



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10600.720071/2015-10
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-006.650 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 12 de julho de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SUPERMERCADO COELHO DINIZ EIRELI

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2011, 2012

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

EFETIVA EXISTÊNCIA DE PESSOA JURÍDICA CUJAS RECEITAS SÃO ATRIBUÍDAS À CONTRIBUINTE AUTUADA. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão em contexto fático distinto, concernente a períodos de apuração anteriores aos analisados no recorrido, em relação aos quais há provas da efetiva existência da pessoa jurídica, que não mereceram maiores considerações na decisão paradigmática acerca de períodos anteriores.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial. Declarou suspeição para participar do julgamento o conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli. Participou do julgamento o conselheiro José Eduardo Dornelas Souza.

(documento assinado digitalmente)

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Luciano Bernart (suplente convocado) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-006.650 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 10600.720071/2015-10

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1302-002.853, na sessão de 13 de junho de 2018, no qual se decidiu que:

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

A decisão recorrida está assim ementada:

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 atuante desconstitui 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 estendesse 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.

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro e o faturamento apurados em face dos contribuintes *Supermercado Coelho Diniz EIRELI, HAF Empreendimentos Ltda e HAF Locadora de Equipamento e Veículos Ltda.*, nos anos-calendário 2011 e 2012, a partir da constatação inexistência real das duas últimas pessoas jurídicas que receberam bens da primeira e os locaram a ela e a outras pessoas do grupo, bem como a alguns terceiros. Foram glosadas as despesas de aluguéis da primeira que favoreceram *pessoas jurídicas vinculadas, constituídas sob o papel societário de “locadoras” de bens móveis (Haf Locadora) e imóveis (Haf Empreendimentos)*, bem como atribuídas à primeira as receitas de locação de bens a outras pessoas jurídicas do grupo, tudo em continuidade de infrações antes constatadas nos anos-calendário 2008 a 2010 e objeto do processo administrativo 15504.724607/2012-27. Os tributos não recolhidos, *após deduzido aquilo que fora declarado ao fisco federal em nome das locadoras formais* vinculadas, foram acrescidos de multa qualificada. Houve imputação de responsabilidade aos sócios *Alex Sandro Coelho Diniz, André Luiz Coelho Diniz, Fábio Coelho Diniz, Helton Coelho Diniz, Henrique Milford Coelho Diniz, Hercílio Araujo Diniz e Hercílio Araujo Diniz Filho.*

Todos os sujeitos passivos impugnaram, mas a autoridade julgadora de 1ª instância declarou improcedentes as defesas (e-fls. 4258/4521). Em sede de recurso voluntário, por sua vez, prevaleceu o voto do relator, Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias (e-fls. 6271/6405), que assim concluiu:

- REJEITO as preliminares de "vício procedimental" e de "iliquidez do crédito tributário".
- No mérito, no que tange à glosa das despesas, NEGOU 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.
- NEGOU 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).
- NEGOU PROVIMENTO aos Recursos Voluntários, no que se refere ao pedido para afastamento da qualificação da multa e da aplicação dos juros SELIC.
- NEGOU PROVIMENTO aos Recursos Voluntários apresentados, no que tange à responsabilidade tributária.

Os autos do processo foram remetidos à PGFN em 09/07/2018 (e-fl. 6406) e em 20/08/2018 retornaram ao CARF veiculando o recurso especial de e-fls. 6407/6518 no qual a Fazenda aponta divergência reconhecida no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 6520/6523, do qual se extrai:

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente logrou êxito em comprovar a ocorrência do

alegado dissenso jurisprudencial, como a seguir demonstrado (destaques do original transcrito):

“Omissão de receitas – receitas auferidas em nome de outra pessoa jurídica”

Decisão recorrida:

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

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

[...].

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.

[...].

Portanto, pelo conjunto probatório acostados aos autos, não se pode afirmar pela inexistência real da empresa HAF Empreendimentos, como afirmado pela fiscalização.

[...].

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 esse 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.

Acórdão paradigma nº 1102-001.029, de 2014:

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO.

A artificialidade dos atos praticados com a finalidade precípua de gerar (indevida) economia tributária justifica a manutenção dos lançamentos, inclusive com a imposição da penalidade em percentual majorado, a teor do quanto disposto nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64 c/c art. 44 da Lei nº 9.430/96.

[...].

Em seu recurso, no entanto, a empresa contribuinte alega que não houve vícios na constituição dessas empresas e que a exigência de extratos bancários não se coaduna com negócios que ainda irão ter seu início.

Nesse ponto, em consonância com o que se estabeleceu nas premissas antes expostas, deve ser ressaltado que o importante não é atestar a existência ou regular constituição das empresas locadoras, mas, sim, verificar se os negócios jurídicos por elas proporcionados tiveram o propósito preponderantemente marcado pela economia tributária. Farei isso após a análise de todo o conjunto probatório. Entretanto, cumpre anotar que as peculiaridades constatadas na constituição e existência dessas empresas contribuem para formar a convicção desejada.

[...].

Os diversos elementos probatórios constatados pela fiscalização são importantes para fortalecer a convicção de que a economia tributária foi o propósito preponderante de toda a operação. [...].

Com relação a essa matéria, ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a decisão recorrida entendeu que a omissão de receitas não pode ser caracterizada, quando comprovada a existência jurídica e fática da empresa que as auferiu, o acórdão paradigma apontado (Acórdão nº 1102-001.029, de 2014) decidiu, de modo diametralmente oposto, que o importante não é atestar a existência ou regular constituição das empresas locadoras, mas, sim, verificar se os negócios jurídicos por elas proporcionados tiveram o propósito preponderantemente marcado pela economia tributária.

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela caracterização da divergência de interpretação suscitada.

Pelo exposto, do exame dos pressupostos de admissibilidade, PROPONHO seja ADMITIDO o Recurso Especial interposto.

A PGFN assim sintetiza a acusação fiscal:

De acordo com o Relatório Fiscal, a empresa fiscalizada promoveu operações societárias mediante a transferências de ativos para empresas criadas no mesmo grupo, com o objetivo único de reduzir a apuração de tributos federais. Os bens transferidos eram alugados pela própria empresa fiscalizada para criar despesas redutoras em seu regime tributário (obrigatório) de lucro real. Em paralelo, os alugueis se convertiam em receitas contabilizadas em nome das empresas vinculadas (“locadoras”), existentes apenas formalmente, que apuram tributos federais (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS) no regime (menos gravoso) de lucro presumido. Trata-se de esquema do qual resulta expressiva economia tributária sobre as atividades da empresa supermercadista, mediante a criação de despesas “ilegítimas”, enquanto ainda deixa de oferecer determinadas receitas ao seu regime de lucro real, uma vez que as transfere para o regime de lucro presumido dos entes vinculados (“locadoras formais”) na forma de alugueis. De tal maneira, altos volumes de operações locatícias propiciaram expressiva movimentação de recursos registradas em nome das pretensas “locadoras”, fazendo com que estes se materializassem em novas aquisições de bens para atender à própria rede supermercadista, gerando, assim, mais despesas redutoras do seu lucro tributável e novas transferências de recursos às entidades formais a ela vinculadas.

Depois de referir as decisões de 1ª e 2ª instância e destacar outros excertos do relatório do acórdão recorrido, observa que *a situação ora retratada nos autos, como bem esclarece a fiscalização em informação reproduzida no relatório do acórdão recorrido, é a mesma da tratada no processo nº 15504724607/2012-27, no qual a 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, ao julgar o recurso voluntário do contribuinte, proferiu o acórdão*

nº 1102-001.029. Transcreve o relatório do paradigma *para melhor demonstrar a identidade fática entre os acórdãos confrontados* e argumenta:

Conforme se confere da leitura do trecho acima, a 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF analisa os mesmos fatos que originara a presente autuação.

Com efeito, em ambos os casos apreciados, a empresa fiscalizada (Supermercado Coelho Diniz) transferia bens móveis e imóveis de seu ativo às empresas vinculadas Haf Locadora e Haf Empreendimentos, constituídas apenas formalmente, para, em seguida, alugar os mesmos bens transferidos das empresas adquirentes, em operações artificiais com o único objetivo de reduzir a tributação de suas receitas, mediante a dedução das despesas de vultosos alugueis, enquanto ainda se beneficiava das transferências de receitas para as empresas locadoras, que se submetiam ao regime mais favorecido de tributação pelo lucro presumido. Como consequência da apuração de tais fatos, a fiscalização lavrou autuações em face do contribuinte para imputar-lhe as infrações: a) dedução indevida de despesas; e b) omissão de receitas reconhecidas em nome das Haf Locadora e Haf Empreendimentos, locadoras inexistentes de fatos, constituídas apenas formalmente.

Inobstante a identidade fática entre os casos analisados, os acórdãos confrontados decidiram de forma diversa.

No acórdão recorrido, os julgadores decidiram cancelar o lançamento de omissão de receitas reconhecidas em nome da empresa Haf Empreendimentos Ltda. Neste ponto, transcreve-se trecho do voto condutor:

“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.”

Diverso é entendimento firmado no acórdão paradigma, que manteve a autuação integralmente no tocante à omissão de receitas, inclusive em face da Haf Empreendimentos Ltda, conforme se confere no trecho extraído de seu voto condutor, *in verbis*:

Acórdão nº 1102-001.029

“Como se sabe, em 2001, sintonizada com a tendência internacional, a Lei Complementar nº 104 contemplou o nosso Ordenamento com a ideia das normas gerais antielisivas ao introduzir um § único no **artigo 116 do CTN**, *verbis*:

(...)

Portanto, o que importa é perceber que a jurisprudência administrativa desta Casa mudou sua orientação no que diz respeito ao enfrentamento dos casos em que ocorrem os chamados planejamentos tributários. De uma postura permissiva unicamente focada na autonomia privada (liberdade, salvo simulação por vício de vontade), partiu para uma posição mais sintonizada com o plano internacional, **na qual aquela autonomia é temperada pela análise objetiva do propósito preponderante dos negócios jurídicos engendrados** (liberdade, salvo simulação por vício de vontade ou por vício de causa).

Essa mudança teve efeito mesmo sem a edição da lei ordinária reclamada pela norma geral positivada pela Lei Complementar nº 104/01. Tudo foi feito com base na adesão ao conceito amplo de simulação e na possível reinterpretação jurisprudencial do conceito aberto prescrito no Código Civil. Com a mudança do status de “defeito do negócio jurídico”, no Código de 1916, o qual ensejava mera anulação e maiores questionamentos sobre a ação do Fisco, para o status de “hipótese de invalidade do negócio jurídico”, no Código de 2002, o qual enseja a nulidade e sua indubitável inoponibilidade ao Fisco, maior razão emergiu para a consolidação dessa construção jurisprudencial.

Nada obstante a eficácia do reconfigurado conceito de simulação para o tratamento das situações concretas concernentes aos planejamentos tributários, a doutrina recorre a outros conceitos que poderiam também ser utilizados para o enfrentamento do tema. Neste sentido, fala-se na fraude à lei (*frau legis*) e no abuso de direito.

A fraude à lei, a meu ver, pode também ser um eficaz instrumento para confrontar o assunto. Sobretudo, quando se percebe que ela desfruta do mesmo status de “hipótese de invalidade do negócio jurídico” no novo Código Civil (artigo 166, VI). Por outro lado, o abuso de direito parte de pressupostos que me parecem insuperáveis diante da concepção filosófica que adoto para a teorização dos conflitos normativos. Entretanto, este não é o espaço adequado para tais digressões. A exposição supra já é suficiente para os propósitos do presente voto.

(...)

Do que se relatou, a fiscalização foi motivada pela percepção, no âmbito da Receita Federal, de que o IRPJ e a CSLL apurados pela empresa contribuinte caíram de um valor aproximado de R\$ 2,7 milhões, em 2007, para algo em

torno de R\$ 0,26 milhões, em 2009. Sem embargo, o faturamento da empresa, no mesmo período, havia aumentado de R\$ 160 milhões para R\$ 211 milhões. Portanto, uma brutal redução da carga tributária sem uma correspondente redução da atividade empresarial.

A fiscalização constatou que tamanha queda estava relacionada com os montantes contabilizados a título de despesas com locações de bens móveis e imóveis, as quais foram deduzidas da base de cálculo daqueles tributos. **Foi imediata a comprovação de que esses bens, na sua imensa maioria, eram os mesmos que antes integravam o acervo patrimonial da empresa contribuinte, mas que, depois de uma reestruturação societária, foram alocados nos acervos patrimoniais de outras duas empresas: a HAF Empreendimentos (bens imóveis) e a HAF Locadora (bens móveis).** Interessante notar que tais empresas detinham quadro societário idêntico ao da empresa contribuinte (exceto por algumas ausências periódicas que acabaram sendo restabelecidas).

Os valores estipulados para a locação mensal daqueles bens eram muito superiores às correspondentes deduções permitidas a título de depreciação

porque estas baseavam-se em custos históricos que não foram atualizados na transferência dos acervos patrimoniais. Porém, no seu recurso, a empresa contribuinte apresentou laudos de avaliação elaborados por profissionais do ramo imobiliário com a intenção de afastar eventuais questionamentos sobre valores excessivos dos aluguéis pactuados.

Nada obstante, a vantagem tributária pode ser facilmente compreendida na medida em que as duas empresas locadoras dos bens móveis e imóveis optaram pelo regime de tributação com base no lucro presumido. Explica-se. Enquanto ocorre uma redução nos valores do IRPJ e CSLL devidos na contabilidade da empresa contribuinte da ordem de 34% (25% + 9%) sobre as despesas de locação, surge uma tributação da ordem de 10,88% (34% x 32% de coeficiente de presunção do lucro) sobre as correspondentes receitas nas contabilidades das empresas locadoras. Ou seja, como resultado líquido, ocorre uma economia da ordem de 23,12% (34% - 10,88%) sobre os valores estipulados para a locação daqueles bens.

O mesmo raciocínio pode ser estendido às receitas obtidas com as locações efetuadas para terceiros (incluindo-se as locações para empresas relacionadas HAF Distribuidora e Armazém Diniz). É que estas receitas acabaram sendo deslocadas da contabilidade da empresa contribuinte (lucro real) para as contabilidades das empresas HAF Empreendimentos e HAF Locadora (lucro presumido).

A bem da verdade, para um cálculo mais exato da real economia tributária, haveria que se considerar também os demais tributos envolvidos, como o PIS e a COFINS, por exemplo, os quais possuem características distintas nas

diferentes empresas (aproveitamento dos créditos da não cumulatividade pela empresa contribuinte, conforme relatado às fls. 120, e obrigatoriedade de apuração segundo o regime cumulativo pelas outras duas empresas como consequência da opção pelo lucro presumido). Nada obstante, a vantagem alcançada com o IRPJ e a CSLL dificilmente seria revertida pelos demais tributos.

Logo de início, a fiscalização verificou que aquelas duas empresas não possuíam estruturas físicas e operacionais condizentes com empresas semelhantes que efetivamente atuem nos respectivos mercados. Tal situação ficou ainda mais exposta com os argumentos utilizados para contraditar aquela verificação ainda no curso do procedimento fiscal, os quais só reforçavam a tese de que se tratavam de empresas com o propósito de viabilizar a economia tributária engendrada. Assim, por exemplo, no tocante à HAF Empreendimentos, forneceu-se documentação de despesas realizadas com obras nos próprios imóveis locados (ou que estavam sendo preparados para locação) junto à empresa contribuinte. Por sua vez, relativamente à HAF Locadora, informou-se que bastavam seus próprios sócios (os mesmos das empresas contribuinte) para a execução de suas atividades operacionais, pelo que recebiam pró-labores no valor de um salário mínimo.

A empresa contribuinte, em seu recurso, alega que há provas inequívocas que demonstram a existência de fato e de direito dessas sociedades. Aduz que nada impede que duas empresas se instalem na mesma área geográfica. Revela que a decisão recorrida desprezou a importância de diversos documentos juntados com a impugnação (fluxogramas de atividades, relação de empregados, atos comerciais, assuntos judiciais e extrajudiciais, alterações contratuais, escrituras, cobrança de multas, dentre outros). E ainda acrescenta mais documentos com o recurso (assuntos judiciais, extrajudiciais e negociais, certidões negativas de débitos municipais, ata de constituição de sociedade visando futuro empreendimento imobiliário). Enfim, a recorrente concentra seu foco na reunião de provas que demonstrem a presença daquelas sociedades no mundo jurídico porque acredita que a autuação teve como pressuposto a constatação de suas

inexistências de fato. Chega a argumentar que as autoridades fazendárias em nenhum momento praticaram qualquer ato com vistas à baixa de suas inscrições no cadastro do CNPJ.

(...)

Os diversos elementos probatórios constatados pela fiscalização são importantes para fortalecer a convicção de que a economia tributária foi o propósito preponderante de toda a operação. Isoladamente, podem até ser questionados pelas recorrentes. Entretanto, quando reunidos, desvelam a dissonância entre a causa real e a causa típica dos negócios jurídicos

engendrados. A transferência dos bens não foi motivada por razões de melhoria das práticas gerenciais ou de aproveitamento de oportunidades financeiras. Como já se disse, nesse caso não se justifica a locação dos bens transferidos. **Por outro lado, também está claro que as empresas locadoras não foram criadas para atuarem no ramo locatício. Falta-lhes uma atuação efetiva no mercado.**

(...)

Outro questionamento é a desconsideração das despesas inerentes aos aluguéis contratados pelas empresas locadoras com terceiros quando as correspondentes receitas foram deslocadas para a empresa contribuinte. Como relatado, **a fiscalização considerou omissão de receita desta última as receitas auferidas pela HAF Empreendimentos e HAF Locadora decorrentes de contratações com terceiros. Isso incluiu a locação para outras empresas relacionadas (Armazém Diniz Ltda e HAF Distribuidor Ltda) e para empresas não relacionadas (as já citadas três locações de imóveis efetuadas pela HAF Empreendimentos com terceiros).**

Contudo, o procedimento da fiscalização foi bastante claro. Ao incluir essas receitas na apuração da empresa contribuinte, descontou os correspondentes tributos devidos que haviam sido apurados na sistemática do lucro presumido pelas empresas locadoras. Como se sabe, para as atividades locatícias, a presunção do lucro é de 32%, sendo, portanto, admitida uma despesa presumida de 68%. Caso a recorrente, de fato, se sentisse prejudicada com esse coeficiente de presunção, poderia ter apresentado os comprovantes das despesas efetivamente incorridas com a administração e manutenção dos bens locados. Seria seu direito obter uma maior dedução, uma vez que o regime de apuração foi deslocado para o lucro real. Entretanto, a simples menção ao fato, em três econômicos parágrafos, não passa de mera tentativa de desqualificação do trabalho fiscal.”

Diversamente do acórdão recorrido, o acórdão paradigma manteve a imputação da infração de omissão de receitas reconhecidas em face de Haf Empreendimentos Ltda, por entender configurada a artificialidade em sua constituição, uma vez que criada unicamente para economia de tributos, inclusive coma tributação das receitas auferidas segundo o regime mais favorecido de tributação pelo lucro presumido.

Constata-se, portanto, divergência na interpretação **dos artigos 116 do 118, I e 149, VII, do Código Tributário Nacional, bem como dos arts. 421, 422, 186, 187 e 167, do Código Civil, na configuração de simulação para efeito de apuração de omissão de receitas, mediante a desconsideração de negócios jurídicos maculados pelo vício da fraude. (destaques do original)**

No mérito, assim argumenta em favor da acusação fiscal de que *a empresa criou artificialmente a empresa Haf Empreendimentos para transferir-lhe receitas, que seriam tributadas sob o regime mais favorável pelo lucro presumido:*

Sobre o conceito de simulação, vejamos o que nos ensina Francisco Ferrara:

“Simulação é a declaração dum conteúdo de vontade não real, emitida conscientemente e por acordo entre as partes, para produzir, com o fim de

enganar, a aparência dum negócio jurídico que não existe ou é diferente daquele que se realizou.¹

Já o negócio absolutamente simulado seria “aquele que, existindo em aparência, carece de conteúdo real e sério”.² Assim, na simulação absoluta estaríamos diante de ato aparente, por meio do qual as partes envolvidas buscam criar uma ilusão externa. Na verdade, nada de concreto acontece, limitando-se o negócio a uma forma vazia destinada a enganar o público.

Esse é exatamente o caso dos autos, pois, salvo aspectos meramente formais, mesmo após a transferência de recursos, tudo permaneceu como antes. A empresa Haf Empreendimentos não tem autonomia, atuando apenas no interesse da contribuinte. Os sócios e administradores de ambas as empresas são rigorosamente os mesmos. A empresa não tem sede ou estrutura própria.

No tocante à falta de autonomia e estrutura da empresa Haf Empreendimentos, a fiscalização produziu as seguintes provas:

“Com efeito, impera destacar que a inspeção *in loco* efetivada por esta auditoria fiscal no endereço-sede da HAF EMPREENDIMENTOS LTDA (já reportada neste relatório fiscal) 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 aluguéis registradas na contabilidade do SUPERMERCADO COELHO DINIZ LTDA, resume-se a uma sala de reuniões, desprovida de empregados e de estrutura operacional (vide fotos 4 a 7 do **tópico II**), detectada no mesmo local em que funciona o centro administrativo da contribuinte ora fiscalizada, conforme se lê na transcrição abaixo do **Termo de Constatação**, lavrado em decorrência da referida inspeção (anexos, *TIF_empresas relacionadas*).

1- 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;

(...)

Voltando, pois, às operações locatícias, a HAF EMPREENDIMENTOS LTDA, depois de inquirida por esta fiscalização (vide **TIF 002** supratranscrito) 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,

¹ FERRARA, Francisco. A Simulação dos Negócios Jurídicos. Campinas: Red Livros, 1999, p. 65.

² Idem, p. 198.

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, conforme já reportamos anteriormente. Ou seja, não foram fornecidos documentos comprovando gastos com administração **própria** da locadora de imóveis. No quadro seguinte temos uma demonstração de despesas de energia e água, consumidas exclusivamente em edificação de imóvel; extraídas da contabilidade da **HAF Empreendimentos Ltda** (no exemplo vertente, gastos inerentes a *imóvel em construção*, localizado no bairro **Vila Isa**, em Governador Valadares; ativo que mais adiante passaria a constar no rol de locações feitas ao Supermercado).”

De acordo com o Código Civil, empresa é atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens ou de serviços. O desenvolvimento da empresa demanda, do seu titular, a organização dos fatores de produção: mão-de-obra, tecnologia, capital, matéria-prima, etc.

Todavia, a Haf Empreendimentos não apresenta tais elementos, pois não estrutura física e operacional, apta ao desenvolvimento de suas atividades.

Além da ausência de autonomia e estrutura empresarial da Haf Empreendimentos, a simulação também ficou demonstrada pela falta de propósito negocial das operações realizadas, senão a economia tributária.

Nesse caso, o fiscal está autorizado a negar os efeitos tributários buscados pelas partes, para atingir a operação real, atribuindo a receita à verdadeira titular.

Com esteio no princípio da verdade material e no poder-dever de buscar o ato efetivamente praticado, a Administração, ao verificar a ocorrência de simulação, deve superar o negócio jurídico fictício para aplicar a lei tributária.

A auditoria fiscal, na presença de simulação não pode permanecer inerte, pois tais negócios não são oponíveis ao fisco no exercício da atividade plenamente vinculada do lançamento.

Dessarte, o vício provado autorizou o lançamento de ofício, conforme artigo 149, inciso VII, do CTN, razão pela qual as receitas foram atribuídas a verdadeira titular.

Sabe-se que é direito legítimo do contribuinte, garantido constitucionalmente, organizar e reorganizar seus negócios para buscar a economia de tributos, decorrente do princípio da autonomia da vontade e da liberdade de contratar.

Cabe sempre notar, entretanto, **a obrigatoriedade da existência de negócios efetivos, reais e em consonância com a função social para a qual foram criados**. Portanto, não se discute a existência do direito de auto-organização negocial, mas sim qual o limite deste direito, qual a fronteira de seu exercício, enfim, até que ponto pode o contribuinte chegar validamente amparado pela autonomia de vontade.³

O princípio da legalidade ou liberdade de contratar, como qualquer direito fundamental, não é absoluto, e deve ser ponderado com outros igualmente tutelados pelo ordenamento jurídico.

Isso porque, a Constituição Federal (CF) de 1988 consagrou os princípios da capacidade contributiva e da igualdade na repartição dos encargos tributários, ao lado da liberdade de auto-organização e livre iniciativa. Pelo artigo 170, incisos II e III, da CF, a propriedade privada deve ser exercida conforme a sua função social.

³ PEIXOTO, Marcelo Magalhães, Coordenador. Planejamento Tributário. Artigo: Norma Geral Antielisão e Possibilidades de Aplicação. Reinaldo Pizolio. São Paulo, Editora Quartier Latin, 2004, pág. 167.

Portanto, cabe ao aplicador da lei, ao analisar o caso concreto, levar em consideração para a solução do litígio tanto a liberdade de contratar e de se organizar como a igualdade na repartição dos encargos tributários, capacidade contributiva, função social e demais princípios correlatos.

Em matéria de planejamento tributário, a interpretação literal da lei e a consideração meramente formal dos negócios jurídicos significa maximizar a liberdade do contribuinte em detrimento dos demais valores consagrados pela CF/88. É inegável que, no ordenamento jurídico atual, os direitos individuais são tutelados na medida em que exercidos conforme o interesse coletivo.

Note-se, que os argumentos acima apresentados encontram total respaldo na doutrina e jurisprudência administrativa a respeito de planejamento tributário.

Marco Aurélio Greco⁴ esclarece que a liberdade de iniciativa não é absoluta, e encontra limitações na própria Constituição Federal (Planejamento Tributário, 2ª edição, Dialética, São Paulo, 2008):

“De um lado, o exame da Constituição mostra que existem limites imanescentes à liberdade de iniciativa que são, basicamente: a) a função social da propriedade que está prevista no seu artigo 5º, XXIII, delineada como um direito coletivo ou um dever individual; b) a solidariedade social prevista no seu artigo 3º; c) a dignidade da pessoa humana contemplada no seu artigo 1º com um dos fundamentos da República; d) a capacidade contributiva prevista no § 1º do seu artigo 145, e e) a isonomia geral do artigo 5º, *caput* e a tributária do artigo 150, II etc. Todos estes são limites imanescentes a essa liberdade.

Na jurisprudência do Carf, como exemplo, cita-se o acórdão 3403-002.702, no qual o Relator aduziu no voto o seguinte:

“A recorrente nessa hora bradará princípios constitucionais como da Livre Iniciativa (art. 1º, IV), da Livre Concorrência (art. 170, IV) ou mesmo da Propriedade Privada (art. 170, II), e que o ordenamento jurídico brasileiro outorga ao contribuinte o direito de organizar-se de forma que se lhe imponha a menor carga tributária possível. Pugnará por que se analisem os contratos celebrados sob uma concepção estritamente formal da legalidade. Enfim, invocará a clássica cantilena liberal formalista que leva à (equivocada) conclusão de que, em matéria de planejamento tributário, tudo o que não estiver expressamente proibido é lícito ao contribuinte.

Marciano Seabra de Godoi diagnostica que essa postura parte de certos valores arraigados e que não mais se compatibilizam com o atual estado de arte da dogmática constitucional e tributária nacional, quais sejam, o tributo visto como uma agressão ou um castigo que se aceita mas não se justifica; a segurança jurídica como um valor absoluto; a aplicação mecânica e não valorativa da lei como um mito sagrado; o individualismo e a autonomia da vontade sobrevalorizados e hipertrofiados, como se vivêssemos em pleno século XIX. Atualmente, as bases da tributação são liberdade, igualdade e solidariedade. Neste cenário, a interpretação dos atos jurídicos e das operações não se pode valer da máxima de hipossuficiência dos contribuintes frente ao todo-poderoso Estado, sob pena de se obstar a aplicação de outros princípios constitucionais. Há diversos outros que podem ser tolhidos caso planejamentos sejam indiscriminadamente considerados válidos e legítimos tão-somente porque adotaram forma jurídica prevista em texto de lei (Dignidade da Pessoa Humana, Função Social da Propriedade, Isonomia). O planejamento tributário deve ser analisado “*não apenas sob a ótica das formas jurídicas admissíveis, mas também sob o ângulo da sua utilização concreta, do seu funcionamento e dos resultados que geram à luz dos valores básicos igualdade, solidariedade social e justiça*”. Enfim, exige-se, para além de uma economia de tributos, um propósito negocial.”

⁴ Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária. São Paulo, Dialética, 1998, p. 123

Por todas essas razões, está claro que a singela invocação de princípios como legalidade, livre iniciativa, liberdade contratual, etc, não será suficiente para tornar válidas as atividades realizadas pelo grupo. Constatada a simulação, o fiscal está autorizado (artigo 149, VII, CTN) a tributar a operação real, desprezando a declaração vazia, fictícia.

Não se perca de vista que é da essência do negócio simulado uma aparência de seriedade e eficácia, pois engendrado para provocar uma ilusão no público. Como assevera o já citado civilista Francisco Ferrara, na simulação, “o negócio que, aparentemente, é sério e eficaz, é, em si, mentiroso e fictício, ou constitui uma máscara para ocultar um negócio diferente”⁵.

No campo dos negócios simulados, não se pode considerar que a mera existência de contratos ou de relações jurídicas formalmente mantidas pela Haf Empreendimentos seja suficiente para provar que o negócio jurídico de sua criação foi sério e verdadeiro.

É óbvio que a Haf Empreendimentos terá todo tipo de documento em seu nome, celebrará diversos contratos e estabelecerá relações com entes os mais distintos. Isso é da própria essência de uma situação de simulação, tal qual imputada pela fiscalização. O que é relevante ter presente é o fato de que a Haf Empreendimentos, fora do mundo formal, jamais existiu enquanto pessoa jurídica verdadeiramente autônoma. Todos esses atos formalmente realizados por ela o foram, em sua substância, engendrados e levados a efeito pela contribuinte.

Sobre o assunto, o Procurador da Fazenda Nacional Miquerlam Chaves Cavalcante, no artigo O Propósito Negocial e o Planejamento Tributário no Ordenamento Jurídico Brasileiro, ensina que:

“Cremos que o constitucionalismo em vigor não mais permite a aceitação de planejamentos formalmente lícitos, vez que cumpridos fielmente preceitos legais, mas que não possuam qualquer suporte fático atinente à prática empresarial.

Neste cenário, determinado planejamento tributário que não guarde qualquer substrato de veracidade fática, ou seja, cujas medidas adotadas no campo jurídico-formal não tenham a menor repercussão na realização do objeto social proposto pela empresa, tal planejamento não encontra amparo na ordem constitucional atual.”

As lições expostas acima, podem e devem ser aplicadas ao processo em análise. É certo que a operação foi regular do ponto de vista formal. Todavia, a formalidade jurídica deve ser expressão fidedigna da realidade.

No caso, a contribuinte, em condições de ampla vantagem, transfere receitas para a Haf Empreendimentos. Investigando-se as provas e fatos, foi evidenciado que a transferência de receitas, na verdade, objetivou a diminuição da carga tributária.

A hipótese de incidência da norma deve ser interpretada de forma abrangente, no intuito de abarcar situação como a dos autos. Se houve a prática do fato gerador, o fiscal, por dever de ofício, deve constituir o respectivo crédito tributário, desconsiderando a operação artificial.

A eventual legalidade no processo licitatório também não interfere na tributação dos valores. Uma coisa é a validade dos negócios realizados pela Petrobrás, e outra os efeitos tributários decorrentes desses negócios. De acordo com o princípio *pecunia non olet*, prevista no artigo 118 do Código Tributário Nacional, a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se a validade e eficácia dos atos efetivamente praticados.

Assim, no caso em questão, o que interessa à Receita Federal do Brasil é o fato de que o sujeito passivo omitiu em sua contabilidade receitas sujeitas à tributação, artificialmente deslocada para outra empresa. (*destaques do original*)

⁵ *Ib idem*, p. 51.

Pede, assim, que o recurso especial seja conhecido e provido, para manutenção integral do lançamento.

Todos sujeitos passivos foram cientificados em 06/11/2018 (e-fls. 6552/6588). Houve embargos de declaração rejeitados nos seguintes pontos:

- a) omissão acerca das despesas de locação referentes aos imóveis apontados na tabela de e-fl. 6540, os quais foram adquiridos por HAF Empreendimentos Ltda. junto a terceiros, e não junto à contribuinte. Mesmo omissão ocorreu em relação aos veículos adquiridos por HAF Locadora de Equipamentos e Veículos Ltda. junto a terceiros, e não junto à contribuinte;
- b) obscuridade quanto à fundamentação da responsabilidade tributária atribuída aos embargantes.

Supermercado Coelho Diniz EIRELI apresentou contrarrazões (e-fls. 6596/6614) distintas das dos demais sujeitos passivos, ambas em 21/11/2018. Requer o não conhecimento do recurso especial, *eis que a Recorrente não confrontou – em razões recursais – o fundamento do acórdão recorrido, consistente em equívoco na consideração de receitas devidamente tributadas*. Diz que o discurso fazendário *sobre a “simulação” na constituição da HAF Empreendimentos não trata do principal fundamento para o provimento parcial ao recurso voluntário, qual seja, a falta de caracterização de omissão de receita no caso de comprovação de sua tributação*.

Afirma a falta de similitude fática e de divergência na interpretação da lei tributária, e argumenta:

14. Entretanto, este não é o caso dos autos, pois o recurso interposto pela Recorrente decorre de mero inconformismo com a parte do v. acórdão em que restou vencida, pois não demonstra a existência de interpretação divergente apresentada por acórdão de outra Turma Julgadora em relação a legislação tributária, mas apenas divergência na avaliação de fatos e provas analisados pelo v. acórdão recorrido. Explicamos.

15. Da breve leitura da decisão proferida no presente processo em contraste com aquela tida com paradigmática, é possível verificar que em ambas trataram da suposta inexistência da pessoa jurídica Haf Empreendimentos Ltda. Contudo, a mera análise comparativa entre o caso dos autos e aquele apontado como suposto paradigma denota que são amplamente distintos.

16. Isto porque, nada obstante ambos tratem da suposta inexistência da referida pessoa jurídica, Haf Empreendimentos Ltda, o fazem em relação a períodos distintos e contextos fáticos distintos. Logo, tanto as provas como os fatos enfrentados no processo tido equivocadamente como paradigma não se confundem com aquelas trazidas no presente autos.

17. Como tratado em item precedente (III.1), o fundamento do acórdão recorrido para provimento parcial ao recurso foi a inexistência de omissão de rendimento, diante da comprovação da submissão à tributação pela HAF Empreendimentos. Tal questão – principal no entendimento da Turma a quo – não foi apreciada pelo acórdão paradigma. Tanto assim que se extrai do acórdão paradigma justamente que o lançamento tributário já havia descontado tributos pagos pelas locadoras e, além disso, não teria havido maior prova das despesas⁶.

⁶ Contudo, o procedimento da fiscalização foi bastante claro. Ao incluir essas receitas na apuração da empresa contribuinte, descontou os correspondentes tributos devidos que haviam sido apurados na sistemática do lucro presumido pelas empresas locadoras. Como se sabe, para as atividades locatícias, a presunção do lucro é de 32%, sendo, portanto, admitida uma despesa presumida de 68%. Caso a recorrente, de fato, se sentisse prejudicada com esse coeficiente de presunção, poderia ter apresentado os comprovantes das despesas efetivamente incorridas com a administração e manutenção dos bens locados. Seria seu direito obter uma maior dedução, uma vez que o regime de

18. A situação fática, portanto, é distinta e justifica o entendimento diverso entre acórdão paradigma e recorrido.

Compara trechos dos acórdãos recorrido e paradigma, e complementa:

20. Conforme se extrai da análise comparativa dos acórdãos transcritos alhures, é possível concluir que enquanto a decisão proferida no processo ora em análise parte de elementos concretos dos autos para concluir que a pessoa jurídica Haf Empreendimentos Ltda. existe, tal como análise do objeto social frente a estrutura, a presença de empregados, o fato de ter incorrido em despesas, as receitas com terceiros auferidas, os contratos firmados para firmar empreendimentos etc, o suposto paradigma, relativo aos anos de 2.009 e 2.010, enfrentou provas e fatos distintos dos ora tratados.

21. A corroborar tal afirmação vale destacar que no período 2010, o contrato formado com a Haf Empreendimentos Ltda. para construção do Alphaville não havia sido assinado. E. tal informação é de suma importância para o correto enfrentamento da questão considerando que a pessoa jurídica em análise, Haf Empreendimentos passou por evolução em sua existência, o que também restou comprovado pelos elementos acima citados e pela assinatura, na época dos fatos geradores da autuação combatida, do empreendimento para realização do empreendimento Alphaville, iniciado na época dos fatos geradores e inexistente no acórdão paradigmático.

22. Logo, é evidente a divergência fático probatória entre acórdão recorrido e acórdão paradigmático, o que demonstra que a divergência de entendimentos fixados entre os acórdãos não se relacionar a divergência da legislação tributária, mas na conclusão obtida após a análise das provas trazidas aos autos, já que o acórdão paradigmático não encontrou provas suficientes para comprovar a existência da Haf Empreendimentos Ltda., e o acórdão recorrido, que analisou outros períodos, encontrou tais evidências.

23. E mais importante: o fundamento para o provimento parcial (existência de recolhimento de tributo) não foi objeto de análise pelo Colegiado no acórdão paradigma. Portanto, não há similitude suficiente ao conhecimento do recurso especial, como tampouco divergência na interpretação da lei tributária.

[...]

26. Ora o que se quer esclarecer é que a distinção no desfecho dos julgados se deu em face de enfrentar situações fática e provas a elas relacionadas que são distintas e que justificam a divergência de posicionamento entre os julgados. Com efeito, o acórdão recorrido analisou recolhimentos de tributo pela HAF Empreendimentos, concluindo pela impossibilidade de nova tributação como “omissão” de rendimentos, situação bastante distinta da analisada pelo acórdão paradigma.

[...]

28. Assim, como o Recurso Especial em análise não tem como objeto divergência de interpretação de legislação tributária, mas diferença de interpretação de fatos, configurados em tempo distinto, autos diferentes e provas distintas e, principalmente, contexto fático diferente já que a Haf Empreendimentos Ltda. apresentou evolução de suas atividades como já explicado, é evidente que o Recurso Especial, ora contra-arrazoado, não pode ser conhecido, impondo-se o seu não conhecimento.

[...]

Registra, ainda, a *preclusão quanto à compensação de PIS e COFINS recolhido pela HAF Locadora de Veículos*, vez que neste ponto também foi dado provimento ao recurso voluntário e a PGFN não tratou do tema em seu recurso especial. Destaca, assim, o *equívoco da Procuradoria ao discorrer em seu recurso unicamente sobre a reorganização societária do contribuinte, sustentando se tratar de “simulação”, sem que tenha discorrido sobre a*

apuração foi deslocado para o lucro real. Entretanto, a simples menção ao fato, em três econômicos parágrafos, não passa de mera tentativa de desqualificação do trabalho fiscal.

compensação de PIS e da COFINS e, a despeito disso, concluir seu recurso pedindo seja mantido o lançamento integralmente.

E, na hipótese do recurso especial ser admitido, afirma a sua improcedência no mérito, *porque é inviável a dupla tributação das receitas, quando já reconhecida sua submissão à exigência tributária.* Reitera que não foi confrontado o fundamento do acórdão recorrido, no sentido de que *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.*

Demonstra que o tema foi debatido em seu recurso voluntário, e observa que há julgados desta 1ª Turma admitindo a dedução de tributos pagos por outros sujeitos passivos, de modo que *mesmo se desconsiderada a existência das empresas HAF EMPREENDIMENTOS e HAF LOCADORA – o que se admite por amor ao debate – deve ser confirmado o acórdão recorrido quando afasta a nova tributação de rendimentos já submetidos à imposição tributária.*

Assevera que a substância de HAF Empreendimentos Ltda está demonstrada no conjunto probatório dos autos, como reconhecido no acórdão recorrido, e adiciona:

43. E nem poderia ser diferente. Primeiro, porque não procede a alegação de que a mera similitude do quadro societário seria suficiente para a comprovação da simulação da existência de determinada personalidade jurídica, pois não é aceita por este Egrégio Tribunal Administrativo⁷.

44. Ademais, em momento algum a ora Recorrida ou as demais empresas autuadas contestam o fato de pertencerem a sócios em comum. Afinal, não há qualquer impedimento legal que um mesmo grupo de empresários, possuam empresas distintas e atuantes em diferentes ramos de atividade.

45. Por esta mesma razão que, plenamente razoável, que se utilizem de um mesmo espaço para suas atividades, não havendo qualquer ilegalidade no fato de empresas de um mesmo grupo compartilhem uma mesma estrutura, motivadas por razões negociais ou econômicas, como muito bem reforçado por esta Colenda 1ª Seção no ótimo Acórdão 1402-002.498.

46. Demais disso, como bem demonstrou a Recorrente em sede de recurso voluntário, atualmente as personalidades jurídicas pertencentes ao grupo da Recorrida possuem

⁷ COFINS – ALÍQUOTA – PRODUTOS DE HIGIENE E BELEZA – ESTABELECIMENTOS INDUSTRIAL E COMERCIAL – ARTS. 1º E 2º DA LEI Nº 10.147/00. Para o cálculo da COFINS incidente sobre a receita de venda de produtos de higiene e beleza aplica-se a alíquota de 10,3% no caso de receita auferida por pessoa jurídica que proceda à industrialização ou importação dos citados produtos sendo que a alíquota é reduzida a zero, no caso de receita de revenda dos referidos produtos, auferida por pessoa jurídica não enquadrada na condição de industrial ou importador.

COFINS – DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS – CISÃO PARCIAL – DESMEMBRAMENTO DE ATIVIDADE – SIMULAÇÃO – INOCORRÊNCIA – ART. 116, § ÚNICO DO CTN. Embora não se ignore que a autoridade administrativa pode desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, a Lei Complementar somente autoriza a desconsideração, desde que observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária (art. 116, § único do CTN). Assim o contrato só se transmuda em forma dissimulada quando ocorrer violação da própria lei e da regulamentação que o rege, donde decorre que a descaracterização do contrato só pode ocorrer quando fique devidamente evidenciada uma das situações previstas em lei, sendo que fora desse alcance legislativo, impossível ao Fisco tratar um determinado contrato privado como outro de natureza diversa, para fins tributários. Não há simulação na cisão parcial através da qual se efetua o desmembramento de atividades em várias empresas, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária, não sendo lícita a pretensão fiscal de desconsiderar as distintas atividades e respectivas receitas segregadas em diferentes empresas do mesmo grupo, para tributá-las unificadamente.

sedes próprias, totalmente independentes e em separado a sede da empresa Supermercado Coelho Diniz.

47. Deveras, muito embora a instalação de empresas no mesmo local de outras empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico não representar, per se, qualquer indício de simulação das suas existências, os documentos juntados em sede de recurso voluntário e analisados pela Turma a quo descontroem qualquer entendimento acerca da suposta irregularidade na localização das personalidades jurídicas em questão.

48. Neste mesmo escopo, também se demonstrou por meio dos demais documentos apresentados no processo, diversas são as despesas assumidas pela Haf Empreendimentos que evidenciam a sua existência de fato, e que podem ser resumidas pelas despesas com IPTU, IPVA, IOF, IRRF sobre aplicações financeiras, juros passivos, energia elétrica, taxas bancárias, multas, manutenção de bens e instalações, dentre outros.

49. Importante anotar que as empresas patrimoniais possuíam substância econômica – tanto que reconhecida a existência da HAF Empreendimentos pelo acórdão da Turma Ordinária, sendo evidente que as atividades por elas exercidas, além de não necessitarem de grandes estruturas para serem realizadas. Com efeito, estando os bens administrados totalmente locados, tem-se a obrigação somente de efetuar o faturamento uma vez por mês.

50. Da mesma forma é a atividade de gestão de ativos financeiros, que se resume em supervisionar, dirigir e controlar operações desta natureza, como se verificam dos próprios contratos analisados pela D. Fiscalização, o que faz com que tais atividades possam ser realizadas pelos próprios administradores, por meio de seu escritório profissional localizado, seja na sua própria residência, seja em qualquer outro lugar.

51. Além de ser totalmente desnecessária a presença de funcionários para o desempenho das atividades referidas acima, verifica-se que atualmente tal argumento não se presta mais a empresa HAF Empreendimentos, em razão da efetiva contratação de funcionários em seus quadros conforme comprovou por meio de documentação juntada nos autos (fls. 1183 a 1196), tais como: fichas de empregados, livro razão, diário e GFIP's, além de despesas suportadas pela empresa. Tal, fato comprova não só a real existência, mas também a efetiva continuidade da atividade da empresa.

52. Outro ponto que já foi utilizado como argumento para a manutenção dos efeitos de reestruturações societárias/tributárias, ou seja, o cancelamento da autuação, foi o não retorno à situação inicial, mediante o desfazimento do negócio jurídico simulado ou a neutralização de seus efeitos por meio de outros atos ou negócios jurídicos simultâneos ou subsequentes, como é o caso da Recorrida.

53. Afinal, por coerência, é necessário reconhecer que o longo prazo, consistente no grande lapso temporal, embora não torne, por si só, legítima a operação, deve representar evidência contundente quanto ao caráter legítimo dos atos praticados. Este entendimento foi utilizado, por exemplo no Acórdão 1402-001.472 citado anteriormente e que possui a seguinte ementa:

“GANHO DE CAPITAL. VENDA DE QUOTAS. PLANEJAMENTO FISCAL ILÍCITO. DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS. INOCORRÊNCIA NAS REDUÇÕES DE CAPITAL MEDIANTE ENTREGA DE BENS OU DIREITOS, PELO VALOR CONTÁBIL A PARTIR DE VIGÊNCIA DA LEI 9.249/1995.

Constitui propósito negocial legítimo o encadeamento de operações societárias visando a redução das incidências tributárias, desde que efetivamente realizadas antes da ocorrência do fato gerador, bem como não visem gerar economia de tributos mediante criação de despesas ou custos artificiais ou fictícios. A partir da vigência do art. 22 da Lei 9.249/1995 a redução de capital mediante entrega de bens ou direitos, pelo valor contábil, não mais constitui hipótese de distribuição disfarçada de lucros, por expressa determinação legal.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Aplica-se ao lançamento reflexo o mesmo tratamento dispensado ao lançamento principal, em razão da relação de causa e efeito que os vincula.

Recurso voluntário provido.”

54. Na hipótese da Recorrida, tem-se que as empresas foram constituídas no ano de 2007, há mais de uma década, portanto, e continuam a existir e a operar, o que faz com que sejam infundadas eventuais alegações de que elas foram criadas com o único intuito de possibilitar a redução da carga tributária da “empresa mãe”.

55. *In casu*, portanto, o decurso do lapso temporal milita a favor da Recorrida, confirmando todo o acervo probatório. Igualmente, nos últimos anos ocorreu um incremento nas receitas das empresas patrimoniais, inclusive, com a celebração de diversos outros contratos, além dos analisados pela Fiscalização, não podendo mais se falar em ausência de objetivo social.

56. Noutras palavras, mesmo que se admita que as criações das referidas empresas ocorreram com o objetivo de redução fiscal, com o passar do tempo, a exploração imobiliária e de bens móveis se tornou um negócio altamente rentável e um dos “braços” do grupo econômico que se iniciou com a venda de mercadorias. É importante aqui destacar, Caros Conselheiros, que a Fiscalização não se desincumbiu do ônus de provar a simulação, a fraude ou o dolo da evasão de tributos. Partiu-se, na verdade, de concepções de propósito negocial e da intervenção apriorística na liberdade de organização patrimonial.

57. Como se não bastasse o inequívoco longo decurso do tempo entre a criação das citadas empresas patrimoniais e a comprovada manutenção das personalidades jurídicas por mais de uma década, militando em favor da Recorrida, nota-se ainda que diversos são os negócios jurídicos realizados pelas patrimoniais com empresas independentes, sem qualquer relação com as demais empresas do “grupo Coelho Diniz”, como denominou a Fiscalização.

58. Dentre os variados contratos celebrados entre as empresas patrimoniais e terceiros destacam-se aqueles firmados entre a empresa HAF empreendimentos e a empresa Alphaville Urbanismo (CMPJ nº 00.446.918/0001-69), com quem firmou parceria para a comercialização de uma unidade do Alphaville em Minas Gerais, em que os terrenos adquiridos pela Haf Empreendimentos seriam transformados em loteamento com a marca ALPHAVILLE.

59. Inegável que estes negócios jurídicos firmados com empresa do setor de empreendimentos imobiliários de notório conhecimento do público em geral, demonstram que a empresa HAF empreendimentos existia de fato e praticava seus negócios jurídicos de forma livre e irrestrita e não só com empresas do grupo. Caso contrário jamais a empresa Alphaville Urbanismo praticaria quaisquer negócios ou parcerias com a referida empresa.

60. Aliás, a corroborar tais afirmações insta salientar que o ilustre Conselheiro Relator ao proferir o voto condutor do v. acórdão recorrido bem verificou tais questões, afastou a acusação de omissão de receitas em face da Recorrente, conforme se extrai do referido julgado:

[...]

61. Em síntese, a Haf Empreendimentos Ltda. é uma empresa que, nos períodos da cobrança, auferia receita, despesas, adquiria ativos e elaborava projetos de empreendimentos imobiliários na exata hipótese do previsto no seu objeto operacional e com funcionamento e administração independente da empresa ora Requerida.

62. Diante disso, a reanálise da questão na forma pretendida pela Recorrente, por meio de Recurso Especial, além de encontrar óbice no tocante a questão da admissibilidade em face da disposição contida no § 1º do art. 67, da Portaria nº 343, de 09 de junho de 20155, também demandaria o revolvimento de questões fático-probatória analisadas pela instância julgadora a quo, o que em sede de recurso especial não é admitido por este C. CARF.

Requer, assim, que o recurso especial não seja conhecido, ou que lhe seja negado provimento.

Os demais sujeitos passivos também requereram em suas contrarrazões (e-fls. 6617/6629) o não conhecimento do recurso especial da PGFN, por não suscitar divergência de interpretação da legislação, mas sim reavaliação de provas, vez que os acórdãos comparados *analisaram a existência da referida pessoa jurídica em anos diferentes e contextos fáticos distintos e, por isso mesmo, provas distintas trazidas aos autos.*

Transcrevem excertos do acórdão recorrido para demonstrar *que a decisão parte de elementos concretos dos autos para concluir que a pessoa jurídica Haf Empreendimentos Ltda. existe tal como análise do objeto social frente a estrutura, a presença de empregados, o fato de ter incorrido em despesas, as receitas com terceiros auferidas, os contratos firmados para firmar empreendimentos etc., e prossegue:*

Pois bem. A decisão paradigmática, voltando para os anos de 2.009 e 2.010, cotejou provas distintas, situação fática diferente – eis que em 2.010 ainda não havia sido assinado contrato da Haf Empreendimentos Ltda. para construção do Alphaville – **obtendo uma conclusão fática diferente daquela inferida pela decisão recorrida.**

Assim, é de suma importância levar em consideração que a pessoa jurídica passou por evolução em sua existência, o que também restou comprovado pelos elementos acima citados, e pela assinatura na época dos fatos geradores do empreendimento para realização do empreendimento Alphaville, empreendimento, este, iniciado na época dos fatos geradores e inexistente no acórdão paradigmático.

Logo, a divergência entre acórdão recorrido e acórdão paradigmático não se relaciona a divergência da legislação tributárias, mas na conclusão obtida após a análise das provas trazidas aos autos, já que o acórdão paradigmático não encontrou provas suficientes para comprovar a existência da Haf Empreendimentos Ltda., e o acórdão recorrido, que analisou outros períodos, encontrou tais evidências. (destaques do original)

Insistem que a discussão está centrada em aspectos probatórios, e em reforço a esta afirmação destacam que *tanto o v. acórdão paradigmático como o v acórdão recorrido tiveram a mesma interpretação da legislação tributária que aplicaram efeitos idênticos quando entenderam que outra pessoa jurídica a Haf Locadora de Equipamentos e Veículos Ltda. não existia.*

No mérito, referem *inúmeros elementos que demonstram a plena existência da Haf Empreendimentos Ltda. a saber:*

- (1) A pessoa jurídica é devidamente constituída na Junta Comercial, com CNPJ ativo.
- (2) A pessoa jurídica realiza a atividade de seu objeto social.
- (3) O Livro razão, diário e GFIP às fls. 1185 e 1188 do processo, indicando a presença de empregados, utilizados para obras em imóveis a serem locados (vide também contabilização de FGTS e INSS às fls. 4894);
- (4) Há gastos suportados pela pessoa jurídica como se infere às fls. 1.192 e segs., por exemplo.
- (5) Há, nos autos, exemplo de aporte financeiro pelos sócios, exemplo: comprovação de cheques de R\$ 1.500.000,00 (um milhão e meio de reais), acostado aos autos (vide fls. 4761 e seguintes);
- (6) Há, nos autos, comprovação de aquisição de terrenos (vide razão analítico com terrenos adquiridos pela Haf Empreendimentos Ltda. às fls. 4796);

(7) Há, nos autos, comprovação de empréstimos contraídos com instituições financeiras para realizar suas atividades (vide por exemplo a conta juros e comissões bancárias no Razão Analítico às fls. 4794).

(8) Há, nos autos, ações judiciais em que a Haf Empreendimentos Ltda. é parte (fls. 3111 e seguintes);

(9) **A Pessoa jurídica passou por evolução em sua existência**, o que é comprovado não apenas por fotos recentes juntada (vide fls. 5692 a 5714), demonstrando suas instalações etc., mas também pela assinatura na época dos fatos geradores de empreendimento para realização do empreendimento Alphaville, empreendimento, este, iniciado na época dos fatos geradores (vide contrato juntado às fls. 5632 e seguintes), e recentemente registrado no Primeiro Ofício do Registro de Imóveis da Comarca de Governador Valadares, devendo-se pontuar, no entanto, que seria natural uma pessoa jurídica que se dedica a locação ter estrutura enxuta.

(10) A fiscalização admite que a Haf Empreendimentos Ltda. possuía receitas com pessoas jurídicas não detidas pelos controladores do Supermercado Coelho Diniz Ltda. (vide fls. 665), tanto que imputa a omissão de receitas à Recorrente por conta das receitas não contabilizadas. No entanto, esse fato não foi suficiente para se convencer da existência da Haf Empreendimentos Ltda., em razão da proporção que, na avaliação da fiscalização, era diminuta. Ocorre que essa desconsideração é arbitrária: a partir de que percentual as receitas com partes independentes devem ser consideradas como indicativo de existência de uma pessoa jurídica? O exemplo mostra o perigo de se considerar existente ou não, uma pessoa jurídica, a partir de critérios não fixados pela legislação. (g.n) *(destaques do original)*

Apresentam tabela demonstrativa das *despesas incorridas por tal pessoa jurídica*, a tabela a seguir indica o *rol de dispêndios incorridos pela Haf Empreendimentos Ltda.* demonstrando que se tratava de empresa que exercia sua efetiva operação. E adicionam:

Frise-se que a Haf Empreendimentos Ltda. possui inclusive diversas demandas judiciais relativas à doação de terrenos, interdito proibitório visando proteger a posse de terreno, cobrança de valores referentes a contratos de arrendamento, tudo em busca de garantir o direito aos bens que seriam utilizados para consecução de suas atividades econômicas próprias, fossem elas a locação de imóveis próprios, a incorporação de empreendimentos imobiliários, o loteamento de imóveis próprios, a construção de imóveis, ou mesmo a compra e venda de imóveis próprios, todas atividades econômicas exercidas pela empresa no período abrangido pela autuação fiscal.

Uma empresa inexistente ajuizaria ou seria demandada em ações judiciais? Anteriores e contemporâneas ao período fiscalizado? E, ainda, diretamente relacionadas e em benefício das atividades constantes de seu objeto social? Que trabalho para simular sua existência - diga-se de passagem.

Ademais, vale repetir que a Haf Empreendimentos passou a desenvolver uma parceria para a comercialização de uma unidade do Alphaville em Minas Gerais. Em 2012, aliás, foi firmada a parceria com a Alphaville Urbanismo S.A., em que os terrenos adquiridos pela Haf Empreendimentos seriam transformados em loteamento com a marca ALPHAVILLE.

O referido projeto teve grande evolução, sendo que a Haf Empreendimentos teve diversas unidades desse empreendimento comercializadas conforme comprovado através dos documentos já acostados aos autos.

As informações do projeto podem ser identificadas no seguinte sítio eletrônico:

http://www.alphaville.com.br/empreendimento/terrasalphavilleriadoce?utm_medium=googlecpc&utm_campaign=RIoDoce2016_GS&gclid=CKm9n-SD79ECFcQHkQodIvgKGg

Com a devida vênia, seria incabível uma empresa que “não existe” participar de um empreendimento dessa magnitude, como do ALPHAVILLE!

Nesse sentido, se a movimentação da empresa para realizar o empreendimento já se iniciou na época do fato gerador fica mais um elemento para se demonstrar que a empresa “existe faticamente”!

Em síntese, a Haf Empreendimentos Ltda. é uma empresa que, nos períodos da cobrança, auferia receita, despesas, adquiria ativos e elaborava projetos audaciosos de empreendimentos futuros – atualmente concretizado! - tudo coerente com seu objeto operacional.

Requerem, assim, que o recurso especial não seja conhecido, ou, então, que lhe seja negado provimento *haja vista a clara existência da Haf Empreendimentos Ltda., tal como amplamente comprovado nos autos.*

Cientificados da rejeição dos embargos, todos os sujeitos passivos apresentaram recursos especiais aos quais foi negado seguimento (e-fls. 6662/7614). O agravo, também apresentado por todos sujeitos passivos, foi rejeitado (e-fls. 7615/8186).

Os sujeitos passivos ainda opuseram embargos de declaração contra a rejeição do agravo, mas foi negado conhecimento ao requerimento conforme e-fls. 8195/8248.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

Os sujeitos passivos contestam a admissibilidade do recurso fazendário. Em essência apontam que os Colegiados do CARF decidiram de forma diferente em relação à existência de Haf Empreendimentos Ltda em razão do contexto probatório analisado, inexistindo divergência de interpretação da legislação tributária.

A PGFN, de seu lado, transcreve as acusações fiscais citadas nos acórdãos comparados e afirma a identidade fática depois de assim concluir:

Com efeito, em ambos os casos apreciados, a empresa fiscalizada (Supermercado Coelho Diniz) transferia bens móveis e imóveis de seu ativo às empresas vinculadas Haf Locadora e Haf Empreendimentos, constituídas apenas formalmente, para, em seguida, alugar os mesmos bens transferidos das empresas adquirentes, em operações artificiais com o único objetivo de reduzir a tributação de suas receitas, mediante a dedução das despesas de vultosos alugueis, enquanto ainda se beneficiava das transferências de receitas para as empresas locadoras, que se submetiam ao regime mais favorecido de tributação pelo lucro presumido. Como consequência da apuração de tais fatos, a fiscalização lavrou autuações em face do contribuinte para imputar-lhe as infrações: a) dedução indevida de despesas; e b) omissão de receitas reconhecidas em nome das Haf Locadora e Haf Empreendimentos, locadoras inexistentes de fatos, constituídas apenas formalmente.

Na sequência, depois de referir as razões de decidir do paradigma, observa que nele foi mantida *a autuação integralmente no tocante à omissão de receitas, inclusive em face da Haf Empreendimentos Ltda, isto por entender configurada a artificialidade em sua constituição, uma vez que criada unicamente para economia de tributos, inclusive coma tributação das receitas auferidas segundo o regime mais favorecido de tributação pelo lucro presumido.* E, sob esta ótica, afirma divergência na interpretação dos artigos 116 do 118, I e 149, VII, do Código Tributário Nacional, bem como dos arts. 421, 422, 186, 187 e 167, do

Código Civil, na configuração de simulação para efeito de apuração de omissão de receitas, mediante a desconsideração de negócios jurídicos maculados pelo vício da fraude.

No mérito, a PGFN refere a acusação fiscal no sentido de que a Contribuinte *criou artificialmente a empresa Haf Empreendimentos para transferir-lhe receitas, que seriam tributadas sob o regime mais favorável pelo lucro presumido*, e reproduzindo elementos da acusação fiscal, sem confrontar especificamente nenhum argumento do voto condutor do acórdão recorrido, conclui que a existência de simulação autoriza o lançamento de ofício, dada a *obrigatoriedade da existência de negócios efetivos, reais e em consonância com a função social para a qual foram criado*. Para além das referências doutrinárias e jurisprudenciais acerca da possibilidade de desconstituição de planejamentos tributários pelo Fisco, a PGFN refere as condições específicas de Haf Empreendimentos Ltda apenas nestes pontos:

No campo dos negócios simulados, não se pode considerar que a mera existência de contratos ou de relações jurídicas formalmente mantidas pela Haf Empreendimentos seja suficiente para provar que o negócio jurídico de sua criação foi sério e verdadeiro.

É óbvio que a Haf Empreendimentos terá todo tipo de documento em seu nome, celebrará diversos contratos e estabelecerá relações com entes os mais distintos. Isso é da própria essência de uma situação de simulação, tal qual imputada pela fiscalização.

O que é relevante ter presente é o fato de que a Haf Empreendimentos, fora do mundo formal, jamais existiu enquanto pessoa jurídica verdadeiramente autônoma. Todos esses atos formalmente realizados por ela o foram, em sua substância, engendrados e levados a efeito pela contribuinte.

[...]

No caso, a contribuinte, em condições de ampla vantagem, transfere receitas para a Haf Empreendimentos. Investigando-se as provas e fatos, foi evidenciado que a transferência de receitas, na verdade, objetivou a diminuição da carga tributária.

Em circunstâncias correlatas, esta Conselheira assim se posicionou em voto declarado no Acórdão nº 9101-006.357:

A circunstância de os casos comparados tratarem da mesma operação realizada pelo mesmo sujeito passivo, com repercussão em vários anos calendários e, assim, objeto de lançamento em distintos autos, submetidos à apreciação de diferentes Colegiados do CAREF, é um indicativo forte no sentido de as soluções distintas representarem diferentes interpretações da legislação de regência da matéria. Tal, porém, somente se confirmará se as decisões diferentes partirem de discussões sob premissas semelhantes.

E múltiplos fatores podem conduzir os Colegiados a decidir de forma diferente acerca da procedência do lançamento. Sem pretender exaurir as possibilidades, pode-se cogitar que: i) os lançamentos: i.i) sejam aperfeiçoados com o acréscimo de argumentos de reforço nas lavraturas posteriores à primeira; i.ii) sejam depreciados com exposições resumidas ou adaptações incorretas da primeira formalização; ou i.iii) refiram legislação distinta em razão da sua alteração ao longo do período no qual os efeitos tributários se verificaram; ii) as defesas também sejam aperfeiçoadas ou depreciadas ao tempo em que produzidas; iii) distintas autoridades julgadoras de 1ª instância confrontem as defesas com argumentos específicos ou até reconheçam de vícios de ofício, que motivem recursos voluntários com diferentes construções argumentativas; e iv) Colegiado de 2ª instância ignore argumentos de defesa que outro Colegiado tome como determinante para a solução distinta aplicada ao caso. Esta última circunstância, em regra, demandará atuação da parte interessada para desfazer a dessemelhança entre os cenários mediante oposição de embargos de declaração, isso se distinção não estiver consolidada por insuficiência do recurso voluntário.

Mas, um vez alinhados os cenários submetidos aos diferentes Colegiados do CAREF, as distintas manifestações a partir das mesmas premissas necessariamente evidenciará divergência jurisprudencial na interpretação da legislação tributária porque a produção

do ato decisório, como ato administrativo, não contempla espaço de liberdade no qual possa se situar a justificativa para diferentes respostas da Administração Tributária aos interessados. A resposta deverá, necessariamente, resultar de interpretação da legislação tributária, e isso inclusive no exercício da livre convicção prevista no art. 29 do Decreto nº 70.235/72⁸, dado tal dispositivo apenas impedir a imposição ao julgador de uma fórmula de apreciação de provas, sem representar um salvo-conduto para edição de atos decisórios imotivados.

Como relatado, a presente exigência tem em conta as ocorrências pertinentes aos anos-calendário 2011 e 2012, e se sucede ao lançamento anterior, objeto do paradigma e do processo administrativo 15504.724607/2012-27, que referiu os fatos verificados de 2008 a 2010.

O Colegiado *a quo* considerou simuladas as operações realizadas entre a Contribuinte e HAF Empreendimentos Ltda. Mas, no que se refere à atribuição das receitas desta à Contribuinte, compreendeu que os recorrentes haviam logrado provar sua existência real, a impedir a caracterização, *como omissão de receitas por parte do Supermercado Coelho Diniz, do recebimento de contratos pactuados com pessoas jurídicas que não são objeto da presente autuação*. No relatório, depois de extensa descrição acerca das operações envolvendo HAF Empreendimentos Ltda, a determinação dos valores tributáveis traz a seguinte síntese no ponto em questão:

- 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.

Vale, também, a transcrição das provas apresentadas na impugnação acerca da efetiva existência de HAF Empreendimentos Ltda:

- 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 2011 — 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.

⁸ Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

- 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.

[...]

- 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, 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.

Esta atividade imobiliária exercida a partir de 2011, tendo em conta as transferências dos imóveis da Contribuinte restrita a 2007 e 2008, depois das quais também há prova de contratação de empregados, são referências presentes no voto condutor do acórdão recorrido:

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 móveis 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 negocial 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.

No paradigma nº 1102-001.029 estão relatadas provas semelhantes apresentadas pela Contribuinte:

3.2 As sociedades HAF EMPREENDIMENTOS LTDA e HAF LOCADORA DE VEÍCULOS E EQUIPAMENTOS LTDA possuem plena autonomia para seus negócios. Neste sentido, cita as operações que foram informadas desde o início da ação fiscal, a saber: a locação de uma casa para a COOPERATIVA UNIMED-GV, no valor total de R\$ 88 mil em 2009; a locação de um lote para DENIS R. CELESTINO, no valor total de R\$ 48 mil em 2009; a locação de uma pedreira para SEBASTIÃO FERNANDES, no valor total de R\$ 72 mil em 2010; e constituição de uma sociedade entre a HAF EMPREENDIMENTOS LTDA e a GRAN VIVER URBANISMO S/A para a realização de grande empreendimento em Governador Valadares.

3.3. Há provas que demonstram inequivocamente a existência de fato e de direito das sociedades HAF EMPREENDIMENTOS LTDA e HAF LOCADORA DE VEÍCULOS E EQUIPAMENTOS LTDA. A decisão recorrida, tentando contornar o constrangimento de ter que pedir o reexame de período já fiscalizado, incorreu nos mesmos equívocos da fiscalização. Neste sentido, alegou que não existe incompatibilidade no fato de ter constado no Termo de Verificação Fiscal as

informações contraditórias de que houve exame por amostragem e de que foi feita uma análise minuciosa. Na verdade, a decisão recorrida também baseou-se na acusação fiscal acerca da inexistência de fato daquelas sociedades. Porém, em nenhum momento as autoridades fazendárias praticaram qualquer ato com vistas à baixa de suas inscrições no cadastro do CNPJ.

3.3.1. A existência de fato e de direito da HAF EMPREENDIMENTOS LTDA pode ser constatada pelos elementos de prova juntados com a impugnação: fluxograma das atividades da empresa, relação de 350 empregados e um conjunto de 20 documentos (atos comerciais, assuntos judiciais e extrajudiciais, alterações contratuais, escrituras, dentre outros). A decisão recorrida tentou fragilizar esses elementos alegando que caberia à impugnante demonstrar como os sócios diretores conciliavam suas atividades com as demais empresas do grupo e que os fluxogramas não têm força probatória, bem como que os empregados não trabalhavam na sede da empresa. Todavia, a impugnante não teria como comprovar a rotina e as disponibilidades de horário da diretoria dessas empresas. A decisão recorrida desprezou a importância do fluxograma da empresa, o qual informa que a administração ficava à cargo exclusivo de cada diretor. Ademais, juntamente com o recurso, a contribuinte apresentou um outro conjunto de 14 documentos (assuntos judiciais, extrajudiciais e negociais) que envolvem a HAF EMPREENDIMENTOS LTDA desde sua existência. Há, ainda, as certidões negativas de débitos municipais. A fiscalização deveria também ter diligenciado perante os locatários informados desde o início da ação fiscal para certificar a existência fática da empresa. Por fim, a contribuinte anexa a Ata de Constituição e Estatuto Social da companhia denominada ALTA VILLA GOVERNADOR VALADARES EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS S/A que comprova a constituição de uma sociedade entre a HAF EMPREENDIMENTOS LTDA e a GRAN VIVER URBANISMO S/A para a realização de grande empreendimento em Governador Valadares.

3.3.2. A existência da HAF LOCADORA DE VEÍCULOS E EQUIPAMENTOS LTDA pode ser constatada através de documentos relativos à ações de cobrança de multas ajuizadas contra terceiros adquirentes de seus veículos.

Contudo, o voto condutor do paradigma não enfrenta essas alegações. A adição das receitas de HAF Empreendimentos Ltda à base tributável da Contribuinte é abordada apenas sob a ótica do ganho fiscal alcançado e, mais à frente, depois de referir a documentação apresentada acerca da efetiva existência de HAF Empreendimentos Ltda, o referido voto nada contrapõe às atividades que, nos termos do relato do acórdão recorrido, teriam sido realizadas a partir de 2011, limitando-se a análise aos períodos autuados e a registrar que *apenas uma ínfima parcela das receitas auferidas decorreram de contratações com terceiros*. Veja-se:

[...]

Os valores estipulados para a locação mensal daqueles bens eram muito superiores às correspondentes deduções permitidas a título de depreciação porque estas baseavam-se em custos históricos que não foram atualizados na transferência dos acervos patrimoniais. Porém, no seu recurso, a empresa contribuinte apresentou laudos de avaliação elaborados por profissionais do ramo imobiliário com a intenção de afastar eventuais questionamentos sobre valores excessivos dos aluguéis pactuados.

Nada obstante, a vantagem tributária pode ser facilmente compreendida na medida em que as duas empresas locadoras dos bens móveis e imóveis optaram pelo regime de tributação com base no lucro presumido. Explica-se. Enquanto ocorre uma redução nos valores do IRPJ e CSLL devidos na contabilidade da empresa contribuinte da ordem de 34% (25% + 9%) sobre as despesas de locação, surge uma tributação da ordem de 10,88% (34% x 32% de coeficiente de presunção do lucro) sobre as correspondentes receitas nas contabilidades das empresas locadoras. Ou seja, como resultado líquido, ocorre uma economia da ordem de 23,12% (34% - 10,88%) sobre os valores estipulados para a locação daqueles bens.

O mesmo raciocínio pode ser estendido às receitas obtidas com as locações efetuadas para terceiros (incluindo-se as locações para empresas relacionadas HAF Distribuidora e Armazém Diniz). É que estas receitas acabaram sendo deslocadas da contabilidade da empresa contribuinte (lucro real) para as contabilidades das empresas HAF Empreendimentos e HAF Locadora (lucro presumido).

[...]

Logo de início, a fiscalização verificou que aquelas duas empresas não possuíam estruturas físicas e operacionais condizentes com empresas semelhantes que efetivamente atuem nos respectivos mercados. Tal situação ficou ainda mais exposta com os argumentos utilizados para contraditar aquela verificação ainda no curso do procedimento fiscal, os quais só reforçavam a tese de que se tratavam de empresas com o propósito de viabilizar a economia tributária engendrada. Assim, por exemplo, no tocante à HAF Empreendimentos, forneceu-se documentação de despesas realizadas com obras nos próprios imóveis locados (ou que estavam sendo preparados para locação) junto à empresa contribuinte. Por sua vez, relativamente à HAF Locadora, informou-se que bastavam seus próprios sócios (os mesmos das empresas contribuinte) para a execução de suas atividades operacionais, pelo que recebiam pró-labores no valor de um salário mínimo.

[...]

A empresa contribuinte, em seu recurso, alega que há provas inequívocas que demonstram a existência de fato e de direito dessas sociedades. Aduz que nada impede que duas empresas se instalem na mesma área geográfica. Revela que a decisão recorrida desprezou a importância de diversos documentos juntados com a impugnação (fluxogramas de atividades, relação de empregados, atos comerciais, assuntos judiciais e extrajudiciais, alterações contratuais, escrituras, cobrança de multas, dentre outros). E ainda acrescenta mais documentos com o recurso (assuntos judiciais, extrajudiciais e negociais, certidões negativas de débitos municipais, ata de constituição de sociedade visando futuro empreendimento imobiliário). Enfim, a recorrente concentra seu foco na reunião de provas que demonstrem a presença daquelas sociedades no mundo jurídico porque acredita que a autuação teve como pressuposto a constatação de suas inexistências de fato. Chega a argumentar que as autoridades fazendárias em nenhum momento praticaram qualquer ato com vistas à baixa de suas inscrições no cadastro do CNPJ.

A integralização dos capitais subscritos nas empresas locadoras também merece destaque. Valores significativos, como R\$ 2,1 milhões (HAF Empreendimentos) e R\$ 700 mil (HAF Locadora), foram declarados como tendo sido entregues mediante dinheiro em espécie. Intimada a comprovar a origem desses recursos, a empresa contribuinte informou que seus sócios (os mesmos das empresas beneficiadas) detinham patrimônio condizente em suas declarações de bens das pessoas físicas. Contudo, não foram fornecidos maiores detalhes sobre tais operações como, por exemplo, a apresentação de extratos bancários contendo os saques, de contas correntes mantidas pelos sócios que integralizavam os capitais, em valores e datas aproximadas aos respectivos eventos.

Em seu recurso, no entanto, a empresa contribuinte alega que não houve vícios na constituição dessas empresas e que a exigência de extratos bancários não se coaduna com negócios que ainda irão ter seu início.

Nesse ponto, em consonância com o que se estabeleceu nas premissas antes expostas, deve ser ressaltado que o importante não é atestar a existência ou regular constituição das empresas locadoras, mas, sim, verificar se os negócios jurídicos por elas proporcionados tiveram o propósito preponderantemente marcado pela economia tributária. Farei isso após a análise de todo o conjunto probatório. Entretanto, cumpre anotar que as peculiaridades constatadas na constituição e existência dessas empresas contribuem para formar a convicção desejada.

[...]

Outros elementos também contribuem para formar a convicção de que as empresas locadoras tinham o objetivo precípuo de viabilizar o planejamento tributário: apenas uma ínfima parcela das receitas auferidas decorreram de contratações com terceiros; quando isso ocorreu, foi necessária a intermediação de outros profissionais mais experimentados do ramo locatício; ausência de divulgação do negócio empreendido por essas empresas num meio hoje tão evidente como a internet; necessidade de obtenção de empréstimos com a empresa contribuinte sempre que se faziam necessários novos investimentos, seja na aquisição de novos bens para locação, seja em melhoramentos dos bens já existentes; e a transferência da propriedade de veículos de passeio antes pertencentes aos sócios para também gerarem despesas com locação.

Em contrapartida, a empresa contribuinte tenta minimizar esses elementos. Nesse sentido, acentua que a HAF Empreendimentos celebrou três contratos de locação com terceiros (apesar de isso ter representado uma parcela ínfima de sua receita auferida); informa que a mesma HAF Empreendimentos participou da constituição de uma outra sociedade com vistas à realização de um grande empreendimento imobiliário na região; esclarece que a intermediação de uma outra empresa do ramo imobiliário no contrato de locação celebrado com Denis Celestino teria sido exigência deste; e reclama que outras entidades também não divulgam seus negócios no sítio www.telelista.net, mas nem por isso têm suas existências fáticas questionadas.

- Da qualificação das operações empreendidas:

A partir da premissa firmada, qual seja, a inoponibilidade ao Fisco dos planejamentos formados por negócios jurídicos de propósito preponderantemente marcado pela economia tributária, e do conjunto probatório previamente analisado, já se pode tentar qualificar as operações empreendidas no presente processo.

[...]

Retomando as premissas antes expostas para verificação de divergência jurisprudencial entre casos comparados que tratam da mesma operação realizada pelo mesmo sujeito passivo, com repercussão em vários anos calendários, importa observar que no ponto do lançamento em que os acórdãos adotaram diferentes soluções não se trata, propriamente, de reflexos de uma mesma operação, vez que a desconstituição da locação a empresas do grupo foi mantida em ambos acórdãos, e a discussão aqui posta se cinge à adição das demais receitas de HAF Empreendimentos Ltda à base tributável da Contribuinte. E nesta seara, a avaliação da efetiva existência da pessoa jurídica se faz em razão das atividades por ela exercidas no período autuado. Logo, diante de decisões que tiveram em conta a atuação daquela pessoa jurídica em diferentes períodos de apuração, não há como se cogitar de divergência jurisprudencial. No caso, o Colegiado do paradigma ignorou argumentos de defesa que o Colegiado *a quo* tomou como determinante para a solução distinta aplicada ao caso, e isto essencialmente porque estavam analisado a efetiva existência de HAF Empreendimentos Ltda em períodos distintos.

Diante desta dessemelhança, o dissídio jurisprudencial não se estabelece.

De fato, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos nº 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento

há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF nº 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Por tais razões, deve ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora