uma lacuna no direito tributário pátrio, deve a autoridade administrativa adotar, prioritariamente, a analogia, desde que não acarrete em exigência tributária não prevista em lei, nos termos do artigo 108, inciso I, do Código Tributário Nacional. Portanto, como não existe procedimento expresso que abarque as operações incorridas pelo contribuinte, a única maneira de atender ao disposto no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional é pelo

emprego da analogia, de tal forma que o procedimento previsto pelo artigo 72 da Medida Provisória n. 685/ deve ser aplicado, inclusive, para operações ocorridas anteriormente a 2.014 • Ora, aplicando-se a analogia na hipótese em análise, conclui-se que, para fatos praticados anteriormente a 2.014, deveria ter sido conferida a oportunidade do contribuinte de apresentar a declaração mencionada pelo artigo 72 da Medida Provisória n. 685/15, até setembro de 2.015, antes de sofrer autuações e imposições de multa.

- De fato, segundo a fiscalização, os contribuintes envolvidos realizaram operações sem propósitos extratributários. Embora isso seja totalmente falso, caso a acusação dos autos de Infração seja mantida, como pressuposto lógico de aplicação dos artigos 72, inciso I, da Medida Provisória n. 685/15 e artigo 108, inciso 1, do Código Tributário Nacional, conclui-se pela necessidade de aplicação do procedimento previsto em tal artigo.

- A não observância de tal procedimento, ao arrepio da legislação vigente, traz profundo prejuízo aos contribuintes, haja vista, por exemplo, a imputação de multa, que não seria aplicável em caso de declaração realizada até setembro do corrente anols. Assim, nenhum dos sujeitos passivos indicados pela fiscalização poderiam ser autuados, muito menos com cobrança de multa, antes de possibilitar que se apresentasse declaração de planejamento tributário, nos moldes do artigo 72 da Medida Provisória n. 685/15.

- O desrespeito a essa norma e ao procedimento previsto no artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, pressupõe nulidade indiscutível da presente cobrança.

Do pedido

- Diante todo exposto, requer-se o cancelamento dos Autos de Infração, haja vista a total ilegalidade deles decorrente.

- Requer-se, ainda, a exclusão da impugnante de entre os responsáveis solidários do débito tributário, por ausência de aplicabilidade do artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Impugnação apresentada por Haf Locadora de Veículos e Equipamentos Ltda

A impugnação em epígrafe acha-se a folhas 4.015 a 4.065. Os enunciados seguintes resumem o seu conteúdo. A argumentação da impugnante acha-se abundantemente ilustrada e abonada por citações de autores e de decisões atribuídas a órgãos julgadores administrativos e judiciais, as quais, por economia processual, são suprimidas no resumo que se segue.

Dos fatos

- A fiscalização desconsiderou operações praticadas com propósito negocial relevante e substância econômica. Desprezando tais aspectos, a fiscalização argui a existência de operações artificiais que teriam ensejado economia tributária não oponível ao Fisco.

- A impugnante foi considerada responsável solidária, nos termos do artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional, por ser considerada vinculada e interessada na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal constituída na ação fiscal em tela.

- Para se compreender o teor da acusação fiscal, registre-se que o Supermercado Coelho Diniz ("Supermercado"), pessoa jurídica autuada, é uma empresa familiar do ramo supermercadista desde 1.992. Ocorre que no início do século XXI, os sócios do Supermercado Coelho Diniz tiveram notícia de uma série

de operações de fusões e aquisições na área supermercadista, conforme notícias amplamente divulgadas na imprensa. Essa movimentação de mercado foi um fator relevante que instigou os sócios do Supermercado Coelho Diniz a optarem por dar seguimento a estruturação societária/patrimonial que possibilitaria abrir frentes de novos negócios, racionalizar a estrutura patrimonial da família e segregar, entre os irmãos quotistas do Supermercado Coelho Diniz, a atividade a ser explorada por cada um deles.

- Para isso, utilizaram uma pessoa jurídica já detida pela família, mas ainda não operacional, a Haf Empreendimentos, e outra nova, a Haf Locadora de Veículos e Equipamentos, a impugnante.

- Em um primeiro momento, os ativos imobiliários detidos pelo Supermercado Coelho Diniz foram transferidos à Haf Empreendimentos ao passo que veículos automotores e outros bens e equipamentos foram transferidos à Haf Locadora. Posteriormente, a Haf Empreendimentos passou, ela mesma, a adquirir ativos para a consecução de seu objeto social.

- Além de atuação na área empreendimentos imobiliários, a transação tinha por escopo garantir uma divisão de negócios entre os membros da família Coelho Diniz. De fato, em 2.007, os quotistas do Supermercado Coelho Diniz, os Hercílio Araujo Diniz, Alex Sandro Coelho Diniz, Henrique Mulford Coelho Diniz, Helton Coelho Diniz e Fabio Coelho Diniz deixaram de deter participação societária no Supermercado Coelho Diniz. Dessa forma, verifica-se que foram mantidos como sócios do Supermercado Coelho Diniz apenas Hercílio Araújo Diniz Filho e André Luiz Coelho Diniz. Nessa mesma data, Hercílio Araújo Diniz Filho e André Luiz Coelho Diniz retiraram-se da Haf Empreendimentos e da Haf Locadora.

- Para os que saíam do Supermercado Coelho Diniz, a operação era interessante, por dois aspectos distintos. A curto prazo, havia receita garantida, uma vez que, segundo entendimento das partes, os bens detidos pela Haf Empreendimentos e pela Haf Locadora seriam locados às empresas operacionais detidas pela família. A longo prazo, aspecto esse ainda mais relevante que o primeiro, pois havia expectativa de novos empreendimentos.

- Para os que permaneciam na operação supermercadista, o negócio também era atraente, na medida em que ficariam como os únicos detentores do Supermercado. Ora, com o mercado de fusões e aquisições aquecido, os sócios que permaneciam no Supermercado Coelho Diniz tinham expectativa de eventualmente alienar suas quotas a terceiros, o que era alimentado por sondagens informais a esse respeito.

- A saída de certos sócios da sociedade significaria potenciais ganhos maiores no futuro aos que ficavam, já que a venda da participação societária a terceiros poderia acarretar significativo ganho financeiro. Além do ganho em eventual venda, o fato é que os sócios que ficavam decidiram apostar atividade na atividade supermercadista, o que tornava toda a reestruturação empreendida bastante atraente, naquele momento.

- Posteriormente, os irmãos optaram por voltar à status quo, desfazendo-se a divisão anteriormente empreendida, por vários fatores. Em primeiro lugar, passados três anos após a concretização da operação, não foi possível realizar a venda da participação societária do Supermercado a terceiros. Assim, o fator original da separação parecia mais distante.

- Em segundo lugar, começaram a surgir expectativa de negócios na Haf Empreendimentos que interessaram a Hercílio Araújo Diniz Filho e a André Luiz Coelho Diniz a retornar ao negócio imobiliário. Apesar de não existir mais essa divisão de atividades entre os irmãos, não havia motivos para se desfazer a separação de atividades, que fora empreendida a partir de 2.008.

- De fato, Haf Empreendimentos passou a, efetivamente, ter expectativa de novos negócios.

Não fazia, assim, o menor sentido que esses negócios voltassem a ser explorados pelo Supermercado Coelho Diniz, empresa operacional sujeita a afugentar eventuais investidores que tivessem interesse em ser sócios ou parceiros na exploração de empreendimentos imobiliários.

- Ignorando todos esses aspectos, que decorrem, em última análise, do direito constitucional do contribuinte de organizar suas próprias atividades, a fiscalização decidiu apegar-se aos ganhos tributários que a operação acarretou e sustentar a ocorrência de operações artificiais em face do Fisco.

- A fiscalização desconsiderou a existência fática da Haf Empreendimentos e da Haf Locadora, determinou a glosa de despesas aproveitadas pelo Supermercado Coelho Diniz a título dos bens locados da Haf Empreendimentos e da Haf Locadora, glosou créditos de PIS e COFINS, aproveitados pelo Supermercado Coelho Diniz Ltda. em razão da locação dos referidos bens e, por fim, chegou ao absurdo de determinar que receitas auferidas pela Haf Empreendimentos e pela Haf Locadora fossem tributadas pelo Supermercado Coelho Diniz. Além disso, considerou supostos saldos insuficientes de prejuízo fiscal de IRPJ e CSLL do Supermercado, muito embora o auto de infração tenha sido lacônico a esse quesito

- Todas essas cobranças são ilegais, abusivas e indevidas.

Do direito

Da ausência de pressuposto legal para imputação de responsabilidade

- Na ausência de qualquer fundamento legal para imputar responsabilidade tributária à Haf Empreendimentos, a fiscalização buscou aplicar o artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional. Inicialmente, cumpre assinalar a contradição escandalosa do auto de infração. Este tem como premissa fática, essencial para ser aplicável, que a Haf Empreendimentos não existe. Ora, ou bem a Haf Empreendimentos não existe e, portanto, é um contrassenso responsabilizá-la de qualquer coisa, ou bem existe, como consequência, efetivamente locou os bens cujas despesas foram glosadas.

- Assim, essa cobrança padece de uma espécie de esquizofrenia jurídico-tributária, digna de menção de Alfredo Augusto Becker. A Haf Empreendimentos não existe para locar bens, quando esta locação gera despesas dedutíveis a terceiros; mas existe na hora de responder por débitos tributários. É claro que esse Auto de Infração parte de uma fática premissa errada, uma vez que a Haf Empreendimentos existe. E daí se compreende porque não houve qualquer ilicitude em todas as ilações apresentada pela autoridade administrativa.

- Não há qualquer cabimento de aplicabilidade do artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional. O artigo trata de responsabilidade aplicável quando as pessoas tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador. A locução interesse comum significa situações em que, não havendo bilateralidade, dois ou mais contribuintes pratiquem, conjuntamente, o fato gerador do imposto. Em abono do argumento citam-se passagens atribuídas a Paulo de Barros Carvalho e a Marcos

Vinícius Neder. Esse entendimento foi amplamente acatado por inúmeras decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

- Trata-se de Imposto Sobre a Renda, Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, PIS e COFINS. O fato gerador desses tributos, por sua própria natureza, impede a aplicação da solidariedade, tal como pretendida pela fiscalização, em flagrante arrepio à lei, porque não é possível que uma única renda ou um único faturamento seja atribuído a mais de uma pessoa.

Daí se conclui que a imputação de responsabilidade é totalmente inaplicável ao caso sob análise, merecendo ser totalmente afastada, especialmente, porque impugnante está no outro polo da relação jurídica.

- É mais arbitrária, ainda, a responsabilização da Haf Empreendimentos por débitos tributários do Supermercado Coelho Diniz originados de locações de pessoas jurídicas distintas dela mesma. Se já é absurda a solidariedade para débitos do Supermercado Coelho Diniz que tenham por origem a locação feita pela impugnante)- na medida em que não há interesse comum— mais absurdo ainda é que a impugnante seja reconhecida como tendo interesse comum em operações nas quais sequer esteve envolvida. É o cúmulo da extensão indevida e arbitrária do conceito de interesse comum, demonstrando-se a ilegalidade do Auto de Infração.

- Assim, não há dúvidas que a responsabilidade da Haf Empreendimentos deve ser afastada por absoluta falta de aplicabilidade legal. Premissa fundamental: a proibição de dissimular o fato gerador ou elementos da obrigação tributária não é sinônimo de vedação de praticar opções negociais que acarretem vantagens tributárias

- A possibilidade de as autoridades administrativas desconsiderarem atos ou negócios jurídicos praticados por contribuintes é disciplinada pelo parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional. Essa disposição não pode ser confundida, em hipótese alguma, como uma proibição absoluta ao contribuinte de praticar atos que gerem economia tributária. Impera em nosso sistema constitucional o princípio da livre iniciativa e o direito inalienável dos particulares organizarem seus negócios e atividades sem interferência arbitrária do Fisco e das autoridades públicas. A liberdade negocial está consagrada em diversos artigos da Constituição da República.

- O próprio preâmbulo da Constituição da República consagra a liberdade um dos objetivos máximos do Estado Democrático Brasileiro.

- Juridicizando esse objetivo, o artigo 12, inciso IV, da Constituição da República, consagra o princípio da livre iniciativa como fundamento do Estado Democrático Brasileiro. O princípio da liberdade também é reforçado em dispositivos do artigo 52 da Constituição da República, e é consagrado, novamente, no artigo 170, caput, que o coloca como fundamento da ordem econômica.

- Não é à toa que o princípio da livre iniciativa é consagrado tanto pela doutrina clássica que trata do planejamento tributário, a exemplo de Alberto Xavier, como por doutrinadores da vanguarda do direito tributário, como Fabiana Dei Padre Tomé. Justamente por isso, há consenso de que negócios jurídicos praticados com motivação extratributária, providos de causa jurídica ou com razoabilidade econômica são totalmente oponíveis ao Fisco, ainda que acarretem economia tributária. Há diversas decisões nesse sentido, expedidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

- No caso sob análise, os atos praticados por todos os envolvidos nas operações são dotados de plena legitimidade e racionalidade seja do ponto de vista jurídico ou econômico. Todos os atos praticados possuem propósito negocial e racionalidade econômica e substância econômica. Assim, a cobrança foi efetivada em patente arripio à legislação vigente, devendo ser prontamente cancelada.

Da existência efetiva da Haf Empreendimentos e da Haf Locadora

- A Haf Empreendimentos foi constituída em outubro de 2.002, tendo como objeto social as atividades imobiliárias e agropecuárias. Uma vez inscrito o ato constitutivo no respectivo registro, tal pessoa jurídica passou a ter existência legal, nos termos do artigo 45 do Código Civil. Nos termos do parágrafo único do mesmo dispositivo, decaiu, em 2.005, o direito de anular sua constituição.

- Enquanto pessoa jurídica, a entidade goza dos direitos de personalidade, nos termos do artigo 52 do Código Civil. É, portanto, capaz de assumir relações jurídicas, com direitos e deveres, nos termos do artigo 12 do mesmo Código. Apesar de ter sido devidamente constituída, inclusive com inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica do Ministério da Fazenda ativa, sua existência foi ignorada pela Fiscalização, que concluiu pela inexistência fática sua.

- Em síntese, a fiscalização sustentou a inexistência fática da prestadora de serviços haja vista que não demonstrara autonomia física, não apresentando um mínimo de estrutura operacional que pudesse indicar exercício efetivo do objeto social previsto em seu contrato societário. Isso porque a Haf Empreendimentos não teria empregados e tinha sua sede em simples salas, no próprio nível do escritório legal da fiscalizada o que posteriormente foi alterado para pequenos espaços destacados no nível anterior do mesmo prédio.

- O que causa espanto nessa linha argumentativa é que o objeto social da Haf Empreendimentos é a locação. Ora, locação, ao contrário do que sustentado pela fiscalização, não é uma prestação de serviços que exija um esforço humano, como bem reconheceu o Supremo Tribunal Federal. Esse apontamento no erro de terminologia, antes de ser um capricho jurídico, é essencial para se compreender o descabimento da argumentação da fiscalização. Fosse a Haf Empreendimentos efetivamente uma prestadora de serviços, auferindo vultosas receitas de um esforço laboral, é compreensível que se esperasse encontrar uma equipe de funcionários minimamente habilitada para tal atividade. Mas, uma pessoa jurídica que tem como objeto social a locação de imóveis simplesmente cede o uso de bens a terceiros mediante remuneração. É evidente que a atividade de locação, per se, independe de uma equipe composta por funcionários contratados ou tampouco de estrutura física relevante, na sede ou estabelecimento da pessoa jurídica que realiza tal atividade. Em 2.011 e 2.012, a Haf Empreendimentos possuía diversos sócios, o que era equipe mais do que suficiente para a concretização de seu objeto social.

- Esse tipo de argumentação, caso acatada, é perigosíssima porque se todas as pessoas jurídicas que se dedicarem à locação e que não tiverem um corpo de funcionários registrados ou uma sede robusta forem consideradas inexistentes faticamente, estar-se-á acabando com uma atividade econômica legitimamente realizada por uma pessoa jurídica, conforme previsto no CNAE de código 6810-2/02 — que é de aluguéis de imóveis próprios.

- Sob o ponto de vista econômico, é ilógico, sem sentido e descabido exigir que uma pessoa jurídica voltada à atividade de locação contrate empregados ou possua uma sede robusta. É totalmente natural que tal pessoa jurídica seja dotada da menor estrutura possível para realizar suas atividades, a fim de que possa obter a maior lucratividade.

- A Haf Empreendimentos firmou contratos de locação, com a fiscalizada e com outras pessoas jurídicas, como reconheceu a própria fiscalização, auferiu receitas, pagou tributos, firmou contratos, parcerias comerciais, movimentou recursos, enfim foi objeto de diversas relações econômicas e jurídicas que atestam sua existência.

- A título de exemplo, em março de 2.011 - o primeiro ano objeto da glosa das despesas - a Haf Empreendimentos firmou parceria comercial com a Gran Viver Urbanismo S/A, com objetivo de realizar empreendimento chamado de Alto Governador Valadares. Embora a concretização do investimento seja morosa, em razão de ação judicial que tem por objeto o terreno em que se investiga o investimento, comprova-se a real intenção das partes de utilizarem a pessoa jurídica para investimentos próprios. Em outras palavras, a pessoa jurídica, em questão, tem vida própria e não se confunde com a entidade fictamente imaginada pela fiscalização que seria usada para fabricar despesas de aluguéis.

- Já em 2.013, a Haf Empreendimentos firmou parceria comercial para construção do condomínio Alphaville em uma de suas propriedades, conforme documentos anexos. Trata-se de empreendimento relevante demonstrando o intuito dos sócios de tal pessoa jurídica na exploração de atividades imobiliárias. Houve também negociações com o Grupo Cyrela, o que demonstra, uma vez mais, que Haf Empreendimentos é pessoa jurídica legítima para firmar negócios jurídicos, do contrário, jamais uma relevante construtora como a Cyrela teria sequer iniciado tratativas para o desenvolvimento de empreendimentos.

- A conclusão que sustenta a inexistência fática da Haf Empreendimentos parte de aspectos totalmente irrelevantes, seja pelo ponto de vista jurídico, seja pela racionalidade econômica da atividade desempenhada por essa pessoa jurídica.

- As mesmas considerações são aplicáveis à Haf Locadora. Trata-se de pessoa jurídica regularmente constituída, com receitas e, portanto, dotada de ampla atividade operacional.

- Entre 2011 e 2012 a Haf Locadora teve faturamento considerável em sua atividade econômica, não apenas para o Supermercado, como também para a Armazém Diniz e Haf Distribuidora. Não há como dizer que tal pessoa jurídica existe apenas no papel, apenas porque não possui empregados. A atividade de locação não exige, necessariamente, a presença de empregados. Trata-se de exigência arbitrária, artificial, sem qualquer embasamento jurídico ou econômico.

- Em suma, a Haf Empreendimentos e a Haf Locadora são pessoas jurídicas legalmente constituídas, com atividade operacional e receita. A Haf Empreendimentos e Haf Locadora existem, incontestavelmente, jurídica e faticamente.

Da existência jurídica e fática da compra e venda dos ativos

- Comprovada a existência, sob o ponto de vista jurídico e fático, da Haf Empreendimentos e da Haf Locadora, fica mais fácil compreender que a venda de ativos a tais entidades, que geraram a glosa de despesas, em posterior locação ao Supermercado, também é uma realidade jurídica e fática inquestionável.

- De acordo com o artigo 481 do Código Civil, o contrato de compra e venda se caracteriza quando um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa e o outro a pagar-lhe certo preço em dinheiro. No caso sob análise, houve a alienação de bens móveis e imóveis, todas em precisa observância à legislação.

- Com relação aos bens imóveis, a transmissão da propriedade se dá com o registro do título translativo no Registro de Imóveis, nos termos do artigo 1.245 do Código Civil. Todos os requisitos de uma compra e venda se configuraram. De fato, verifica-se que: como reconhecido pela fiscalização, o registro do título translativo no Registro de Imóveis foi efetivamente operado; o preço foi efetivamente pago, conforme cheque juntado à TIAF 02.

- Para sustentar a inexistência de compra e venda, a fiscalização apresenta elementos totalmente irrelevantes juridicamente ou mesmo negocialmente. Na época da alienação dos ativos, as sociedades possuíam sócios que eram irmãos — embora não houvesse, na época da alienação, sociedade comum. Ora, é justamente porque ambas as sociedades possuíam sócios com relação de parentesco próxima que é totalmente absurdo exigir no Contrato de Promessa de Compra e Venda a assinatura com firma reconhecida, ou outras formalidades mais robustas, como se isso fosse requisito de concretização da operação.

- Em verdade, todas as acusações afirmadas pelo fiscal apenas denotam elementos que são consequências do parentesco dos sócios controladores das referidas sociedades. Havia uma confiança mútua natural de quem ostenta tamanho grau de parentesco. Exigir reconhecimento de firma da assinatura de um irmão é totalmente artificial, é uma burocracia e uma despesa sem cabimento qualquer.

- O fato de que as sociedades que efetivaram transações comerciais possuíam sócios com grau próximo de parentesco —o que explica a relativa informalidade do negócio relatada pelo fiscal — não veda que haja transações de compra e venda. Não existe a vedação, no direito positivo, para sociedades com sócios familiares realizem operações entre si. E não existem razões econômicas para que a venda não se concretizasse nos moldes em que foi feita.

- O que a fiscalização pretende impor ao contribuinte é vedação de realizar negócios jurídicos com partes ligadas, vedação, essa, não prevista em lei. Essa ingerência na atividade do contribuinte, desprovida de fundamento legal, é um intervencionismo estatal arbitrário e sem qualquer cabimento, sem qualquer legitimidade: é uma verdadeira ditadura fiscal.

- Ora, se as vendas dos ativos foram feitas sob o único intuito de fabricar despesas dedutíveis, não se explica o fato de que nem todos os ativos alienados foram alvo de locação ao Supermercado.

- Destaca-se, por exemplo, os seguintes imóveis que foram alienados à Haf Empreendimentos e que não foram locados a empresas do grupo: lote 08, quadra 17, Bairro Vila Boa Vista, em GV; casa na Rua Wenceslau Braz, 807, em GV; lote 10, Quadra 17, Bairro Vila Boa Vista, em GV; lote 07, quadra 17, Bairro Vila Boa Vista, em GV. O imóvel casa na Rua Israel Pinheiro, 1900, GV foi alugado a terceiros. A transferência de imóveis não locados revela que o propósito tributário não foi razão exclusiva das operações concretizadas.

- Essas operações ocorreram porque havia a intenção dos quotistas do Supermercado de expandir suas atividades econômicas, passando a atuar na atividade imobiliária. Agora, não fazia sentido, sob o ponto de vista negocial, que essa atividade fosse empreendida pelo Supermercado, pessoa jurídica que foi constituída para explorar vendas e não para explorar atividade imobiliária.

- A separação entre pessoas jurídicas distintas facilita o negócio. Um potencial parceiro comercial que iria investir recursos financeiros em um empreendimento de grande porte, como por exemplo, o Alphaville, poderia ter receios de assim o fazer, com um supermercado, que existe desde 1992, na outra ponta. Um supermercado tem potencial contingência trabalhista, fiscal, cível etc., afugentando parceiros na área imobiliária, haja vista potenciais problemas como

reclamações trabalhistas com penhora de conta e outros imprevistos que poderiam simplesmente colocar em risco todo o negócio. A retirada dos ativos imobiliários da pessoa jurídica operacional é totalmente racional sob o ponto de vista econômico, jurídico e negocial.

- Em 2007, houve uma negociação entre os irmãos, proprietários do Supermercado, para separar as atividades detidas entre eles. Os irmãos Hercílio Araújo Diniz Filho e André Luiz Coelho Diniz decidiram deixar seus irmãos explorarem a atividade imobiliária da família e, em contrapartida, poderiam explorar, sozinhos, a atividade supermercadista. Os imóveis detidos pelo Supermercado foram transferidos à Haf Empreendimentos e à Haf Locadora, para que essa exploração fosse efetivada.

- Era uma aposta sobre qual atividade seria mais rentável. Os irmãos que saíam apostavam na imobiliária. Eles teriam: uma receita segura decorrente da locação dos próprios ativos locados às demais empresas da família; receitas de locação de empreendimentos futuros a partir de ativos não locados às empresas, tal como por exemplo, do Alphaville e do Projeto Governador Valadares. Para os irmãos que ficavam, a operação também era interessante. Poderiam obter ganhos tanto dos resultados do supermercado, como também em eventual venda de sua participação acionária, sem ter de dividir o resultado com os irmãos, especialmente, considerando-se que adquiriram a participação societário dos demais sócios, por valor atraente.

- Agora, é claro que os sócios retirantes não aceitariam deixar do supermercado se não tivessem, garantida, a receita de locação de ativos detidos pela família. Não iriam perder a participação societária por eles detidas no Supermercado sem uma perspectiva, minimamente, certa de ganho. Portanto, o fato de a operação decorrente da alienação dos ativos ter sido realizada por um preço inferior ao venal dos imóveis, como constado pela fiscalização, foi um modo encontrado pelas partes de viabilizar a separação das atividades, que interessava a todos os envolvidos.

- A fiscalização alega, ainda, que a posse dos bens alienados e posteriormente locados nunca deixou de pertencer ao Supermercado Coelho Diniz Ltda. É natural que tenha sido assim: houve um contrato de locação, o que implica que o locatário detenha a posse dos imóveis.

Trata-se de mais um argumento improcedente da fiscalização.

- Portanto, a transferência dos ativos era dotada de propósito negocial claro. Ela foi real, existiu, tanto de fato, como juridicamente. Nota-se, portanto, a arbitrariedade da ação fiscal, considerando como inexistente a alienação de ativos operada entre as partes.

Da necessidade das despesas e do saldo de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL

- De acordo com o o artigo 47 da Lei n. 4.506/64, é possível a dedução de despesas normais e necessárias à atividade da empresa, sendo necessárias as despesas incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. No caso sob análise, os imóveis locados foram claramente utilizados na atividade operacional do Supermercado Coelho Diniz. Há fotos comprovando as alegações já acostadas aos autos presentes.

- Com relação à Haf Locadora, os bens se dividem entre caminhões, motos, automóvel, porta, palete, empilhadeira e triciclo. Fica claro que todos esses bens são utilizados em atividades necessárias e normais à atividade da empresa.

- O que se percebe, portanto, de forma inquestionável, é que todos os bens são utilizados em consonância com o artigo 47 da Lei n. 4.504/64, sendo despesas normais e necessárias à atividade da sociedade, o que comprova a ilegalidade do lançamento de ofício.

- Ademais, sem qualquer base econômica consistente, sustenta-se no lançamento de ofício que houve alienação dos imóveis por preço inferior ao mercado. Para se sustentar essa afirmativa, a fiscalização compara o preço de alienação dos imóveis com o valor de locação.

- Essa comparação é absolutamente inaplicável. A fiscalização, de um lado, reconhece que a venda foi inferior ao valor de mercado, o que foi um modo que as partes avençaram para que a transação fosse viável. Mas, ao mesmo tempo, ela utiliza o valor de venda como parâmetro para apontar o preço de aluguel que deveria ter sido estabelecido entre as partes. É preciso considerar que se trata de galpões que são utilizados como lojas de supermercado. Os preços são totalmente compatíveis com o mercado, apesar de subjetivamente, o valor ter considerado alto pela fiscalização.

- Portanto: as despesas são necessárias para a atividade do Supermercado Coelho Diniz, haja vista que se trata de bens alocados na atividade operacional da pessoa jurídica; a avaliação da fiscalização é totalmente contraditória e subjetiva, sem maiores embasamentos robustos.

- Logo, se comprova o pleno direito do contribuinte de aproveitamento de dedutibilidade dos referidos valores. Ao mesmo tempo, uma vez comprovado que as despesas não poderiam ser glosadas, fica imediatamente estabelecida a possibilidade de aproveitamento de prejuízo fiscal e base negativa de Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido.

- De fato, embora tenha sido lacônico nesse quesito, sem menção clara no Relatório Fiscal, há imputação de que o prejuízo fiscal e base negativa referentes aos terceiros e quarto trimestres de 2.011 e 2.012 compensados pelo Supermercado Coelho Diniz seriam insuficientes. Presume-se que essa insuficiência tenha sido gerada, em tese, como decorrência lógica da glosa das despesas. Assim, uma vez comprovada a improcedência da glosa, cai por terra a cobrança.

- Todavia, caso a acusação referente ao prejuízo fiscal de IRPJ e base negativa de CSLL seja por razões diferentes do que uma decorrência lógica da glosa de despesas, destaca-se a nulidade da cobrança nesse quesito, na medida em que a forma lacônica de tal apontamento teria levado os sujeitos passivos considerados pela fiscalização ao erro e prejudicado sua defesa. O artigo 50, inciso I, do Decreto n. 70.235/72 é expresso no sentido de que vícios que prejudicam o direito à defesa causam nulidade do auto de infração.

- A jurisprudência administrativa é unânime no sentido de que atos com preterição do direito à ampla defesa geram nulidade.

Da iliquidez da glosa de despesas

- Ainda que fosse possível a glosa de despesas, ela é totalmente ilícida.

- Se a autoridade administrativa tem por intuito desconsiderar os atos praticados pelo contribuinte, então tem de operar com todas as consequências de sua

desconsideração. Nesse sentido, a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é unânime.

- Ora, se a fiscalização pretende sustentar que os imóveis e equipamentos nunca deixaram o patrimônio do Supermercado Coelho Diniz, então deveria ela ter apurado eventual despesa decorrente da depreciação decorrente da utilização desses imóveis e bens, tal como previsto no artigo 57 da Lei n. 4.506/64. A autoridade administrativa teria deixado de apurar o imposto adequadamente, desconsiderando despesa que deveria ser considerada a título de depreciação. A glosa, se pertinente, deveria ser a eventual diferença, se existente, entre o valor da locação e o valor da depreciação.

- O crédito tributário deve ser líquido. Torná-lo líquido é obrigação da autoridade administrativa, como se infere do artigo 142 do Código Tributário Nacional. O lançamento ilíquido é nulo para todos os efeitos. A jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é pacífica nesse sentido.

- Ainda que as despesas de locação fossem não necessárias à atividade do Supermercado Coelho Diniz, não poderia a fiscalização se limitar a glosar as despesas de locação supostamente indevidas, sem observar a despesa referente à taxa de depreciação que seria aplicável.

- Outra iliquidez capaz de macular os lançamentos do IRPJ e da CSLL corresponde à não exclusão dos valores lançados a título da contribuição ao PIS e da COFINS da base de cálculo daqueles tributos. Se, na opinião da fiscalização, houve problemas com a apuração dos tributos devidos pelo Supermercado Coelho Diniz, ao impor-lhe o pagamento da contribuição ao PIS e da COFINS relativas aos períodos de 2011 e 2012, tais valores necessariamente deveriam ser excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL também lançados de ofício. Ao não observar tal procedimento, a fiscalização macula os lançamentos com iliquidez e incerteza.

- A fiscalização tem de operar com todas as consequências de seu entendimento. Se lançar débitos de PIS e COFINS, necessariamente deverá excluí-los da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, nos exatos termos do artigo 344 do Decreto nº 3.000/1999 (RIR/99). A propósito da necessária exclusão dos débitos de PIS e COFINS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, já se posicionou o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

- Além disso, a fiscalização sequer considerou eventuais despesas incorridas pela Haf Empreendimentos e pela Haf Locadora nos períodos em questão, agravando a iliquidez que macula a cobrança. Se a Haf Empreendimentos e a Haf Locadora se confundissem com o próprio Supermercado Coelho Diniz, como o lançamento de ofício insiste em alegar, então seria necessário concluir que todas as despesas incorridas por tais pessoas jurídicas, na verdade, foram incorridas pelo Supermercado Coelho Diniz e, logicamente, deveriam ter sido deduzidas da base de cálculo do IRPJ e CSLL apuradas pela fiscalização.

- A título de exemplo, como ficou consignado nos próprios autos, a Haf Locadora e a Haf Empreendimentos recolheram tributos. Ora, se tais tributos foram recolhidos, na realidade, pelo Supermercado Coelho Diniz, então se conclui que também deveriam ter sido aproveitados como despesas dedutíveis, por tal pessoa jurídica, para fins de apuração de base de cálculo de IRPJ e CSLL. Contudo, tais despesas não foram consideradas pela fiscalização, em mais um vício do lançamento de ofício.

- Evidentemente os tributos não são as únicas despesas incorridas por uma pessoa jurídica. Naturalmente, uma pessoa jurídica possui outras despesas, como contas de luz, contas de telefone, aluguel etc. A fiscalização, contudo, sequer as apurou, comprometendo, mais uma vez, a liquidez do lançamento de ofício.

- Diante do exposto, espera-se sejam cancelados os autos de infração do IRPJ e da CSLL, ante a evidente iliquidez. Caso assim não se entenda, espera-se que se determine a exclusão dos débitos exigidos a título da contribuição ao PIS e da COFINS, da depreciação dos imóveis e bens locados, dos tributos pagos no período pela Haf Empreendimentos e pela Haf Locadora e das demais despesas incorridas por essas sociedades nos respectivos períodos de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL apurada.

Do absurdo da tributação de receitas da Haf Empreendimentos e da Haf Locadora pelo Supermercado Coelho Diniz • Os lançamentos de ofício chegam ao cúmulo de exigir que receitas auferidas pela Haf Empreendimentos e pela Haf Locadora com terceiros fossem incluídas na base de cálculo do IRPJ, da CSLL e do PIS COFINS devidos pelo Supermercado Coelho Diniz. Notando que as duas pessoas jurídicas detinham receitas com terceiros (o que comprova que efetivamente existiam, elemento esse capaz de refutar a frágil e absurda tese de inexistência fática das referidas pessoas jurídicas), a fiscalização preferiu insistir em considerá-las como inexistentes e imputar as receitas de terceiros como se tivessem sido auferidas pelo Supermercado Coelho Diniz.

- A aplicação de dois pesos e duas medidas é absurda e indiscutível. Para fins de despesa dedutível, a fiscalização entendeu que os aluguéis firmados pelo Supermercado com sociedades relacionadas eram artificiais e não existiam. Assim, as despesas foram glosadas. No entanto, quando os aluguéis, entre empresas detidas por sócios da mesma família, tais como a Haf Distribuidora e a Armazém Diniz, geram receitas tributáveis, daí, sim, foram considerados existentes, embora tenham sido imputados à empresa que, obviamente, implicasse a maior tributação.

- Há uma arbitrariedade tamanha, que a fiscalização foi obrigada a assumir para não ser compelida a abandonar a tese de que a Haf Empreendimentos e a Haf Locadora não existiam. Não há qualquer motivação jurídica para permitir que aluguéis de bens que não são de propriedade do Supermercado Coelho Diniz devam gerar receita a ele.

- Já ficou comprovado que a Haf Empreendimentos e a Haf Locadora são empresas que existem, tanto jurídica, como faticamente. Assim, as receitas por ela auferidas, que já foram oferecidas à tributação, não podem ser imputadas ao Supermercado. A cobrança é absolutamente indevida e sua cobrança antijurídica, devendo ser totalmente glosada.

Da glosa de crédito do PIS e da Cofins

- Outro absurdo é a glosa de crédito dos aluguéis a título de PIS e COFINS e a constituição dos créditos tributários das referidas contribuições do modo como foi feito pela fiscalização.

- De acordo com a fiscalização, para a reconstituição das bases de cálculo dos tributos devidos, notadamente a título de PIS e COFINS, os valores já recolhidos pela Haf Empreendimentos e pela Haf Locadora devem ser compensados na apuração dos valores devidos pelo Supermercado Coelho.

- Ocorre, porém, que ao efetuar o cálculo dos valores a serem deduzidos da contribuição ao PIS e COFINS, a fiscalização comete um equívoco. Ao invés de considerar todos os valores efetivamente pagos pela Haf Empreendimentos e pela Haf Locadora a título de PIS e COFINS (afinal, se inexistentes as referidas

empresas, todos os valores de tributos pagos devem ser aproveitados à pessoa que, no entender da fiscalização, realmente auferiu tais receitas, sob pena de enriquecimento ilícito da Fazenda Nacional), considera apenas parte desses valores, o que conspurca os lançamentos com mais uma iliquidez e incerteza.

- A fiscalização inicia a Planilha 5 (fls. 252 e 301) indicando todos os valores relativos aos aluguéis recebidos pela Haf Empreendimentos e pela Haf Locadora diretamente do Supermercado Coelho Diniz. Tome-se, então, como exemplo o período de janeiro de 2011 em que o total de receitas de aluguéis pagos pelo Supermercado à Haf Empreendimentos e à Haf Locadora correspondia a R\$ 1.660.453,34. Por consequência desses pagamentos à Haf Empreendimentos e à Haf Locadora apuraram valores devidos a título de PIS e COFINS sobre esse montante total. Houve, portanto, a tributação integral desse valor.

- Ocorre que, como bem destaca a fiscalização, o Supermercado Coelho Diniz somente aproveitou créditos de PIS e de COFINS sobre parte desse valor. Mais precisamente R\$ 664.808,91. Esse montante glosado, então, pelo procedimento da fiscalização, torna-se base tributável do Supermercado. A diferença entre o valor glosado pela fiscalização (R\$664.808,91) e o total de pagamentos feitos pelo Supermercado à Haf Empreendimentos e à Haf Locadora (R\$ 1.660.453,34), deve ser então desprezado para fins de apuração de Contribuição ao PIS e COFINS devidos, afinal, não haveria como o Supermercado auferir receitas decorrentes de pagamentos que ele mesmo efetuou.

- Isso, porém, não quer dizer que o montante de Contribuição ao PIS e COFINS recolhidos pela Haf Empreendimentos e pela Haf Locadora sobre a integralidade dessas receitas deva ser desconsiderado. Se houve a tributação sobre o total de R\$ 1.660.453,34, deve haver a dedução de todo PIS e COFINS pagos sobre esse valor. Afinal, se inexistentes tais sociedades, indevidos são os valores pagos sobre o montante de receitas decorrentes dos pagamentos feitos pelo Supermercado Coelho Diniz Ltda.

- Ou seja, embora a Haf Empreendimentos e a Haf Locadora tenham oferecido à tributação uma base de cálculo de R\$ 1.660.453,34, apenas foi descontado, do valor a ser cobrado no lançamento de ofício a título de glosa de crédito, a Contribuição ao PIS e COFINS incidente sobre parte dessa receita, isto é, sobre o valor de R\$ 664.080,91.

- Se a Haf Empreendimento e a Haf Locadora não existem, então, a integralidade da Contribuição ao PIS e COFINS pagas por elas deveria ser utilizada para fins de desconto do valor exigido do Supermercado. É uma decorrência lógica dos pressupostos de fato do Auto de Infração.

- A tabela apresentada pelo Supermercado Coelho Diniz detalha tal aspecto de forma quantitativa, para os demais períodos de apuração, de forma a demonstrar a patente iliquidez dos autos de infração, no tocante aos créditos tributários da contribuição ao PIS e da COFINS.

Da ilegalidade da aplicação da multa de 150% e dos juros

- Ainda que os argumentos expostos anteriormente não sejam suficientes para o cancelamento integral dos autos de infração, não pode prevalecer a multa agravada no percentual de 150%, como entendeu, equivocadamente, a fiscalização, porquanto não houve, fraude nas operações.

- A aplicação de multa de 150% tem fundamento em conduta fraudulenta, em que o contribuinte, agindo com simulação, deixa de pagar o tributo devido. Para a caracterização da fraude, há que estar presente, necessariamente, a figura do dolo, caracterizado pela intenção manifesta do agente de omitir dados, informações ou procedimentos que resultam na diminuição ou retardamento no atendimento do dever tributário.

- Segundo De Plácido e Silva, para que fique caracterizado o dolo, indispensável à configuração da fraude, é necessário que se verifique os seguintes requisitos: a) o ânimo de prejudicar ou fraudar; b) que a manobra ou artifício tenha sido a causa da feitura do ato ou do consentimento da parte prejudicada; c) uma relação de causa e efeito entre o artifício empregado e o contrato por ele conseguido; d) a participação intencional de um dos contraentes no dolo.

- Assim, age com dolo todo aquele que tem o ânimo de prejudicar ou fraudar alguém; todo aquele que intencionalmente adota uma conduta com o objetivo de fraudar. Age com dolo quem realiza operações proibidas, não as escritura em seus registros comerciais e fiscais, não declara essas operações nos formulários próprios de entrega obrigatória, e, quando fiscalizado, não entrega a documentação solicitada, procurando sob todas as formas ocultar as operações, adulterando documentos, utilizando de documentos paralelos, pessoas inexistentes, laranjas, documentos falsos e inidôneos. No presente caso, nenhuma dessas condutas foi praticada pelos contribuintes.

- O que se verifica é a legítima opção do Supermercado Coelho Diniz de deixar de ser proprietário dos imóveis e bens transferidos à Haf Empreendimentos e à Haf Locadora, bem assim a transparência das operações que foram esclarecidas à fiscalização no momento em que solicitadas as informações.

- De fato, ficou amplamente demonstrado que: a Haf Empreendimentos e a Haf Locadora efetivamente existiam e possuíam atividade operacional, inclusive com terceiros que não o Supermercado; a transferência dos bens detidos pelo Supermercado para a impugnante e para a Haf Locadora efetivamente se operou; os aluguéis foram pagos a valor de mercado.

- Em suma, os contribuintes estão sendo punidos com multa de 150% em razão da economia tributária que foi decorrente de atos legítimos e válidos. Isso é inaceitável. Não pode o contribuinte ser punido em razão de ter se submetido a uma carga tributária que, na visão da fiscalização, deveria ser maior.

- Sob o ponto de vista do Supermercado Coelho Diniz, a transferência dos imóveis é um direito, decorrente de sua liberdade negocial. Não, uma fraude como posto pela fiscalização. Não há, no caso em tela, dolo em ludibriar o Fisco, ou qualquer outra circunstância que justifique a imposição da multa duplicada.

- A intenção e a ciência de causar dano à Fazenda Pública, como requisito de aplicabilidade da multa qualificada, foi reconhecida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

- No caso em concreto, não há intencionalidade em gerar dano à Fazenda Pública que justifique a aplicação da multa qualificada. Há, sim, opção negocialmente legítima de constituir uma pessoa jurídica com intuito de exploração de atividades imobiliárias que fossem desvinculadas da operação do Supermercado Coelho Diniz. Assim, não há dúvidas que os contribuintes são punidos de forma arbitrária e ilegal, comprovando-se a ilegalidade e abuso da sanção.

- Quanto aos juros SELIC, sua aplicação é indevida, na justa medida que o crédito tributário é totalmente indevido. Não existindo obrigação originária, nem débito, não cabe falar em juros.

Da nulidade procedimental que é decorrência lógica do não acatamento da impugnação

- Desconsiderando a existência fática da Haf Empreendimentos e da Haf Locadora, e desconsiderando as operações de locação efetivadas entre estas e o Supermercado Coelho Diniz, acabou-se por aplicar as imposições tributárias. Assim, não há dúvidas que houve tentativa de aplicação artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

- Nos termos desse artigo, a autoridade administrativa pode desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. Não há dúvidas, assim, que a observância dos procedimentos estabelecidos em lei ordinária é um requisito procedimental, necessário (mas não suficiente) e inafastável para a válida desconsideração dos negócios jurídicos praticados pelos contribuintes.

- Embora tal legislação tenha ficado por anos sem ser implementada, no presente ano de 2.015, houve a veiculação da Medida Provisória n. 685/2.015. O seu artigo 72 conferiu ao contribuinte a possibilidade de declarar atos que tenham reduzido tributos desde que decorrentes de atos ou negócios jurídicos praticados não possuírem razões extratributárias relevantes. Nos termos da legislação, o contribuinte deve declarar, em cada ano, as operações praticadas no ano anterior. Para negócios ou operações praticadas a partir de 2.014, há expressa previsão de qual é o procedimento aplicável exigido pelo parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional. Para negócios ou operações anteriores a 2.014, permanecerá, em uma primeira vista, a lacuna de qual seria o procedimento aplicável, para fins de desconsideração dos atos praticados pelo contribuinte, com acusação de dissimulação do fato gerador ou de elementos da obrigação tributária.

- Ora, quando há uma lacuna no direito tributário pátrio, deve a autoridade administrativa adotar, prioritariamente, a analogia, desde que não acarrete em exigência tributária não prevista em lei, nos termos do artigo 108, inciso I, do Código Tributário Nacional. Portanto, como não existe procedimento expresso que abarque as operações incorridas pelo contribuinte, a única maneira de atender ao disposto no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional é pelo emprego da analogia, de tal forma que o procedimento previsto pelo artigo 72 da Medida Provisória n. 685/ deve ser aplicado, inclusive, para operações ocorridas anteriormente a 2.014 • Aplicando-se a analogia, conclui-se que, para fatos praticados anteriormente a 2.014, deveria ter sido conferida a oportunidade do contribuinte de apresentar a declaração mencionada pelo artigo 72 da Medida Provisória n. 685/15, até setembro de 2.015, antes de sofrer autuações e imposições de multa.

- De fato, segundo a fiscalização, os contribuintes envolvidos realizaram operações sem propósitos extratributários. Embora isso seja totalmente falso, caso a acusação dos autos de Infração seja mantida, como pressuposto lógico de aplicação dos artigos 72, inciso I, da Medida Provisória n. 685/2015 e artigo 108, inciso I, do Código Tributário Nacional, conclui-se pela necessidade de aplicação do procedimento previsto em tal artigo.

- A não observância de tal procedimento, ao arrepio da legislação vigente, traz profundo prejuízo aos contribuintes, haja vista, por exemplo, a imputação de multa, que não seria aplicável em caso de declaração realizada até setembro do corrente ano. Assim, nenhum dos sujeitos passivos indicados pela fiscalização poderiam ser autuados, muito menos com cobrança de multa, antes de possibilitar que se

apresentasse declaração de planejamento tributário, nos moldes do artigo 72 da Medida Provisória n. 685/15.

- O desrespeito a essa norma e ao procedimento previsto no artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, pressupõe nulidade indiscutível da presente cobrança.

Do pedido

- Diante todo exposto, requer-se o cancelamento dos Autos de Infração, haja vista a total ilegalidade deles decorrente.

- Requer-se, ainda, a exclusão da impugnante entre os responsáveis solidários do débito tributário, por ausência de aplicabilidade do artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Impugnação apresentada por Henrique Mulford Coelho Diniz e outros

A impugnação em epígrafe acha-se a folhas 3.945 a 3.998. Os enunciados seguintes resumem o seu conteúdo. A argumentação da impugnação acha-se abundantemente ilustrada e abonada por citações de autores e de decisões atribuídas a órgãos julgadores administrativos e judiciais, as quais, por economia processual, são suprimidas no resumo que se segue.

Dos fatos

- A fiscalização desconsiderou operações praticadas com propósito comercial relevante e substância econômica. Desprezando tais aspectos, a fiscalização argui a existência de operações artificiais que teriam ensejado economia tributária não oponível ao Fisco.

- os impugnantes foram considerados responsáveis solidários, nos termos do artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional, por serem sócios da pessoa jurídica atuada.

- O Supermercado Coelho Diniz, pessoa jurídica atuada, é uma empresa familiar do ramo supermercadista desde 1.992. Ocorre que no início do século XXI, os sócios do Supermercado Coelho Diniz tiveram notícia de uma série de operações de fusões e aquisições na área supermercadista, conforme notícias amplamente divulgadas na imprensa. Essa movimentação de mercado foi um fator relevante que instigou os sócios do Supermercado Coelho Diniz a optarem por dar seguimento a estruturação societária/patrimonial que possibilitaria abrir frentes de novos negócios, racionalizar a estrutura patrimonial da família e segregar, entre os irmãos quotistas do Supermercado Coelho Diniz, a atividade a ser explorada por cada um deles.

- Para isso, utilizaram uma pessoa jurídica já detida pela família, mas ainda não operacional, de designação Haf Empreendimentos e outra nova designada de Haf Locadora.

- Em um primeiro momento, os ativos imobiliários detidos pelo Supermercado Coelho Diniz foram transferidos à Haf Empreendimentos ao passo que veículos automotores e outros bens e equipamentos foram transferidos à Haf Locadora. Posteriormente, a Haf Empreendimentos passou, ela mesma, a adquirir ativos para a consecução de seu objeto social.

- Além de atuação na área empreendimentos imobiliários, a transação tinha por escopo garantir uma divisão de negócios entre os membros da família Coelho Diniz. De fato, em 2.007, os quotistas do Supermercado Coelho Diniz, os Hercílio Araujo Diniz, Alex Sandro Coelho Diniz, Henrique Mulford Coelho Diniz, Helton Coelho Diniz e Fabio Coelho Diniz deixaram de deter participação societária no

Supermercado Coelho Diniz. Dessa forma, foram mantidos como sócios do Supermercado Coelho Diniz apenas Hercílio Araújo Diniz Filho e André Luiz Coelho Diniz. Nessa mesma data, Hercílio Araújo Diniz Filho e André Luiz Coelho Diniz retiraram-se da Haf Empreendimentos e da Haf Locadora.

- Para os que saíram do Supermercado Coelho Diniz, a operação era interessante, por dois aspectos distintos. A curto prazo, havia receita garantida, uma vez que, segundo entendimento das partes, os bens detidos pela Haf Empreendimentos e pela Haf Locadora seriam locados às empresas operacionais detidas pela família. A longo prazo, aspecto esse ainda mais relevante que o primeiro, pois havia expectativa de novos empreendimentos.

- Para os que permaneciam na operação supermercadista, o negócio também era atraente, na medida em que ficariam como os únicos detentores do Supermercado. Ora, com o mercado de fusões e aquisições aquecido, os sócios que permaneciam no Supermercado Coelho Diniz tinham expectativa de eventualmente alienar suas quotas a terceiros, o que era alimentado por sondagens informais a esse respeito.

- A saída de certos sócios da sociedade significaria potenciais ganhos maiores no futuro aos que ficavam, já que a venda da participação societária a terceiros poderia acarretar significativo ganho financeiro. Além do ganho em eventual venda, o fato é que os sócios que ficavam decidiram apostar atividade na atividade supermercadista, o que tornava toda a reestruturação empreendida bastante atraente, naquele momento.

- Posteriormente, os irmãos optaram por voltar ao status quo anterior, desfazendo-se a divisão anteriormente empreendida, por vários fatores. Em primeiro lugar, passados três anos após a concretização da operação, não foi possível realizar a venda da participação societária do Supermercado a terceiros. Assim, o fator original da separação parecia mais distante.

- Em segundo lugar, começaram a surgir expectativa de negócios na Haf Empreendimentos que interessaram a Hercílio Araújo Diniz Filho e a André Luiz Coelho Diniz a retornar ao negócio imobiliário. Apesar de não existir mais essa divisão de atividades entre os irmãos, não havia motivos para se desfazer a separação de atividades, que fora empreendida a partir de 2.008.

- De fato, Haf Empreendimentos passou a, efetivamente, ter expectativa de novos negócios. Não fazia, assim, o menor sentido que esses negócios voltassem a ser explorados pelo Supermercado Coelho Diniz, empresa operacional sujeita a afugentar eventuais investidores que tivessem interesse em ser sócios ou parceiros na exploração de empreendimentos imobiliários.

- Ignorando todos esses aspectos, que decorrem, em última análise, do direito constitucional do contribuinte de organizar suas próprias atividades, a fiscalização decidiu apegar-se aos ganhos tributários que a operação acarretou e sustentar a ocorrência de operações artificiais em face do Fisco.

- A fiscalização desconsiderou a existência fática da Haf Empreendimentos e da Haf Locadora, determinou a glosa de despesas aproveitadas pelo Supermercado Coelho Diniz a título dos bens locados da Haf Empreendimentos e da Haf Locadora, glosou créditos de PIS e COFINS, aproveitados pelo Supermercado Coelho Diniz Ltda. em razão da locação dos referidos bens e, por fim, chegou ao absurdo de determinar que receitas auferidas pela Haf Empreendimentos e pela Haf Locadora fossem tributadas pelo Supermercado Coelho Diniz. Além disso, considerou

supostos saldos insuficientes de prejuízo fiscal de IRPJ e CSLL do Supermercado, muito embora o auto de infração tenha sido lacônico a esse quesito.

- Todas essas cobranças são ilegais, abusivas e indevidas.

Do direito

Da ausência de pressuposto legal para imputação de responsabilidade

- A imputação de responsabilidade de sócios tem por base os artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional. Os dois dispositivos têm âmbito de aplicação muito restrita.

- O âmbito de aplicação do artigo 134 exige que haja impossibilidade de cobrança do contribuinte e no caso de sócios da pessoa jurídica, que haja previamente a liquidação da sociedade de pessoas.

- Não é preciso muito esforço para compreender porque tal dispositivo é totalmente inaplicável ao caso sob análise. Os sócios de pessoas jurídicas apenas são responsabilizados, nos termos do referido artigo, no caso de liquidação da respectiva sociedade. Ora, como não ocorreu, no caso sob análise, liquidação das sociedades, o dispositivo não é aplicável ao caso em comento.

- O segundo dispositivo que autoriza a imputação de responsabilidade aos sócios é o artigo 135 do Código Tributário Nacional, que revela um caso de responsabilidade pessoal dos sócios. Daí por que esse artigo, para ser aplicado, exige dolo específico do responsável.

- Não há dúvidas, assim, que a comprovação de responsabilidade de sócios deve ser efetivada mediante demonstração de malícia, dolo específico, daqueles que nela se enquadram. Essa é o entendimento consolidado em decisão proferida no bojo de recurso repetitivo pelo Superior Tribunal de Justiça.

- No caso sob análise, sob argumento de que as pessoas jurídicas teriam cometidos ilícitos a fiscalização acusa os impugnantes sob um único fundamento: eram sócios. Está claro, portanto, que a fiscalização não logrou êxito em encontrar provas que responsabilizassem de forma pessoal os sócios, comprovando, individualmente, sua responsabilidade.

- Daí por que, não logrando êxito de aplicar o artigo 134 e 135 do Código Tributário Nacional, buscou-se contornar a falta de aplicabilidade legal desses dispositivos com um verdadeiro quebra galho jurídico: o artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional.

- Em que pese a tentativa da autoridade administrativa, o dispositivo também é inaplicável ao caso em comento. Ora, trata-se de responsabilidade aplicável quando as pessoas tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador.

- A locução "interesse comum" significa situações em que, não havendo bilateralidade dois ou mais contribuintes pratiquem, conjuntamente, o fato gerador do imposto. Esse entendimento foi amplamente acatado por inúmeras decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

- Trata-se de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. O fato gerador desses tributos, por sua própria natureza, impede a aplicação da solidariedade, tal como pretendida pela fiscalização, em flagrante arripio à lei, porque não é possível que uma única renda ou um único faturamento seja atribuído a mais de uma pessoa. Daí se conclui que a imputação de responsabilidade é totalmente inaplicável ao caso sob análise, merecendo ser totalmente afastada.

Premissa fundamental: a proibição de dissimular o fato gerador ou elementos da obrigação tributária não é sinônimo de vedação de praticar opções negociais que acarretem vantagens tributárias

- A possibilidade de as autoridades administrativas desconsiderarem atos ou negócios jurídicos praticados por contribuintes é disciplinada pelo parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional. Essa disposição não pode ser confundida, em hipótese alguma, como uma proibição absoluta ao contribuinte de praticar atos que gerem economia tributária. Impera em nosso sistema constitucional o princípio da livre iniciativa e o direito inalienável dos particulares organizarem seus negócios e atividades sem interferência arbitrária do Fisco e das autoridades públicas. A liberdade negocial está consagrada em diversos artigos da Constituição da República.

- O próprio preâmbulo da Constituição da República consagra a liberdade um dos objetivos máximos do Estado Democrático Brasileiro.

- Juridicizando esse objetivo, o artigo 12, inciso IV, da Constituição da República, consagra o princípio da livre iniciativa como fundamento do Estado Democrático Brasileiro. O princípio da liberdade também é reforçado em dispositivos do artigo 52 da Constituição da República, e é consagrado, novamente, no artigo 170, caput, que o coloca como fundamento da ordem econômica.

- Não é à toa que o princípio da livre iniciativa é consagrado tanto pela doutrina clássica que trata do planejamento tributário, a exemplo de Alberto Xavier, como por doutrinadores da vanguarda do direito tributário, como Fabiana Dei Padre Tomé. Justamente por isso, há consenso de que negócios jurídicos praticados com motivação extratributária, providos de causa jurídica ou com razoabilidade econômica são totalmente oponíveis ao Fisco, ainda que acarretem economia tributária. Há diversas decisões nesse sentido, expedidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

- No caso sob análise, os atos praticados por todos os envolvidos nas operações são dotados de plena legitimidade e racionalidade seja do ponto de vista jurídico ou econômico. Todos os atos praticados possuem propósito negocial e racionalidade econômica e substância econômica.

Assim, a cobrança foi efetivada em patente arripio à legislação vigente, devendo ser prontamente cancelada.

Da existência efetiva da Haf Empreendimentos e da Haf Locadora

- A Haf Empreendimentos foi constituída em outubro de 2.002, tendo como objeto social as atividades imobiliárias e agropecuárias. Uma vez inscrito o ato constitutivo no respectivo registro, tal pessoa jurídica passou a ter existência legal, nos termos do artigo 45 do Código Civil. Nos termos do parágrafo único do mesmo dispositivo, decaiu, em 2.005, o direito de anular sua constituição.

- Enquanto pessoa jurídica, a entidade goza dos direitos de personalidade, nos termos do artigo 52 do Código Civil. É, portanto, capaz de assumir relações jurídicas, com direitos e deveres, nos termos do artigo 12 do mesmo Código. Apesar de ter sido devidamente constituída, inclusive com inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica do Ministério da Fazenda ativa, sua existência foi ignorada pela Fiscalização, que concluiu pela inexistência fática sua.

- Em síntese, a fiscalização sustentou a inexistência fática da prestadora de serviços haja vista que não demonstrara autonomia física, não apresentando um mínimo de estrutura operacional que pudesse indicar exercício efetivo do objeto social previsto em seu contrato societário. Isso porque a Haf Empreendimentos não teria empregados e tinha sua sede em simples salas, no próprio nível do escritório legal da fiscalizada o que posteriormente foi alterado para pequenos espaços destacados no nível anterior do mesmo prédio.

- O que causa espanto nessa linha argumentativa é que o objeto social da Haf Empreendimentos é a locação. Ora, locação, ao contrário do que sustentado pela fiscalização, não é uma prestação de serviços que exija um esforço humano, como bem reconheceu o Supremo Tribunal Federal. Esse apontamento no erro de terminologia, antes de ser um capricho jurídico, é essencial para se compreender o descabimento da argumentação da fiscalização. Fosse a Haf Empreendimentos efetivamente uma prestadora de serviços, auferindo vultosas receitas de um esforço laboral, é compreensível que se esperasse encontrar uma equipe de funcionários minimamente habilitada para tal atividade. Mas, uma pessoa jurídica que tem como objeto social a locação de imóveis simplesmente cede o uso de bens a terceiros mediante remuneração. É evidente que a atividade de locação, per se, independe de uma equipe composta por funcionários contratados ou tampouco de estrutura física relevante, na sede ou estabelecimento da pessoa jurídica que realiza tal atividade. Em 2.011 e 2.012, a Haf Empreendimentos possuía diversos sócios, o que era equipe mais do que suficiente para a concretização de seu objeto social.

- Esse tipo de argumentação, caso acatada, é perigosíssima porque se todas as pessoas jurídicas que se dedicarem à locação e que não tiverem um corpo de funcionários registrados ou uma sede robusta forem consideradas inexistentes faticamente, estar-se-á acabando com uma atividade econômica legitimamente realizada por uma pessoa jurídica, conforme previsto no CNAE de código 6810-2/02 — que é de aluguéis de imóveis próprios.

- Sob o ponto de vista econômico, é ilógico, sem sentido e descabido exigir que uma pessoa jurídica voltada à atividade de locação contrate empregados ou possua uma sede robusta. É totalmente natural que tal pessoa jurídica seja dotada da menor estrutura possível para realizar suas atividades, a fim de que possa obter a maior lucratividade.

- A Haf Empreendimentos firmou contratos de locação, com a fiscalizada e com outras pessoas jurídicas, como reconheceu a própria fiscalização, auferiu receitas, pagou tributos, firmou contratos, parcerias comerciais, movimentou recursos, enfim foi objeto de diversas relações econômicas e jurídicas que atestam sua existência.

- A título de exemplo, em março de 2.011 - o primeiro ano objeto da glosa das despesas - a Haf Empreendimentos firmou parceria comercial com a Gran Viver Urbanismo S/A, com objetivo de realizar empreendimento chamado de Alta Villa Governador Valadares. Embora a concretização do investimento seja morosa, em razão de ação judicial que tem por objeto o terreno em que se investiga o investimento, comprova-se a real intenção das partes de utilizarem a pessoa jurídica para investimentos próprios. Em outras palavras, a pessoa jurídica, em questão, tem vida própria e não se confunde com a entidade fictamente imaginada pela fiscalização que seria usada para fabricar despesas de aluguéis.

- Já em 2.013, a Haf Empreendimentos firmou parceria comercial para construção do condomínio Alphaville em uma de suas propriedades, conforme documentos anexos. Trata-se de empreendimento relevante demonstrando o intuito dos sócios de tal pessoa jurídica na exploração de atividades imobiliárias. Houve também negociações com o Grupo Cyrela, o que demonstra, uma vez mais, que Haf

Empreendimentos é pessoa jurídica legítima para firmar negócios jurídicos, do contrário, jamais uma relevante construtora como a Cyrela teria sequer iniciado tratativas para o desenvolvimento de empreendimentos.

- A conclusão que sustenta a inexistência fática da Haf Empreendimentos parte de aspectos totalmente irrelevantes, seja pelo ponto de vista jurídico, seja pela racionalidade econômica da atividade desempenhada por essa pessoa jurídica.

- As mesmas considerações são aplicáveis à Haf Locadora. Trata-se de pessoa jurídica regularmente constituída, com receitas e, portanto, dotada de ampla atividade operacional.

- Entre 2011 e 2012 a Haf Locadora teve faturamento considerável em sua atividade econômica, não apenas para o Supermercado, como também para a Armazém Diniz e Haf Distribuidora. Não há como dizer que tal pessoa jurídica existe apenas no papel, apenas porque não possui empregados. A atividade de locação não exige, necessariamente, a presença de empregados. Trata-se de exigência arbitrária, artificial, sem qualquer embasamento jurídico ou econômico.

- Em suma, a Haf Empreendimentos e a Haf Locadora são pessoas jurídicas legalmente constituídas, com atividade operacional e receita. A Haf Empreendimentos e Haf Locadora existem, incontestavelmente, jurídica e faticamente.

Da existência jurídica e fática da compra e venda dos ativos

- Comprovada a existência, sob o ponto de vista jurídico e fático, da Haf Empreendimentos e da Haf Locadora, fica mais fácil compreender que a venda de ativos a tais entidades, que geraram a glosa de despesas, em posterior locação ao Supermercado, também é uma realidade jurídica e fática inquestionável.

- De acordo com o artigo 481 do Código Civil, o contrato de compra e venda se caracteriza quando um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa e o outro a pagar-lhe certo preço em dinheiro. No caso sob análise, houve a alienação de bens móveis e imóveis, todas em precisa observância à legislação.

- Com relação aos bens imóveis, a transmissão da propriedade se dá com o registro do título translativo no Registro de Imóveis, nos termos do artigo 1.245 do Código Civil. Todos os requisitos de uma compra e venda se configuraram. De fato, verifica-se que: como reconhecido pela fiscalização, o registro do título translativo no Registro de Imóveis foi efetivamente operado; o preço foi efetivamente pago, conforme cheque juntado à TIAF 02.

- Para sustentar a inexistência de compra e venda, a fiscalização apresenta elementos totalmente irrelevantes juridicamente ou mesmo negocialmente. Na época da alienação dos ativos, as sociedades possuíam sócios que eram irmãos — embora não houvesse, na época da alienação, sociedade comum. Ora, é justamente porque ambas as sociedades possuíam sócios com relação de parentesco próxima que é totalmente absurdo exigir no Contrato de Promessa de Compra e Venda a assinatura com firma reconhecida, ou outras formalidades mais robustas, como se isso fosse requisito de concretização da operação.

- Em verdade, todas as acusações afirmadas pelo fiscal apenas denotam elementos que são consequências do parentesco dos sócios controladores das referidas sociedades. Havia uma confiança mútua natural de quem ostenta tamanho

grau de parentesco. Exigir reconhecimento de firma da assinatura de um irmão é totalmente artificial, é uma burocracia e uma despesa sem cabimento qualquer.

- O fato de que as sociedades que efetivaram transações comerciais possuíam sócios com grau próximo de parentesco — o que explica a relativa informalidade do negócio relatada pelo fiscal — não veda que haja transações de compra e venda. Não existe a vedação, no direito positivo, para sociedades com sócios familiares realizem operações entre si. E não existem razões econômicas para que a venda não se concretizasse nos moldes em que foi feita.

- O que a fiscalização pretende impor ao contribuinte é vedação de realizar negócios jurídicos com partes ligadas, vedação, essa, não prevista em lei. Essa ingerência na atividade do contribuinte, desprovida de fundamento legal, é um intervencionismo estatal arbitrário e sem qualquer cabimento, sem qualquer legitimidade: é uma verdadeira ditadura fiscal.

- Ora, se as vendas dos ativos foram feitas sob o único intuito de fabricar despesas dedutíveis, não se explica o fato de que nem todos os ativos alienados foram alvo de locação ao Supermercado.

- Destaca-se, por exemplo, os seguintes imóveis que foram alienados à Haf Empreendimentos e que não foram locados a empresas do grupo: lote 08, quadra 17, Bairro Vila Boa Vista, em GV; casa na Rua Wenceslau Braz, 807, em GV; lote 10, Quadra 17, Bairro Vila Boa Vista, em GV; lote 07, quadra 17, Bairro Vila Boa Vista, em GV. O imóvel casa na Rua Israel Pinheiro, 1900, GV foi alugado a terceiros. A transferência de imóveis não locados revela que o propósito tributário não foi razão exclusiva das operações concretizadas.

- Essas operações ocorreram porque havia a intenção dos quotistas do Supermercado de expandir suas atividades econômicas, passando a atuar na atividade imobiliária. Não fazia sentido, sob o ponto de vista negocial, que essa atividade fosse empreendida pelo Supermercado, pessoa jurídica que foi constituída para explorar vendas e não para explorar atividade imobiliária.

- A separação entre pessoas jurídicas distintas facilita o negócio. Um potencial parceiro comercial que iria investir recursos financeiros em um empreendimento de grande porte, como por exemplo, o Alphaville, poderia ter receios de assim o fazer, com um supermercado, que existe desde 1992, na outra ponta. Um supermercado tem potencial contingência trabalhista, fiscal, cível etc., afugentando parceiros na área imobiliária, haja vista potenciais problemas como reclamações trabalhistas com penhora de conta e outros imprevistos que poderiam simplesmente colocar em risco todo o negócio. A retirada dos ativos imobiliários da pessoa jurídica operacional é totalmente racional sob o ponto de vista econômico, jurídico e negocial.

- Em 2007, houve uma negociação entre os irmãos, proprietários do Supermercado, para separar as atividades detidas entre eles. Os irmãos Hercílio Araújo Diniz Filho e André Luiz Coelho Diniz decidiram deixar seus irmãos explorarem a atividade imobiliária da família e, em contrapartida, poderiam explorar, sozinhos, a atividade supermercadista. Os imóveis detidos pelo Supermercado foram transferidos à Haf Empreendimentos e à Haf Locadora, para que essa exploração fosse efetivada.

- Era uma aposta sobre qual atividade seria mais rentável. Os irmãos que saíam apostavam na imobiliária. Eles teriam: uma receita segura decorrente da locação dos próprios ativos locados às demais empresas da família; receitas de locação de empreendimentos futuros a partir de ativos não locados às empresas, tal como por exemplo, do Alphaville e do Projeto Governador Valadares. Para os irmãos que ficavam, a operação também era interessante. Poderiam obter ganhos

tanto dos resultados do supermercado, como também em eventual venda de sua participação acionária, sem ter de dividir o resultado com os irmãos, especialmente, considerando-se que adquiriram a participação societário dos demais sócios, por valor atraente.

- É claro que os sócios retirantes não aceitariam deixar do supermercado se não tivessem, garantida, a receita de locação de ativos detidos pela família. Não iriam perder a participação societária por eles detidas no Supermercado sem uma perspectiva, minimamente, certa de ganho. Portanto, o fato de a operação decorrente da alienação dos ativos ter sido realizada por um preço inferior ao venal dos imóveis, como constado pela fiscalização, foi um modo encontrado pelas partes de viabilizar a separação das atividades, que interessava a todos os envolvidos.

- A fiscalização alega, ainda, que a posse dos bens alienados e posteriormente locados nunca deixou de pertencer ao Supermercado Coelho Diniz Ltda. É natural que tenha sido assim: houve um contrato de locação, o que implica que o locatário detenha a posse dos imóveis. Trata-se de mais um argumento improcedente da fiscalização.

- Portanto, a transferência dos ativos era dotada de propósito negocial claro. Ela foi real, existiu, tanto de fato, como juridicamente. Nota-se, portanto, a arbitrariedade da ação fiscal, considerando como inexistente a alienação de ativos operada entre as partes.

Da necessidade das despesas e do saldo de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL

- De acordo com o o artigo 47 da Lei n. 4.506/64, é possível a dedução de despesas normais e necessárias à atividade da empresa, sendo necessárias as despesas incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. No caso sob análise, os imóveis locados foram claramente utilizados na atividade operacional do Supermercado Coelho Diniz. Há fotos comprovando as alegações já acostadas aos autos presentes.

- Com relação à Haf Locadora, os bens se dividem entre caminhões, motos, automóvel, porta, palete, empilhadeira e triciclo. Fica claro que todos esses bens são utilizados em atividades necessárias e normais à atividade da empresa.

- O que se percebe, portanto, de forma inquestionável, é que todos os bens são utilizados em consonância com o artigo 47 da Lei n. 4.504/64, sendo despesas normais e necessárias à atividade da sociedade, o que comprova a ilegalidade do lançamento de ofício.

- Ademais, sem qualquer base econômica consistente, sustenta-se no lançamento de ofício que houve alienação dos imóveis por preço inferior ao mercado. Para se sustentar essa afirmativa, a fiscalização compara o preço de alienação dos imóveis com o valor de locação.

- Essa comparação é absolutamente inaplicável. A fiscalização, de um lado, reconhece que a venda foi inferior ao valor de mercado, o que foi um modo que as partes avençaram para que a transação fosse viável. Mas, ao mesmo tempo, ela utiliza o valor de venda como parâmetro para apontar o preço de aluguel que deveria ter sido estabelecido entre as partes. É preciso considerar que se trata de galpões que são utilizados como lojas de supermercado. Os preços são totalmente compatíveis com o mercado, apesar de subjetivamente, o valor ter considerado alto pela fiscalização.

- Portanto: as despesas são necessárias para a atividade do Supermercado Coelho Diniz, haja vista que se trata de bens alocados na atividade operacional da pessoa jurídica; e a avaliação da fiscalização é totalmente contraditória e subjetiva, sem maiores embasamentos robustos.

- Logo, se comprova o pleno direito do contribuinte de aproveitamento de dedutibilidade dos referidos valores. Ao mesmo tempo, uma vez comprovado que as despesas não poderiam ser glosadas, fica imediatamente estabelecida a possibilidade de aproveitamento de prejuízo fiscal e base negativa de Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido.

- De fato, embora tenha sido lacônico nesse quesito, sem menção clara no Relatório Fiscal, há imputação de que o prejuízo fiscal e base negativa referentes aos terceiros e quarto trimestres de 2.011 e 2.012 compensados pelo Supermercado Coelho Diniz seriam insuficientes. Presume-se que essa insuficiência tenha sido gerada, em tese, como decorrência lógica da glosa das despesas. Assim, uma vez comprovada a improcedência da glosa, cai por terra a cobrança.

- Todavia, caso a acusação referente ao prejuízo fiscal de IRPJ e base negativa de CSLL seja por razões diferentes do que uma decorrência lógica da glosa de despesas, destaca-se a nulidade da cobrança nesse quesito, na medida em que a forma lacônica de tal apontamento teria levado os sujeitos passivos considerados pela fiscalização ao erro e prejudicado sua defesa. O artigo 59, inciso I, do Decreto n. 70.235/72 é expresso no sentido de que vícios que prejudicam o direito à defesa causam nulidade do auto de infração.

- A jurisprudência administrativa é unânime no sentido de que atos com preterição do direito à ampla defesa geram nulidade.

Da iliquidez da glosa de despesas • Ainda que fosse possível a glosa de despesas, ela é totalmente ilíquida.

- Se a autoridade administrativa tem por intuito desconsiderar os atos praticados pelo contribuinte, então tem de operar com todas as consequências de sua desconsideração. Nesse sentido, a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é unânime.

- Se a fiscalização pretende sustentar que os imóveis e equipamentos nunca deixaram o patrimônio do Supermercado Coelho Diniz, então deveria ela ter apurado eventual despesa decorrente da depreciação decorrente da utilização desses imóveis e bens, tal como previsto no artigo 57 da Lei n. 4.506/64. A autoridade administrativa teria deixado de apurar o imposto adequadamente, desconsiderando despesa que deveria ser considerada a título de depreciação. A glosa, se pertinente, deveria ser a eventual diferença, se existente, entre o valor da locação e o valor da depreciação.

- O crédito tributário deve ser líquido. Torná-lo líquido é obrigação da autoridade administrativa, como se infere do artigo 142 do Código Tributário Nacional. O lançamento ilíquido é nulo para todos os efeitos. A jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é pacífica nesse sentido.

- Ainda que as despesas de locação fossem não necessárias à atividade do Supermercado Coelho Diniz, não poderia a fiscalização se limitar a glosar as despesas de locação supostamente indevidas, sem observar a despesa referente à taxa de depreciação que seria aplicável.

- Outra iliquidez capaz de macular os lançamentos do IRPJ e da CSLL corresponde à não exclusão dos valores lançados a título da contribuição ao PIS e da COFINS da base de cálculo daqueles tributos. Se, na opinião da fiscalização, houve

problemas com a apuração dos tributos devidos pelo Supermercado Coelho Diniz, ao impor-lhe o pagamento da contribuição ao PIS e da COFINS relativas aos períodos de 2011 e 2012, tais valores necessariamente deveriam ser excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL também lançados de ofício. Ao não observar tal procedimento, a fiscalização macula os lançamentos com iliquidez e incerteza.

- A fiscalização tem de operar com todas as consequências de seu entendimento. Se lançar débitos de PIS e COFINS, necessariamente deverá excluí-los da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, nos exatos termos do artigo 344 do Decreto nº 3.000/1999 (RIR/99). A propósito da necessária exclusão dos débitos de PIS e COFINS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, já se posicionou o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

- Além disso, a fiscalização sequer considerou eventuais despesas incorridas pela Haf Empreendimentos e pela Haf Locadora nos períodos em questão, agravando a iliquidez que macula a cobrança. Se a Haf Empreendimentos e a Haf Locadora se confundissem com o próprio Supermercado Coelho Diniz, como o lançamento de ofício insiste em alegar, então seria necessário concluir que todas as despesas incorridas por tais pessoas jurídicas, na verdade, foram incorridas pelo Supermercado Coelho Diniz e, logicamente, deveriam ter sido deduzidas da base de cálculo do IRPJ e CSLL apuradas pela fiscalização.

- A título de exemplo, como ficou consignado nos próprios autos, a Haf Locadora e a Haf Empreendimentos recolheram tributos. Ora, se tais tributos foram recolhidos, na realidade, pelo Supermercado Coelho Diniz, então se conclui que também deveriam ter sido aproveitados como despesas dedutíveis, por tal pessoa jurídica, para fins de apuração de base de cálculo de IRPJ e CSLL. Contudo, tais despesas não foram consideradas pela fiscalização, em mais um vício do lançamento de ofício.

- Evidentemente os tributos não são as únicas despesas incorridas por uma pessoa jurídica. Naturalmente, uma pessoa jurídica possui outras despesas, como contas de luz, contas de telefone, aluguel etc. A fiscalização, contudo, sequer as apurou, comprometendo, mais uma vez, a liquidez do lançamento de ofício.

- Diante do exposto, espera-se que sejam cancelados os autos de infração do IRPJ e da CSLL, ante a evidente iliquidez. Caso assim não se entenda, espera-se que se determine a exclusão dos débitos exigidos a título da contribuição ao PIS e da COFINS, da depreciação dos imóveis e bens locados, dos tributos pagos no período pela Haf Empreendimentos e pela Haf Locadora e das demais despesas incorridas por essas sociedades nos respectivos períodos de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL apurada.

Do absurdo da tributação de receitas da Haf REmpreendimentos e do Haf Locadora pelo Supermercado Coelho Diniz

- Os lançamentos de ofício chegam ao cúmulo de exigir que receitas auferidas pela Haf Empreendimentos e pela Haf Locadora com terceiros fossem incluídas na base de cálculo do IRPJ, da CSLL e do PIS COFINS devidos pelo Supermercado Coelho Diniz. Notando que as duas pessoas jurídicas detinham receitas com terceiros (o que comprova que efetivamente existiam, elemento esse capaz de refutar a frágil e absurda tese de inexistência fática das referidas pessoas jurídicas), a fiscalização preferiu insistir em considerá-las como inexistentes e imputar as receitas de terceiros como se tivessem sido auferidas pelo Supermercado Coelho Diniz.

- A aplicação de dois pesos e duas medidas é absurda e indiscutível. Para fins de despesa dedutível, a fiscalização entendeu que os aluguéis firmados pelo Supermercado com sociedades relacionadas eram artificiais e não existiam. Assim, as despesas foram glosadas. No entanto, quando os aluguéis, entre empresas detidas por sócios da mesma família, tais como a Haf Distribuidora e a Armazém Diniz, geram receitas tributáveis, daí, sim, foram considerados existentes, embora tenham sido imputados à empresa que, obviamente, implicasse a maior tributação.

- Há uma arbitrariedade tamanha, que a fiscalização foi obrigada a assumir para não ser compelida a abandonar a tese de que a Haf Empreendimentos e a Haf Locadora não existiam.

Não há qualquer motivação jurídica para permitir que aluguéis de bens que não são de propriedade do Supermercado Coelho Diniz devam gerar receita a ele.

- Já ficou comprovado que a Haf Empreendimentos e a Haf Locadora são empresas que existem, tanto jurídica, como faticamente. Assim, as receitas por ela auferidas, que já foram oferecidas à tributação, não podem ser imputadas ao Supermercado. A cobrança é absolutamente indevida e sua cobrança antijurídica, devendo ser totalmente glosada.

Da glosa de crédito do PIS e da Cofins

- Outro absurdo é a glosa de crédito dos aluguéis a título de PIS e COFINS e a constituição dos créditos tributários das referidas contribuições do modo como foi feito pela fiscalização.

- De acordo com a fiscalização, para a reconstituição das bases de cálculo dos tributos devidos, notadamente a título de PIS e COFINS, os valores já recolhidos pela Haf Empreendimentos e pela Haf Locadora devem ser compensados na apuração dos valores devidos pelo Supermercado Coelho.

- Ocorre, porém, que ao efetuar o cálculo dos valores a serem deduzidos da contribuição ao PIS e COFINS, a fiscalização comete um equívoco. Ao invés de considerar todos os valores efetivamente pagos pela Haf Empreendimentos e pela Haf Locadora a título de PIS e COFINS (afinal, se inexistentes as referidas empresas, todos os valores de tributos pagos devem ser aproveitados à pessoa que, no entender da fiscalização, realmente auferiu tais receitas, sob pena de enriquecimento ilícito da Fazenda Nacional), considera apenas parte desses valores, o que conspurca os lançamentos com mais uma iliquidez e incerteza.

- A fiscalização inicia a Planilha 5 (fls. 252 e 301) indicando todos os valores relativos aos aluguéis recebidos pela Haf Empreendimentos e pela Haf Locadora diretamente do Supermercado Coelho Diniz. Tome-se como exemplo o período de janeiro de 2011 em que o total de receitas de aluguéis pagos pelo Supermercado à Haf Empreendimentos e à Haf Locadora correspondia a R\$ 1.660.453,34. Por consequência desses pagamentos à Haf Empreendimentos e à Haf Locadora apuraram valores devidos a título de PIS e COFINS sobre esse montante total. Houve, portanto, a tributação integral desse valor.

- Ocorre que, como destaca a fiscalização, o Supermercado Coelho Diniz somente aproveitou créditos de PIS e de COFINS sobre parte desse valor. Mais precisamente R\$ 664.808,91. Esse montante glosado, então, pelo procedimento da fiscalização, torna-se base tributável do Supermercado. A diferença entre o valor glosado pela fiscalização (R\$664.808,91) e o total de pagamentos feitos pelo Supermercado à Haf Empreendimentos e à Haf Locadora (R\$ 1.660.453,34), deve ser então desprezado para fins de apuração de Contribuição ao PIS e COFINS devidos, afinal, não haveria como o Supermercado auferir receitas decorrentes de pagamentos que ele mesmo efetuou.

• Isso, porém, não quer dizer que o montante de Contribuição ao PIS e COFINS recolhidos pela Haf Empreendimentos e pela Haf Locadora sobre a integralidade dessas receitas deva ser desconsiderado. Se houve a tributação sobre o total de R\$ 1.660.453,34, deve haver a dedução de todo PIS e COFINS pagos sobre esse valor. Afinal, se inexistentes tais sociedades, indevidos são os valores pagos sobre o montante de receitas decorrentes dos pagamentos feitos pelo Supermercado Coelho Diniz Ltda.

• Ou seja, embora a Haf Empreendimentos e a Haf Locadora tenham oferecido à tributação uma base de cálculo de R\$ 1.660.453,34, apenas foi descontado, do valor a ser cobrado no lançamento de ofício a título de glosa de crédito, a Contribuição ao PIS e COFINS incidente sobre parte dessa receita, isto é, sobre o valor de R\$ 664.080,91.

• Se a Haf Empreendimento e a Haf Locadora não existem, então, a integralidade da Contribuição ao PIS e COFINS pagas por elas deveria ser utilizada para fins de desconto do valor exigido do Supermercado. É uma decorrência lógica dos pressupostos de fato do Auto de Infração.

• A tabela apresentada pelo Supermercado Coelho Diniz detalha tal aspecto de forma quantitativa, para os demais períodos de apuração, de forma a demonstrar a patente iliquidez dos autos de infração, no tocante aos créditos tributários da contribuição ao PIS e da COFINS.

Da ilegalidade da aplicação da multa de 150% e dos juros

• Ainda que os argumentos expostos anteriormente não sejam suficientes para o cancelamento integral dos autos de infração, não pode prevalecer a multa agravada no percentual de 150%, como entendeu, equivocadamente, a fiscalização, porquanto não houve, fraude nas operações.

• A aplicação de multa de 150% tem fundamento em conduta fraudulenta, em que o contribuinte, agindo com simulação, deixa de pagar o tributo devido. Para a caracterização da fraude, há que estar presente, necessariamente, a figura do dolo, caracterizado pela intenção manifesta do agente de omitir dados, informações ou procedimentos que resultam na diminuição ou retardamento no atendimento do dever tributário.

• Segundo De Plácido e Silva, para que fique caracterizado o dolo, indispensável à configuração da fraude, é necessário que se verifique os seguintes requisitos: a) o ânimo de prejudicar ou fraudar; b) que a manobra ou artifício tenha sido a causa da feitura do ato ou do consentimento da parte prejudicada; c) uma relação de causa e efeito entre o artifício empregado e o contrato por ele conseguido; d) a participação intencional de um dos contraentes no dolo.

• Assim, age com dolo todo aquele que tem o ânimo de prejudicar ou fraudar alguém; todo aquele que intencionalmente adota uma conduta com o objetivo de fraudar. Age com dolo quem realiza operações proibidas, não as escritura em seus registros comerciais e fiscais, não declara essas operações nos formulários próprios de entrega obrigatória, e, quando fiscalizado, não entrega a documentação solicitada, procurando sob todas as formas ocultar as operações, adulterando documentos, utilizando de documentos paralelos, pessoas inexistentes, laranjas, documentos falsos e inidôneos. No presente caso, nenhuma dessas condutas foi praticada pelos contribuintes.

- O que se verifica é a legítima opção do Supermercado Coelho Diniz de deixar de ser proprietário dos imóveis e bens transferidos à Haf Empreendimentos e à Haf Locadora, bem assim a transparência das operações que foram esclarecidas à fiscalização no momento em que solicitadas as informações.

- De fato, ficou amplamente demonstrado que: a Haf Empreendimentos e a Haf Locadora efetivamente existiam e possuíam atividade operacional, inclusive com terceiros que não o Supermercado; a transferência dos bens detidos pelo Supermercado para a impugnante e para a Haf Locadora efetivamente se operou; os aluguéis foram pagos a valor de mercado.

- Em suma, os contribuintes estão sendo punidos com multa de 150% em razão da economia tributária que foi decorrente de atos legítimos e válidos. Isso é inaceitável. Não pode o contribuinte ser punido em razão de ter se submetido a uma carga tributária que, na visão da fiscalização, deveria ser maior.

- Sob o ponto de vista do Supermercado Coelho Diniz, a transferência dos imóveis é um direito, decorrente de sua liberdade negocial. Não, uma fraude como posto pela fiscalização. Não há, no caso em tela, dolo em ludibriar o Fisco, ou qualquer outra circunstância que justifique a imposição da multa duplicada.

- A intenção e a ciência de causar dano à Fazenda Pública, como requisito de aplicabilidade da multa qualificada, foi reconhecida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

- No caso em concreto, não há intencionalidade em gerar dano à Fazenda Pública que justifique a aplicação da multa qualificada. Há, sim, opção negocialmente legítima de constituir uma pessoa jurídica com intuito de exploração de atividades imobiliárias que fossem desvinculadas da operação do Supermercado Coelho Diniz. Assim, não há dúvidas que os contribuintes são punidos de forma arbitrária e ilegal, comprovando-se a ilegalidade e abuso da sanção.

- Quanto aos juros SELIC, sua aplicação é indevida, na justa medida que o crédito tributário é totalmente indevido. Não existindo obrigação originária, nem débito, não cabe falar em juros.

Da nulidade procedimental que é decorrência lógica do não acatamento da impugnação

- Desconsiderando a existência fática da Haf Empreendimentos e da Haf Locadora, e desconsiderando as operações de locação efetivadas entre estas e o Supermercado Coelho Diniz, acabou-se por aplicar as imposições tributárias. Assim, não há dúvidas que houve tentativa de aplicação artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

- Nos termos desse artigo, a autoridade administrativa pode desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. Não há dúvidas, assim, que a observância dos procedimentos estabelecidos em lei ordinária é um requisito procedimental, necessário (mas não suficiente) e inafastável para a válida desconsideração dos negócios jurídicos praticados pelos contribuintes.

- Embora tal legislação tenha ficado por anos sem ser implementada, no presente ano de 2.015, houve a veiculação da Medida Provisória n. 685/2.015. O seu artigo 72 conferiu ao contribuinte a possibilidade de declarar atos que tenham reduzido tributos desde que decorrentes de atos ou negócios jurídicos praticados não possuírem razões extratributárias relevantes. Nos termos da legislação, o contribuinte deve declarar, em cada ano, as operações praticadas no ano anterior.

Para negócios ou operações praticados a partir de 2.014, há expressa previsão de qual é o procedimento aplicável exigido pelo parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional. Para negócios ou operações anteriores a 2.014, permaneceria, em uma primeira vista, a lacuna de qual seria o procedimento aplicável, para fins de desconsideração dos atos praticados pelo contribuinte, com acusação de dissimulação do fato gerador ou de elementos da obrigação tributária.

- Ora, quando há uma lacuna no direito tributário pátrio, deve a autoridade administrativa adotar, prioritariamente, a analogia, desde que não acarrete em exigência tributária não prevista em lei, nos termos do artigo 108, inciso I, do Código Tributário Nacional. Portanto, como não existe procedimento expresso que abarque as operações incorridas pelo contribuinte, a única maneira de atender ao disposto no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional é pelo emprego da analogia, de tal forma que o procedimento previsto pelo artigo 72 da Medida Provisória n. 685/ deve ser aplicado, inclusive, para operações ocorridas anteriormente a 2.014 • Aplicando-se a analogia, conclui-se que, para fatos praticados anteriormente a 2.014, deveria ter sido conferida a oportunidade do contribuinte de apresentar a declaração mencionada pelo artigo 72 da Medida Provisória n. 685/15, até setembro de 2.015, antes de sofrer autuações e imposições de multa.

- De fato, segundo a fiscalização, os contribuintes envolvidos realizaram operações sem propósitos extratributários. Embora isso seja totalmente falso, caso a acusação dos autos de Infração seja mantida, como pressuposto lógico de aplicação dos artigos 72, inciso I, da Medida Provisória n. 685/2015 e artigo 108, inciso I, do Código Tributário Nacional, conclui-se pela necessidade de aplicação do procedimento previsto em tal artigo.

- A não observância de tal procedimento, ao arrepio da legislação vigente, traz profundo prejuízo aos contribuintes, haja vista, por exemplo, a imputação de multa, que não seria aplicável em caso de declaração realizada até setembro do corrente ano. Assim, nenhum dos sujeitos passivos indicados pela fiscalização poderiam ser autuados, muito menos com cobrança de multa, antes de possibilitar que se apresentasse declaração de planejamento tributário, nos moldes do artigo 72 da Medida Provisória n. 685/15.

- O desrespeito a essa norma e ao procedimento previsto no artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, pressupõe nulidade indiscutível da presente cobrança.

Do pedido

- Diante todo exposto, requer-se o cancelamento dos Autos de Infração, haja vista a total ilegalidade deles decorrente.

- Requer-se, ainda, a exclusão dos impugnantes entre os responsáveis solidários do débito tributário, por ausência de aplicabilidade do artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Após esse longo relatório, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Belo Horizonte proferiu extenso voto. Cotejando os argumentos apresentados nas impugnações, a DRJ entendeu por bem manter, na totalidade, a autuação combatida. A ementa do julgado recebeu a seguinte redação:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2011, 2012 **DESPESAS DE ALUGUEL - CONTRATOS RESULTANTES DE OPERAÇÕES FORJADAS** Se o conjunto de provas reunido pela fiscalização demonstra que foram forjadas as operações pelos quais a empresa alienou e subseqüentemente alugou bens que antes integravam o seu ativo permanente, estão sujeitas a glosa fiscal as importâncias registradas a título de despesas com aluguel. O mesmo se aplica a novos bens adquiridos posteriormente e igualmente locados, uma vez comprovado que as pessoas jurídicas que se apresentam como locadoras mostram-se incapazes de exercer suas atividades.

OMISSÃO DE RECEITAS - RECEITAS AUFERIDAS EM NOME DE OUTRA PESSOA JURÍDICA Se o conjunto de provas reunido pela fiscalização demonstra que foram forjadas as operações pelos quais a empresa alienou bens que foram subseqüentemente locados a terceiros e ainda continuou a atuar como se fosse sua administradora e proprietária de fato, os respectivos aluguéis devem ser computados como sua receita tributável.

MULTA DE OFÍCIO - PERCENTUAL DE APLICAÇÃO Aplica-se a multa de ofício no percentual de 150% se estiverem comprovadas as circunstâncias previstas na lei como caracterizadoras de infração qualificada.

LANÇAMENTOS DECORRENTES - CSLL - PIS - COFINS O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se aos lançamentos que com ele compartilham o mesmo fundamento factual e para os quais não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA As pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador são solidariamente responsáveis pelo crédito tributário apurado.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Devidamente intimados, os contribuintes indicados no Auto de Infração apresentaram Recursos Voluntários, nos quais, em síntese, repisam os argumentos anteriormente aviados nas Impugnações administrativas, além de rebaterem as fundamentações lançadas no acórdão exarado.

Este é o relatório.

Voto

Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias

DA TEMPESTIVIDADE

Como se denota dos autos, os Recorrentes foram intimados do teor do acórdão recorrido, via AR's (fls. 4550 a 4567), entre os dias 24/01/2017 e 25/01/2017, apresentando os Recursos Voluntários ora analisados no dia 22/02/2017, ou seja, dentro do prazo de 30 dias, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/72.

Inclusive, consta dos autos (fl. 5997) certidão expedida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Governador Valadares (MG), na qual é atestada a tempestividade dos Recursos Voluntários apresentados.

Portanto, sem maiores delongas, são tempestivos os Recursos Voluntários, devendo ser analisados por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, uma vez que cumprem os demais requisitos de admissibilidade.

DA DELIMITAÇÃO DO TEMA E DA FIXAÇÃO DE PREMISSAS

Como se denota do relato acima, a acusação fiscal está arrimada, basicamente, no fato de que as operações das empresas autuadas teriam sido realizadas com o único objetivo de reduzir tributos, sem que houvesse o chamado propósito comercial das operações realizadas.

Por outro lado, sob o argumento de práticas dissimuladas, o agente autuante desconsidera a existência das empresas HAF EMPREENDEIMENTOS LTDA e HAF LOCADORA DE VEÍCULOS E EQUIPAMENTOS LTDA, fazendo diversas ilações, como demonstrado acima, para desconsiderar as operações realizadas (em especial, o pagamento de aluguéis e a respectiva dedução dos valores pagos das bases de cálculo dos IRPJ e da CSLL). Para melhor compreensão das afirmações da fiscalização, importante transcrever trecho do Termo de Verificação Fiscal que sintetiza as acusações do ente autuante. Confira-se:

As circunstâncias e eventos reportados, em torno de diversas operações que se iniciaram com baixas patrimoniais de ativos a valores de custo histórico, seguidas de imediata locação dos mesmos bens em valores altamente dispendiosos e desproporcionais, evidenciam a existência de um arranjo articulado pela fiscalizada junto a sociedades sob mesmo controle societário e comando gerencial, cujo objetivo real, ora desnudado, é a redução forçosa de tributos federais pela via do contorno à legislação fiscal.

Nessas operações, revestidas de aparente legalidade, foram retratadas ao longo do relatório várias situações que se evidenciaram desproporcionais, anômalas e não usuais frente à realidade dos negócios empresariais; revelando que a personalidade jurídica formal que ostentam as sociedades tidas como “locadora de bens” serve, tão somente, para mascarar o verdadeiro propósito das operações locatícias articuladas pela fiscalizada. Assim, as empresas utilizadas pela contribuinte na orquestração tributária, apresentadas ao mundo dos negócios como se locadoras fossem, se revelaram desprovidas de existência e substância real. Ou seja, constituídas em forma empresarial, delas não se extrai motivação comercial fática, de sorte que a efetiva função por elas cumprida consiste em

formalizar negócios jurídicos, sob “olhos e controle” desta empresa principal, dando-lhes aparência de conformidade legal; mas que, em essência, se revelam artificiosos, concebidos sob intuito doloso para que a empresa “promotora” dissimule o resultado de suas atividades e sonegue tributos federais.

Nesse sentido, a ação fiscal veio comprovar que, por trás das formalizadas operações locatícias atribuídas às sociedades constituídas em 2007, não há motivação comercial efetiva, de forma a configurar unidade autônoma, independente, com corpo funcional e estrutura física própria, dispondo de existência fática e exploração comprovada do seu objeto social - seja pela absorção de receitas de clientes variados e independentes; ou pela inevitável incorrência em custos e dispêndios inerentes ao exercício natural da atividade empresarial que propuseram executar; em especial, os afetos à administração do negócio. (fl. 411) (destacou-se)

Pois bem. Primeiramente, antes de se analisar os fatos e documentos acostados aos autos, entende-se como necessário a fixação de algumas premissas que serão indispensáveis ao deslinde da presente controvérsia.

É que, em última análise, a discussão travada entre os Recorrentes e o fisco federal perpassa nos limites impostos pela legislação para a realização de negócios comerciais, financeiros, societários, que acabam por reduzir a carga tributária das entidades envolvidas, uma vez que, como a própria fiscalização afirmou, as operações foram "*revestidas de aparente legalidade*".

De pronto, como não poderia deixar de ser, a presente análise se inicia do texto da Constituição Federal de 1988, que tem diversos dispositivos que dão ao cidadão plena liberdade para realizar os seus negócios, desde que sua atuação não seja contrária ao que dispõem os textos legais, ou seja, desde que não haja nenhuma ilicitude nas ações praticadas. O artigo 1º, inciso IV da CF é claro no sentido de que a livre iniciativa é um dos fundamentos da República Federativa do Brasil:

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

(...)

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

Já o artigo 5º, inciso II da CF/88 é cristalino, no sentido de que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo, senão em virtude de lei. Veja-se:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

Por outro lado, o constituinte de 1988 foi muito claro, como se depreende da redação do caput do artigo 170, ao afirmar que a ordem econômica será fundada, dentre outros princípios, na livre iniciativa. Veja-se a redação do mencionado dispositivo:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...)

Assim, não é por outro motivo que o Paulo Ayres Barreto leciona pela liberdade dos contribuintes em gerirem seus negócios, desde que atuem de forma lícita. Eis seus ensinamentos:

"(...)Saliente-se que a livre-iniciativa consubstancia princípio cujo sentido é amplo, alcançando a liberdade de empresa, de investimento, de organização e de contratação.

No âmbito Tributário, o contribuinte tem o direito subjetivo de gerir suas atividades e negócios, buscando a menor onerosidade tributária, desde que atue de forma lícita.

Como ensina Aires Barreto,

pode o contribuinte atuar dentro de um amplo espectro de alternativas igualmente lícitas, sopesando-lhes as vantagens e desvantagens, avaliando os ganhos e perdas que decorrerão de cada qual e, afinal, adotando aquela que mais vantagens ou ganhos lhe possam proporcionar, inclusive no que respeita à carga tributária que deverá suportar.

Nesse passo, somente lhe é defeso 'enveredar por trilhas que constituam ilicitude, que envolvam simulação ou fraude'. Logo, desde que se mova por 'comportamentos lícitos, não proibidos, sua atuação constituirá elisão fiscal, perfeitamente admitida, sem risco de ser confundida com a evasão fiscal - essa vedada pelo direito'.

Em síntese, os contribuintes têm o direito, constitucionalmente assegurado, de estruturarem seus negócios livremente. Trata-se de garantia que não pode ser suprimida, nem mesmo por intermédio de emenda constitucional, por força do que dispõe o art. 60, § 4º, IV, da Magna Carta. " (BARRETO, Paulo Ayres. Planejamento tributário: limites normativos. 1ª ed. - São Paulo: Noeses, 2016. págs. 103 e 104)

Ademais, em que pese não ser o objetivo, neste momento, de se fazer uma reconstrução histórica da legislação pátria, no que tange às tentativas de se limitar a atuação dos contribuintes (se é que estes limites realmente existem ou podem existir), quando da realização de negócios, de alguma forma, tem como consequência a redução da carga tributária, não se pode desprezar a redação do parágrafo único do artigo 116 do CTN, que foi introduzido pela Lei Complementar 104/2001, da seguinte forma:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

*Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de **dissimular** a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (destacou-se)*

Pela redação do artigo, não há dúvidas de que, mesmo não havendo sido editada a lei ordinária a que faz menção do citado parágrafo, uma vez caracterizada a ocorrência de atos ou negócios dissimulados, estes poderão ser desconsiderados pelo agente fiscal.

Contudo, como boa parte da doutrina admite, este dispositivo seria dispensável, uma vez que, dentro do ordenamento jurídico pátrio, já existem outros textos legais, que autorizam a desconsideração (anulação) de atos ou negócios jurídicos realizados com dissimulação. Mas, o mais importante é que não existe nenhum texto legal que proíba a realização de negócios com a intenção de redução de tributos. Neste ponto, se vale, mais uma vez, dos ensinamentos de Paulo Ayres Barreto:

"Com efeito, não há enunciado prescritivo que proíba, direta ou indiretamente, a estruturação, por meios lícitos, de operação tributária com o único propósito de reduzir ou mesmo não pagar tributos. Não há regra específica que vede tal procedimento, mas figuras como a simulação e a fraude são aptas a demonstrar que a busca pela economia tributária não pode ultrapassar os limites normativos, como bem demonstra o mencionado art. 149 do CTN, em seus incisos V, VI e VII." (BARRETO, Paulo Ayres. Planejamento tributário: limites normativos. 1ª ed. - São Paulo: Noeses, 2016. págs. 219) (destacou-se)

Desta feita, pode-se chegar à primeira premissa: o propósito negocial, para fins de aferição da legalidade ou não de eventual planejamento tributário, não é um requisito essencial. E mais: não se pode perder de vista que o administrador/sócio de qualquer entidade tem como dever a busca de eficiência em todos os aspectos, inclusive os econômicos, que podem ser tributários, ainda mais nos dias atuais, em que a carga tributária é extremamente relevante no dia a dia das empresas.

Não se pode dar ao aplicador da lei (*in casu*, o agente atuante) a possibilidade de questionar o intento negocial das empresas nos chamados planejamentos tributários, uma vez que este pode se dar por diversos motivos, inclusive com o fito de reduzir a carga tributária. O que se pode, deve-se ressaltar, é a verificação da legalidade das operações e a prática ou não de condutas dissimuladas ou fraudulentas. Não mais do que isso.

Assim, a princípio, é dispensável a análise dos argumentos dos Recorrentes que, em um esforço argumentativo, tentam demonstrar que, nas operações realizadas, houve propósito negocial, em especial quando demonstram que era intenção dos sócios separar a condução dos negócios da família, obtendo-se, assim, uma melhor gestão, seja no ramo de supermercados, seja na gestão imobiliária e locatícia, principalmente porque vislumbravam a

realização de operações com terceiros que exigiriam, ao certo, uma estrutura mais enxuta das sociedades.

Sabe-se que parte da doutrina e da jurisprudência, em especial a administrativa, têm dado outros contornos ao tema, arrimados na importação de doutrina estrangeira trazida ao Brasil. Vários julgados deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais buscam o propósito negocial dos contribuintes (que não seja apenas a redução de tributos), para validar planejamentos tributários. Entretanto, tem-se a convicção de que, sendo a eficiência econômica um princípio que deve ser perseguido por qualquer gestor e sendo a carga tributária extremamente relevante no dia a dia das empresas, não se pode afastar a possibilidade (e/ou facultatividade) de haver rearranjos societários, econômicos e/ou financeiros com o intuito de reduzir o pagamento de tributos.

Contudo, não se pode permitir que, na busca desta eficiência econômica, sejam praticados atos simulados, fraudulentos, em contrariedade com a lei, principalmente quando praticados entre partes relacionadas, pertencentes ao mesmo grupo econômico.

No que tange à simulação, porque interessante ao deslinde do presente caso, o Código Civil, independentemente da redação do parágrafo único do artigo 116 do CTN, preceitua que é nulo o negócio jurídico simulado. Veja-se a redação do artigo 167 do CC:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1o Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

§ 2o Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

A doutrina civilista entende que a simulação pode ser absoluta ou relativa. O saudoso Caio Mário da Silva Pereira é cirúrgico ao conceituar o instituto. Confira-se:

"Pode a simulação ser absoluta ou relativa. Será absoluta quando o ato encerra confissão, declaração, condição ou cláusula não verdadeira, realizando-se para não ter eficácia nenhuma. Diz-se aqui absoluta, porque há uma declaração de vontade que se destina a não produzir resultado. (...) A simulação se diz relativa, também chamada dissimulação, quando o ato tem por objeto encobrir outro de natureza diversa (e.g. uma compra e venda para dissimular uma doação), ou quando aparenta conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das a quem realmente se conferem ou transmitem (e.g. a venda realizada a um terceiro para que este transmita a coisa a um descendente do alienante, a quem este, na verdade,

tencionava desde logo transferi-la). E é relativa em tais hipóteses, porque à declaração de vontade deve seguir-se um resultado, efetivamente querido pelo agente, porém diferente do que é o resultado normal do negócio jurídico. O agente faz a emissão de vontade, e quer que produza efeitos; mas é uma declaração enganosa, porque a consequência jurídica em mira é diversa daquela que seria a regularmente consequente ao ato.(...)" (PEREIRA, Caio Mário da Silva. Instituições de Direito Civil. Volume 1. Rio de Janeiro, Forense, 2001. pág. 339) (destacou-se)

Portanto, na simulação relativa ou dissimulação, dois negócios existem: o aparente (o simulado) e o oculto (o dissimulado), sendo este o que as partes efetivamente desejavam realizar. Ainda, na dissimulação, nem tudo é fictício, tendo em vista que o seu objetivo é justamente ocultar a verdadeira natureza do ato praticado. Existe licitude, mas esta não representa o real negócio praticado.

Fabiana Del Padre Tomé assim leciona:

"Para que haja simulação, é necessário (i) divergência entre a real vontade das partes e o negócio por ela declarados e (ii) intenção de lograr o Fisco. Esses são, por conseguinte, pressupostos indeclináveis da desconsideração das operações jurídicas praticadas pelos contribuintes, devendo estar demonstrado por meio de provas constituídas pela Administração (...)" (TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2008. Pág. 312).

Desta feita, chega-se à segunda premissa necessária para a análise do presente caso: a fiscalização, caso demonstre (prove) que houve dissimulação nos negócios jurídicos praticados, poderá desconsiderá-los e, com esta desconsideração, imputar obrigações tributárias de acordo com o real negócio praticado.

Todavia, não se pode perder de vista que, como ensina Caio Mário da Silva Pereira, "a prova da simulação nem sempre se poderá fazer diretamente; ao revés, frequentemente tem o juiz de se valer de indícios e presunções, para chegar à convicção de sua existência.". (PEREIRA, Caio Mário da Silva. Instituições de Direito Civil. Volume 1. Rio de Janeiro, Forense, 2001. pág. 341) Ou seja, cabe a fiscalização comprovar, mesmo que com indícios e presunções, a prática de atos simulados, descaracterizando-se assim o negócio, para que possa, ao final, constituir créditos tributários de acordo com o real negócio realizado.

Ao comentar o disposto no artigo 167 do Código Civil, Paulo Ayres Barreto chega a esta mesma conclusão. Confira-se:

*"Consoante a dicção legal, a simulação pode decorrer (i) da interposição de pessoa(s); (ii) da **ocultação da verdade**; e (iii) da oposição de data falsa. Por se tratar de hipótese de nulidade, prescreve o art. 168 do CC que a ocorrência de simulação pode ser alegada por qualquer parte interessada ou pelo Ministério Público, quando lhe couber investir. Nessa perspectiva, as Fazendas Públicas, prejudicadas por força da verificação de ato ou negócio simulado, têm legitimidade para pleitear o reconhecimento judicial da simulação perpetrada. " BARRETO, Paulo Ayres. Planejamento tributário: limites normativos. 1ª ed. - São Paulo: Noeses, 2016. págs. 143) (destacou-se)*

Assim, fixadas as seguintes premissas: (i) o propósito negocial, para fins de aferição da legalidade ou não de eventual planejamento tributário, não é um requisito essencial e (ii) a fiscalização, caso demonstre que houve dissimulação nos atos praticados, poderá desconsiderá-los e, com esta desconsideração, imputar obrigações tributárias de acordo com o real negócio praticado entre as partes, passa-se a analisar as imputações da fiscalização e as provas carreadas aos autos.

Esclarece-se, neste sentido, que, para fins didáticos, a análise das ilações a que chegou o agente fiscal não será realizada na ordem em que foram lançadas no Termo de Verificação Fiscal. Na medida do possível se dará privilégio aos argumentos que se entende como mais robustos, cotejando-se, contudo, os argumentos lançados pelos Recorrentes em seus Recursos Voluntários.

DAS ILAÇÕES DA FISCALIZAÇÃO NO QUE TANGE ÀS OPERAÇÕES REALIZADAS.

Como se depreende do Termo de Verificação Fiscal, as empresas Recorrentes - Supermercado Coelho Diniz, HAF Empreendimentos e HAF Locadora de Veículos e Equipamentos Ltda. -, e as empresas Armazém Diniz Ltda. e HAF Distribuidor Ltda. possuem o mesmo quadro societário, sendo que o Supermercado Coelho Diniz "*trata-se de uma rede de lojas de comércio varejista no ramo de supermercados, com atuação concentrada na cidade mineira de Governador Valadares (GV)*", que foi fundada em 1992, e é a principal empresa do grupo, em termos de faturamento e número de empregados.

As empresas Armazém Diniz Ltda. e HAF Distribuidora, em que pese serem pertencentes ao mesmo grupo, não foram indicadas como responsáveis pelo pagamento dos créditos tributários constituídos pela fiscalização e, por isso, não se tecerá maiores detalhes sobre as mesmas. Ressalte-se, contudo, que a primeira foi fundada em 1966, e tem atuação no ramo semi-atacadista. Já a HAF Distribuidora, fundada em 1997, tem atuação no ramo atacadista.

A empresa HAF Empreendimentos Ltda., que tem como objeto social principal a locação de bens imóveis foi constituída em 2002. Por outro lado, a empresa HAF Locadora de Veículos e Equipamentos Ltda., tendo como objeto a locação de bens móveis, foi constituída em 2007.

No ano de 2007, mais precisamente no segundo semestre, houve alterações contratuais e integralização de capital social relevante destas duas últimas empresas. Pelas conclusões da fiscalização, com base na análise dos faturamentos do Supermercado Coelho Diniz e dos valores de tributos recolhidos, estas empresas tiveram um aporte financeiro relevante e começaram a ser utilizadas com o único intuito de reduzir a carga tributária, uma vez que os ativos (imóveis e móveis) daquela sociedade (Supermercado Coelho Diniz) foram transferidos para as sociedades do mesmo grupo, sendo aqueles ativos posteriormente alugados à "empresa-mãe", gerando, em especial, vultuosas despesas passíveis de dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Em visita às sedes das empresas, a primeira ilação a qual chegou a fiscalização foi o fato de todas - Supermercado Coelho Diniz, HAF Empreendimentos e HAF Locadora de Veículos e Equipamentos Ltda. - estarem localizadas no mesmo endereço, compartilhando da mesma estrutura física. Além de ter constatado, a inexistência (ou serem

ínfimos) de pagamentos a fornecedores, empregados e demais despesas necessárias à realização dos objetos sociais. Assim, as empresas foram declaradas como não existentes.

Por outro lado, a fiscalização constatou que, de fato, não houve a transferência dos imóveis e dos demais bens para as referidas empresas, mesmo que haja uma aparente legalidade nas transações, uma vez que houve a transferência formal (via escrituras públicas e nas demonstrações contábeis) dos bens de uma empresa para outra. Portanto, pelas conclusões da fiscalização, haveria uma dissimulação no negócio praticado, a ensejar a constituição de créditos tributários, ora combatida pelos Recorrentes.

Assim, concorda-se com o que foi assentado nos Recursos Voluntários apresentados, no sentido de que as ilações da fiscalização, que acabaram corroboradas pelo acórdão proferido pela DRJ, são de que (i) as empresas HAF Empreendimentos e HAF Locadora de Veículos e Equipamentos não existiam efetivamente e que (ii) as locações não ocorreram, na medida em que os bens móveis e imóveis transferidos, de fato, continuavam na propriedade do Supermercado Coelho Diniz.

Estes dois pontos serão analisados a seguir, cotejando as afirmações lançadas pela fiscalização, os argumentos dos Recorrentes e, em especial, a documentação carreada nos autos. Antes, contudo, se analisará as preliminares levantadas nos Recursos Voluntários.

Ainda, cumpre esclarecer que os Recursos Voluntários apresentados por todos os contribuintes apontados no Auto de Infração trazem os mesmos argumentos, inclusive no que tange às preliminares, diferenciando-se apenas em um tópico apresentado pelos responsáveis tributários, no qual alegam a falta de "*pressupostos para imputação de responsabilidade*".

Desta feita, os argumentos apresentados serão apreciados em conjunto, para, ao final, se analisar o tópico que trata da responsabilidade tributária.

DAS PRELIMINARES

DO VÍCIO PROCEDIMENTAL

Em sede preliminar, os Recorrentes alegam, ao contrário do que foi consignado no acórdão recorrido, que a autuação é nula, na medida em que a descon sideração dos negócios jurídicos praticados se deu com base no parágrafo único do artigo 116 do CTN, tendo em vista que esse dispositivo careceria de regulamentação.

Assim, aos olhos dos contribuintes, carece de motivação legal a descon sideração dos alugueis pagos para as empresas HAF Empreendimentos e HAF Locações ao Supermercado Coelho Diniz, sendo nula autuação.

Argumentam, ainda, que, se a motivação foi mencionado parágrafo único do artigo 116, deixou-se de se observar os requisitos instituídos pela Medida Provisória n. 685/15, no que tange à necessidade de se dar oportunidade ao contribuinte "*de apresentar a declaração mencionada pelo artigo 7º da Medida Provisória n. 685/15, até setembro de 2015, antes de sofrer autuações e imposições de multa*", o que também tornaria nula a autuação.

Não assiste razão aos Recorrentes.

É que, no entendimento destes, o agente fiscal descon siderou as operações praticadas pelos contribuintes, com base no artigo 116 do CTN e esse dispositivo é claro, quando determina que, na descon sideração dos atos ou negócios jurídicos praticados com a

finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo, deve ser observados "os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária" e que essa lei não existe no ordenamento jurídico.

Como demonstrado acima, entretanto, os atos dissimulados, nos termos do artigo 167 do Código Civil são nulos e não produzem efeitos. O que a fiscalização apontou em seu longo e minucioso trabalho foi que as operações de venda de bens móveis e imóveis realizadas pelo Supermercado Coelho Diniz, em que pese terem apresentado aparente legalidade, não se mostraram reais no mundo fático, na medida em que os bens continuaram como sendo de propriedade do suposto vendedor.

Assim, independentemente da redação do parágrafo único do artigo 116, outros dispositivos do ordenamento jurídico pátrio, em especial o artigo 167 do Código Civil, definem como nulos os negócios jurídicos dissimulados.

Por outro lado, o artigo 149 do CTN determina que o lançamento de ofício poderá ser efetuado caso haja comprovação de dolo, fraude ou simulação, *in verbis*:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

VII quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação (...)

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Portanto, apesar de balizada doutrina que entende que o disposto no parágrafo único do artigo 116 tem ineficácia técnica e não pode ser aplicado enquanto não houver a devida regulamentação por parte de lei ordinária, comunga-se com o entendimento de que, dentro do ordenamento, já existem dispositivos que autorizam a desconsideração de negócios jurídicos simulados.

Regina Helena Costa, Ministra do Superior Tribunal de Justiça, argumenta, neste mesmo sentido, quando leciona que "o direito positivo já autorizava a desconsideração de negócios jurídicos dissimulados, à vista do disposto no art. 149, VII, CTN, que estabelece que o lançamento deva ser procedido de ofício na hipótese de o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, ter agido com dolo, fraude ou simulação" (COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário, Saraiva, 2009, p. 184).

Assim, com toda venia, a desconsideração do negócio jurídico, independentemente da lei ordinária que deverá regulamentar o parágrafo único, do artigo 116 do CTN, é autorizada por outros dispositivos do ordenamento jurídico, notadamente o artigo 149, VII do Código Tributário Nacional e o artigo 167 do Código Civil. Inclusive, estes são os dispositivos utilizados pelo agente fiscal.

Ademais, a Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF já se manifestou pela aplicabilidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN, mesmo que não haja regulamentação para tanto. Confira-se a ementa do julgado proferido nos autos do processo nº 19515.001898/2007-46 (acórdão nº 9101-002.953):

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJAno-calendário: 2003

SIMULAÇÃO RELATIVA. VÍCIO DE VONTADE. CTN, ART. 116, PARÁGRAFO ÚNICO. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO.

É legítima a desconsideração 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. (...)

Neste sentido, também se supera os argumentos dos Recorrente quanto a suposta necessidade de cumprimento ao que era disposto na Medida Provisória nº 685/15, uma vez que se mostrou como desnecessária uma lei para regulamentar o parágrafo único, do artigo 116 do CTN.

Por todo exposto, REJEITO a liminar arguida nos Recursos Voluntários.

DA FALTA DE LIQUIDEZ

Em outra preliminar levantada, os Recorrentes alegam a falta de liquidez do crédito tributário, sob o argumento de que "*apesar de reconsiderar uma realidade jurídica com diversas implicações econômicas, a fiscalização foi incoerente ao não considerar todas elas.*"

Contudo, como se depreende do tópico neste sentido, os próprios Recorrentes admitem que os fatos que levariam à conclusão pela mencionada iliquidez, "*acabam se confundindo com questões de mérito.*"

Portanto, supera-se a preliminar levantada, uma vez que os argumentos serão analisados nas discussões de mérito, sendo que, alguns pontos, inclusive, acabaram por ser analisados nas premissas acima colocadas.

DO MÉRITO

DA EMPRESA HAF EMPREENDIMENTOS LTDA.

Alega a fiscalização que as operações societárias, contábeis e financeiras realizadas na empresa HAF Empreendimentos Ltda. entre os anos de 2007 e 2010 - a integralização do capital social e a saída e retorno de dois sócios - foram feitas apenas para dar ar de legalidade nas operações realizadas, em especial no recebimento de bens imóveis que constavam do ativo da Supermercado Coelho Diniz. Imóveis estes que foram posteriormente (ou imediatamente) locados ao mesmo supermercado.

A fiscalização, neste sentido, argumenta que a empresa HAF Empreendimentos não teria existência e substância real.

Como se depreende do Termo de Verificação Fiscal, é fato incontroverso nos autos que a transferência pelo Supermercado Coelho Diniz à empresa HAF Empreendimentos dos imóveis do seu ativo começaram em 2007 e terminaram ao final de 2008. Em todos os casos, houve a formalização de escritura pública e o respectivo recolhimento do ITBI devido nas transações e os contratos foram devidamente firmados.

A acusação fiscal parte da premissa, como mencionado, de que a empresa HAF Empreendimentos Ltda. não teria existência e substância real. Por isso, neste ponto, é

imperioso, com base nas provas constantes nos autos, responder se a empresa HAF Empreendimentos existia de fato ou se sua existência foi dissimulada apenas para dar ares factíveis aos negócios.

A primeira afirmação da fiscalização neste sentido é de que as sedes das empresas se encontravam no mesmo local e que não haveria instalações físicas da empresa HAF Empreendimentos. Afirma a fiscalização que a *"percepção quanto a inexistência fática desta suposta prestadora de serviços locatícios, que, naquela oportunidade, não demonstrara autonomia física, não apresentado um mínimo de estrutura operacional que pudesse indicar exercício efetivo do objeto social previsto em seu contrato societário."*

Este, contudo, por si só, não é um argumento plausível, principalmente porque as empresas não negam, em nenhum momento, que possuíam a mesma composição societária. Assim, mais do que aceitável estarem localizadas no mesmo local, utilizando da mesma estrutura. Não há nada na legislação que imponha uma entidade a ter uma estrutura independente ou que vede o compartilhamento de estruturas entre empresas do mesmo grupo econômico. Pelo contrário, a legislação tributária, apenas a título de exemplo (o que não se aplica a este caso), admite, inclusive, o compartilhamento de despesas operacionais entre as empresas, justamente porque esta é uma prática comum no dia a dia empresarial.

A fiscalização alega ainda o fato de a empresa não possuir empregados registrados, quando as operações se iniciaram. Contudo, como afirmado nos Recursos apresentados, para caracterizar o propósito comercial das operações realizadas, a divisão dos negócios da família era necessária para expansão em outras áreas, focando, cada empresa, no seu objeto social.

E, de fato, o objeto social exercido pela empresa HAF Empreendimentos não demanda grandes estruturas físicas e de pessoal, principalmente porque a maioria dos seus aluguéis são relativos a imóveis locados ao Supermercado Coelho Diniz, sem que houvesse a necessidade de grande estrutura para captação de clientes e/ou administração de inúmeros imóveis e os problemas inerentes ao volume de negócios realizados.

Por outro lado, no que se refere ao período autuado, constam, nos autos, documentos que comprovam a presença de empregados registrados na empresa HAF Empreendimentos, dentre eles pode-se destacar as fichas de empregados, livro razão, diário e GFIP, além de constar despesas suportadas pela empresa (fls. 1183 a 1196). Assim, mesmo essas contratações terem ocorrido após a transferência dos imóveis e, em especial, após a geração de receitas milionárias de aluguéis, há comprovação da continuidade da atividade da empresa, que, no entender da fiscalização, não existiria.

Não se pode desprezar também que a HAF Empreendimentos auferiu rendimentos de aluguéis de terceiros, mesmo sendo estes insignificantes diante do volume de receitas auferidas com os aluguéis recebidos do Supermercado Coelho Diniz .

Outro ponto que deve ser mencionado é o fato de a empresa HAF Empreendimentos ter firmado contratos com empresas para a realização de empreendimentos, nos exatos termos do seu objeto social.

Portanto, pelo conjunto probatório acostados aos autos, não se pode afirmar pela inexistência real da empresa HAF Empreendimentos, como afirmado pela fiscalização.

DA EMPRESA HAF LOCADORA DE VEÍCULOS E EQUIPAMENTOS
LTDA.

No Termo de Verificação Fiscal, o agente que promoveu a autuação, argumentou que, do mesmo modo que a empresa HAF Empreendimentos, a empresa HAF Locadora de Veículos e Equipamentos Ltda. teve seu capital social integralizado em 2007, possuindo os mesmos sócios da "empresa-mãe": Supermercado Coelho Diniz.

Afirma, neste sentido, que a integralização do capital social se deu em espécie, "*com origem atribuída pela contribuinte a patrimônios pessoais dos sócios espelhados em suas respectivas DIRPF*", mas sem que houvesse a comprovação efetiva da transferência dos recursos para "*os cofres da locadora*". Demonstra, assim, que a única comprovação da mencionada integralização se deu com a apresentação de recibos, assinados pelo representante legal da entidade, sem que houvesse a comprovação, repita-se, da transação financeira efetiva.

Alega ainda, que, em fiscalização *in loco*, não identificou estrutura física da referida empresa, concluindo que "*a suposta locadora de veículos encontra-se constituída apenas em forma jurídica*", uma vez que ausente qualquer "*estrutura operacional ou corpo funcional, se resumindo a uma sala de reuniões, situada no mesmo prédio onde está a administração central*" do Supermercado Coelho Diniz.

No Termo de Verificação Fiscal, são apontados ainda diversos indícios para se demonstrar que a empresa HAF Locadora de Veículos não existiria de fato, sendo relevante o argumento de que, no período fiscalizado (que, ressalte-se, é posterior ao primeiro levantamento feito pela fiscalização e que deu origem a outro Auto de Infração) a empresa não tinha nenhum empregado registrado. Veja-se:

No que tange a "locadora" de veículos e equipamentos (Haf Locadora), deve-se registrar que, tal como apontado no procedimento anterior (vide tópico III), o seu quadro de pessoal permanecera "zerado" no biênio objeto desta fiscalização (2011 e 2012). Tendo sido informado apenas a rubrica "ordenados" envolvendo os próprios sócios, nos mesmos valores atribuídos à "locadora" coirmã supracitada - meros 7mil/ano para 05 dos 07 sócios. Encontrando-se também "zeradas" em 2011 as seguintes rubricas contábeis: despesas com salários, férias e rescisão; propaganda e publicidade; água, luz e telefone; material de higiene e limpeza; material de consumo e material de escritório; dentre outros. Para uma pretensa locadora que detém em seu nome dezenas de veículos para serem locados, foi apurado o inexpressivo gasto de R\$8,2 mil sob a rubrica contábil de "manutenção e reparo de bens".

Em que pese o esforço do contribuinte para comprovar a real existência da empresa, não só jurídica, as provas aos autos, *data venia*, não conseguem rebater o que foi apurado pela fiscalização. Há nos autos comprovantes de despesas relacionadas ao negócio de locação, mas são despesas ínfimas quando analisado o porte da empresa e, em especial, o seu faturamento com os supostos alugueis recebidos.

Não se pode desprezar, inclusive, que, a princípio, a empresa que se diz existente e independente do Supermercado Coelho Diniz não possui nenhuma outra fonte de receita que não a oriunda das locações realizadas àquele Supermercado e outras empresas do grupo (Haf Distribuidor e ao Armazém Diniz).

Por outro lado, mesmo constando dos autos petição protocolizada após a apresentação dos Recursos Voluntários, na qual os Recorrentes demonstraram que a empresa HAF Locadora continua ativa até o presente momento, incorrendo em despesas e tendo, inclusive, sede própria, apartada da sua antiga estrutura que ficava localizada, como mencionado anteriormente, junto com a sede da empresa Supermercado Coelho Diniz, na época dos fatos geradores ora analisados a condição fática levantada quando da primeira autuação não sofreu qualquer alteração.

Assim, renovando a venia, ao contrário da primeira conclusão, não se vislumbra que a HAF Locadora de Veículos e Equipamentos Ltda. tinha existência fática, mesmo possuindo existência jurídica, ao contrário do que afirmado pelos Recorrentes.

DA DISSIMULAÇÃO

Após se analisar a existência real e fática das empresas HAF Empreendimentos e HAF Locadora, cumpre, neste momento, aferir se, nas operações realizadas entre estas empresas e o Supermercado Coelho Diniz, notadamente, a transferência dos ativos deste para aquelas, com a posterior locação dos bens, de fato aconteceu ou se, como apontado pelo agente fiscal, os bens só foram transferidos "no papel", sem a transferência real e efetiva, o que caracterizaria uma dissimulação.

De pronto, não se pode deixar de mencionar que o trabalho fiscal foi minucioso e trouxe aos autos diversos elementos e provas que levam à conclusão de que houve atos dissimulados, com o intuito apenas de se ver uma redução tributária, sem qualquer correspondência com a realidade das operações.

Não se pode perder de vista, como restou demonstrado nas premissas alhures fixadas, que o ato dissimulado é aquele que, apesar de uma aparente legalidade, esconde a real operação ou intenção dos agentes.

No presente caso, tem-se fortes elementos que levam à conclusão de que houve práticas dissimuladas, mesmo que as empresas HAF Empreendimentos e HAF e Locadora existissem efetivamente, como insistem as Recorrentes em suas argumentações.

O primeiro ponto e o que mais chamou atenção a este julgador é o fato de que, apesar de a transferência dos imóveis do Supermercado Coelho Diniz para empresa HAF Empreendimentos ter se dado entre os anos de 2008 e 2009, somente após o início dos trabalhos fiscais é que foi apresentado à fiscalização cheque com a suposta quitação dos valores das transferências. Cheque este emitido em 05 de Julho de 2011. Veja-se, neste sentido, trecho do TVF:

*Em tal contexto, impera registrar que, depois de iniciados os trabalhos desta auditoria fiscal e em meio a questionamentos e requisições acerca das circunstâncias e elementos envolvendo as operações imobiliárias em comento (vide trecho abaixo transcrito do TIF 002), fora apresentado a esta fiscalização cópia de cheque emitido em nome da **HAF EMPREENDIMENTOS LTDA**, no valor de **R\$5.612.274,13**, com data de **05/07/2011** – ao que as interessadas atribuem a quitação dos imóveis transacionados entre as sociedades relacionadas.*

*Ou seja, a quitação em valores históricos somente se efetivara depois que a suposta locadora auferira, por mais de 03 anos, um montante que ultrapassa R\$ 20 milhões em receitas advindas de operações locatícias junto àquela que lhe transferira os imóveis, ou seja, a contribuinte ora fiscalizada **Supermercado Coelho Diniz Ltda.***

Não obstante, não se pode desprezar que, nas escrituras públicas de transmissão dos bens imóveis, consta que os pagamentos relativos aos valores dos imóveis "vendidos" (transferidos) se deu à vista, ao arpejo do que o próprio contribuinte demonstrou em sua contabilidade, uma vez que, nos livros contábeis das empresas adquirentes, os respectivos valores foram lançados como dívidas.

Ora, se os pagamentos foram à vista (e é o que se denota das escrituras públicas), por qual motivo o cheque de quitação desses valores foi emitido após passados quase 03 anos das transferências? Por que a contabilidade não espelha fielmente o que ficou pactuado entre as partes? *Data venia*, houve falsidade nas certidões públicas de transferências dos imóveis, podendo-se concluir que não houve venda real destes. O cheque emitido posteriormente e após iniciado o procedimento de fiscalização teria o condão apenas de trazer certa aparência de legalidade e efetividade ao negócio, que, na realidade, não aconteceu de fato.

Mencione-se que este mesmo fato chamou a atenção do relator do acórdão exarado nos autos do processo administrativo n 15504.724607/2012-27 (anexados às fls. 1581 a 1651), já transitado em julgado no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Naquela oportunidade, embora partindo de uma premissa diversa da presente decisão, assim se manifestou o Conselheiro Ricardo Marozzi Gregório:

(...) Trata-se do falseamento das informações contidas nas escrituras de compra e venda, segundo as quais os pagamentos dos valores estabelecidos na transferência dos bens imóveis já teriam sido quitados. Como já ressaltado, isso contrastava com a contabilidade da empresa contribuinte que sugeria que não houve dispêndios nessas transferências ao indicar que os respectivos valores representavam dívidas da empresa adquirente.

Quando a fiscalização questionou a forma de liquidação dos pagamentos, talvez num ímpeto de corrigir a grave falha do planejamento, foram apresentados um contrato de promessa de compra e venda, datado de 20/04/2008, e a cópia de um cheque emitido pela empresa adquirente (HAF Empreendimentos), datado de 05/07/2011, no valor de R\$ 5.612.274,13. Tal contrato, desprovido de qualquer formalidade, tal como seu registro em cartório, contradiz as escrituras de compra e venda lavradas em meses seguinte do mesmo ano de 2008. Isso porque nele foi estipulado que a totalidade dos imóveis transferidos seriam pagos, coincidentemente no mesmo valor do cheque emitido, no prazo de até quarenta e oito meses.

A falta de formalidade do contrato levantada no trecho acima transcrito se explica, aos olhos desse julgador, pela "proximidade" das empresas envolvidas. Isso, por si só, não geraria qualquer nulidade na pactuação das partes.

Mas quando se observa a divergência entre as escrituras públicas e os registros contábeis das empresas e, em especial, a falta de pagamento tempestivo (como havia sido pactuado nas escrituras de compra e venda), com a emissão de um cheque com data de 2011, ou seja, após passados 03 anos da transferência dos imóveis, não se pode acatar o argumento do contribuinte de que houve venda de fato dos imóveis. E esta afirmação se confirma com o entabulamento de um contrato sem qualquer formalidade e totalmente contraditório com o que havia sido pactuado pelas partes em escritura pública.

A transferência dos imóveis pode ter ocorrido no papel, com a assinatura das escrituras públicas e o registro nas matrículas, mas esta não era a real intenção das partes. A esta mesma conclusão chegou o acórdão recorrido. Confira-se:

Em primeiro lugar, conforme já salientado nas subseções precedentes deste voto, no caso da primeira leva de imóveis, a fiscalização comprovou que, embora essa transferência se tenha dado em meados de 2008, mediante escritura pública e registro no cartório de imóveis, nos quais se declarava que o pagamento já se fizera à vista, na verdade a quitação efetiva somente ocorreria anos depois, em 2011, de certa forma por provocação da própria fiscalização. Realmente, após o início da ação fiscal e a intimação para comprovar a quitação, foi emitido pela Haf Empreendimentos um cheque em favor do Supermercado Coelho Diniz no valor total da transação. Ou seja durante todo o tempo que se passou desde a formalização da alienação dos imóveis até o início da ação fiscal em 2011 nenhum recurso ingressou nos cofres do alienante em virtude do negócio. Diga-se, de passagem, que caracteriza verdadeira fraude essa demora no pagamento, pois se fez uma declaração falsa no momento da lavratura da escritura de que o pagamento se fizera à vista. (destacou-se)

Por outro lado, em que pese, a princípio, não haver nenhuma ilicitude na transferência de imóveis pelo valor contábil, soa "estranho" que, na apuração dos valores dos imóveis, para fins de venda, ter sido considerado o valor contábil e, para fins de recolhimento do ITBI, ter sido considerado o valor venal. Como restou demonstrado pela fiscalização, a distorção foi grande, sem que houvesse qualquer justificativa dos Recorrentes neste sentido. e a perguntar-se se deve fazer e já respondida é: seria intenção do Supermercado Coelho Diniz, efetivamente, vender os imóveis?

Ademais, entende-se que, como mencionado, por se tratar de empresas do mesmo grupo, com o mesmo quadro societário, eventuais informalidades nas pactuações por si só não teriam qualquer problema, no que tange à legalidade. Contudo, os elementos probatórios dos autos são inúmeros e, quando analisados em conjunto, como a melhor hermenêutica exige, demonstram que as empresas efetivamente não receberam os bens, móveis e imóveis, para administrar. Os documentos, mesmo sendo dispensável uma formalidade, eram desprovido de um sequência temporal lógica. A esta conclusão, inclusive, também chegou o acórdão recorrido. Veja-se trecho neste sentido:

Além disso, diversas constatações apontam para uma informalidade excessiva no relacionamento das empresas locadoras com a empresa contribuinte. Nesse sentido, por exemplo: a utilização, sem contrapartida financeira, da estrutura física e operacional desta última; a assinatura de contratos e

recibos desprovidos de qualquer preocupação formal; a emissão de recibos de pagamentos de aluguéis datados em meses para os quais inexistia a contratação dos respectivos bens; a realização de empréstimos sem previsão de juros ou outra forma de correção; e a contabilização de pagamentos via contas de caixa, sugerindo o uso excessivo de dinheiro em espécie sem a devida comprovação da origem.

E, aqui, o último ponto levantado pela DRJ no trecho destacado acima, no que se refere ao pagamento dos aluguéis, merece maior atenção. É que, no relatório fiscal que embasou a autuação anteriormente lavrada (acostado às fls. 305 e seguintes), ao analisar as demonstrações contábeis do Supermercado Coelho Diniz, a fiscalização constatou que "*as locações dos imóveis ajustadas entre as empresas relacionadas encontram-se contabilizadas sob registros envolvendo a conta 'Caixa Geral', o que sinaliza que o pagamento dos alugueis respectivos a cargo do SUPERMERCADO COELHO DINIZ LTDA se dera na forma de suprimentos em espécie*".

Não se pode olvidar que os valores dos aluguéis dos imóveis pactuados entre as empresas eram vultuosos e o pagamento em espécie, em que pese, deve-se ressaltar, mais uma vez, não ser ilícito, é no mínimo fora do que é praticado usualmente. Não há nos autos nenhuma comprovação da transição dos valores entre as contas correntes. A princípio, as comprovações se deram no plano contábil e não financeiro.

Outro ponto que demonstra a dissimulação praticada pelas parte envolvidas é que alguns imóveis geraram receitas de aluguel - e, por consequência despesas dedutíveis para a locatária - antes mesmo de terem sido transferidos juridicamente ao suposto "comprador". Ou seja, antes de ter a propriedade formal dos imóveis (não se está falando de posse), a empresa HAF Empreendimentos recebeu aluguéis. Veja-se, neste sentido, trecho do TVF:

*Assim, observa-se que o primeiro contrato de locação de imóveis assinado entre a empresa operativa (fiscalizada) e a suposta locadora encontra-se datado de 02/05/2008 (vide transcrição abaixo); momento anterior, portanto, àquele em que foram lavradas as escrituras de compra e venda. Ou seja, tamanha a avidez da fiscalizada pelo registro de despesas **redutoras de lucro** em sua contabilidade, que a mesma as efetivara antes de deter documento que jurídica e legalmente sacramentasse a transferência dos imóveis, e, como reportado, antes mesmo de receber da suposta locadora adquirente qualquer quantia por tais alienações.*

Ora, como uma empresa que se dedica ao aluguel de bens imóveis, como no caso da HAF Empreendimentos, pode receber os frutos (aluguéis) de um imóvel sem ter a sua propriedade formal? Tal indício, somado aos outros elencados acima são suficientes para se aferir que não houve venda. O que houve, em verdade, foi uma simulação de venda que, apesar de uma aparente licitude, tentou encobrir a real situação, qual seja: o Supermercado Coelho Diniz continuava com a propriedade (faticamente) e posse dos imóveis, mas "pagava" supostos aluguéis a uma empresa do grupo, apenas para gerar uma despesa dedutível na sua contabilidade.

E os fatos levantados pela fiscalização e não suficientemente desconstruídos pelos Recorrentes não param por aí.

Um ponto que chama muito atenção para configurar a dissimulação arquitetada, diz respeito ao valor da transferência dos imóveis do Supermercado Coelho Diniz para empresa HAF Empreendimentos.

Como mencionado, não se vislumbra uma ilicitude no fato de os bens terem sido transferidos pelo valor histórico, como contabilizado. Contudo, é de se estranhar que os bens imóveis, para fins de cálculo do ITBI, tiveram um valor bem superior daquele que foi contabilizado, sem que houvesse a apuração e recolhimento dos tributos incidentes sobre o ganho de capital.

Entende-se, com toda venia, que se a intenção fosse mesmo a venda, não haveria como as partes, em especial a vendedora, ficar fora do campo de incidência do ganho de capital, mas não há notícia nos autos que este foi apurado e o tributo recolhido.

Ademais, como constatou o acórdão recorrido, o Supermercado Coelho Diniz, durante o período fiscalizado, fez aportes em dinheiro na empresa HAF Empreendimentos, para que esta adquirisse novos imóveis, que posteriormente lhe seriam alugados, invertendo toda a lógica de que a "venda" dos imóveis para outra empresa lhe traria uma melhor capitalização. Veja-se trecho do acórdão recorrido neste sentido:

A fiscalização comprovou ainda que o Supermercado Coelho Diniz, além de não receber o valor da alienação, realizou novos empréstimos e transferências de recursos para a Haf Empreendimentos, para que esta adquirisse ou construísse novos imóveis que lhe seriam subseqüentemente locados. Ainda se pode notar que se o objetivo fosse o mesmo de obter recursos com a venda e subseqüente locação dos bens, cumpriria ao Supermercado fixar valores para o negócio compatíveis com os preços de mercado, ou até mesmo vendê-los a terceiros dispostos a pagar pelo seu verdadeiro valor. O arranjo que se fez, contudo, foi transferir os imóveis pelo seu valor contábil, depois de anos acumulados de depreciação e já sem nenhuma correção inflacionária desde 1996. Em suma, em vez de aumentar os recursos disponíveis para fins empresariais legítimos, a operação gerou na verdade uma descapitalização do Supermercado Coelho Diniz.

Outro ponto que reforça a fragilidade das operações realizadas é com relação a um dos contratos de locação firmado pelas partes - Supermercado Coelho Diniz e HAF Empreendimentos.

Como se verifica dos levantamentos feitos pela fiscalização, o valor do aluguel estipulado seria um percentual (4%) "do valor da venda bruta mensal de cada loja". Ou seja, a empresa HAF Empreendimentos receberia de acordo com o negócio da locatária, incorrendo em todos os riscos inerentes àquele negócio. Assim, independentemente da efetiva utilização do imóvel, o aluguel seria pago em percentual incidente sobre a receita bruta das lojas.

É patente que não há nenhuma vedação legal neste tipo de pactuação, até mesmo porque a Lei das Locações (Lei nº 8.245/91), em seu artigo 17, deixa claro que "é livre a convenção do aluguel, vedada a sua estipulação em moeda estrangeira e a sua vinculação à variação cambial ou ao salário mínimo."

Contudo, a pactuação do valor do aluguel com base em um percentual incidente sobre o valor bruto da arrecadação do supermercado no mês é, no mínimo contraditória, a tudo o que os Recorrente defendem em suas manifestações. Esse tipo de pactuação só reforça a dissimulação engendrada pelas partes, uma vez que, caso haja um faturamento alto que, provavelmente, geraria uma arrecadação maior de tributos, a locatária terá um aluguel mais alto a pagar e, conseqüentemente, uma despesa maior para abater na apuração do lucro real. Assim, questiona-se: seria mesmo a intenção das partes vender os imóveis para uma posterior locação ou estas operações foram engendradas com o intuito apenas de gerar despesas, sem que houvesse ocorrido de verdade?

Ressalte-se, mais uma vez, que, para este julgador, não há nenhum problema nos planejamentos tributários feitos com o objetivo de diminuir a carga tributária, mas desde que sejam feitos dentro da legalidade e sem que haja qualquer dissimulação nos negócios realizados.

No presente caso, o que se observa é que, em que pese uma aparente legalidade nos negócios realizados, não era a intenção das partes a transferência dos imóveis (venda). O que se pretendia era apenas criar despesas passíveis de dedução na apuração do lucro real. A dissimulação é cristalina, ainda mais quando a autonomia das empresas compradoras em relação ao Supermercado Coelho Diniz é no mínimo controversa.

Com relação à empresa HAF Locadora de Veículos e Equipamentos Ltda. a artificialidade das operações também chama atenção e, aliada à conclusão de que esta empresa não existia de fato, não podem levar à outra conclusão, senão pela prática de dissimulação nos negócios de compra e venda realizados.

Primeiramente, da mesma forma que se operaram as vendas dos imóveis para a empresa HAF Empreendimentos, os bens móveis, de propriedade da empresa Supermercado Coelho Diniz, foram transmitidos pelo valor contábil para empresa HAF Locadora, sem que houvesse qualquer atualização dos valores quando das transferências e, por consequência, não houve qualquer apuração de ganho nas operações.

Entre os anos de 2007 e 2008, foram transferidos para HAF Locadora 133 bens (incluídos, neste número, alguns bens transferidos pelas empresas HAF Distribuidor Ltda. e Armazém Diniz Ltda.), totalizando um valor de R\$2.211.744,88, que representava o valor contábil dos bens.

Mais uma vez, ressalte-se, que não há óbice na legislação para que a transferência se dê pelo valor contábil. Contudo, é no mínimo estranho a empresa ter "comprado" bens em valores tão baixos, para, logo em seguida, só entre os anos de 2007 e 2010, ter recebido da "locatária" - Supermercado Coelho Diniz, a título de aluguel, a bagatela de 13,7 milhões de Reais.

Como constado pelo agente fiscal no TVF, em 03 anos de locação, a locadora recebeu 03 vezes o valor que supostamente pagou pelos bens que lhe foram transferidos. Veja-se o trecho do Termo de Verificação Fiscal neste sentido:

*(...) com apenas 03 anos de registro das operações, as **receitas** contabilizadas pela **HAF LOCADORA**, no regime tributário de **lucro presumido** (e por outro, despesas redutoras do **lucro real** contabilizadas pela empresa supermercadista), já representavam mais de 03 (três) vezes o custo dos bens envolvidos nas transferências contábeis.*

Não se está aqui, é bom deixar claro, até mesmo pelas premissas acima apontadas, buscando-se a rentabilidade da atividade econômica da entidade, até mesmo porque ela é livre para gerir os seus negócios, como bem autoriza o Texto Constitucional. Mas, pelo conjunto probatório produzido pela fiscalização, é no mínimo questionável a velocidade do retorno do investimento, em um negócio tão competitivo como o de locação de máquinas, equipamentos e veículos.

O TVF cita, como exemplo, três contratos de compra e venda que demonstram de forma cabal a artificialidade das operações. Confira-se:

*"(...) Nesse sentido, foram detectados diversos exemplos, nos quais se verifica que 01 mês apenas de locação do bem representa cerca de 4 vezes o custo da aquisição, como é o caso de dois caminhões Ford F4000 (placas GWI-1772 e GWI- 1772); que, transferidos por apenas R\$1.000,00 cada, foram locados pela fiscalizada, no mesmo mês, por um valor unitário de **R\$ 4.800,00** (contratos **0005** e **0012, anexos, Locacao.Veiculos_contratos.recibos**). No mesmo lote, encontra-se envolvido outro caminhão Ford F4000 (placa GWI-1771), transferido pela fiscalizada por meros **R\$ 500,00**; para ser locado logo em seguida pelo valor de **R\$ 4.800,00** (contrato **0013**). Ou seja, somente com esses 03 contratos foi propiciada uma diferença **anual** de **R\$142.800,00** a favor da suposta locadora; entre receitas de locação e custo de aquisição dos veículos de carga.*

Soma-se a este fato a falta de comprovação das Recorrentes quanto à existência fática da empresa de locação de bens móveis, em especial no período da autuação anterior e no período ora analisado. Como ressaltado acima, mesmo sendo uma empresa com faturamento considerável e com o número grande de bens, não possuía, àquela época, qualquer empregado e não fazia negócios com terceiros, se relacionando apenas com as empresas dos grupos e seus sócios em comum.

O intento das entidades em fazer economia tributária não pode ser condenado, como demonstrado alhures em tópico específico. Entretanto, as operações precisam ser realizadas da forma usual do mercado. Não se pode admitir a utilização de meios artificiosos ou inverídicos, apesar de aparente legalidade, que, ao fim e ao cabo, tinham apenas a intenção de acobertar operações que, de fato, não se realizaram .

Não se pode olvidar que, ao ser incitada a comprovar, via documentação hábil e idônea, o recebimento dos valores dos aluguéis, a locadora - HAF Locadora de Veículos e Equipamentos Ltda.- apresentou recibos, cujos contratos de locação foram formalizados posteriormente ao início do recebimento dos aluguéis mensais. Mais uma vez, entende-se como necessária a transcrição de trecho do TVF:

*Nesse processo de geração artificial de despesas, em que a fiscalizada visa reduzir, a todo custo, a incidência tributária sobre suas atividades comerciais, nos deparamos com situações em que o recibo emitido pela locadora (dando quitação ao Supermercado de valores recebidos por locações de veículos) se encontra datado em mês no qual sequer existia a formalização da contratação. Como é o caso do **contrato** de número **0067**, datado de **01.04.2008**; cujo valor (R\$10 mil) se encontra*

incluído em recibo mensal datado de 07/02/2008; o qual, ao reunir em seu conteúdo vários contratos, registra despesas totais de R\$194 mil com locações de veículos correspondentes ao mês de janeiro de 2008

Ora, além da artificialidade das operações, também não se vislumbra nos autos um conjunto probatório que pudesse dar efetividade aos negócios locatícios entre as partes. Não há, aos olhos desse julgador, elementos que pudessem demonstrar de forma cabal (i) que as transferências dos bens móveis se deram de fato (apesar de ter sido feita a transação contábil) e (ii) que efetivamente os valores dos aluguéis foram pagos de acordo com o que foi acordado entre as partes.

Por tudo, neste ponto, NEGO PROVIMENTO aos Recursos Voluntários, uma vez que caracterizada a dissimulação na venda dos imóveis e móveis pelo Supermercado Coelho Diniz às empresas HAF Empreendimentos Ltda. e HAF Locadora de Veículos e Equipamentos Ltda., respectivamente, bens estes posteriormente locados ao suposto vendedor.

DA OMISSÃO DE RECEITAS

Por todo o exposto acima, só há um reparo a ser feito na autuação combatida pelos Recorrentes. Explica-se.

Como demonstrado, as Recorrentes trouxeram aos autos provas suficientes da existência, não só jurídica, mas real, à época dos fatos geradores, da empresa HAF Empreendimentos (que é locadora de bens imóveis). Não houve essa comprovação no que se refere a empresa HAF Locadora de Veículos e Equipamentos Ltda.

Assim, ao contrário do que alega a fiscalização, com toda venia, o recebimento de contratos pactuados com pessoas jurídicas que não são objeto da presente autuação e cujas receitas foram levadas à tributação, não pode ser caracterizado como omissão de receitas por parte do Supermercado Coelho Diniz.

Neste ponto, deve ser decotado da autuação o crédito tributário relativo à omissão de receitas caracterizada pela fiscalização, inclusive dos respectivos juros e multas incidentes sobre estas operações, uma vez que houve o auferimento de receitas e a tributação destas de forma correta pela empresa que as recebeu, qual seja: HAF Empreendimentos Ltda.

Deve-se ressaltar que só aquelas receitas recebidas de terceiros, que não fazem parte da presente autuação, é que estão sendo afastadas.

Assim, voto por dar PARCIAL PROVIMENTO, para afastar a omissão de receitas atribuídas ao Supermercado Coelho Diniz, relativas ao recebimento de receitas da HAF Empreendimentos Ltda, nos termos do quadro do TVF 131.

DA SUPOSTA ILIQUIDEZ DAS DESPESAS GLOSADAS

Em argumento subsidiário, os Recorrente alegam que, ainda que fosse possível glosar as despesas, não bastaria estas glosas, mas "*deveria ser refeita a apuração do Imposto Sobre a Renda, considerando-se todos os elementos ínsitos verificados pela fiscalização*".

Em apertada síntese, os Recorrentes alegam que a fiscalização, ao calcular o Imposto Sobre a Renda do Supermercado Coelho Diniz, incorreu em equívoco ao

desconsiderar os atos praticados pelos contribuinte e não "*operar com todas as consequências de sua desconsideração*".

Assim, argumentam que, se a fiscalização pretende sustentar que os imóveis, móveis e equipamentos, que foram objeto da autuação, nunca deixaram o patrimônio do Supermercado Coelho Diniz, "*então deveria ter apurado eventual despesa decorrente da depreciação decorrente da utilização desses imóveis e bens, tal como previsto no artigo 57 da Lei n. 4.506/64.*"

Argumentam, ainda, que o agente autuante, na apuração do crédito tributário, não considerou as despesas dedutíveis que foram incorridas pelas empresas HAF Empreendimentos e HAF Locadora de Veículos e Equipamentos.

Como terceiro argumento pela iliquidez do crédito tributário, aduzem que não houve a dedução dos créditos constituídos da contribuição ao PIS e da COFINS nas bases de cálculo do IRPJ e CSSL, como determina a legislação.

Data venia, não merece guarida este argumento dos Recorrentes.

A decisão DRJ abordou de forma irretocável esses três argumentos e, por isso, adota-se, neste ponto, as razões de decidir da instância a quo, que assim se pronunciou:

A impugnação aponta três omissões que teriam sido cometidas pela autoridade lançadora e que, no seu entender, tornam ilíquidas as glosas de despesas e acarretariam a nulidade e o cancelamento integral do lançamento.

Antes de mais nada, cumpre rejeitar a argüição de que as alegadas omissões acarretariam a iliquidez e a nulidade do lançamento. Se acaso fossem consideradas cabíveis as argüições da impugnação, isso levaria no máximo a ajustes no montante do crédito tributário exigido, sem nenhum prejuízo para a validade formal do lançamento. Erros na apuração do crédito tributário não se incluem entre as hipóteses de nulidade admitidas pelos artigos 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Se as omissões dizem respeito ao cálculo do montante tributável, cumpre a autoridade julgadora apenas avaliar as argüições da defesa e, se for o caso, ajustar o montante do crédito tributário exigível ao que julgar correto.

Pois bem, a primeira das omissões de que se queixa a impugnação diz respeito às despesas de depreciação, as quais, segundo a defesa, deveriam ter sido deduzidas pela fiscalização, uma vez que esta concluiu que não houve transferência efetiva dos bens para as locadoras e que, em realidade, eles continuaram pertencendo ao Supermercado Coelho Diniz.

Contudo, a postulação da impugnação não procede. Ocorre que a despesa de depreciação tem de ser calculada e deduzida com base nas informações constantes da escrituração do contribuinte, e com base nos documentos que fornecem credibilidade a ela, nos termos do artigo 923 do RIR 1999. Em virtude, porém, de todo o estratagema fraudulento engendrado pelos sujeitos passivos, nenhum dos bens que poderiam gerar despesas de depreciação estava contabilizado na escrituração do Supermercado Coelho Diniz, pelo menos desde 2008, quando se iniciaram as falsas transferências. Por outro lado, tanto a Haf Empreendimentos como a Haf Locadora adotaram o regime do lucro presumido para a apuração de suas obrigações tributárias, o que as dispensava de manter escrituração completa, na qual se pudesse registrar e comprovar as datas de aquisição dos bens e quanto ainda

restava por depreciar deles. Assim, não cabia à fiscalização reconstituir essas informações e calcular despesas de depreciação que não constava da escrituração da pessoa jurídica autuada em virtude do estratagema fraudulento por esta mesma adotado. Ademais, a impugnante não comprova nenhum valor a que eventualmente faria jus a título de depreciação.

O mesmo se pode dizer das demais despesas que segundo a impugnação empresas como a Haf Empreendimentos e Haf Locadora comumente têm para tocar seus negócios e atividades e que não teriam sido deduzidas pela fiscalização. A impugnação, porém, não demonstrou que incorreram em despesas as duas pretensas locadoras de bens durante os dois anos-calendários abrangidos pelo lançamento. Por sinal, recorde-se que durante a ação fiscal, as duas foram intimadas a apresentar documentos que comprovassem ter incorrido em custos e despesas e, dessa forma, que comprovassem também que funcionavam como empresas de fato e dotadas de propósitos negociais próprios. Nada de semelhante natureza foi apresentado à fiscalização e essa circunstância também serviu como um dos fundamentos materiais do lançamento de ofício. Agora também a impugnação, embora reclame o direito a dedução de despesas não traz aos autos nenhum comprovante. Quanto à Haf Locadora, é verdade, foram trazidas cópias de três contas de serviços públicos emitidos em seu nome, conforme já comentado alhures neste voto. Com efeito, vêem-se a folhas 3.219 a 3.221, uma conta de telefone, uma de água e esgoto e uma de energia elétrica. Contudo, tais contas (diga-se, de passagem, de valor irrisório para uma empresa com o patrimônio e a receita formalmente declarados pela Haf Locadora) referem-se ao ano-calendário de 2015, de modo que não comprovam nenhum custo ou despesa relativa aos períodos de apuração alcançados pelo lançamento. Ora, salvo expressa disposição legal em contrário, custos e despesas não se presumem. Somente fazem jus a dedução de qualquer valor a esse título os contribuintes que dispuserem de comprovantes hábeis e idôneos da efetiva realização de despesas. Cumpre, portanto, rejeitar a pretensão da impugnação.

Semelhantemente, cumpre indeferir a pretensão de dedução, na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, dos valores exigidos pelos lançamentos de Cofins e de contribuição para o PIS. Embora o artigo 344 do RIR 1999 estabeleça que os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência, seu § 1º ressalva que o direito à dedução não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), haja ou não depósito judicial. Por sua vez, o inciso III do artigo 151 do CTN dispõe que suspendem a exigibilidade do crédito tributário as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo. Uma vez que os lançamentos de contribuição para o PIS e de Cofins encontram-se impugnados e estão presentemente sendo julgados em primeira instância, a exigibilidade do crédito tributário por ele constituído encontra-se suspensa. Logo, nos termos da lei, não se admite que sejam dedutíveis até que se encerre o processo administrativo respectivo ou que haja desistência da impugnação.

Também em decorrência da determinação contida no § 1º do artigo 344 do RIR 1999, os tributos e contribuições exigidos por meio de lançamento de ofício somente são dedutíveis após o crédito tributário vier a se tornar definitivamente constituído. Ora, no momento em que efetua o lançamento de ofício, a autoridade tributária não pode presumir que o crédito lançado já está definitivamente constituído, pois tanto o CTN, em seu artigo 151, inciso III, como o Decreto nº 70.235 de 1972, em seu artigo 14 a 16, facultam ao sujeito passivo impugnar as exigências fiscais e as tornar litigiosas, suspendendo sua exigibilidade.

Dá se segue também que a autoridade lançadora que, numa mesma ação fiscal e em relação aos mesmos períodos de apuração, exigir simultaneamente IRPJ, CSLL, Cofins e contribuição para o PIS, está impedida de considerar dedutíveis o

montante exigido das duas últimas contribuições na base de cálculo daqueles dois primeiros.

Em suma, rejeitam-se todas as argüições e postulações formuladas na impugnação a respeito das questões examinadas nesta subseção.

Há de se observar que os Recorrentes, em que pese terem argumentado todos os pontos acima em seus Recursos Voluntários, que supostamente levariam à nulidade do lançamento, não trouxeram aos autos qualquer documento que pudesse, ao menos, demonstrar a depreciação dos bens, as despesas efetivamente incorridas pelas empresas e que seriam passível de dedução ou o erro nos cálculos dos créditos tributários. Tudo ficou no plano da argumentação, sem que houvesse a produção de provas a arrimar os argumentos.

Neste sentido, NEGOU PROVIMENTO aos Recursos Voluntários, no ponto em que os Recorrentes alegam a iliquidez dos créditos tributários e, por consequência, a nulidade da autuação.

DO CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS

Também em argumento subsidiário, os Recorrentes alegam que, na quantificação do crédito tributário, a fiscalização incorreu em erro, na medida em que "*ao invés de considerar todos os valores efetivamente pagos pela Haf Empreendimentos e Haf Locadora de Veículos e Equipamentos ao Fisco a título de PIS e COFINS (afinal, se inexistentes as referidas empresas, todos os valores de tributos pagos devem ser aproveitados à pessoa que, no entender da fiscalização, realmente auferiu tais receitas, sob pena de enriquecimento ilícito da Fazenda Nacional), considera apenas parte desses valores*".

Assim, quando da apresentação das impugnações, juntaram tabela quantificando os valores em todos os períodos autuados e demonstrando o erro da fiscalização que, repita-se, deixou de considerar, na quantificação do crédito tributário, a totalidade dos valores recolhidos a título da contribuição ao PIS e da COFINS pelas empresas HAF Empreendimentos e HAF Locadora de Veículos.

No acórdão recorrido, a DRJ, apesar de entender que, de fato, a fiscalização não considerou a totalidade dos valores recolhidos pelas empresas HAF Empreendimentos e HAF Locadora a título de PIS e COFINS, entendeu que essa diferença deveria ser tratada como pagamento indevido ou a maior pelo contribuinte. Veja-se a argumentação neste sentido:

Quanto ao mérito, o procedimento fiscal é igualmente acertado. A dedução deve limitar-se aos montantes que afetaram o cálculo da diferença tributária, isto é, os correspondentes aos créditos glosado na apuração da base de cálculo das duas contribuições e aos valores das locações pagos por pessoas diferentes do Supermercado Coelho Diniz. Quanto aos valores que haviam sido contabilizados como despesa de locação pelo Supermercado mas que não o foram simultaneamente como créditos na seara das duas contribuições em questão, eles devem ser considerados como inexistentes, visto que, conforme comprovado nos autos, essas locações são fictícias, forjadas apenas para ilicitamente reduzir a carga tributária do Supermercado Coelho Diniz.

Assim, a contribuição para o PIS e a Cofins recolhidas em relação a esses montantes deve ser tratada como pagamento indevido ou a maior. Nessa hipótese, não cabe à autoridade fazendária realizar de ofício a eventual compensação, mas sim ao próprio interessado requerer seja a restituição, seja a compensação, nos termos

dos artigos 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 1996, e da legislação subsequente que a alterou a sua redação original.

Contudo, em que pese o bem articulado argumento do acórdão recorrido, neste ponto, assiste razão em parte aos Recorrentes.

Se houve o recolhimento do tributo sobre as mesmas bases consideradas pela fiscalização, os valores recolhidos tem, necessariamente, que ser decotados dos valores constituídos de ofício pelo agente fiscal. Impor ao contribuinte o ônus de, eventualmente, pedir a restituição e/ou compensação dos valores recolhidos indevidamente, tendo em vista a conclusão a que se chegou o autuante, não tem lógica e muito menos amparo legal.

E, ainda, pelo o que se denota dos autos, não há dúvidas de que as empresas HAF Empreendimentos e HAF Locadora de Veículo recolheram a contribuição ao PIS e a COFINS sobre a totalidade dos alugueis recebidos (receitas) das empresas Armazém Diniz Ltda. e HAF Distribuidora, alugueis estes que também foram desconsideradas inexistentes pela fiscalização.

Assim, neste ponto, deve ser reformada em parte a decisão recorrida, para que reste reconhecida, na recomposição da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, os valores destes tributos que foram recolhidos pelo Recorrente HAF Locadora de Veículo, incidentes sobre os valores recebidos a título de alugueis das empresas Armazém Diniz Ltda. e HAF Distribuidora.

Contudo, como alhures se reconheceu a existência da empresa HAF Empreendimentos, oportunidade em que se afastou a imputação no que tange a omissão das receitas que foram recebidas de terceiros, na liquidação deste acórdão, os créditos tributários recolhidos sobre essas receitas, por consequência lógica, também não poderão ser abatidos dos valores devidos pelo Supermercado Coelho Diniz, nos termos da autuação lavrada.

DA MULTA QUALIFICADA E DOS JUROS

Invocando o princípio da eventualidade, os Recorrentes alegam que, uma vez ultrapassadas as razões expostas no recurso que, supostamente, levariam à improcedência da autuação, deve ser afastada a qualificação da multa de ofício, uma vez que "*não houve, no presente caso, fraude nas operações.*"

Alegam, neste sentido, que é "*legítima opção do recorrente de deixar de ser proprietário dos imóveis e bens transferidos à Haf Empreendimentos e Haf Locadora de Veículos e Equipamentos, bem assim a transparência das operações que foram esclarecidas à fiscalização no momento em que solicitadas as informações.*"

Por sua vez, o agente autuante, no TVF assim justificou a qualificação da multa, *in verbis*:

De todo o exposto ao longo deste Relatório Fiscal, não resta dúvida quanto à manifesta intenção dos agentes em cometer os ilícitos tributários acima tipificados; praticados, pois, de forma dolosa pela empresa supermercadista, junto aos 07 membros da família Coelho Diniz, na qualidade de sócios igualitários, que respondem pelos atos de gestão e controle da empresa ora fiscalizada. Tendo os mesmos participado ativamente da montagem de uma série de negócios jurídicos artificiosos, que inclui transferências contábeis de bens do ativo permanente desta fiscalizada para entidades vinculadas - constituídas por

eles apenas em forma jurídica -, seguidas de vultosas locações dos próprios bens envolvidos nas transferências contábeis. Ou mediante operações locatícias efetivadas (de fato) pela empresa supermercadista junto a demais empresas operativas comandadas pela família, e que foram apenas registradas em nome das "locadoras formais" vinculadas. Tudo isso, intencionalmente "articulado" pelas partes supracitadas, visando dissimular a base tributária de impostos e contribuições federais, incidente sobre a atividade comercial da principal empresa por eles comandada - no caso, a rede de lojas que integram o Supermercado Coelho Diniz Ltda.

Pois bem.

Como demonstrado acima, a dissimulação das operações de vendas dos ativos, com a posterior locação destes ao suposto vendedor é patente nos autos. Como se demonstrou, de fato, não houve a venda dos bens, sendo estes transferidos "juridicamente" para as empresas locatícias, apenas para dar uma aparência de legalidade nas operações. Mas, em verdade, não houve a transferência dos bens, que em última análise ainda eram (ou são) de propriedade do Supermercado Coelho Diniz.

Como sabido, o parágrafo 1º do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, determina a aplicação da penalidade em dobro quando constatada a prática de alguma das condutas previstas no artigos 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964. Cita-se:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Por sua vez, os dispositivos da Lei nº 4.502/64 que autorizam a qualificação da multa são os seguintes:

Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72

Não há dúvidas, aos olhos deste julgador, das condutas fraudulentas praticadas pelos contribuintes, no sentido de "*excluir ou modificar as características essenciais*" do fato gerador, com o único intuito de reduzir a carga tributária, nos exatos termos preconizados pelo artigo 72 da Lei nº 4.502/64.

A dissimulação dolosa é patente nos autos e, como consignado no acórdão recorrido, ao contrário do que alegam os Recorrentes, não procede o argumento de que o "*fisco qualificou a multa simplesmente por rejeitar o planejamento fiscal no qual teriam consistido as operações objetos da auditoria fiscal*".

Como demonstrado acima, o planejamento fiscal ou tributário pode ser realizado pelas entidades, inclusive se houver a intenção única de reduzir a carga tributária. Contudo, este planejamento não pode ser praticado com simulação (ou dissimulação), com o intuito de dar aparente legalidade a operações que não aconteceram. E chegando-se a esta conclusão, não se pode afastar a qualificação da multa, justamente porque, pelo conjunto probatório dos autos, não há dúvidas de que foram feitas operações irreais de compra e venda de ativos, mas que, na realidade, continuaram na propriedade do vendedor, Supermercado Coelho Diniz.

Desta feita, não há que se falar em afastamento da multa, uma vez que caracterizada as condutas fraudulentas praticadas pelos contribuintes, nos exatos termos dos dispositivos legais acima transcritos.

No que tange aos juros, também não assiste razão aos Recorrentes. Nos recursos voluntários apresentados, há alegação no sentido de que "*quanto aos juros SELIC aplicados, nota-se que a sua inaplicabilidade na justa medida em que o crédito tributário é totalmente indevido. Não existindo obrigação originária, nem débito, não cabe se falar em juros.*"

Em primeiro lugar, não se pode olvidar que a aplicação da SELIC para correção do crédito tributário há muito é admitida pelos tribunais administrativos e judiciais. No âmbito do CARF, inclusive, a matéria encontra-se sumulada. Veja-se:

Súmula CARFnº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

E, em segundo lugar, sendo mantida grande parte da autuação, ou seja, da obrigação tributária constituída via Auto de Infração, os créditos devem ser corrigidos pela taxa SELIC, como apontaram os agentes autuantes.

Assim, no que se refere ao pedido para afastamento da qualificação da multa e da aplicação dos juros SELIC, NEGOU PROVIMENTO aos Recursos Voluntários.

DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Os responsáveis tributários indicados no Auto de Infração - HAF Empreendimentos Ltda, HAF Locadora de Equipamento e Veículos Ltda. e os sócios Alex Sandro Coelho Diniz, André Luiz Coelho Diniz, Fábio Coelho Diniz, Helton Coelho Diniz, Henrique Mulford Coelho Diniz, Hercílio Araujo Diniz, Hercílio Araujo Diniz Filho - nos Recursos Voluntários apresentados, alegam que, na autuação, faltam os pressupostos para imputação de responsabilidade tributária.

Deve-se ressaltar, de pronto, como mencionado alhures, que o tópico intitulado "DA AUSÊNCIA DE PRESSUPOSTO LEGAL PARA IMPUTAÇÃO DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA" é o único que diferencia os Recursos Voluntários dos contribuintes citados acima do Recurso Voluntário apresentado pelo Supermercado Coelho Diniz.

Ainda, como se denota daqueles Recursos Voluntários, os Recorrentes se insurgem, tão-somente, contra a imputação da responsabilidade com base no artigo 124, inciso I do CTN, olvidando-se, contudo, que a responsabilização dos sócios se deu também com base no artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional.

Assim, antes de se analisar a imputação da responsabilidade com base no artigo 124, inciso I, do CTN, entende-se necessário verificar a responsabilização dos sócios, com base no artigo 135, inciso III do CTN.

Como se depreende do TVF, a responsabilização dos sócios das empresas (que são os mesmos, ressalte-se) foi assim motivada:

*De tal forma, o presente Relatório Fiscal é farto em exemplos indicando **nítida ligação e interesse econômico dos 07 (sete) sócios** nas operações orquestradas - os quais, na função exercida de controladores e administradores da ora fiscalizada, bem, assim, das "locadoras" formais em questão; **concorreram diretamente para as práticas ilícitas em tela**. Práticas estas, eivadas em **fraude e sonegação fiscal**, sob o intuito deliberado de se alterar características do fato gerador da obrigação tributária principal, e subtrair tributos da fazenda nacional, e que se enquadram perfeitamente aos ilícitos tipificados nos artigos 71 e 72 da Lei 4.502/64. Assim, tais pessoas **físicas** enquadram-se como entes **solidariamente** obrigados ao crédito tributário decorrente deste procedimento fiscal. Mesma natureza de sujeição, na qual **hão de ser incluídas as pessoas jurídicas formais** (cias "locadoras de bens") - constituídas pela família Coelho Diniz, tão somente para conferir forma jurídica a uma série de operações locatícias que, em essência, se revelaram artificiosas ou intencionalmente deslocadas da empresa*

principal para a contabilidade dos entes formais. Tendo sido concebidas, pois, sob intuito doloso para que a empresa principal (ora fiscalizada) contornasse normas tributárias e obtivesse expressivas vantagens fiscais em detrimento da fazenda pública; conforme exaustivamente demonstrado ao longo deste TVF.

No que se refere ao disposto no artigo 135, inciso III do CTN, este julgador tem convicção de que, quando o dispositivo legal fala em responsabilidade "pessoal" do agente, uma vez identificadas alguma das condutas elencadas no citado dispositivo, a responsabilidade pelo pagamento do tributo passa a ser apenas daquele agente, excluindo-se a responsabilidade da pessoa jurídica contribuinte, que, em última análise, é lesada pela conduta dolosa de quem a representa.

Assim, não estaria correto em se falar em responsabilidade solidária e, sim, em responsabilidade pessoal, como a interpretação, não só literal, mas sistemática do ordenamento jurídico impõe.

Independentemente dessa posição, que, diga-se, não prevalece nas decisões do Poder Judiciário, no presente caso, não há dúvidas quanto a imputação de responsabilidade dos sócios administradores das empresas que, de alguma forma, contribuíram para a prática de atos dissimulados, com o intuito de reduzir a carga tributária nas operações realizadas.

E, como todos eram sócios administradores à época dos fatos geradores e não havendo impugnação específica no que tange a imputação da responsabilidade, não há reparos a se fazer na autuação combatida.

Já no que tange à imputação da responsabilidade com base no artigo 124, inciso I do CTN, em especial das empresas que compõe o grupo econômico, são precisas as colocações do acórdão recorrido. Assim, tendo em vista que os argumentos das impugnações se confundem com os apresentados nos Recursos Voluntários, invoca-se o § 3, do artigo 57 do RICARF, para adotar os fundamentos constantes da decisão recorrida, que são abaixo transcritos, *in verbis*:

A impugnação inicialmente alega que atribuir responsabilidade tributária à Haf Empreendimentos ou à Haf Locadora configuraria uma contradição escandalosa, visto que o fundamento factual do lançamento tributário é a afirmação de que a empresa não existe.

Contudo, o argumento é equivocado. O que a fiscalização afirma é que as duas empresas locatícias não tinham nenhuma estrutura administrativa e operacional para desempenhar a atividade que, em seus atos constitutivos, declararam ser o seu objeto social e econômico, enquanto, por outro lado, quem continuou efetivamente atuando como genuíno proprietário e administrador dos bens que supostamente alugou foi o Supermercado Coelho Diniz. De fato, as empresas não existem, e devem ser tratadas como tal para fins tributários, sobretudo nos anos-calendários alcançados pelos lançamentos de ofício. São também desprovidas de substância econômica ou propósito negocial, visto que foram criadas apenas como um apêndice contábil do Supermercado Coelho Diniz, com o intuito evidente e comprovado de proporcionar a este indevida redução de sua carga tributária. Recorde-se ainda que até a integralização do capital subscrito das duas empresas é incerta, visto que os seus sócios não comprovaram a efetiva entrega dos recursos, além do que, houve declaração falsa perante aos notários públicos no tocante à forma de quitação do primeiro e grande lote de imóveis transferidos formalmente para a Haf Empreendimentos.

Entretanto, a fiscalização não nega que a Haf Empreendimentos e a Haf Locadora, nos aspectos puramente formais e para alguns efeitos jurídicos, podem ser consideradas como existentes. Afinal, cumpriram-se as formalidades legais no concernente ao registro de sua constituição no órgão de registro das pessoas jurídicas, além de outros requisitos legais, tais como a obtenção de inscrição no cadastro de contribuintes da Receita Federal. Mais importante ainda é que, juridicamente, ambas as empresas figuram como titulares de considerável patrimônio, visto que praticamente todos os ativos operacionais que originalmente pertenciam ao Supermercado Coelho Diniz lhes foram transferidos.

Ora, entre muitos outros objetivos, o legislador tinha em mente conferir ao crédito tributário maior garantia de recebimento, ao instituir a possibilidade de atribuir, mediante condições e circunstâncias que especifica, a pessoas diferentes do contribuinte de fato ou de direito, a responsabilidade pelo seu pagamento. Está explícito no artigo 144, § 1º, in fine, do CTN o caráter de garantia que assume a responsabilização de terceiros pelo crédito tributário. Também se encontra demonstrado categoricamente no Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55, de 2000, quanto à responsabilização passiva solidária, o seu caráter de relação jurídica de garantia. Assim, só por esse aspecto, está mais que justificada a inclusão da Haf Locadora e da Haf Empreendimento no rol dos sujeitos passivos do lançamento tributário, visto que juridicamente elas se apresentam como titulares dos ativos operacionais que na realidade são de fato propriedade da pessoa jurídica autuada como contribuinte.

Além disso, seja pela transferência dos bens por valores irrisórios, seja pelo recebimento de aluguéis incompatíveis com o preço de aquisição dos bens, seja por receberem recursos sem custo financeiro do Supermercado Coelho Diniz, as duas empresas locatícias foram as maiores beneficiárias do esquema ilícito engendrado por seus sócios e administradores.

Em seguida a impugnação argumenta que a responsabilidade prevista no artigo 124, inciso I, do CTN, é atribuída somente àqueles que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Esse interesse comum, no seu entendimento, apenas se configuraria quando dois ou mais contribuintes pratiquem conjuntamente o fato gerador da obrigação tributária. Por outro lado, prossegue o argumento, a relação entre o Supermercado Coelho Diniz e as duas empresas locadoras seria bilateral e de contraposição.

Contudo, o argumento da impugnação é infundado, seja pela tese que adota (responsabilidade apenas com a prática em conjunto do fato gerador), seja pelas suas premissas (as três empresas atuam em oposição umas às outras).

A tese não se sustenta, visto que se fosse esta a intenção do legislador complementar bastaria que ele acrescentasse um parágrafo ao artigo 121, para determinar que, havendo pluralidade de contribuintes, ou prática em comum do fato gerador por várias pessoas, estes responderiam solidariamente pelo crédito tributário. Ou seja, em vez de tratar da responsabilização solidária numa seção própria do capítulo que trata do sujeito passivo, o legislador deveria inserir o tema como uma subdisposição do artigo em que define o contribuinte. Ressalve-se que, nos termos do artigo 121, incisos I e II, existem duas categorias de sujeito passivo: contribuinte e responsáveis. A verdade é que o legislador complementar dedicou uma seção específica para instituir a responsabilidade passiva solidária, e ainda lhe deu definição distinta. Logo, cumpre ao intérprete e aplicador do direito respeitar-lhe a vontade, conferindo efetividade ao conteúdo do artigo 124, inciso I, do CTN.

Tampouco a distinção entre interesse econômico e jurídico, que comumente encontra repercussão em parte da doutrina e até em alguns precedentes judiciais e

administrativos, é adequada para a correta interpretação do artigo 124, inciso I, do CTN. O direito protege todo interesse econômico legítimo e lícito, de modo que qualquer interesse econômico é também jurídico. Por outro lado, o direito não protege interesses meramente jurídicos, que não digam respeito a direitos e deveres capazes de concretamente afetar o bem e o patrimônio material, moral ou afetivo das pessoas. É impensável que alguém venha a reclamar a intervenção do aparato estatal para proteger ou intervir em disputas meramente caprichosas ou vazias de conteúdo concreto, incapazes de afetar substantivamente a vida ou a atuação das pessoas físicas ou jurídicas. Assim, também se pode dizer que não existe interesse jurídico relevante para o direito que não tenha um aspecto material ou econômico. Tanto é assim que uma das condições para o que se possa ingressar com uma ação judicial é que se demonstre preliminarmente o interesse de agir.

Não faz sentido, também, alegar que num negócio com fins comerciais realizado entre quaisquer partes haveria interesses contrapostos ou oposição, visto que cada um dos envolvidos visaria obter lucro ou vantagem econômica que seria suportado pelo outro. Ora, se essa fosse a realidade, nenhum negócio mercantil se realizaria, ou sempre terminaria em litígio entre as partes. Em condições normais e comuns, tais negócios ocorrem porque satisfazem expectativas positivas de ambas as partes quanto ao objeto negociado. Numa compra e venda, por exemplo, o comprador aceita pagar o preço e abrir mão dos recursos respectivos, o que, de acordo com a sua avaliação, será recompensado pelos benefícios esperados com a aquisição do bem. O vendedor, por sua vez, aceita abrir mão do bem porque acredita que fará melhor uso dos recursos recebidos. Assim, ambos podem ter interesse comum na realização do negócio, embora suas expectativas sejam distintas. O mesmo se pode dizer da relação que se estabelece entre locador e locatário, prestador e contratante de serviço, patrão e empregado. Salvo casos de manipulação ou imposição dos termos por um dos envolvidos, negócios bilaterais se realizam porque ambas as partes, ainda que em posições aparentemente contrapostas, aspiram a obter vantagens e benefícios com ele. Nesse sentido, sempre há interesse comum na prática do ato ou na realização da operação.

O legislador, no caso do artigo 124, inciso I, do CTN, deliberadamente empregou termos abrangentes e genéricos, de sorte que o intérprete e aplicador do direito deve recorrer a uma análise sistemática do ordenamento com o fito de determinar a correta exegese dos dizeres “interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”.

Partindo-se do pressuposto de que a regra geral adotada pelo ordenamento jurídico brasileiro é que, em princípio, o patrimônio particular dos titulares, sócios e administradores não responde pela obrigação tributária constituída em nome da pessoa jurídica, a imputação de sujeição passiva solidária não pode ter um fundamento jurídico ou factual que, se extrapolado para a generalidade dos casos, levaria ao enquadramento de todo e qualquer sócio e administrador, independentemente das circunstâncias específicas de cada caso. Ou seja, o fundamento que se considera válido é o que descreve uma circunstância relativamente excepcional, fora do ordinário, ou que transcende à generalidade dos contribuintes ou dos responsáveis em potencial. Essa circunstância, em geral, produz uma espécie de confusão patrimonial, visto que às partes envolvidas são atribuíveis atos, omissões e condutas que revelam não ter sido respeitada a separação determinada em lei entre, de um lado, o patrimônio da pessoa jurídica ou da firma individual a ela equiparada, e, de outro lado, o patrimônio dos seus sócios, acionistas ou titular individual. O interesse comum justificador da responsabilização solidária também se verifica na hipótese de os sócios, acionistas e titulares individuais, ou até mesmo terceiros, receberem da pessoa jurídica vantagens ou benefícios desproporcionais ou imotivados em razão de sua relação para com ela.

Conforme já salientado neste voto, na apreciação da impugnação apresentada em nome do Supermercado Coelho Diniz, e também na apreciação subsequente que se faz nas demais seções deste voto, é inquestionável que com relação às empresas que, aparentemente, atuavam como locadora, havia esse interesse comum a que se refere o artigo 124, inciso I, do CTN. Afinal, a elas é que foram transferidos os bens de seus futuros locatários a preços aviltantes, enquanto, concomitantemente, os contratos de locação fixaram aluguéis em valores desproporcionais e extorsivos, ruinosos, sobretudo quando comparados aos preços pelos quais foram adquiridos os bens locados. Além disso, foram pródigas as regras avençadas para a quitação do preço dos bens, ao passo que os locatários assumiram todos os encargos decorrentes da locação e da realização de benfeitorias.

O estratagema arquitetado pelos sócios das empresas da família Coelho Diniz implicou a transferência indevida e fraudulenta de rendimentos das empresas submetidas a tributação mais elevada, para duas outras submetidas à tributação mais baixa, seja sob a

forma de pagamento de aluguel (registrado como despesas em umas e receitas em outra), seja sob a forma da perda de receitas em virtude da transferência apenas formal e aparente às locadoras de bens que proporcionariam aos seus antigos proprietários receitas decorrentes da locação a terceiros. E foram essas transferências de bens e de receitas, feitas apenas formal e aparentemente, é que constituíram, em última instância, os fatos geradores da obrigação principal, pois reduziram indevidamente a base de cálculo do IRPJ e da CSLL apurados pela pessoa jurídica em nome de quem foi lavrado o auto de infração. Antes da criação forjada das duas locadoras de bens, o lucro bruto do Supermercado Diniz que superava tanto as despesas operacionais quanto à parcela do lucro real que estava sujeito apenas à alíquota simples do IRPJ, era submetido a uma incidência total de 25% pelo IRPJ e de 9% pela CSLL.

Transferindo-se esse mesmo rendimento às locadoras, somente 32% dele era considerado lucro presumido, e haveria ainda o benefício de usufruir em dobro da parcela isenta da alíquota adicional do IRPJ. Eis, pois, o ganho tributário granjeado com a manobra.

Além disso, apesar de jurídica e formalmente constituírem entidades distintas, nos anos-calendários abrangidos pelo lançamento tributário, as três sociedades e suas operações eram conduzidas pelos seus sócios e administradores como se fossem um só patrimônio ou conjunto de interesses. Está comprovado que a Haf Locadora e a Haf Empreendimentos nem sequer possuíam sede própria, suas instalações limitando-se a saletas encravadas no interior da sede do próprio Supermercado Coelho Diniz. Não possuíam estrutura operacional, quadro de pessoal nem incorreram em despesas que pudessem comprovar o exercício efetivo de suas atividades operacionais. Os contratos de locação transferiam ao Supermercado Coelho Diniz inteiro controle sobre os bens, a ponto de permitir que realizasse reformas e demolições sem nenhuma restrição. Também deixavam, em muitos casos, a critério das partes fixar o reajuste dos aluguéis, quando a praxe no mercado é fixar de antemão índices inflacionários. Por outro lado, o locatário, estranhamente, abre mão do seu direito à indenização das benfeitorias necessárias, concede prazo indeterminado para os adquirentes pagar o valor dos bens alienados e ainda concede novos empréstimos para eles adquirirem ou construírem novos bens que lhe seriam subsequentemente alugados. Assim, fica evidente a confusão patrimonial, o que caracteriza o interesse comum a que se refere o artigo 124, inciso I, do CTN.

Em suma, a Haf Empreendimentos e a Haf Locadora, assim como os sete sócios cotistas integrantes da família Coelho Diniz não só participaram da execução desse esquema ilícito para reduzir a carga tributária do Supermercado Coelho Diniz, como foram os seus diretos beneficiários. Logo, está bem caracterizada a responsabilidade solidária a que se refere o inciso I do artigo 124 do CTN, de modo que cumpre rejeitar a arguição da impugnação.

Portanto, no que tange à responsabilidade tributária, NEGO PROVIMENTO aos Recursos Voluntários apresentados.

DAS CONCLUSÕES

Por todo o exposto ao longo deste acórdão:

- REJEITO as preliminares de "vício procedimental" e de "iliquidez do crédito tributário".

- No mérito, no que tange à glosa das despesas, NEGO PROVIMENTO aos Recursos Voluntários, uma vez que caracterizada a dissimulação na venda dos imóveis e móveis pelo Supermercado Coelho Diniz às empresas HAF Empreendimentos Ltda. e HAF Locadora de Veículos e Equipamentos Ltda., respectivamente, bens estes posteriormente locados ao suposto vendedor.

- No que tange à omissão de receitas, DOU PARCIAL PROVIMENTO aos Recursos Voluntários, para que reste decotado da autuação o crédito tributário relativo à omissão de receitas, inclusive dos respectivos juros e multas incidentes sobre estas operações, recebidas pela empresa HAF Empreendimentos Ltda. de terceiros.

- NEGO PROVIMENTO aos Recursos Voluntários, no ponto em que os Recorrentes alegam a iliquidez dos créditos tributários e, por consequência, a nulidade da autuação

- DOU PARCIAL PROVIMENTO aos Recursos Voluntários, para que reste reconhecida, na recomposição da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, os valores destes tributos que foram recolhidos pelos Recorrentes HAF Empreendimentos e HAF Locadora de Veículo, incidentes sobre os valores recebidos a título de aluguéis das empresas Armazém Diniz Ltda. e HAF Distribuidora, exceto no que tange a omissão das receitas que foram recebidas de terceiros (não integrantes do grupo econômico).

- NEGO PROVIMENTO aos Recursos Voluntários, no que se refere ao pedido para afastamento da qualificação da multa e da aplicação dos juros SELIC.

- NEGO PROVIMENTO aos Recursos Voluntários apresentados, no que tange à responsabilidade tributária.

(assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias - Relator

Processo nº 10600.720071/2015-10
Acórdão n.º **1302-002.853**

S1-C3T2
Fl. 6.338
