



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10660.722414/2015-68
ACÓRDÃO	3101-003.988 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de dezembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CONSTRUTORA DHARMA S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Exercício: 2010, 2011, 2012, 2013

SIMULAÇÃO. DESCONSIDERAÇÃO DE SEGREGAÇÃO DE PESSOAS JURÍDICAS SIMULADA. DOLO DE EVASÃO FISCAL.

Demonstrada a simulação da segregação de fontes de rendimentos em diversas pessoas jurídicas, é legítima a desconsideração da reestruturação societária simulada para a tributação concentrada da única entidade realmente existente.

MULTA QUALIFICADA. DEMONSTRAÇÃO DE DOLO PARA A EVASÃO DE TRIBUTOS.

Demonstrada a simulação da segregação de fontes de rendimentos, com o dolo de evadir tributos, é legítima a qualificação da multa de ofício.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. POSSIBILIDADE DE REDUÇÃO.

Possibilidade de redução da multa qualificada de 150% para 100%, com fundamento no art. 44, § 1º, VI, da Lei nº 9.430, de 1996, com alterações promovidas pela Lei nº 14.689, de 2023.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. GRUPO ECONÔMICO IRREGULAR. INTERESSE COMUM.

A comprovação da existência de grupo econômico irregular, constituído para evasão de tributo, atrai a aplicação da responsabilidade solidária dos participantes do grupo por interesse comum nas operações das quais decorrem os fatos geradores dos tributos devidos, nos termos do artigo 124, inciso I do CTN.

RESPONSABILIDADE DE TERCEIRO POR ATO ILÍCITO. PRESSUPOSTOS, LIMITES E REQUISITOS.

A responsabilidade tributária de terceiro por ato ilícito decorre da clara demonstração da prática da conduta ilícita por aquele a quem a responsabilidade alcança e do nexo causal entre a conduta ilícita e o não pagamento do tributo pelo contribuinte direto.

Recurso Voluntário Parcialmente Provido

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos seguintes moldes: a) Por unanimidade de votos, em afastar a preliminar de nulidade. Vencida Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa que declarava a nulidade de lançamento. b) Por maioria de votos, em declarar que houve planejamento abusivo, devendo ser mantido o auto de infração, vencidas Conselheira Laura Baptista Borges e Conselheira Luciana Ferreira Braga, que cancelavam o auto de infração por entenderem que as operações foram regulares; c) Por maioria de votos, em negar provimento ao capítulo recursal “Do Patrimônio de Afetação- Regime Especial de Tributação e do Programa Minha Casa Minha Vida”, Vencida Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa; d) Por unanimidade de votos, para determinar que seja apurado por arbitramento o lucro da sociedade, exceto no ano-calendário de 2010. e) Por unanimidade de votos, em excluir os valores declarados nos DACONS de janeiro de 2011 e de 2012 da base de cálculo do lançamento, referentes a rubrica “minha casa minha vida”; f) Por unanimidade de votos, em reduzir a multa para o patamar de 100%; g) Por unanimidade de votos, em afastar a responsabilidade tributária tão somente da sra. Dâmina de Carvalho Pereira e da sra. Fabiana de Carvalho Pereira Degiovani. A Conselheira Laura Baptista Borges e Conselheira Luciana Ferreira Braga afastavam a responsabilidade tributária de todos os elencados no auto de infração. Designado Conselheiro Ramon Silva Cunha para redigir o voto vencedor quanto ao planejamento tido pela turma como abusivo e a manutenção da responsabilidade tributária daqueles que não foram excluídos neste julgado. A Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Laura Baptista Borges – Relatora

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenburg Filho – Presidente

Assinado Digitalmente

Ramon Silva Cunha – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Renan Gomes Rego, Laura Baptista Borges, Ramon Silva Cunha, Luciana Ferreira Braga, Sabrina Coutinho Barbosa e Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o acórdão n.º 10-62.123, proferido pela 1ª Turma da DRJ/POA, que julgou improcedente a Impugnação apresentada contra o Auto de Infração, lavrado para a exigência de Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), do período de janeiro/2010 a dezembro/2013. Houve a imposição de multa de ofício qualificada.

O Recurso Voluntário foi apresentado, em um único arquivo, pela CONSTRUTORA DHARMA LTDA., na condição de sujeito passivo principal; e BOCAIUVA EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA., CAP ADMINISTRAÇÃO DE IMÓVEIS LTDA., CAP HOLDING LTDA., CAP MINAS EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA., CAP ROSSEVELT EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA., CASA RÁPIDA CONSULTORIA, CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES LTDA., CONSTRUTORA CARVALHO PEREIRA LTDA., CONSTRUTORA ELDORADO S/A., LINHARES EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA., PWG INCORPORAÇÕES E PARTICIPAÇÕES LTDA., SANTA CATARINA EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS E PARTICIPAÇÕES LTDA., SANTA INÊS EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA., SÃO DIMAS EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA., VICOL DO BRASIL EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS S/A., CONDOMÍNIO DOS EDIFÍCIOS DHARMA VILLE CENTRAL PARK E CAP BUSINESS CENTER, CARLOS ALBERTO PEREIRA, DÂMINA DE CARVALHO PEREIRA e FABIANA DE CARVALHO PEREIRA DEGIOVANI, na condição de responsáveis solidários.

Ainda, para melhor entender o contexto da origem, por bem relatar e resumir os fatos, transcrevo parte do relatório do acórdão da DRJ:

“Conforme o Termo de Verificação Fiscal de folhas 14154 a 14504, a autuação deve-se aos fatos sintetizados a seguir:

1 - o contribuinte é uma das unidades do conglomerado denominado Grupo Empresarial Carlos Alberto Pereira (Grupo CAP), com atividades no mercado de construção civil, tendo como seu principal negócio os empreendimentos de loteamentos com três grifes comerciais, também abarcando atividades de construção de edifícios comerciais e residenciais de alto padrão. Também desenvolve suas atividades no Programa Minha Casa Minha Vida.

2 - as empresas do grupo encontram-se organizadas sob a forma de sociedade empresária limitada, com capital e representação legal exercida e compartilhada por membros de um seio familiar, estando sempre representadas pelos Srs. Carlos

Eduardo de Carvalho Pereira, Fabiana de Carvalho Pereira, Dâmina de Carvalho Pereira ou Carlos Alberto Pereira.

3 - há um liame inequívoco entre as atividades desempenhadas pelas unidades do grupo, que têm apenas a aparência de unidades autônomas, quando, de fato, o objeto negocial traduz uma sequência de atividades idênticas, complementares ou com características bastante similares da Construtora Dharma Ltda.

4 - suas estruturas de comando são personalizadas e concentradas em um único administrador (Carlos Eduardo de Carvalho Pereira), que assume posição de destaque como negociador, operador e controlador de todas as demais empresas do grupo. Isso é corroborado pela adoção do mesmo local de funcionamento ou a mesma área geográfica, a utilização de um mesmo conjunto de imobilizados, a mesma estrutura de pessoal, mesmos fornecedores, a concentração de despesas, enfim, todo o conjunto articulado e arquitetado com o propósito de economia tributária, elidindo o substrato econômico e negocial do órgão fiscalizador.

5 - os integrantes dos quadros societários apresentam constantes revezamentos e participações, com inúmeros ingressos/exclusões de sócios, principalmente depois do ano-calendário de 2011, data em que o grupo apresentou substancial evolução patrimonial, econômica e financeira, mas mantendo a higidez quanto a figura do sócio administrador.

6 - são as seguintes as empresas do grupo:

(...)8 - apenas uma das unidades empresariais compõem o Grupo CAP possui localização geográfica diversa da Cidade de Lavras, MG, conforme demonstrativo abaixo:

(...)9 - nos contratos sociais das empresas sempre consta o nome fantasia de Grupo Carlos Alberto Pereira. O mesmo acontece em relação às informações comerciais difundidas pela empresa.

10 - a administração das sociedades se concentra em uma única pessoa, sendo que suas atribuições e poderes estão contemplados nos atos de constituição de cada empresa, que se apresentam com similaridade e singularidade de objetivos, conforme abaixo:

Empresa	CNPJ	SÓCIO ADMINISTRADOR
CONSTRUTORA CARVALHO PEREIRA LTDA	10.206.755/0001-09	Carlos Eduardo de Carvalho Pereira
CONSTRUTORA DHARMA LTDA	03.117.224/0001-76	Carlos Eduardo de Carvalho Pereira
DHARMA VILLE EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA	17.448.050/0001-39	
PWG INCORPORAÇÕES E PARTICIPAÇÕES LTDA	05.761.187/0001-60	Carlos Eduardo de Carvalho Pereira
SANTA CATARINA EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS E PARTICIPAÇÕES LTDA	13.579.984/0001-59	Carlos Eduardo de Carvalho Pereira
SANTA INES EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA	13.684.173/0001-18	Carlos Eduardo de Carvalho Pereira
SAO DIMAS EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA	13.572.427/0001-06	Carlos Eduardo de Carvalho Pereira
VICOL DO BRASIL EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS S/A	20.698.791/0001-82	Carlos Eduardo de Carvalho Pereira
BOCAIUVA EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA	19.218.743/0001-60	Carlos Eduardo de Carvalho Pereira
CAP ADMINISTRAÇÃO DE IMÓVEIS LTDA	18.828.090/0001-79	Carlos Eduardo de Carvalho Pereira
CAP HOLDING LTDA	17.489.686/0001-29	Carlos Eduardo de Carvalho Pereira
CAP MINAS EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA	17.451.140/0001-89	Carlos Eduardo de Carvalho Pereira
CAP ROSSEVELT EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA	17.010.736/0001-43	Carlos Eduardo de Carvalho Pereira
CASA FACIL ASSESSORIA E CONSULTORIA LTDA - EPP	18.301.976/0001-60	Carlos Eduardo de Carvalho Pereira
CONSTRUTORA ELDORADO S/A	16.784.299/0001-52	Carlos Eduardo de Carvalho Pereira
ELO ELETRIFICAÇÃO LTDA - ME	17.600.153/0001-72	Carlos Eduardo de Carvalho Pereira
LINHARES EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA	18.329.534/0001-21	Carlos Eduardo de Carvalho Pereira

A Construtora Dharma Ville é Administrada também pelo Sr. Carlos Eduardo de Carvalho Pereira

11 - o objeto social das empresas do grupo econômico satisfaz o mesmo viés negocial, ou seja, se limita a questões basicamente de loteamentos, incorporações e construções de imóveis, conforme se extrai dos contratos sociais e alterações e sítio das empresas na web. O próprio contador, quando indagado, confirmou que todas as empresas do Grupo, exceto CCP, Dharma e PWG, são construtoras, construção própria e PMCMV. As demais são loteadoras e incorporadoras. Todas as empresas são tributadas pelo lucro presumido. Tentamos ainda ser Simples Nacional, só não conseguimos ser por causa do faturamento e em razão da atividade. A opção pelo lucro presumido sempre se deu em razão da menor tributação.

12 - o quadro a seguir demonstra o objeto social de cada uma das empresas:

Empresa	Objeto
VICOL DO BRASIL EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS S/A	Compra, Venda, Locação, Incorporação, Implantação de loteamento e construção de imóveis próprios
CONSTRUTORA DHARMA LTDA	Compra, Venda, Locação, Incorporação, Implantação de loteamento e construção de imóveis próprios
PWG INCORPORAÇÕES E PARTICIPAÇÕES LTDA	Compra, Venda, Locação, Incorporação, Implantação de loteamento e construção de imóveis próprios
CONSTRUTORA CARVALHO PEREIRA LTDA	
SAO DIMAS EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA	Compra, Venda, Locação, Incorporação, Implantação de loteamento e construção de imóveis próprios
SANTA CATARINA EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS E PARTICIPAÇÕES LTDA	Compra, Venda, Locação, Incorporação, Implantação de loteamento e construção de imóveis próprios
SANTA INES EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA	Compra, Venda, Locação, Incorporação, Implantação de loteamento e construção de imóveis próprios
DHARMA VILLE EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA	Compra, Venda, Locação, Incorporação, Implantação de loteamento e construção de imóveis próprios
CONSTRUTORA ELDORADO S/A	Compra, Venda, Locação, Incorporação, Implantação de loteamento e construção de imóveis próprios
CAP ROSSEVELT EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA	Compra, Venda, Locação, Incorporação, Implantação de loteamento e construção de imóveis próprios
CONDOMÍNIO DOS EDIFÍCIOS DHARMA VILLE CENTRAL PARK E CAP B. CENTER	Compra, Venda, Locação, Incorporação, Implantação de loteamento e construção de imóveis próprios
CAP MINAS EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA	Compra, Venda, Incorporação de imóveis próprios de dois empreendimentos Cristo Rei e Colinas da Serra
CAP HOLDING LTDA	Execução de obras de infraestrutura de 901 lotes do loteamento Parque Roosevelt de Brasília.
ELO ELETRIFICAÇÃO LTDA - ME	Nunca exerceu qualquer atividade
CASA FACIL ASSESSORIA E CONSULTORIA LTDA - EPP	Assessoria e Consultoria no ramo de Construção Civil
LINHARES EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA	Compra, Venda, Incorporação de imóveis próprios.
CAP ADMINISTRAÇÃO DE IMÓVEIS LTDA	Administração de Imóveis Próprios
BOCAIUVA EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA	Compra, Venda, Incorporação e comercialização do imóvel denominado Fazenda Pó Brasil.

13 - embora os grupos econômicos modernos não se moldarem às fórmulas tradicionais de concentração empresarial (vertical ou horizontal), podendo adotar formas diagonais ou conglomerado, cuja característica básica é a diversificação de produtos, atividades e localização geográfica, uma das características do Grupo CAP é o fato de existirem diversas sociedades juridicamente independentes, com personalidade jurídica distinta, contudo economicamente unidas, mediante a adoção de mesmo controle ou direção, operações e mesmo board administrativo.

14 - um único contador responde tecnicamente pelo Grupo CAP (Edward Borges Ferreira).

15 - todas as sociedades integralizaram o capital social com bens próprios dos sócios ou das unidades coirmãs.

16 - foi identificado um conjunto de operações de mútuo, no ano de 2013, sem a existência de contrato, necessário para a contabilização dos fatos e para a produção de provas em eventuais demandas fiscais ou jurídicas. Segundo o contador, ao ser indagado sobre o não recolhimento do IOF, a diretoria entende que não se trata de mútuo "da empresa dele para a empresa dele".

17 - houve um acentuado crescimento do grupo a partir de 2011. Até esse ano, existiam apenas quatro empresas. A partir do incremento do faturamento das unidades que compõem o grupo, se fez necessário a abertura de novas, afim de se manter no limite autorizativo de permanência no lucro presumido.

18 - contas de energia elétrica eram direcionadas e pagas pela mesma estrutura situada em Lavras, local aonde estão todas as empresas do grupo. O recolhimento desses custos sempre foi centralizado, segundo o contador.

19 - a maioria das unidades que compõem o grupo nunca realizou qualquer aquisição de insumo. Além disso, as poucas que adquiriram itens de fornecedores, são oriundos da Construtora Dharma.

20 - conforme informações constantes nos sistemas da RFB, próximo da metade das aquisições de insumos se concentra em apenas uma única empresa do grupo, sendo que mais da metade delas aparece o item compra zerado.

21 - ao ser indagado sobre os motivos de as compras do grupo serem feitas sempre em nome da Construtora Dharma, o contador respondeu que, no período de 2010 a 2013, somente a Construtora Dharma tinha contrato de obras, as demais não.

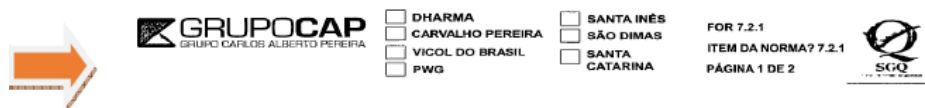
22 - as unidades pertencentes ao grupo econômico têm buscado dividir estruturas físicas, materiais e humanas, a fim de minimizar o custo de suas atividades. Entretanto, não há qualquer rateio das despesas entre elas, tendo sido esclarecido pelo contador que os pagamentos sempre foram centralizados.

23 - trata-se de planejamento tributário, pois todas as unidades que operavam até o ano-calendário objeto da fiscalização possuíam o mesmo fundamento negocial, a mesma localização, os mesmos colaboradores, diretores, estrutura societária, enfim, uma única sociedade fragmentada em várias outras com um único objetivo: o lucro e a economia tributária ilícita.

24 - os documentos produzidos pelo contribuinte, de uma maneira geral, estão em conformidade com as formalidades exigidas legalmente. Porém, a intenção e a realidade dos fatos são outras.

25 - em cumprimento de mandado de busca e apreensão, ocorrido na sede do grupo econômico, foi identificado um parecer contratado pelo grupo, que orientava pela permanência no regime de tributação do lucro presumido, apontando os riscos apurados com a criação de uma sociedade em conta de participação.

26 - ao desenvolver uma arquitetura gerencial e contábil que o estabilizasse no lucro presumido, era disponibilizado às imobiliárias, com orientação de qual empresa seria assinalada e oportunamente recepcionada a receita decorrente da operação imobiliária. Observe-se o cabeçalho do formulário fornecido às imobiliárias a partir de 2012:



PROPOSTA DE AQUISIÇÃO DE IMÓVEIS

Desejo Inicial do Cliente : _____

27 - nos anos-calendário de 2010 a 2013, período fiscalizado, houve uma expressiva concentração de empreendimentos distribuídos em poucas unidades do grupo (Construtora Dharma; Vicol do Brasil; Construtora Carvalho Pereira; PWG Incorporações e Participações Ltda.).

28 - a legislação do imposto de renda prevê, como alternativa ao lucro real, o regime do lucro presumido, limitando pelo art. 13 da Lei nº 9.718, de 1998, ao faturamento bruto máximo de R\$ 48.000.000,00, além de outras restrições subjetivas elencadas no art. 14 da referida Lei.

29 - no caso do contribuinte, por meio de um conjunto de documentos e mensagens de e-mails, seu próprio advogado preconiza e aponta o risco de sustentar o planejamento tributário caso ocorra uma fiscalização e demonstra a artificialidade negocial e a ilicitude em determinadas mensagens.

30 - até o ano-calendário de 2012 houve sistematicamente a distribuição desproporcional de lucro entre as empresas do grupo.

31 - consta, ainda, mensagem do advogado tratando sobre a solução para regularizar os montantes relevantes de transferências de capital entre as empresas do grupo, efetuados a título de adiantamentos para futuro aumento de capital (AFAC).

32 - o autuante afirma que o contribuinte tem o direito de se auto-organizar, entretanto, não encontra proteção pelo ordenamento jurídico nas condutas meramente formais, desprovidas de conteúdo, de motivo, finalidade, quando praticadas com o inequívoco intuito de obter exclusiva vantagem tributária (de eximir-se total ou parcialmente do pagamento do tributo). Neste contexto, o fato de o contribuinte e as demais empresas apresentarem contratos de prestação de serviços, notas fiscais, contabilidade, etc., tem diminuta importância na análise dos fatos, pois se prestam apenas a de forma precária tentar comprovar os aspectos formais dos atos e/ou negócios jurídicos, praticados com vista a redução da tributação.

33 - nessa linha, atentar contra a ordem tributária significa atingir a própria ordem econômica, de onde se conclui que os grupos econômicos, ao utilizarem formas abusivas de exploração de mercado e eliminação da concorrência, atentam contra a ordem econômica, tutelada pela Constituição Federal. Um grupo econômico de vultoso porte que sonega seus tributos e blinda seu patrimônio utilizando-se das outras empresas agrupadas certamente prejudica a livre concorrência, eis que estará pagando menos tributos do que as outras que não atentam contra a ordem econômica, causando, com isso, um desequilíbrio natural no mercado. Nessas condições, a responsabilidade por infrações à ordem econômica é solidária, nos termos do art. 17 da Lei nº 8.884, de 1994.

DA BASE DE CÁLCULO E A CONSOLIDAÇÃO DAS RECEITAS APURADAS PELAS UNIDADES QUE COMPÕEM O GRUPO ECONÔMICO.

34 - para a apuração da receita, a fiscalização considerou o somatório de todas as receitas das unidades do grupo, utilizando-se dos seguintes elementos: (i) documentos apreendidos pela Polícia Federal em sede de mandado de busca e apreensão ocorrido na sede do grupo e compartilhados, por ordem judicial, com a Receita Federal; (ii) receitas informadas nas declarações da Receita Federal; (iii) receitas identificadas na contabilidade e (iv) receitas omitidas, identificadas por meio de interpretação telefônica e compartilhadas com a Receita Federal, cruzadas com as informações extraídas dos sistemas de controle da Receita Federal.

35 - para atender a legislação, a receita foi decomposta em quatro grupos: (i) receitas que compõem o patrimônio de afetação, inscrita em RTE, que, segundo o banco de dados da RFB, somente a unidade PWG tinha autorização concedida para tal; (ii) receitas do Programa Minha Casa Minha Vida, que, de acordo com a

legislação vigente, é dividida por faixas (I e II), lastreadas em valores, de modo que cada limite sustenta um modelo de tributação específica. As empresas PWG Incorporação e Participação, Construtora Carvalho Pereira Ltda. e Construtora Dharma apresentaram resultados e contratos junto a Caixa Econômica Federal e ao Banco do Brasil; (iii) Sociedades em Conta de Participação, apenas a Construtora Dharma detém esta modalidade negocial, (iv) por fim, todas as demais receitas de alienações de unidades imobiliárias, aluguéis, financeiras, prestação de serviços, entre outras devidamente identificadas.

36 - no caso das Sociedades de Contas em Participação, somente a Construtora Dharma Ltda. utilizou esse modelo de sociedade nos anos-calendário de 2012 e 2013. Nas interceptações das ligações telefônicas realizadas entre Carlos Eduardo e Carlos Alberto, efetuadas pela Polícia Federal em 29/08/2012, identifica-se claramente que a utilização desse modelo societário foi com o único propósito de permanência e oferecimento de sua tributação pelo lucro presumido.

37 - segundo depoimento do contador, o motivo da criação da SCP em desacordo com a IN SRF 179/87 foi que o Sr. Carlos Eduardo precisava de recursos. A receita e os custos foram separados, mas o caixa ficou numa conta só, pagando tudo que podia por meio dessa conta.

38 - o faturamento do Grupo evoluiu de R\$ 42.090.165,75, em 2010, para R\$ 127.476.944,49, em 2013, fato que evidenciaria a estratégia de fragmentação societária como elemento de permanência no lucro presumido.

39 - devido a ausência de fundamentação legal que justificasse a manutenção no modelo de tributação do lucro presumido, o contribuinte foi intimado e reintimado a apresentar sua opção pela tributação pelo lucro real, acompanhada de todos os livros comerciais e fiscais obrigatórios, não tendo atendido a exigência.

40 - embora o fisco, existindo registros contábeis, deva apurar os resultados da entidade com base no lucro real, resta-lhe a alternativa de arbitramento do lucro quando for impossível a quantificação do IRPJ por aquela forma de tributação.

41 - todo o contexto de fatos não deixou para a fiscalização outra alternativa para a apuração do IRPJ e da CSLL se não pelo arbitramento do lucro.

DO PIS/PASEP E COFINS

42 - na apuração do PIS/Pasep e da Cofins foi observado o regime de incidência cumulativa, conforme o inc. II do art. 8º da Lei nº 10.637, de 2002, e inc. II do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, que determinam esse sistema de tributação quando a pessoa jurídica for tributada com base no lucro arbitrado, correspondendo as bases de cálculos ao faturamento mensal apurado no conjunto de contratos, documentos e elementos da contabilidade.

43 - todos os valores declarados na DCTF e na DAFON foram deduzidos dos autos de infração.

DOS EMPREGADOS, COLABORADORES, CONTADORES E DIRETORES

44 - os autuantes afirma que a confusão patrimonial das pessoas jurídicas agrupadas engloba, também, a confusão de empregados. Não raro alguns obreiros desenvolverem atividades em outra empresa do grupo, quando foram contratados por pessoa jurídica diferente, mas integrante do mesmo grupo econômico. Nesse panorama, empregados em diversos empreendimentos utilizam uniformes com nomenclatura do grupo.

45 - a Justiça do Trabalho aplica de maneira pacífica o disposto no § 2º do art. 2º da Consolidação das Leis do Trabalho, responsabilizando solidariamente as empresas do mesmo grupo econômico.

46 - em ofício destinado à Justiça do Trabalho em Lavras e em Varginha, os respectivos magistrados disponibilizaram uma extensa lista de ações trabalhistas cujo reclamado é o Grupo CAP.

47 - embora algumas unidades do grupo tenham tido um elevado faturamento, foi constatada uma inexpressiva quantidade de empregados e colaboradores, como exemplo: a Construtora DHarma Ville Empreendimentos Imobiliários Ltda., que no período de 05/2012 a 12/2013 não apresentou empregados.

48 - também transcrevem depoimento do contador de onde se destaca as afirmações de que (i) os diretores Carlos Alberto e Carlos Eduardo são os diretores que dão as ordens na empresa; (ii) até 2012 só tinha a Construtora Dharmia, PWG, Construtora Carvalho Pereira e a Vicol. A partir de então foram criadas as demais; (iii) que o único propósito de abrir várias empresas foi o tributário; (iv) a partir de 2013, a parte administrativa está situada na Vicol, proprietária do prédio, que a alocação de pessoas depende do fluxo de caixa, mas que antes de 2013, a grande parte estava na Construtora Dharmia; (v) a parte operacional, a parte de obra, vai dentro para a coligada que tem as obras, que estão unicamente localizadas nas empresas Dharmia, PWG e Construtora Carvalho Pereira e loteamentos estão alocadas nas demais, inclusive as anteriormente citadas; (vi) a constituição da SPC foi em razão de o Sr. Carlos Eduardo precisar de recursos, com a entrada de sócios ocultos, a Receita e o Custo foram separados, mas o Caixa ficou numa conta só.

DOS DIRETORES

49 - os autuantes relatam depoimento de um sócio administrador, o qual afirmou que os sócios da Dharmia Ville são Chiola Empreendimentos Imobiliários, que era dono do terreno e a Construtora Carvalho Pereira. Que a empresa São Vicente pertence ao pessoal do São Francisco, ela vai ser sócia, pois adquiriu 20% das cotas

da Carvalho Pereira pelo valor de R\$ 10.000.000,00, sendo que a composição ficará 50% para a Carvalho Pereira, 20% para a São Vicente e 30% para a Chiola.

DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA DAS SOCIEDADES INTEGRANTES DO GRUPO ECONÔMICO

50 - tanto a Construtora Dharma, quanto as demais empresas utilizadas no planejamento tributário, encontram-se controladas e administradas pelas mesmas pessoas físicas, na qualidade de sócios-administradores, pelo que fizeram jus a retiradas de pró-labores.

51 - há uma ululante ligação dos sócios nas operações engendradas, enquanto exerciam as funções de controladores e administradores das sociedades coirmãs, concorrendo diretamente para práticas eivadas de fraude e sonegação fiscal, com o intuito de alterar características do próprio fato gerador da obrigação tributária principal e subtrair tributos do Fisco Federal, conforme definido nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 1964.

52 - os grupos societários são formados com o objetivo de atender as necessidades do desenvolvimento dos processos de produção e pesquisa, racionalizando a exploração empresarial, baixando custos e aumentando seus lucros. Por isso, há interesse de toda e qualquer pessoa jurídica integrante do grupo econômico nos atos gerenciais e comerciais, principalmente quanto ao beneficiamento tributário de todo agrupamento. Esse interesse comum vincula as empresas agrupadas por circunstâncias externas formadoras de solidariedade, provenientes da consciência de grupo, das necessidades que interligam as empresas participantes.

53 - o interesse comum (inc. I do art. 124 do CTN) é justificado pela unidade de direção ou controle, com objetivos finais idênticos de todos os entes agrupados. Há um claro aproveitamento das pessoas jurídicas que formam o grupo econômico com as atividades desempenhadas por qualquer delas, pois agem por coordenação ou subordinação.

54 - a criação de uma ou mais empresas com a mesma atividade econômica ou desmembramento das atividades operacionais, com o único objetivo de realização de economia tributária ilícita, representa uma simulação/dissimulação, uma vez que as próprias circunstâncias que as envolvem são apenas formais.

55 - no que tange a responsabilidade pessoal, prevista no art. 135, inc. III, do Código Tributário Nacional, restou evidenciado o flagrante abuso de direito ocorrido na confecção das empresas com única finalidade e propósito de economia tributária, caracterizando assim a prática de atos com excesso de poderes e infração à lei, o que enseja a responsabilização dos terceiros pelo crédito tributário objeto do auto de infração.

56 - dessa forma, devem responder solidariamente pelo crédito tributário objeto do presente processo as pessoas físicas dos sócios administradores e as demais pessoas jurídicas, representadas pelas unidades integrantes do grupo CAP (Carlos Alberto Pereira).

57 - dos fatos expostos, a fiscalização concluiu que a única estrutura logicamente possível, é que o contribuinte constituiu o significativo número de sociedades para atingir única e exclusivamente uma economia tributária (literalmente consignada pelo próprio contador).

58 - a constituição das sociedades traduziu em autêntico negócio simulado, com o intuito de enganosamente prejudicar o fisco. Desse modo, a receita atribuída às sociedades é de fato e de direito receita de uma única empresa.

59 - é flagrante que o conjunto de sociedades não tinha o propósito de descentralizar as atividades, racionalizando a administração e a operacionalidade. Esse propósito é aparente, enganoso, simulado, é falso, pois mais da metade das empresas não possuem empregados, não apresentam aquisições de insumos, enfim, são meros espectadores e receptores de receitas.

60 - a intenção foi deliberada de cometer os ilícitos tributários tipificados nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 1964. Sob a prática dolosa, o contribuinte e seus respectivos sócios administradores promoveram a montagem de uma série de negócios jurídicos, carreados de um único objetivo, tudo exclusivamente articulado pela empresa principal para dissimular a base de incidência tributária e subtrair expressivos valores de impostos federais, em especial IRPJ, CSLL, PIS e Cofins.

61 - em razão desses fatos, foi duplicada a multa de ofício.”

Cientificadas do lançamento fiscal, as Recorrentes apresentaram sua Impugnação, também em conjunto, julgada inteiramente improcedente pela DRJ (fls. 15988/16026), em acórdão assim ementado:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Exercício: 2010, 2011, 2012, 2013

NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO. INCORREÇÕES E IRREGULARIDADES.

As irregularidades, as incorreções e as omissões não relacionadas à competência do autuante, forma, objeto, finalidade e motivação, não importam em nulidade do auto de infração e devem ser sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo.

DECADÊNCIA.

Nos casos de falta de pagamento do crédito tributário e na ocorrência de conduta dolosa por parte do contribuinte, o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. FRAUDE E SIMULAÇÃO.

A constituição de várias pessoas jurídicas para que cada uma delas não ultrapasse o limite para a tributação pelo lucro presumido, caracteriza fraude e simulação e autoriza a neutralização dos efeitos tributário advindos da conduta dolosa.

RESPONSABILIZAÇÃO PELO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

Respondem também pelo crédito tributário as pessoas (físicas ou jurídicas) que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária e os mandatários, prepostos, empregados, diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica que praticaram atos e negócios jurídicos com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos.

RESPONSABILIDADE PELO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

São responsáveis pelo crédito tributário todos aqueles que participaram na prática de atos ilícito incorridos na administração da pessoa jurídica e todos aqueles que possuem interesse comum na situação que constitua o fato gerador.

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO.

A vedação constitucional de utilização de tributo com efeito confiscatório é dirigida ao legislador, que deve observar tal princípio na elaboração da lei. Uma vez editada a norma legal, ao agente do fisco cabe, apenas, a sua aplicação.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

Devidamente intimados e inconformados do acórdão da DRJ, as Recorrentes interpuseram seu Recurso Voluntário (fls. 16172/16230), aviando as seguintes alegações:

1. Preliminarmente, a nulidade do lançamento fiscal;
2. Decadência;
3. No mérito, a improcedência do lançamento fiscal em razão da autonomia das empresas autuadas e da inexistência de fraude, dolo ou simulação;
4. Do patrimônio de afetação – Regime Especial de Tributação (RET) e do programa minha casa minha vida;
5. Da impossibilidade do arbitramento do lucro;

6. Do limite para o enquadramento do lucro presumido no ano-calendário de 2010;
7. Da comprovação de impossibilidade de se utilizar do arbitramento em função da escrita regular do contribuinte e da equivocada alegação de omissão de receitas sujeitas à COFINS e, conseqüentemente, os vícios existentes na composição das bases de cálculo feitas pelo fisco federal;
8. Da alegação de omissão de receita sujeita à COFINS – Patrimônio de Afetação;
9. Da alegação de omissão de receita sujeita à COFINS – Programa Minha Casa Minha Vida;
10. Da multa confiscatória de 150%; e, por fim,
11. Da responsabilidade tributária.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Laura Baptista Borges**, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche todos os requisitos de admissibilidade, razão pela qual merece ser conhecido.

1. DA NULIDADE DO LANÇAMENTO.

Alega a Recorrente que a d. Autoridade Fiscal não teria observado as regras contidas no artigo 142, do CTN, que determinam que haja a identificação da ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, que seja determinada a matéria tributável, que seja calculado o montante do tributo devido, que seja devidamente identificado o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

A nulidade teria como fundamento a inexistência de fraude ou simulação, a utilização, na base de cálculo da determinação dos tributos federais, de receitas do Programa Minha Casa Minha Vida e de incorporação imobiliária como se elas não tivessem sido devidamente tributadas, além da inclusão equivocada de valores na base de cálculo dos tributos em decorrência do arbitramento realizado.

Aduz que a nulidade estaria corroborada pelo despacho da DRJ (fls. 15964/15965), que determinou a realização da diligência, nos seguintes termos:

“Entretanto, alguns pontos da autuação não restaram claros para este relator, razão pela qual se faz necessário a realização de diligência para esclarecimentos.

Conforme o Termo de Verificação Fiscal, na apuração do valor tributável a fiscalização considerou o somatório de todas as receitas das unidades do grupo, utilizando-se dos seguintes elementos: (i) documentos apreendidos pela Polícia Federal em sede de mandado de busca e apreensão ocorrido na sede do grupo e compartilhados, por ordem judicial, com a Receita Federal; (ii) receitas informadas nas declarações da Receita Federal; (iii) receitas identificadas na contabilidade e (iv) receitas omitidas, identificadas por meio de interpretação telefônica e compartilhadas com a Receita Federal, cruzadas com as informações extraídas dos sistemas de controle da Receita Federal.

Na descrição dos fatos e enquadramento legal do auto de infração todas as receitas foram lançadas com o título de omissão de receita da atividade.

Entretanto, embora no Termo de Verificação Fiscal tenha sido feito referência sobre a existência de omissão de receitas, para este relator, não ficou claro esse aspecto, pois as planilhas introduzidas no Termo de Verificação Fiscal não permitem identificar se houve efetivamente omissão de receitas por parte do Grupo CAP.

Outro ponto em que restou dúvida diz respeito aos empreendimentos do Programa Minha Casa Minha Vida. No Termo de Verificação Fiscal foi descrito que os empreendimentos do referido programa não preencheram os requisitos legais para a tributação favorecida, mas o auto de infração contempla a tributação pelas normas que regem o referido programa.

O contribuinte alega que a fiscalização incorreu em sério equívoco ao afirmar que a totalidade das receitas oriundas do Programa Minha Casa Minha Vida foi omitida, pois, de acordo com os contratos celebrados com a Caixa Econômica Federal, a construtora contratada para a realização das obras tinha obrigação de apresentar mensalmente a prova da quitação das obrigações tributárias e previdenciárias relativas a execução das obras contratadas, condição sine qua non para a manutenção do contrato e recebimento das parcelas de preço das medições seguintes. Além disso, as declarações de renda consignam os valores relativos ao referido programa.

Em razão disso, faz-se necessário que os autuantes esclareçam qual a pessoa jurídica que cometeu a infração, qual o montante da receita omitida, qual a natureza da receita (PMCMV, unidade imobiliárias, serviços, etc.), data do fato gerador e os documentos que lastreiam essa conclusão (contrato, recibo, nota fiscal, contabilidade, extrato bancário, etc...) e as folhas do processo onde se encontram as respectivas provas.

Quais foram os valores tributados pelo contribuinte (empreendimento e unidade) com a alíquota do Programa Minha Casa Minha Vida que não preencheram os requisitos exigidos pela legislação para a tributação favorecida e que lançados sob o regime de incidência cumulativa.

Quais foram os valores do Patrimônio de Afetação (empreendimento e unidade) que não preencheram os requisitos para a tributação favorecida e que foram lançados sob o regime de incidência cumulativa.

Identificar, por pessoa jurídica, tributo e data do fato gerador, quais os valores declarados ou pagos pelo contribuinte que foram deduzidos no lançamento.

Deve ser elaborado parecer conclusivo sobre o que é aqui questionado e reaberto o prazo de trinta dias para que o contribuinte possa se manifestar a respeito do resultado da diligência, caso seja do seu interesse.”

Em resposta, a d. Autoridade Fiscal assim se manifestou (fls. 15966/15967):

“Em sede de impugnação, o contribuinte alega que a fiscalização incorreu em sério equívoco ao afirmar que a totalidade das receitas oriundas do Programa Minha Casa Minha Vida foi omitida, pois, de acordo com os contratos celebrados com a Caixa Econômica Federal, a construtora contratada para a realização das obras tinha obrigação de apresentar mensalmente a prova da quitação das obrigações tributárias e previdenciárias relativas a execução das obras contratadas, condição sine qua non para a manutenção do contrato e recebimento das parcelas de preço das medições seguintes. Além disso, as declarações de renda consignam os valores relativos ao referido programa.

Em face das alegações do contribuinte, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre – DRJ/POA propôs a realização da diligência para “elucidar se, em razão do conteúdo os seguintes fatos:

(a) - Que os autuantes esclareçam qual a pessoa jurídica que cometeu a infração, qual o montante da receita omitida, qual a natureza da receita (PMCMV, unidade imobiliárias, serviços, etc.), data do fato gerador e os documentos que lastreiam essa conclusão (contrato, recibo, nota fiscal, contabilidade, extrato bancário, etc) e as folhas do processo onde se encontram as respectivas provas.

(b) - Quais foram os valores tributados pelo contribuinte (empreendimento e unidade) com a alíquota do Programa Minha Casa Minha Vida que não preencheram os requisitos exigidos pela legislação para a tributação favorecida e que foram adicionados à base de cálculo arbitrada.

(c) - Quais foram os valores do Patrimônio de Afetação (empreendimento e unidade) que não preencheram os requisitos para a tributação favorecida e que foram adicionados à base de cálculo arbitrada.

(d) - Identificar, por pessoa jurídica, tributo e data do fato gerador, quais os valores declarados ou pagos pelo contribuinte que foram deduzidos no lançamento.

Para fins de melhor identificação e acompanhamento dos interessados neste relatório, elencamos cada solicitação formulada pelo relator, associando em seguida, a vinculação dos dados instruídos no processo.

(a) Quanto ao questionamento sobre qual a pessoa jurídica que cometeu a infração, qual o montante da receita omitida, qual a natureza da receita (PMCMV, unidade imobiliárias, serviços, etc.), data do fato gerador e os documentos que lastreiam essa conclusão (contrato, recibo, nota fiscal, contabilidade, extrato bancário, etc) e as folhas do processo onde se encontram as respectivas provas, **salientamos ao relator, que as presentes provas, encontram-se lastreadas nos depoimentos prestados, nos registros contábeis das empresas pertencente ao grupo empresarial, de modo que cada unidade, os valores perfilhados foram individualizados e tratados como grupo de receitas, afim de ultimar na incidência do seu fato gerador e na composição de sua base de cálculo. Todas as informações estão registradas nas diversas planilhas juntadas no curso do procedimento e consolidadas nas fls. 12250 a 12254 e 14138 a 14489.**

(b) Quanto aos valores tributados pelo contribuinte (empreendimento e unidade) com a alíquota do Programa Minha Casa Minha Vida que não preencheram os requisitos exigidos pela legislação para a tributação favorecida e que foram adicionados à base de cálculo arbitrada, **salientamos que as mesmas se encontram nas fls 12256 a 12266 e no próprio auto de infração.**

(c) Quanto aos valores que perfilharam o Patrimônio de Afetação (empreendimento e unidade) que não preencheram os requisitos para a tributação favorecida e que foram adicionados à base de cálculo arbitrada, **os mesmos se encontram nas fls 2039 a 2040 e 12255 e no auto de infração.**

(d) Por fim, os valores por pessoa jurídica, tributo e data do fato gerador, declarados ou pagos pelo contribuinte que foram deduzidos no lançamento, encontram-se no auto de infração. **Todos os valores declarados ou pagos foram expurgados para a confecção do lançamento e encontra-se presente no próprio auto de infração e nas planilhas em anexo.**

Conclusão: Considerando que a documentação apresentada se refere a valores que compuseram as bases de cálculo do auto de infração, de modo que todos os documentos decorre de fatos contábeis registrados pelo próprio contribuinte, não há motivos para que sejam modificados os valores lançados.”

Entendo, assim, que a realização de diligência pretendeu esclarecer pontos trazidos pelas Recorrentes, em Impugnação, e a resposta da d. Autoridade Fiscal não traz qualquer alteração no lançamento, na realidade, tão somente aponta os elementos e folhas do processo que evidenciam cada um dos pontos do Auto de Infração questionados pela diligência proposta.

Neste contexto, entendo que o lançamento fiscal é hígido, sendo certo que as alegações das Recorrentes não se enquadram nas hipóteses do artigo 59, do Decreto n.º 70.235/1972, contendo os elementos exigidos pela legislação, inclusive para o pleno exercício do direito de ampla defesa e do contraditório pelos Recorrentes.

Eventuais erros nos cálculos dos tributos lançados serão objeto de análise no mérito.

Rejeito, portanto, a preliminar de nulidade do auto de infração.

2. DA AUTONOMIA DAS EMPRESAS AUTUADAS – INEXISTÊNCIA DE FRAUDE, DOLO OU SIMULAÇÃO.

Alegam as Recorrentes que o conjunto probatório com o intuito de respaldar a pretensão de descaracterização das empresas do Grupo CAP como entidades autônomas e distintas, com personalidade jurídica e responsabilidade tributária próprias seria superficial.

Ressaltam o seguinte no Recurso Voluntário:

“A título de esclarecimento inicial, cumpre destacar novamente que a primeira empresa criada foi a Vicol do Brasil, em 1979, e que tinha como objeto de indústria e comércio. A Construtora Dharma foi constituída inicialmente em nome do sr. Carlos Eduardo, quando este estava prestes a se formar em engenharia civil, nos idos de 1999, e da sra. Fabiana. A Construtora Carvalho Pereira foi constituída em 2008, tendo como sócios iniciais o sr. Carlos Eduardo e sua esposa, a sra. Beatriz.

Já a Construtora PWG foi comprada de terceiros em 2011, visando ampliar a atuação empresarial na cidade de Brasília/DF e região. Ou seja, não foi uma empresa criada pelos membros da família.

Ora, querer o fiscal descaracterizar a real atividade e estruturas dessas empresas constituídas em momentos e contextos diversos, sob o fundamento que são empresas artificiais e que foram criadas tão somente com o intuito de evasão fiscal, tratando tudo como fraude e simulação, revela, no mínimo, um desconhecimento da complexidade da vida empresarial em nosso país.

Como indicar que uma empresa constituída em 1979 é, na verdade, uma empresa de fachada da Construtora Dharma Ltda., criada anteriormente a essa? E no caso da PWG, empresa adquirida de terceiros, poderia a mesma ser descaracterizada e considerada como mero centro de faturamento?

Pois bem, no que diz respeito ao fato de as empresas do Grupo CAP possuírem sócios em comum, cabe, inicialmente indagar se há alguma vedação de os mesmos sócios constituírem mais de uma empresa com objetivos sociais semelhantes e/ou complementares. Certamente, tal impedimento não existe.

Os mesmos sócios podem criar quantas empresas quiserem, desde que o façam de fato e de direito. É claro que a ordem jurídica não pode permitir o abuso, de tal sorte que empresas criadas tão somente com o objetivo de serem empresas “de fachada”, isto é, que não existam de fato, mas apenas do ponto de vista formal com o objetivo de praticar algum comportamento ilícito não poderão ser toleradas.

No entanto, como regra geral, deve vigorar o princípio da livre iniciativa econômica, consagrado no artigo 170 da Constituição. Assim, a criação de mais de uma empresa pelos mesmos sócios não pode ser, por si só, um fator que caracterize a fraude ou simulação.

É cediço que o direito brasileiro, assim como a jurisprudência dominante, não veda a realização de planejamento societário, mormente quando este planejamento tem claramente a finalidade de segregar diversas frentes de negócio, como é o caso do Grupo CAP.

Não há nada na legislação brasileira ou qualquer norma que impeça as empresas de se auto organizarem.

Acresce que no caso em tela, as empresas do Grupo CAP, ainda que, em alguns casos, possuam sócios comuns, notadamente os integrantes da família Carvalho Pereira, possuem sócios e composições societárias distintas entre si.

Por essas razões, não há como se desconsiderar a personalidade jurídica de cada uma das empresas e aglutinar, para fins tributários, todas as receitas em uma só entidade, afastando, assim, a possibilidade de adoção do regime do Lucro Presumido.

Ademais, é lícito ao contribuinte escolher o caminho menos oneroso para trabalhar, a simples alegação do fiscal de que o contribuinte visou tão somente a economia fiscal, não possui o condão de descaracterizar as operações lícitas e reais.

(...)

Ou seja, o fato de haver uma identidade de sócios, que no caso em tela só ocorre em algumas empresas, não dá ensejo à caracterização de simulação ou fraude. Ao fisco cabe provar a intenção do contribuinte de agir de maneira fraudulenta.

(...)

Nada impede, portanto, que diversas empresas tenham como sua sede o mesmo local, desde que outros fatores as individualizem.

Lembre-se aqui, que estamos tratando de empresas de construção civil, que exercem suas atividades fim em canteiros de obra espalhados pelo país. O endereço onde se situam suas sedes é uma mera unidade administrativa.

Neste contexto, nada impede que o espaço localizado na Praça Leonardo Venerando Pereira, nº 200 na cidade de Lavras seja compartilhado entre essas várias empresas.

Na realidade, a empresa Vicol do Brasil Empreendimentos Imobiliários Ltda. que, como vimos, é a mais antiga de todas, cedeu o espaço em comodato para as demais empresas que ali também puderam constituir a sua sede administrativa. Os contratos de comodato também foram anexados à peça impugnatória, mas parece que passaram despercebidos aos olhos dos julgadores de primeira instância, porém não passarão despercebidos por essa Colenda Câmara.

Lado outro, cumpre notar que as empresas do Grupo CAP de fato compartilham estruturas de suporte ao negócio em áreas tais como contabilidade, finanças, marketing, recursos humanos, entre outras.

Aliás, esse compartilhamento de recursos para o desenvolvimento dessas áreas de suporte é uma prática bastante comum em grupos empresariais. Nos tempos atuais, de grande complexidade e forte concorrência, podemos afirmar que a montagem de centros administrativos compartilhados é quase uma regra nos grupos empresariais.

Na construção civil, em que muitas obras são desenvolvidas por meio de SPE ou SCP, essa prática é ainda mais usual.

Porém, as empresas do Grupo CAP não podem ser consideradas como empresas fictícias como assevera a fiscalização, eis que possuem funcionários próprios, em número suficiente para o exercício de suas atividades-fim; suportam e apuram, de maneira individual, os seus custos de construção dos respectivos empreendimentos, possuem diferentes fontes de receita, e, muitas vezes, diferentes linhas de negócio.

Nota-se, portanto, que é inverídica a alegação do Fisco, indevidamente acolhida pela DRJ, de que a contratação da mão-de-obra estaria concentrada apenas a Construtora Dharma Ltda.. Para fins de comprovação de todas essas falsas alegações, foram anexadas à Impugnação diversos resumos de folhas de pagamentos das empresas autuadas, o que comprova, de fato, que não existia uma única prestadora de serviços, como tentou fazer crer a fiscalização, mas, provavelmente, tais documentos também não foram notados pelos membros da Turma Julgadora.

As folhas de pagamentos colacionadas aos autos comprovam cabalmente a real existência de cada uma das empresas e suas atividades operacionais, jogando por terra qualquer entendimento contrário ou alegação inverídica!

Além disso, foram anexadas também à defesa cópias das Declarações de Informações Econômico-Fiscais das diferentes empresas, comprovando de maneira irrefutável a sua escrituração fiscal e a existência de operações diversas, receitas específicas e bens no ativo separados.

Assim, não cabe ao fisco alegar confusão patrimonial e operacional entre as empresas sem comprovar, de forma inequívoca, essa confusão.

(...)

Pois bem, de acordo o TVF, restou “...evidenciado ao longo da descrição minuciosa dos fatos apresentados nos Tópicos anteriores que o CONTRIBUINTE de forma DOLOSA se utilizou de sociedades artificiais com o exclusivo intuito de reduzir sua carga tributária, sua conduta caracteriza FRAUDE nos termos em que apresentado na lei e na doutrina”.

Contudo, além de não colacionar aos autos provas de uma atitude fraudulenta dolosa, como já demonstrado por todos os documentos juntados, a fiscalização parece não ter se dado conta de que a criação de empresas, todas elas existentes há vários anos e com estrutura, receitas, despesas e funcionários próprios, insista-se, em nada fere o ordenamento jurídico brasileiro e, dessa maneira, não pode ser desconsiderada sob pena de se afrontar a garantia maior da legalidade.

Vale repisar. Nada no ordenamento proíbe que o contribuinte crie mais de uma empresa para exercer suas atividades empresarias. Desapegar-se da legalidade, como pretende o fisco, evocando a aplicação de princípios, muitos dos quais sequer positivados no ordenamento constitucional é desconsiderar a maior das conquistas do Estado de Direito e, dessa forma, promover a insegurança jurídica.”

Como se vê, as Recorrentes alegam que não haveria comprovação da existência de planejamento tributário abusivo e da existência de dolo fraude ou simulação, na medida em que todos os fatos apontados pela d. Autoridade Fiscal seriam lícitos.

Ao analisar tais argumentos, a C. DRJ enumerou as provas e evidências produzidas pela d. Autoridade Fiscal e que, no seu entendimento, comprovam que efetivamente, o Grupo CAP buscou de forma artificiosa uma economia tributária, conforme abaixo se destaca:

“Nesse sentido, os autuantes trouxeram inúmeras provas e evidências de que, efetivamente, o Grupo CAP buscou de forma artificiosa uma economia tributária, cita-se algumas:

- capital social, com algumas exceções, e representação legal exercida e compartilhada exclusivamente por membros do seio familiar.*
- objeto social com atividades idênticas, complementares ou com características completamente similares, relacionadas a loteamentos, incorporações e construções de imóveis.*

- *estrutura de comando personalizada e concentrada em um único administrador, Sr. Carlos Eduardo Carvalho Pereira.*
- *mesmo endereço de funcionamento, ou mesma área geográfica (apenas a Dharma Ville Empreendimentos Imobiliários Ltda. tem endereço na Capital Federal), utilização do mesma estrutura de imobilizados, de pessoal, de fornecedores e concentração de despesas.*
- *um único contador (Edward Borges Ferreira) responde tecnicamente por todas as empresas do Grupo.*
- *a integralização de capital das novas sociedades é efetuada com bens próprios dos sócios ou de outras unidades do Grupo.*
- *existência de operações de mútuo, sem recolhimento de IOF, sob a justificativa do contador de que a "Diretoria" entende que não se trata de mútuo "da empresa dele para a empresa dele".*
- *até o ano calendário de 2011 quatro empresas integravam o Grupo, a partir daí, com o incremento no faturamento, é que foram constituídas as outras sociedades.*
- *contas eram pagas pela estrutura situada em Lavras, onde eram centralizados os pagamentos.*
- *a maioria das unidades que compõem o Grupo nunca adquiriu insumos, como energia elétrica. Ofícios da distribuidoras de energia (CEMIG, LIGHT, CELESC, CEB), que operam nos endereços das empresas, apontam que somente nove empresas do grupo tinham registro como unidade consumidora de energia. Além disso, as poucas que adquiriram itens de fornecedores, são oriundos da Construtora Dharma.*
- *conforme informações constantes nos sistemas de controle da Receita Federal do Brasil, próximo da metade das aquisições de insumos se concentra na Construtora Dharma, sendo que mais da metade das empresas aparece o item zerado (Demonstrativo à fls. 14251).*
- *segundo depoimento do contador, quando indagado a respeito das compras, no período de 2010 a 2013, somente a Construtora Dharma tinha contrato de obras, as demais não.*
- *as unidades do grupo dividem as estruturas físicas, materiais e humanas, entretanto, não há qualquer rateio das despesas entre elas.*
- *empregados de uma empresa desenvolvendo atividades em outra empresa do Grupo.*
- *esclarecimentos prestados pelo contador em seu depoimento no sentido de que o propósito de abrir empresas foi o tributário; que, a partir de 2013, a parte administrativa ficou na Vicol, proprietária do prédio; que a alocação de pessoas*

dependia do fluxo de caixa, mas que, antes de 2013, a grande parte estava na Construtora Dharma; que a parte operacional, a parte da obra, vai para dentro da coligada que tem as obras, que são unicamente nas empresas Dharma, PWG e Construtora Carvalho Pereira e loteamentos alocados nas demais, inclusive nas construtoras; que a receita e os custos da SPC foram separados, mas o Caixa ficou numa conta só.

- parecer de advogado contratado pelo grupo apontando riscos sobre a criação da SPC e a RFB considerar que a criação da sociedade foi por fins tributários.

- nos anos-calendário de 2010 a 2013, houve expressiva concentração de empreendimentos distribuídos entre a Construtora Dharma; Vicol do Brasil; Construtora Carvalho Pereira e PWG Incorporações e Participações Ltda.

- e-mails do advogado do Grupo (03 e 12/09/2012), apontando o risco de sustentar o planejamento tributário, caso ocorresse uma fiscalização, demonstra a artificialidade negocial e ilicitude em algumas mensagens.

- a escrituração da SCP não foi efetuada de acordo com a IN SRF 179/87. Indagado a respeito, o contador afirmou que o Sr. Carlos Eduardo precisava de recursos. Por isso foi criada a SCP, com a entrada de outros sócios ocultos, tendo sido separadas as receitas e custos, mas o caixa ficou numa conta só, pagando tudo que podia por meio dessa conta. Trata-se de sociedade firmada com mais um membro da família Carvalho Pereira, o Sr. David Pereira.

- nos anos-calendário de 2011 e 2012, foi distribuído lucro aos sócios Vicol, Construtora Dharma e Construtora Carvalho Pereira, desproporcional a participação dos mesmos no capital social das empresas.

- grandes valores foram transferidos entre empresas do grupo a título de adiantamento para futuro aumento de capital que não se concretizaram.

- a evolução do faturamento do Grupo, de R\$ 42.090.165,75, em 2010, para R\$ 127.476.944,49, em 2013.

As razões acima elencadas são fortes para que se conclua que as empresas foram constituídas dentro de um planejamento abusivo, visando unicamente economia tributária. Mesmo que não se possa considerar cada um dos fatos isoladamente como determinante dessa conclusão, o seu conjunto torna sólido esse entendimento.

Observa-se que não há uma clara separação patrimonial, administrativa e operacional das empresas. Tudo funciona como uma empresa só.

Agrega-se à isso a grande preocupação dos principais sócios do Grupo CAP, Srs. Carlos Eduardo de Carvalho Pereira e Carlos Alberto Pereira, em que o faturamento

da Construtora Dharma se mantivesse dentro do limite do lucro presumido, manifestada em ligação telefônica interceptada pela Polícia Federal.

O fato de as empresas Vicol do Brasil, Construtora Dharma, Construtora Carvalho Pereira e Construtora PWG terem sido constituídas em períodos anteriores à situação fática apontada nos autos como determinante para o planejamento tributário, inclusive sendo a PWG constituída originalmente por terceiros, em nada altera as conclusões tiradas dos fatos apontados pela fiscalização.

A aquisição de empresas, com muita frequência, é utilizada justamente para a redução indevida de tributos. O fato que interessa é que, em determinado momento, quando os faturamentos dessas empresas, já sob a propriedade integral do Grupo CAP, aproximavam-se do limite da tributação com base no lucro presumido, novas empresas eram constituídas para diluir o faturamento, de modo que cada uma delas ficasse dentro do limite desse regime de tributação (em 2011 três; em 2012 quatro e, em 2013, sete), sem que custos e despesas fossem individualizados e rateados entre as empresas, evidenciando a confusão patrimonial existente entre elas.

Não se pode considerar que o planejamento tributário foi "pensado" somente quanto o Grupo CAP atingiu o limite para a tributação pelo lucro presumido, mas numa visão a longo prazo. O Grupo CAP sempre teve um conjunto de receitas crescente e buscava esse crescimento a ponto de ser transformada em Sociedade Anônima com ações negociadas na Bolsa de Valores, conforme se vislumbra das discussões entre um grupo de gerentes manifestado em um dos e-mails reproduzidos no Termo de Verificação Fiscal."

O Termo de Verificação Fiscal é robusto (fls. 14154/14503), com aproximadamente 350 páginas de um minucioso relato fiscal, com fotos, planilhas, informações e conclusões.

Passo, então, a analisar os fatos considerados pela d. Autoridade Fiscal para a conclusão de que houve planejamento tributário abusivo.

Inicialmente, observo que é direito do contribuinte de estruturar o seu negócio da maneira que melhor lhe pareça, buscando a diminuição dos custos de seu empreendimento, inclusive uma melhor estrutura tributária. Se a forma celebrada é jurídica e lícita, a Autoridade Fiscal deve respeitá-la.

Sobre planejamento tributário, transcrevo as valiosas lições que extraí do voto vencedor do acórdão n.º 9101-002.397, da 1ª Turma da CSRF. Veja-se:

"1. A legítima segregação das fontes produtoras de rendimentos: planejamento tributário oponível ao fisco.

A primeira questão a ser analisada consiste em saber se a segregação das fontes produtoras de rendimentos, com ou sem a intenção principal (motivo íntimo

preponderante) de permitir a alguma das unidades segregadas a opção pelo lucro presumido, é admitida pelo sistema jurídico brasileiro.

No Brasil, o particular possui um núcleo de direitos livre de intervenções, dentro do qual está inserido o planejamento tributário. Mais especificadamente, essa garantia dos contribuintes decorre das liberdades econômicas asseguradas pelo Constituinte. Conforme leciona TERCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR, essas liberdades atribuem ao ser humano um espaço que não pode ser absorvido pela sociabilidade, tendo-se como reconhecida a capacidade de “reger o próprio destino, expressar a sua singularidade como indivíduo, igual entre iguais: o homem como distinto e singular entre iguais”.

Não há dúvidas que o Estado, por meio da tributação, deve participar dos bem sucedidos resultados econômicos dos particulares a ele conectados. Conforme o princípio da legalidade, o legislador deve eleger, dentro de seu respectivo âmbito de competência tributária, fatos geradores que captem capacidades contributivas conforme uma dosagem adequada à divisão do custo estatal.

Dessa forma, ao mesmo tempo em que a Constituição Federal garante aos particulares a existência desse âmbito de liberdade, outorga ao Poder Legislativo a competência para regular e interferir em seu exercício, seja para estabelecer a cobrança de tributos, seja para limitar planejamentos tributários.

Não se trata de questão reclusa ao Direito brasileiro: geralmente, há nos ordenamentos jurídicos estrangeiros normas gerais (general anti avoidance rules – GAAR) ou normas específicas (specific anti avoidance rules – SAAR) para a reação aos planejamentos tributários não tolerados. As normas gerais de reação ao planejamento tributário se prestam a alcançar algumas ou todas as espécies tributárias, com a prescrição de critérios para a identificação do “abuso”. Já as normas específicas incluem no âmbito de incidência da norma tributária, casuisticamente, situações que potencialmente podem ser utilizadas pelo contribuinte como substitutas não tributadas ou ainda fiscalmente menos onerosas e que, por decisão do legislador, devem ser submetidas igualmente àquela tributação mais onerosa.

No ordenamento jurídico brasileiro, quando houver clara decisão do legislador brasileiro, compete à administração fiscal o papel de atribuir eficácia à intervenção estatal sobre as liberdades econômicas dos particulares, especialmente sobre o seu patrimônio. Mas essa atuação da administração fiscal, invariavelmente, depende de prévia e clara autorização do legislador.

Nesse cenário, a legitimidade de segregações societárias para ensejar a economia de opção do lucro presumido ou a outras formas de tributação (como o SIMPLES

NACIONAL) deve ser compreendida com vistas a dois fatores fundamentais, analisados nos parágrafos seguintes:

- (i) as liberdades econômicas potencialmente restringidas pela vedação às referidas reestruturações societárias;
- (ii) a existência de decisão clara do legislador para a restrição das referidas liberdades econômicas por meio da tributação.

Quanto a esse primeiro fator (liberdades econômicas), insta observar que a livre iniciativa foi erigida como fundamento da ordem econômica pelo caput do art. 170 da Constituição Federal, com a dupla feição de proteger tanto o capital quanto o trabalho. Na explicação de TERCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR, trata-se de mandamento para que o Estado atue de forma negativa, no sentido de não interferir na expansão da criatividade do indivíduo e, ainda, positiva, de atuação para a valorização do trabalho humano. A esse propósito, leciona o professor:

“Não há, pois, propriamente, um sentido absoluto e ilimitado na livre iniciativa, que por isso não exclui a atividade normativa e reguladora do Estado. Mas há ilimitação no sentido de principiar a atividade econômica, de espontaneidade humana na produção de algo novo, de começar algo que não estava antes. Esta espontaneidade, base da produção da riqueza, é o fator estrutural que não pode ser negado pelo Estado. Se, ao fazê-lo, o Estado a bloqueia e impede, não está intervindo, no sentido de normar e regular, mas está dirigindo e, com isso, substituindo-se a ela na estrutura fundamental do mercado.”

A autonomia privada decorre do princípio da livre iniciativa, atribuindo aos particulares o direito à liberdade contratual, isto é, de livremente celebrar ou não um contrato (liberdade de celebração), bem como de eleger o tipo contratual mais adequado (liberdade de seleção do tipo contratual, salvo restrição legal) e de preencher o seu conteúdo de acordo com os seus interesses (liberdade de fixação do conteúdo do contrato ou de estipulação). Garante-se, por esse princípio, a liberdade de empresa, de investimento, de organização e de contratação.

É pertinente notar, com TULIO ROSEMBUJ, que a liberdade da empresa não se esgota no exercício da liberdade contratual, no exercício do direito de propriedade ou na atividade de produção de bens de terceiros no mercado livre: trata-se da garantia de poder decidir como combinar fatores de produção e de utilizar de riqueza para produzir nova riqueza.

Se há limites ao exercício da liberdade, o Estado de Direito também pressupõe limites ao legislador para a sua restrição, pois, conforme salutar preocupação de TERCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR, “a liberdade pode ser disciplinada, mas não pode ser eliminada”. Não poderia o Estado utilizar mecanismos de coerção para compelir

o contribuinte à prática de determinados atos e, assim, à ocorrência de hipóteses de incidência de tributos (ou seja, de intervenção no patrimônio particular). Assim ocorrendo, como adverte LUÍS EDUARDO SCHOUERI, estar-se-ia atentando de modo inadmissível contra a proibição ao confisco e o Direito à propriedade.

Poder-se-ia questionar, assim, se seria legítimo ao legislador obrigar que um indivíduo ou uma sociedade concentrassem todo o seu universo patrimonial disponível em uma única pessoa jurídica, com a consolidação de todos os resultados na sistemática do lucro real, por ser esta a forma mais gravosa fiscalmente. Em outros termos: poderia o legislador considerar a segregação das fontes produtoras de rendimentos absolutamente inoponível ao fisco, sempre que a tributação sob a forma consolidada fosse capaz de gerar maior volume de receitas tributárias à União?

No presente caso, contudo, não é necessário questionar qualquer ofensa do legislador à Constituição Federal por intervenção excessiva (o que não se poderia, de qualquer maneira, realizar-se em âmbito administrativo, conforme Súmula n. 2 do CARF). Ocorre que não há, no presente caso, qualquer lei que, de alguma forma, neutralize os efeitos da reorganização patrimonial sob julgamento: não há norma no Direito privado que vede os atos realizados, bem como não há normas tributárias específicas que impeçam a opção fiscal realizada pelo contribuinte (SAAR). Não há SAAR que, de alguma forma, restrinja reorganizações patrimoniais nesse sentido ou interfira na fruição de seus ordinários efeitos jurídicos, inclusive no que diz respeito à sistemática do lucro presumido.

Tal como não há regras específicas para a tutela do caso concreto, também não há normas gerais que vedem a priori a efetiva segregação de fontes produtoras de rendimentos. Não há permissão, abstraída diretamente do Texto Constitucional, para que a administração fiscal atue como se possuísse ingerência na condução das atividades econômica empreendidas, substituindo as decisões do indivíduo, para fins tributários, por outras que lhe pareçam arbitrariamente mais adequadas, com discricionário incremento do ônus tributário. No caso, por força do art. 146 da Constituição, compete à lei complementar prescrever normas gerais de intolerância a planejamentos tributários.

Assim, com a observância da Constituição Federal, compete ao legislador legitimamente eleito manifestar a decisão sobre em quais circunstâncias e em qual intensidade deverá o Estado intervir no exercício de liberdades econômicas. A exigência de lei para a desconsideração de planejamentos tributários, portanto, não encontra fundamento “apenas” no princípio da legalidade em matéria tributária (art. 5º e art. 150, I, da Constituição), mas também das normas de Direito econômico presentes no Texto Constitucional (arts. 170 e seg. da Constituição).

O primado da legalidade exige decisão clara do legislador, como se observa de exemplos concretos do sistema tributário brasileiro. Um bom exemplo pode ser colhido da legislação atinente à contribuição ao PIS e à COFINS. No caso, o art. 3º, IV, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, autorizaram que o contribuinte, na apuração dessas contribuições pelo regime não cumulativo, apurasse créditos de “aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa”. Empresas que possuíam imóveis próprios, utilizados em sua atividade operacional, logo cogitaram da segregação de tais bens de seu patrimônio para integralização em pessoas jurídicas imobiliárias, que passariam a locá-los à sua anterior proprietária. Com isso, seria possível o aproveitamento de créditos de PIS e COFINS sobre o valor dos alugueis pagos. Nesse caso, por meio da Lei n.º 10.865/2004, o legislador decidiu neutralizar os efeitos desse planejamento tributário e prescrever uma SAAR:

Art. 31. É vedado, a partir do último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação desta Lei, o desconto de créditos apurados na forma do inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004.

§ 1º Poderão ser aproveitados os créditos referidos no inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, apurados sobre a depreciação ou amortização de bens e direitos de ativo imobilizado adquiridos a partir de 1º de maio.

§ 2º O direito ao desconto de créditos de que trata o § 1º deste artigo não se aplica ao valor decorrente da reavaliação de bens e direitos do ativo permanente.

§ 3º É também vedado, a partir da data a que se refere o caput, o crédito relativo a aluguel e contraprestação de arrendamento mercantil de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica.

Por sua vez, no caso ora sob julgamento, o silêncio do legislador se alia à sonora ordem emanada das liberdades econômicas asseguradas pela Constituição, o que transmite eloquente mensagem ao contribuinte no sentido de que o planejamento tributário em questão é admitido no ordenamento jurídico brasileiro, sendo combatido, por parte do legislador complementar, atos simulados, fraudulentos, cometidos com o dolo da evasão de tributos.

Não se trata de lacuna aleatória, mas de decisão consciente do legislador em não prever SAAR quanto ao planejamento tributário ora sob análise, inegavelmente presente no sistema jurídico brasileiro há décadas.

Há mais um esclarecimento que se mostra necessário em face do planejamento tributário sob análise: não há qualquer norma, no ordenamento jurídico brasileiro, que autorize distinguir reorganizações patrimoniais motivadas por propósitos tributários ou extratributários. A adoção desse critério, à sombra da lacuna legislativa, entre muitos outros óbices que podem ser suscitados, encontra vedação no art. 108 do CTN, por ofensa à equidade e aos princípios gerais de direito público.

A título ilustrativo, suponha-se que a sociedade familiar “A” vislumbre na segregação de suas atividades um ganho em organização, com a melhor divisão de responsabilidades e eficiência, bem como apaziguar brigas no seio familiar. Suponha-se, ainda, que a empresa “B” decida conduzir reestruturação semelhante à empresa “A”, com a segregação efetiva de pessoas jurídicas que passariam a dedicar-se, individualmente à exploração de atividades econômicas específicas, com a assunção dos riscos, responsabilidades e benesses atinentes à espécie. Suponha-se, por fim, que o único motivo para que a empresa “B” realizasse a referida reestruturação seria a redução da carga tributária.

Nesse exemplo, fica evidente que haverá tratamento não isonômico entre as empresas “A” e “B” caso se discrimine, como critério para a legitimação do planejamento tributário, operações realizadas com ou sem propósitos extratributários (“propósito negocial”).

No caso concreto, ora sob julgamento, NÃO há lei que autorize a referida discriminação com base na aferição subjetiva de motivos extratributários (“propósitos negociais”). Apenas se poderia atribuir tratamento distinto entre contribuinte que se encontram em condições semelhantes (“A” e “B”) caso o legislador houvesse prescrito tal discrimen, com o delineamento do que viria a ser esse conceito de “propósito negocial”, até hoje não delineado e desconhecido no Direito positivo brasileiro.

Diante do cenário jurídico atinente à matéria sob julgamento, conclui-se que:

- em vista das liberdades econômicas, o contribuinte brasileiro goza do direito de reestruturar a exploração do seu capital da forma mais eficiente, inclusive sob a perspectiva fiscal, salvo intervenção clara do legislador;*
- não há qualquer norma societária ou tributária que obrigue a concentração do universo patrimonial de um indivíduo ou de uma sociedade em uma única pessoa jurídica, com a sujeição dos rendimentos consolidados à sistemática do lucro real, por ser esta a mais onerosa;*
- A adoção da sistemática do lucro presumido depende exclusivamente do cumprimento do binômio: volume de receitas brutas obtidas pela pessoa jurídica e atividade que não obrigada ao lucro real;*

- *não há qualquer norma específica de intolerância ao planejamento tributário em questão (SAAR), que impeça pessoas jurídicas resultantes de reestruturação societária optarem pela sistemática do lucro presumido;*
- *trata-se de decisão consciente do legislador, que calibrou, com as ferramentas tributárias existentes, as liberdades econômicas e os mecanismos de incremento do desenvolvimento econômico;*
- *para fins fiscais, devem ser reconhecidos os efeitos da efetiva segregação das fontes produtoras de rendimentos, tratando-se de planejamento tributário plenamente oponível ao fisco;*
- *não se requer motivos extratributários (“propósito comercial”) para que segmentações de entidades empresariais (reais) legitimem que cada unidade segregada se legitime à opção pelo lucro presumido;*
- *segregações societárias meramente simuladas não são oponíveis ao fisco. Caracterizado o dolo da evasão de tributos, tais segregações simuladas sujeitam o contribuinte à exigência de multa qualificada.*

Em termos gerais, o entendimento aqui apresentado apreende a tradicional jurisprudência deste Tribunal. No acórdão n.º. 103-23357, de 23.01.2008, atinente inclusive às mesmas partes relacionadas no caso ora sob julgamento, o Primeiro Conselho de Contribuintes novamente reafirmou a proteção jurídica da segregação operacional e societária das fontes produtoras de rendimentos. Como naquele caso os julgadores constataram que não havia provas de artificialismo, sem que qualquer simulação houvesse sido demonstrada pela fiscalização, reconheceu-se o direito das partes segregadas optarem pelo lucro presumido. A referida decisão restou assim ementada:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2002 Ementa: SIMULAÇÃO – INEXISTÊNCIA – Não é simulação a instalação de duas empresas na mesma área geográfica com o desmembramento das atividades antes exercidas por uma delas, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária.

OMISSÃO DE RECEITAS – SALDO CREDOR DE CAIXA – DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA – A reunião das receitas supostamente omitidas por duas empresas para serem tributadas conjuntamente como se auferidas por uma só importa em erro na quantificação da base de cálculo e na identificação do sujeito passivo, conduzindo à nulidade do lançamento.

Recurso provido. Publicado no D.O.U. nº 57, de 25/03/2008.

No acórdão n. 3402-001.908, de 26.09.2012, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara de Julgamento, da 3ª Seção do CARF, igualmente confirmou o direito do contribuinte à

segregação operacional e societária das fontes produtoras de rendimentos, consignando não haver simulação a ser combatida no caso analisado. A referida decisão restou assim ementada:

(...)

No acórdão n.º 3302-003.138, de 17.03.2016, a 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF, também confirmou o direito do contribuinte à segregação operacional e societária das fontes produtoras de rendimentos. Naquele caso, igualmente restou demonstrada a ausência de atos simulados. A referida decisão restou assim ementada:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2008

SIMULAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

Simular é o ato de fingir, mascarar, esconder a realidade, camuflar o objetivo de um negócio jurídico valendo-se de outro, eis que o objetivo intentado seria alcançado por negócio diverso, daí o motivo de o artigo 167 do Código Civil dispor que o negócio jurídico simulado será nulo. Não é simulação o desmembramento das atividades por empresas do mesmo grupo econômico, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária.

Recurso de Ofício Negado

Não apenas pela plena convicção de ser este o melhor direito, mas também pela função uniformizadora desta CSRF, o presente voto não destoa dessa tradição de garantia ao contribuinte da proteção jurídica dos efeitos da segregação operacional e societária das fontes produtoras de rendimentos, negando-a, contudo, aos casos simulados.

2. A desconsideração da simulada segregação de fontes produtoras de rendimentos: definição de “simulação” e critérios legais para a qualificação do caso concreto.

Como se sabe, em conformidade com o art. 146 da Constituição Federal, compete ao legislador complementar decidir se haverá uma norma geral de reação a planejamentos tributários e, nesse caso, qual o critério para a identificação das hipóteses as quais o fisco não deverá tolerar (hidrômetro da intolerância).

De forma concreta, o legislador complementar competente enunciou apenas norma de reação à fraude, à simulação, ao dolo na evasão de tributos (CTN, art. 149, VII), deixando ao legislador ordinário a tarefa de estabelecer o procedimento especial para que se descortinem os casos de dissimulação (CTN, art. 116, parágrafo único)

ou, ainda, para a edição de normas de reação a planejamentos tributários específicos (SAAR).

Nesse cenário, embora muito se discuta o assunto, o legislador complementar brasileiro sempre limitou os poderes da administração fiscal para desconsiderar atos praticados pelo contribuinte, restringindo-os para tornar inoponíveis apenas atos “simulados”, “fraudulentos”, cometidos com o dolo da evasão de tributos. Não há a outorga, pelo legislador competente (lei complementar), para que a administração fiscal considere inoponível atos que não possam ser qualificados como “simulados”.

Isso significa que o legislador competente não considera institutos como “simulação”, “fraude” ou “dolo tão estreitos a ponto de permitir atos que não deveriam ser tolerados, nem tão amplos a ponto de permitir arbitrariedades por parte do fisco. O legislador tributário complementar, desde a edição do CTN (anos 60) até hoje, considera suficiente que a administração fiscal reaja exclusivamente em face de atos simulados, fraudulentos, com o dolo da evasão de tributos, reconhecendo-se a legitimidade das demais práticas (planejamento tributário).

Em relação à fraude, colhe-se do art. 72, da Lei 4.502/64, tratar-se de “toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento”. A exigência do dolo, nesse enunciado prescritivo, tem o condão de agregar ao conceito de fraude a intenção de ofender ao Direito, de cometer ato sabidamente ilícito, e não qualquer hipótese na qual o contribuinte realiza atos para reduzir a ocorrência de fato gerador. O dolo, no Direito Civil, remete ao “emprego de um artifício ou expediente astucioso para induzir alguém à prática de um ato que o prejudica e aproveita ao autor do dolo ou a terceiro”. Dolo seria a própria intenção de causar dano a outrem, de contrariar o direito.

Quanto à simulação, pedra de toque para o presente julgamento, pode-se observar que as decisões do CARF, até o fim do século XX, apresentavam duas características fundamentais: (i) tratar-se-ia de um vício de consentimento, cuja mácula consistiria na divergência entre a vontade interna, subjetiva, e a vontade declarada; (ii) seria exigida a demonstração dos atos realizados às escuras, divergentes daqueles levados ao público. Assim, no acórdão n.º 01-01857, de 15.05.95, julgado pela CSRF, foram refutadas as alegações de simulação formuladas pela fiscalização, tendo em vista a inexistência de provas de que a vontade das partes, levada a cabo nos documentos formulados para uma incorporação, seria contraditória com a vontade íntima efetivamente presente.

Contudo, FABIO PIOVESAN BOZZA sugere que, desde meados de 2005, a concepção de simulação em diversos casos no âmbito do CARF teria se tornado

preponderantemente causalista, com contraposição à postura voluntarista até então adotada. O elemento fundamental para a caracterização da simulação não seria mais a divergência subjetiva, entre a vontade interna das partes e a manifestada nos negócios realizados. O foco, a partir de então, passaria a ser a incompatibilidade objetiva entre o modelo adotado nas operações realizadas para o negócio supostamente pretendido pelas partes.

A partir daí, em muitos julgamentos passaram a ser despidiendas as provas quanto à verdadeira vontade das partes (modelo subjetivo). Em vez disso, pelo modelo objetivo, passaram a ter lugar deduções lógicas decorrentes de indícios dos mais variados, vocacionados a demonstrar a divergência do negócio realizado com a sua causa típica. Paradoxalmente, observa FABIO PIOVESAN BOZZA, muitas vezes o “conceito objetivo de simulação tornou-se de aplicação subjetiva”.

Note-se que o legislador tributário não edificou um instituto distinto para a “simulação fiscal”, mas laborou com remissão normativa, acolhendo o conceito normativo de “simulação” prescrito pelo Direito privado.

Por se tratar de questão fundamental, peço vênica para transcrever as seguintes constatações de HUMBERTO ÁVILA, in verbis:

“A referência deve ser havida como conceitual. Sempre que a legislação tributária faz menção a um termo e este termo é conceituado, só pode haver uma referência conceitual na medida em que não teria nenhum propósito lingüístico fazer uma referência sem que essa referência estivesse relacionada a um conceito. A referência é sempre feita a conceitos ‘civilmente impregnados’. Menciona-se ‘salário’ segundo o conceito que se tem de salário; faz-se referência à ‘mercadoria’ de acordo com o conceito que se tem de mercadoria. O problema, todavia, não é apenas esse. A questão crucial é saber se, havendo conceitos impregnados pelo Direito Civil (...), eles podem ou não ser alterados pelo legislador tributário. Nesse caso, temos dois caminhos: ou a legislação tributária não pode mudar o conceito - é o que se convencionou chamar de ‘primado do Direito Civil’ - ou o legislador tributário pode alterar o conceito. No primeiro caso, temos a ‘tese da rigidez’: o legislador tributário não pode alterar o conceito de Direito Privado que se tornou rígido pela sua incorporação ao Direito Tributário. No segundo, temos a ‘tese da flexibilidade’: o legislador pode alterar o conceito de Direito Privado porque tem liberdade para fazê-lo. “Em primeiro lugar, não havendo reserva constitucional, a atuação expressa do legislador implica modificações do conceito de Direito Privado - é o que se chama de ‘precedência do legislador tributário’; em segundo lugar, se o legislador tributário silenciar, vale o conceito de Direito Privado - é o chamado ‘primado do Direito Privado’.”

Note-se, ainda, que o art. 109 do CTN prescreve que “os princípios gerais de direito privado utilizam-se para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários”. Daí decorre que, se determinado instituto do Direito privado compõe algum enunciado prescritivo de matéria tributária, ao menos duas hipóteses seriam possíveis: (i) pode o legislador tributário atribuir definição, conteúdo e alcance diversos do que se verifica no Direito privado (apenas o nome de batismo seria igual nas diferentes searas jurídicas), ou; (ii) caso o legislador tributário silencie quanto à questão, deve o instituto deve ser compreendido conforme o seu perfil no Direito privado.

Conjugando-se os artigos 109 e 110 do CTN, surge a questão: a lei tributária poderia utilizar o termo “simulação” para se referir a questão diversa da tutelada pelo Direito Civil, alterando a definição, o conteúdo e o alcance daquele instituto tradicional na seara privada? Em tese, sim, pois a expressão não fora utilizada, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias. No entanto, o legislador tributário não alterou o sentido desse instituto, utilizando-o tal qual no Direito privado.

No âmbito privado, o perfil jurídico da simulação foi revisto em decorrência da enunciação do novo Código Civil, de 2002. No Código Civil de 1916, a simulação correspondia a um defeito do negócio jurídico, decorrente de vício na vontade do agente, que poderia agir tanto de forma maliciosa, quando o negócio seria anulável (art. 102), como inocente (art. 103), em que o negócio subsistiria. O novo Código Civil tutela a simulação em seu art. 167, da seguinte forma:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

A simulação trazida pelo novo Código Civil difere ao menos em dois pontos de sua conformação anterior. O negócio jurídico simulado será nulo (e não mais anulável), não surtindo efeitos desde a sua realização, bem como não se perpetuará no tempo, conforme o art. 169 do novo Código. Também não há mais menção à possibilidade

de simulação inocente, pois a simulação deixa de se referir a um elemento subjetivo, configurando critério objetivo de validade do próprio negócio.

No caso, então, a simulação a que se refere o art. 149, VII, do CTN, corresponderia à “mentira” quanto à prática de um ato relevante para fins tributários. Sonegasse da Administração Fiscal a verdade dos fatos ocorridos. O ato simulado é um ato aparente, que não existe no mundo dos fatos, mas apenas de forma precária no mundo jurídico.

Na simulação absoluta, o contribuinte buscaria construir determinado invólucro que, caso real, lhe atribuiria benefícios fiscais, embora nada exista. Na simulação relativa, a ocorrência do fato gerador de uma obrigação tributária seria ocultada pela oposição do ato simulado.

Com a simulação absoluta, expõe TULIO ROSEMBUJ, as partes criariam com a sua declaração uma aparência de negócio que não querem realizar e do qual não esperam nenhum efeito. Seria uma aparência sem qualquer conteúdo verdadeiro e, assim, juridicamente inexistente, como é o caso da fraude contra credores em que se cria um passivo inexistente ou se diminui o ativo, sem que nada realmente tenha sido realizado.

Com a simulação relativa, as partes criariam a aparência para um negócio jurídico diverso daquele que efetivamente querem. Seria um disfarce, em que apenas aparentemente se realizaria um negócio jurídico, para, na verdade, realizar-se outro negócio.

Como exemplos de simulação, é possível cogitar a venda de bem imóvel por um valor abaixo do realizado, compatível com os limites exigidos pelo legislador para a adoção do lucro presumido ou a utilização de instrumentos antedatados de cessão gratuita do direito de uso de bem imóvel.

Cite-se, ainda, o Recurso Especial n.º 243.767-MS, do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, para a distinção de simulação (absoluta) e dissimulação (relativa):

“Duas situações, entretanto, podem verificar-se. Uma, em que a simulação seja absoluta. As partes não pretenderam concluir negócio algum, como no exemplo acima mencionado. Isso reconhecido, não produzirá efeito. Pode, entretanto, ser relativa a simulação. As partes efetivamente desejavam a prática de determinado contrato, mas esse ficou dissimulado por um outro. Assim, por exemplo, fez-se uma doação, dissimulada em compra e venda. Em tal caso, prevalecerá o negócio real.”

No Direito tributário brasileiro, então, a simulação se presta à sonegação, ou seja, ao ilícito. O que se combate não é a utilização de formas anormais, atípicas, para se alcançar determinado resultado. Combate-se o ato doloso da evasão de tributos em

que as partes realizam um determinado negócio jurídico, mas declaram ao fisco que outro teria sido realizado.

Note-se que, para aferir-se a ocorrência de simulação, não é relevante questionar a existência de razões extratributárias. Interessa demonstrar que, por meio dos negócios jurídicos apresentados pelo contribuinte, foram ocultadas do Fisco as verdadeira configuração dos atos praticados (dissimulação) ou, ainda, que nada realmente foi realizado (simulação absoluta).

A apurada análise da questão exige que se diferencie a “simulação dos negócios jurídicos praticados” da “simulação da pessoa jurídica”. Nesse primeiro, reconhece-se a personalidade jurídica das pessoas jurídicas envolvidas, mas evidencia-se a simulação dos negócios jurídicos praticados por estas.

Embora não descarte a priori a possibilidade de simulação da própria pessoa jurídica, parece-me tratar-se de hipótese rara. A “pessoa jurídica” é ficção criada pelo Direito para segregar uma personalidade jurídica dotada de direitos, inclusive patrimoniais, e apta a assumir deveres, com autonomia em relação ao seus sócios. A existência da pessoa jurídica, portanto, é questão mais de direito que de fato. Parece mais factível a ocorrência de simulação de negócios jurídicos, em que se atribuam a pessoas jurídicas existentes rendimentos que não decorram, verdadeiramente, de suas atividades.

É preciso que a solução deste julgamento se mantenha coerente com esses fundamentos.

No âmbito do Direito privado e, por remissão do legislador complementar, também no Direito tributário, são reais e existentes atos de transmissão que efetivamente façam com que seja alterado o titular de direitos e obrigações de um determinado acervo patrimonial. Ainda que uma reorganização patrimonial possa ser verificada documentalmente, pode ser irrelevante para fins tributários caso tais documentos contenham declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira capaz de qualificar as operações como simuladas.

Operações que apenas simulam a segregação de fontes produtoras de rendimentos devem ser transparentes aos olhos da fiscalização tributária: inoponível, a operação dissimulada, por transparente aos olhos do fisco, conduz a que se desvende a operação verdadeira que se procurou ocultar, à qual devem ser aplicadas as consequências tributárias correspondentes à espécie.

O contribuinte que simular a segregação de fontes produtoras de receitas, submetendo indevidamente parte ou todos os seus rendimentos à tributação mais branda aplicável a uma outra pessoa jurídica (decorrente do lucro presumido, por exemplo), estará sujeito ao lançamento de ofício da diferença do tributo que seria devido conforme o regime que lhe seria verdadeiramente aplicável (lucro real, por

exemplo). Caso não seja possível a apuração do lucro real, deve ser apurado, nos termos da legislação, o lucro arbitrado. Diante de simulação, com o dolo específico da evasão de tributos, deverá, ainda, ser imposta multa qualificada.

A aferição da simulação, contudo, parece requerer considerações distintas diante de empresas com rendimentos ativos (indústria, por exemplo), daquelas que apresentam apenas rendimentos passivos (aplicações financeiras, por exemplo). Enquanto muitas vezes a obtenção dos primeiros (rendimentos ativos) pressupõe estrutura operacional robusta, a condução das atividades relacionados aos últimos (rendimentos passivos) pode exigir, por natureza, estrutura operacional mínima.

No caso dos autos, as empresas do grupo empresarial desenvolvem atividades geradores de rendimentos primordialmente ativos. Nesse caso, em geral, alguns fatores podem ser considerados determinantes para qualificar-se uma reestruturação societária como simulada, enquanto outros relevantes, por corroborar com o acervo probatório, mas não necessariamente determinantes. A relevância de cada fator dependerá do particular contexto presente no caso específico, não se descartando a relativização de todos eles em vista de situações concretas.

Em uma relação que não pretende ser exaustiva, é possível identificar alguns desses fatores, com especial enfoque na estrutura negocial, na estrutura contábil e financeira e, ainda, na estrutura física e operacional das empresas segregadas:

A. ESTRUTURA NEGOCIAL

- *Assunção de efetiva responsabilidade pela atividade alegadamente desenvolvida. Gastos com folha de pagamento, com a manutenção da estrutura básica ou aquisição de insumos para as atividades específicas de uma das empresas, suportados aleatoriamente por outras empresas do grupo, na ausência de justificativa plausível, podem evidenciar, de forma determinante, confusão das unidades segregadas e simulação.*
- *Assunção, pela pessoa jurídica segregada, dos riscos e das benesses sobre os ativos recebidos como contribuição ao capital social. Na reestruturação societária em análise, pode haver a contribuição de parcela do patrimônio outrora concentrado em uma pessoa jurídica, para a composição do capital social da pessoa jurídica que conduzirá a atividade segregada. Caso se declare ter transferido ativos a essa nova empresa para a integralização de seu capital, é plausível que esta assuma a responsabilidade, o risco e as benesses geradas por tais ativos.*
- *Coerência negocial. É natural que operações que não apresentem, ao menos de forma aparente, coerência com os padrões normais de gestão, demandem certa atenção. Não se pode, contudo, punir fiscalmente um particular por adotar uma estrutura ineficiente ou com padrões não ortodoxos. Por essa razão,*

geralmente esse fator apresentar-se como não determinante ou mesmo irrelevante.

▪ *Prática de preços de mercado entre as partes segregadas. A manipulação dos preços praticados entre partes relacionadas pode ser uma evidência contundente quanto ao dolo da evasão de tributos. Além de poder atrair legislação própria para a regência de certos casos, como os de distribuição disfarçada de lucros, esse fator esse elemento também pode ser relevante para a evidenciar a vícios de regreção de atividades societárias. Assim, como os demais, contudo, pode ser relativizado: da mesma forma que a prática de preços de mercado não é, por si só, fator suficiente para legitimar as operações, a prática de preços menores que o de mercado também não conduz necessariamente a vícios no negócio jurídico.*

B. ESTRUTURA FINANCEIRA E CONTÁBIL

▪ *Confusão de titularidade dos recebíveis e dos passivos, capaz de evidenciar ausência de autonomia das partes e a unidade de empresas apenas formalmente segmentadas. A utilização injustificada e indiscriminada de contas bancárias centralizadas e outras sistemáticas de compensação financeira para o recebimento de receitas e o cumprimento de obrigações, mantidas por empresas do grupo empresarial diferentes daquela a que são imputadas para fins tributários, corresponde a uma evidência contundente. Certamente empréstimos entre empresas do mesmo grupo empresarial, respeitados os ditames legais, são lícitos. O que evidencia a simulação da segregação societária é a confusão e o descontrole financeiro entre as unidades supostamente segmentadas da entidade empresarial, que deve manter a assunção dos riscos e as benesses do negócio;*

▪ *Informes financeiros devidamente formalizados. A contabilidade é instrumento hábil para descrever as mutações patrimoniais das empresas segregadas. Informes financeiros devidamente formalizados vinculam tanto o fisco como o contribuinte a assumir o ônus de provar que a realidade dos fatos é diversa daquela retratada pela contabilidade. As demonstrações contábeis, portanto, representam valioso instrumento para se aferir a existência de entidades segregadas.*

Há casos em que os vícios presentes na contabilidade tornam os informes financeiros imprestáveis, ou mesmo em que estes não foram escriturados, o que não conduz necessariamente à presunção de fraude. Inexistente esse importante meio probatório, outros meios de prova podem ser utilizados para evidenciar a realidade dos fatos. Certamente haveria ensejo ao arbitramento dos lucros, mas se este deve ser realizado de forma segregada ou aglutinada dependerá de outros fatores presentes no caso.

Caso a fiscalização demonstre ter a contabilidade sido utilizada para simular uma determinada situação fática, o repertório probatório necessário para tanto possivelmente será suficiente para que a segregação fictamente alegada se torne inoponível.

C. ESTRUTURA FÍSICA E OPERACIONAL.

- *Localização contígua das empresas. A adoção de endereços contíguos não conduz à presunção de irregularidades. A depender da dimensão da estrutura física de uma das empresas do grupo empresarial, pode ser plausível que a pessoa jurídica segregada utilize parte desta e, assim, ser justificável a manutenção de endereços contíguos. Outras evidências devem ser verificadas, a fim de que se possa aferir se há confusão entre as empresas.*
- *Estrutura operacional capaz de suprir toda a demanda da fonte produtora dos rendimentos: A aparente incompatibilidade da estrutura da empresa segregada com as receitas que lhe são atribuídas é um fator relevante e que suscita maiores cuidados. A partir daí, a fiscalização deve aprofundar a análise do caso concreto, de forma a corroborar com mais evidências quanto à validade ou a inoponibilidade da alegada segregação. Contudo, a relevância dessa evidência pode ser relativizada, pois não se pode deixar de cogitar hipóteses em que a segregação de atividades se justifica pela exploração de método negocial inovador, mais enxuto e eficiente, com a adoção, por exemplo, do modelo da terceirização de etapas produtivas.*
- *Centralização de atividades administrativas. A centralização de departamentos administrativos, como um mesmo departamento de contas a pagar e a receber para diversas empresas ou um contrato único com empresas de cartão de crédito, pode ser indício de manutenção de uma unidade não segregada. No entanto, a questão demanda a investigação de outros aspectos, pois a existência de estrutura operacional compartilhada entre as empresas do grupo empresarial, com contrato de rateio de despesas (Cost Sharing), é sabidamente legítimo no Direito brasileiro.*
- *Existência de operações realizadas fora do grupo empresarial: A segregação de atividades desenvolvidas interna corporis não impede que as empresas segregadas também desenvolvam as suas atividades em benefício de unidades do mesmo grupo empresarial. A obtenção de receitas por operações realizadas com agentes estranhos ao grupo econômico pode, contudo, evidenciar efetiva exploração do mercado pela empresa segregada e, assim, afastar suspeitas de simulação da exploração econômica da atividade empresarial.*
- *Inexistência dos estabelecimentos declarados ao fisco. Nos ramos que pressupõem a condução de atividades em estabelecimentos físicos, a inexistência de fato dos estabelecimentos declarados formalmente corresponde*

a evidência contundente de simulação da condução de tais atividades pela empresa em questão.

Os fatores em questão serão mais relevantes quanto mais estreito for o nexo entre o elemento simulado e o fato gerador do tributo que dolosamente se procurou ocultar.

Este Tribunal administrativo mantém longa tradição ao tratar da segregação operacional e societária de fontes produtoras, com correta intolerância a reestruturações meramente simuladas, sujeitando-as, inclusive por dever funcional do agente fiscal (ato vinculado e não discricionário), às multas qualificadas.

Um dos mais emblemáticos julgamentos sobre a matéria se deu em 25.02.1986 (Caso Grendene, acórdão n.º 103-07260), em que o Primeiro Conselho de Contribuintes proferiu decisão assim ementada:

IRPJ – TRANSFERÊNCIA DE RECEITAS – EVASÃO FISCAL. Há evasão ilegal de tributos quando se criam oito sociedades de uma só vez, com os mesmos sócios que, sob a aparência de servirem à revenda dos produtos da recorrente, têm, na realizada, o objetivo admitido de evadir tributo, ao abrigo de regime de tributação mitigada (lucro presumido).

Nesse julgamento, não se decidiu que a segregação operacional e societária de fontes de rendimentos seria algo intolerável. Pelo contrário, a referida decisão reagiu a operações que apenas simulavam tal segregação, mas que na verdade apenas esconderiam a manutenção da unidade empresarial original. Os silogismos adotados na decisão restaram claros: como as operações praticadas pelo contribuinte foram simuladas, então a economia de tributos gerada pela reestruturação societária não deveria ser reconhecida; mas se a segregação fosse verdadeira, então os seus efeitos jurídicos deveriam ser reconhecidos pela administração fiscal e o correspondente planejamento tributário respeitado.”

Com as premissas do acórdão acima transcrito, já que concordo com referido entendimento, passo a analisar o caso concreto.

Assim, sobre o fato da Fiscalização apontar que o capital social “com algumas exceções, e representação legal exercida e compartilhada exclusivamente por membros do seio familiar”, entendo não haver qualquer impedimento na legislação.

Ao contrário do que é estabelecido na legislação do Simples Nacional, não há qualquer vedação para que empresas do mesmo grupo, com quadro societário semelhante, estejam na sistemática de apuração e recolhimento de seu Lucro no Presumido. Quando muito, a análise do capital social traz a conclusão de que se trata de grupo econômico, o que é indiferente para o caso em análise.

Também nesse sentido, o fato da *“estrutura de comando personalizada e concentrada em um único administrador, Sr. Carlos Eduardo Carvalho Pereira”*, a constatação de que as empresas encontram-se no *“mesmo endereço de funcionamento, ou mesma área geográfica (apenas a Dharma Ville Empreendimentos Imobiliários Ltda. tem endereço na Capital Federal), utilização do mesma estrutura de imobilizados, de pessoal, de fornecedores e concentração de despesas”* e o fato de ter *“um único contador (Edward Borges Ferreira) responde tecnicamente por todas as empresas do Grupo”*, também não são suficientes para a consideração de que houve planejamento tributário abusivo, pois, repita-se, a legislação tributária não veda que empresas do mesmo grupo sejam optantes do Lucro Presumido e também não determina que a receita de cada uma delas deve ser somada para fins de computo do limite estabelecido para a opção do lucro presumido.

Quanto ao fato de existirem *“operações de mútuo, sem recolhimento de IOF, sob a justificativa do contador de que a “Diretoria” entende que não se trata de mútuo “da empresa dele para a empresa dele”,* tal fato simplesmente pode acarretar a lavratura de auto de infração para a cobrança de IOF sobre as operações de mútuo entre empresas do mesmo grupo econômico.

Sobre as alegações de que a Justiça do Trabalho estaria responsabilizando solidariamente as empresas do mesmo grupo econômico, isso não significa demonstrado dolo, fraude ou simulação, mas sim que para fins trabalhistas se reconheceu um grupo econômico para fins de pagamento de dívidas trabalhistas. A Justiça Trabalhista tem critério próprio para responsabilização solidária, até porque, além de pacificar os conflitos trabalhistas, protege o trabalhador para fins de recebimento de suas verbas trabalhistas, já que é *a priori* parte mais vulnerável do contrato de trabalho.

Como se vê, isoladamente os fatos narrados não são suficientes para a configuração de planejamento tributário abusivo. É direito do contribuinte se organizar de forma lícita, para fins de suportar uma menor carga tributária.

Aos fatos acima descrito somam-se ainda:

“- objeto social com atividades idênticas, complementares ou com características completamente similares, relacionadas a loteamentos, incorporações e construções de imóveis.

- a integralização de capital das novas sociedades é efetuada com bens próprios dos sócios ou de outras unidades do Grupo.

- contas eram pagas pela estrutura situada em Lavras, onde eram centralizados os pagamentos.

- a maioria das unidades que compõem o Grupo nunca adquiriu insumos, como energia elétrica. Ofícios da distribuidoras de energia (CEMIG, LIGHT, CELESC, CEB), que operam nos endereços das empresas, apontam que somente nove empresas do

grupo tinham registro como unidade consumidora de energia. Além disso, as poucas que adquiriram itens de fornecedores, são oriundos da Construtora Dharma.

- conforme informações constantes nos sistemas de controle da Receita Federal do Brasil, próximo da metade das aquisições de insumos se concentra na Construtora Dharma, sendo que mais da metade das empresas aparece o item zerado (Demonstrativo à fls. 14251).

- segundo depoimento do contador, quando indagado a respeito das compras, no período de 2010 a 2013, somente a Construtora Dharma tinha contrato de obras, as demais não.

- as unidades do grupo dividem as estruturas físicas, materiais e humanas, entretanto, não há qualquer rateio das despesas entre elas.

- empregados de uma empresa desenvolvendo atividades em outra empresa do Grupo.

- esclarecimentos prestados pelo contador em seu depoimento no sentido de que o propósito de abrir empresas foi o tributário; que, a partir de 2013, a parte administrativa ficou na Vicol, proprietária do prédio; que a alocação de pessoas dependia do fluxo de caixa, mas que, antes de 2013, a grande parte estava na Construtora Dharma; que a parte operacional, a parte da obra, vai para dentro da coligada que tem as obras, que são unicamente nas empresas Dharma, PWG e Construtora Carvalho Pereira e loteamentos alocados nas demais, inclusive nas construtoras; que a receita e os custos da SPC foram separados, mas o Caixa ficou numa conta só.

- parecer de advogado contratado pelo grupo apontando riscos sobre a criação da SPC e a RFB considerar que a criação da sociedade foi por fins tributários.

- nos anos-calendário de 2010 a 2013, houve expressiva concentração de empreendimentos distribuídos entre a Construtora Dharma; Vicol do Brasil; Construtora Carvalho Pereira e PWG Incorporações e Participações Ltda.

- e-mails do advogado do Grupo (03 e 12/09/2012), apontando o risco de sustentar o planejamento tributário, caso ocorresse uma fiscalização, demonstra a artificialidade negocial e ilicitude em algumas mensagens.

- a escrituração da SCP não foi efetuada de acordo com a IN SRF 179/87. Indagado a respeito, o contador afirmou que o Sr. Carlos Eduardo precisava de recursos. Por isso foi criada a SCP, com a entrada de outros sócios ocultos, tendo sido separadas as receitas e custos, mas o caixa ficou numa conta só, pagando tudo que podia por meio dessa conta. Trata-se de sociedade firmada com mais um membro da família Carvalho Pereira, o Sr. David Pereira.

- nos anos-calendário de 2011 e 2012, foi distribuído lucro aos sócios Vicol, Construtora Dharma e Construtora Carvalho Pereira, desproporcional a participação dos mesmos no capital social das empresas.
- grandes valores foram transferidos entre empresas do grupo a título de adiantamento para futuro aumento de capital que não se concretizaram.
- a evolução do faturamento do Grupo, de R\$ 42.090.165,75, em 2010, para R\$ 127.476.944,49, em 2013.”

Sobre o parecer que evidenciaria o planejamento abusivo, o Termo de Verificação Fiscal assim se manifesta (fls. 14265/14266):

“Nesta fase, identificamos a pretensão de acomodação das unidades no lucro presumido.

Em cumprimento do mandado de busca e apreensão, ocorrido na sede do grupo econômico, foi identificado um parecer contratado pelo grupo, que constava a orientação para permanência neste regime de tributação, de modo que apontavam os riscos apurados.

V - CONCLUSÃO

Diante do exposto, concluímos que:

1) o não registro do contrato social de SCP, a sua não inscrição no CNPJ e a segregação contábil de suas operações estão em conformidade com a legislação;

2) o cumprimento das obrigações tributárias principais e acessórias da SCP por meio da Consulente (sócia ostensiva), que se dá com base no RET, está em conformidade com a legislação, não sendo necessária qualquer retificação;

3) o cumprimento das obrigações tributárias principais e acessórias da Consulente, que se dá de acordo com o lucro presumido com base no regime de caixa, está em conformidade com a legislação, não sendo necessária qualquer retificação;

4) considerando que os lucros e as receitas de equivalência patrimonial não entram no cômputo do limite de R\$ 48.000.000,00 estabelecido para o lucro presumido, a participação da Consulente na SCP não compromete a permanência daquela no lucro presumido;

5) considerando que a criação da SCP teve por fundamento razões negociais e não de ordem tributária, eventual questionamento por parte da RFB poderá ser combatido com boas chances de êxito;

6) na hipótese de a RFB desconsiderar a criação da SCP para fins tributários (caso em que as receitas por ela auferidas serão consideradas como sendo da Consulente), ou sustentar que as receitas da SCP compõem o limite de R\$ 48.000.000,00 estabelecido para o lucro presumido, esta extrapolará o limite de R\$ 48.000.000,00 estabelecido para o lucro presumido e será compulsoriamente transposta para o lucro real;

7) diante da mudança do lucro presumido para o lucro real, a Consulente será obrigada a reconhecer em dezembro de 2012 todas as receitas auferidas e não recebidas, devendo oferecê-las à tributação nessa oportunidade;

Da minha análise, o parecer em nada compromete o planejamento da Recorrente, na medida em que trata sobre os efeitos e análises para fins tributários da criação de uma SCP. Não considero, portanto, prova contrária aos Recorrentes.

O Termo de Verificação Fiscal também indica que o formulário de proposta de aquisição de imóveis, por ter a opções de diversas empresas em seu cabeçalho, indicaria que os Recorrentes poderiam direcionar a proposta à empresa que entendesse melhor (fls. 14270/14271):



GRUPOCAP
GRUPO CARLOS ALBERTO PEREIRA

☐ DHARMA
☐ CARVALHO PEREIRA
☐ VICOL DO BRASIL
☐ PWG

☐ SANTA INÊS
☐ SÃO DIMAS
☐ SANTA CATARINA

FOR 7.2.1
ITEM DA NORMA? 7.2.1
PÁGINA 1 DE 2

PROPOSTA DE AQUISIÇÃO DE IMÓVEIS

Desejo inicial do Cliente: _____

Empreendimento: _____ Cidade: _____

Lote: _____ Quadra: _____ Área Total: _____ m2 () Apto () Casa

CONFRONTAÇÕES

Frente: _____

Lado Direito: _____

Lado Esquerdo: _____

Fundos: _____

ADQUIRENTE

Nome: _____

CPF: _____ RG: _____

Data de Nascimento: ____/____/____ Profissão: _____ Estado Civil: _____

Ora, a empresa vendedora de imóvel não poderia ser escolhida livremente pelo Grupo CAP, na medida em que não se trata de prestação de serviço. Para vender o imóvel é indispensável que o mesmo esteja já no nome da empresa vendedora. Sem fundamento e lógica essa argumentação.

A existência de cabeçalho, com a opção de preenchimento de diversas empresas, tão somente mostra que um mesmo formulário era usado por todas as empresas do grupo, o que no meu convencimento de forma alguma é vedado pela lei ou configura planejamento tributário abusivo.

Outra prova produzida pela Fiscalização seria a existência de e-mail alertando sobre a possibilidade de autuação pelo planejamento tributário realizado, conforme consta do Termo de Verificação Fiscal (fls. 14300/14301):

{...}

Percebe-se, portanto, que, ao definir as matérias afetas ao acordo de acionistas, a lei não elenca a distribuição de lucros, o que tem feito muitos juristas entenderem que o referido acordo não pode tratar dessa matéria. Nesse sentido, Modesto Carvalhosa afirma que “A lei vigente, ao regular a espécie, determinou **exaustivamente** que os acordos de acionistas poderão versar sobre a disponibilidade patrimonial das ações (...) e sobre o exercício do direito de voto...” (In Comentários à Lei de Sociedades Anônimas; Volume II; Editora Saraiva; 2ª Edição; 1998; pág. 463).

Dessa forma, assim como informado no caso das limitadas, não podemos afastar a possibilidade de que a Receita Federal do Brasil questione a distribuição desproporcional de lucros, pretendendo classificá-la como rendimento tributável, até porque, no caso concreto, além de não haver previsão no estatuto social, pretende-se fazer distribuições recorrentes, sempre nos mesmos patamares.

Por fim, a despeito do risco inerente a essa operação, caso V.Sas. optem por adotá-la, colocamo-nos à disposição para auxiliá-los na elaboração do documento que estipulará a distribuição desproporcional de lucros.

Da leitura do documento acima reproduzido, a preocupação exposta seria quanto à distribuição desproporcional de lucros ser considerada receita tributável pela Receita Federal e não há qualquer menção quanto à existência de diversas empresas no Lucro Presumido.

Entendo, assim, que os motivos acima elencados, não são suficientes para a conclusão de que as empresas foram constituídas dentro de um planejamento abusivo.

Se estruturar de forma a alcançar uma melhor eficiência tributária é lícito.

A norma antielisiva existente no nosso ordenamento jurídico é a que consta do parágrafo único, do artigo 166, do Código Tributário Nacional, vejamos:

*"Parágrafo Único: A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos **praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária**, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária."*

No caso concreto, não vislumbro a ocorrência de qualquer ato para dissimular a existência de fato gerador da obrigação tributária, e não há elementos suficientes para configurar o planejamento abusivo.

Quisesse o legislador evitar que várias empresas do mesmo grupo econômico fizessem a opção pela sistemática do Lucro Presumido, deveria ter criado tal regra, tal como fez no Simples Nacional, que dispõe de limitações.

Os indícios não são suficientes para a aplicação de pena tão gravosa e especialmente a desconstituição de negócios jurídicos. Para a caracterização da fraude fiscal, a d. Autoridade Fiscal que é detentora do ônus da prova, deve comprovar por elementos sólidos que as operações não tinham propósito comercial ou substância econômica

Em regra, o planejamento tributário, entendido como um plano prévio de caráter econômico, contábil, administrativo ou jurídico formulado para reduzir ou afastar o tributo, é válido, desde que respeite os princípios gerais do direito e as legislações civil e tributária. O planejamento tributário, portanto, é lícito.

Quando a operação minimiza a carga tributária por atos ilícitos, já não estamos diante um planejamento tributário, mas sim de uma ilicitude tributária. E para caracterizar uma operação como ilícita, sob o prisma tributário, é necessário observar toda a normativa relacionada ao caso concreto, assim como, a instrução probatória posta nos autos, que deve efetivamente comprovar a fraude.

Neste contexto, entendo que não está comprovado nos autos a existência de planejamento tributário abusivo.

Acolho, portanto, as alegações da Recorrente. Inexistindo irregularidade, deve ser cancelado o auto de infração.

3. DO PATRIMÔNIO DE AFETAÇÃO – REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO E DO PROGRAMA MINHA CASA MINHA VIDA.

Alegam os Recorrente que *“o requisito basilar do patrimônio de afetação é a averbação do termo de opção, devidamente firmado pelo incorporador e, se for o caso, pelos demais titulares de direitos reais de aquisição sobre o terreno, no ofício de Registro de Imóveis competente, a qualquer tempo, desde a data do registro do memorial da incorporação até a data de averbação da conclusão da obra”*.

Sustentam que o empreendimento relacionado à incorporação imobiliária foi devidamente tributado pelo Regime Especial de Tributação (RET), que corresponde à aplicação da alíquota unificada de 4% (quatro por cento) sobre a receita mensal recebida, vez que foram observados os requisitos constantes da Lei 10.931/2004 que, neste caso, exigia a afetação do terreno.

Neste sentido, a C. DRJ assim entendeu:

“No regime da afetação o incorporador constitui patrimônio de afetação, pelo qual o terreno, as acessões e os demais bens e direitos vinculados à incorporação são apartados no seu patrimônio geral e destinados exclusivamente à construção do empreendimento.

Considera-se constituído o patrimônio de afetação a partir da averbação do termo de opção, devidamente firmado pelo incorporador e, se for o caso, pelos demais titulares de direitos reais de aquisição sobre o terreno, no ofício de Registro de Imóveis competente, a qualquer tempo, desde a data do registro do memorial da incorporação até a data de averbação da conclusão da obra.

Uma outra condição é a obrigatoriedade de o incorporador manter a escrituração contábil segregada para cada incorporação submetida ao regime especial de tributação, bem como, a apropriação dos custos e despesas indiretas pagas pela incorporadora no mês na mesma proporção representada pelos custos diretos próprios da incorporação.

Os impugnantes alegam que não era necessário realizar o registro de afetação em todos os empreendimentos realizados pelas diversas empresas autuadas, pois a maioria deles foi constituído no âmbito do Programa Minha Casa Minha Vida e, nesse caso, não havia incorporação imobiliária, o que ocorria era a contratação dessas construtoras pela própria Caixa Econômica Federal, por meio de recursos do FAR, para a construção das unidades.

Alegam que, ao contrário do entendimento adotado pela fiscalização, a Receita Federal sempre considerou a aplicação do benefício fiscal às construtoras de unidades habitacionais no âmbito do PMCMV, conforme Solução de Consulta Cosit nº 33, de 03 de fevereiro de 2014.

Os autuantes apontam que os requisitos exigidos para Regime Especial de Tributação do Patrimônio de Afetação foram preenchidas somente pela PWG Incorporações e Participações Ltda. (planilha fls. 12255), cuja receita corresponde ao valor de R\$119.860,68, referente ao quarto trimestre de 2013.

O contribuinte alega que esse valor foi devidamente levado à tributação em janeiro de 2014 pela PWG Incorporações e Participações Ltda., pois, apesar de efetuar a contabilização de suas operações pelo regime de competência, adota para a tributação pelo lucro presumido o regime de caixa, porém, não trouxe nenhuma prova do que alega.

Em relação às receitas oriundas do Programa Minha Casa, Minha Vida, em razão das dúvidas surgidas com as alegações do impugnante, o processo foi objeto de diligência para que os autuantes esclarecessem os seguintes aspectos relacionados ao lançamento:

- qual a pessoa jurídica que cometeu a infração, qual o montante da receita omitida, qual a natureza da receita (PMCMV, unidade imobiliárias, serviços, etc.), data do fato gerador e os documentos que lastreiam essa conclusão (contrato, recibo, nota fiscal, contabilidade, extrato bancário, etc...) e as folhas do processo onde se encontram as respectivas provas.

No Termo de Encerramento de Diligência (fls. 15966 a 15968), foi esclarecido que a receita foi identificada a partir de depoimentos prestados e nos registros contábeis das empresas pertencente ao grupo empresarial e que os valores perfilhados foram individualizados por unidade e tratados como grupo de receitas, a fim de ultimar na incidência do seu fato gerador e na composição da base de cálculo, e que todas as informações estão registradas nas planilhas de folhas 12250 a 12254 (numeração relativa ao processo 10660.722383/2015-45).

Foi esclarecido, também, que os valores tributados pelo contribuinte com a alíquota do Programa Minha Casa, Minha Vida que não preencheram os requisitos exigidos pela legislação para a tributação favorecida e que foram adicionados à base de cálculo arbitrada, encontram-se nas planilhas de folhas 12272 a 12282.

Os impugnantes apresentaram os contratos efetivados no âmbito do Programa Minha Casa Minha Vida (fls. 14904 e seguintes - numeração relativa ao processo 10660.722383/2015-45), do que se extrai o seguinte:

- Construtora Carvalho Pereira - Residencial Fonte Verde - Comprador/Contratante - Fundo de Arrendamento Residencial/CEF - Data 18/05/2012 - Total R\$ 22.646.250,00 - 495 lotes - unitário R\$ 45.750,00.

- Construtora PWG Incorporações e Participações Ltda. - Residencial Nova Três Corações I - Comprador/Contratante - Fundo de Arrendamento Residencial/CEF - Data 28/09/2012 - Total R\$ 25.249.400,00 - 499 casas - Valor unitário R\$ 50.600,00.

- Construtora PWG Incorporações e Participações Ltda. - Residencial Nova Três Corações II - Comprador/Contratante - Fundo de Arrendamento Residencial/CEF - Data 18/12/2012 - Total R\$ 14.876.400,00 - 294 casas - Valor Unitário R\$ 50.500,00.

- Construtora Dharma Ltda. - Residencial Santa Edwiges - Comprador/Contratante - Fundo de Arrendamento Residencial/CEF - Data 29/12/2010 - Obs. só tem as folhas ímpares, não tem o valor total do empreendimento, mas é via FAR, que só contrata Minha Casa Minha Vida, portanto, deve ter como atendido os requisitos para a tributação diferenciada.

- Construtora Dharma Ltda. - Residencial Risoleta Neves I - Comprador/Contratante - Fundo de Arrendamento Residencial/CEF - Data 31/03/2010 - Total R\$ 18.201.333,53 - 440 apartamentos - valor unitário R\$ 41.366,67.

- Construtora Dharma Ltda. - Residencial Risoleta Neves II - Comprador/Contratante - Fundo de Arrendamento Residencial/CEF - Data 06/08/2010 Total R\$ 8.787.398,66 - 200 apartamentos - valor unitário R\$ 43.936,99.

- Construtora Dharma Ltda. - Residencial São Marcos - Comprador/Contratante - Fundo de Arrendamento Residencial/CEF - Data 02/07/2010 - Total R\$ 20.545.493,62 - 464 apartamentos - valor unitário R\$ 44.279,08.

Construtora Dharma Ltda. - Residencial Vila Bella II - Comprador/Contratante - Fundo de Arrendamento Residencial/CEF - Data 23/11/2009 - Total R\$ 7.763.879,49 - 243 casas residenciais - valor unitário R\$ 31.950,12.

Embora a fiscalização tenha esclarecido que as receitas do Programa Minha Casa, Minha Vida que não preencheram os requisitos exigidos para a tributação favorecida são aquelas constantes das planilhas de folhas 12256 a 12266 (numeração relativa ao processo 10660.722383/2015-45), observa-se que os valores foram consolidados na planilha da folha 12279 a qual serviu de base para os lançamentos, e que estes foram efetuados de acordo com o art. 4º, § 6º, da Lei nº 10.931, de 2004, conforme se depreende do Demonstrativo de Apuração da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Regime Especial de Tributação (fls. 42/43).

Os contratos listados pelo impugnante estão contemplados no lançamento, este efetuado conforme a legislação aplicável ao PMCMV.”

Conforme se vê do Recurso Voluntário apresentado, os Recorrentes não trazem aos autos elementos para se opor à diligência fiscal realizada e, conseqüentemente, ao disposto da decisão da DRJ.

Neste contexto, por não haver provas de suas alegações, não é possível acolher a tese das Recorrentes, posto que as rejeito.

4. DA IMPOSSIBILIDADE DO ARBITRAMENTO DO LUCRO.

Alegam os Recorrentes que *“no que tange ao arbitramento do lucro, contou do acórdão recorrido que os membros julgadores entenderam que a autoridade fiscal foi extremamente clara nos motivos que levariam ao arbitramento do lucro: (1) que o conjunto dos faturamentos das empresas excedeu o limite autorizativo para a permanência no lucro presumido; (2) o uso e usufruto de benefícios fiscais, principalmente no âmbito do programa Minha Casa Minha Vida e (3) que o contribuinte não apresentou os documentos solicitados pelos Auditores Fiscais, mesmo após serem reintimados”*.

Afirmam que o argumento de que o arbitramento foi efetuado em razão da unicidade societária (confusão patrimonial, financeira, administrativa e operacional) e pela extrapolação do limite da receita bruta agregada do Grupo se embasa em argumentos que não merecem prosperar.

Aduzem, por fim, que durante o seu período de atividade empresária, mantiveram a sua contabilidade regular, em observância às regras pertinentes, além disso, todos os livros e documentos da escrituração foram devidamente apresentados, quando solicitados durante o procedimento de verificação fiscal. Portanto, não haveria dúvidas de que é desarrazoado o arbitramento do lucro pela Administração Fazendária.

Entendo que tais argumentos se confundem com o mérito acerca da existência ou não do planejamento tributário abusivo.

Caso esta C. Turma considere que o planejamento tributário foi abusivo, o fisco não teria outra opção para realizar o lançamento senão por considerar a totalidade das receitas das empresas para a apuração do tributo devido.

5. DO LIMITE PARA O ENQUADRAMENTO DO LUCRO PRESUMIDO NO ANO-CALENDÁRIO DE 2010.

Alegam as Recorrentes que a receita do ano de 2010, somadas de todas as empresas, teria sido de R\$ 42.000.205,44 e, por isso, não haveria razão para a cobrança das contribuições fora da sistemática da cumulatividade, ainda que desconsiderassem individualmente cada uma das empresas.

De fato, à fls. 12266, a própria Fiscalização indica que o total do faturamento do grupo foi de R\$ 42.000.205,44. Vejamos:

RECEITA APURADA DO GRUPO CAP									
	RECEITA DE UNIDADES IMOBILIÁRIAS	RECEITA DE ALUGUEIS	RECEITA DE SERVIÇOS	RECEITA FINANCEIRA	SCP	PMCMV - FAIXA 1	PMCMV - FAIXA 2	RECEITA DE PATRIMÔNIO DE AFETAÇÃO	
Trimestre	Valores	Valores	Valores	Valores	Valores	Valores	Valores	Valores	TOTAL DO GRUPO CAP
Jan. de 2010	R\$ 1.390.837,30	R\$ 40.925,87	R\$ 66.602,48	R\$ 34.654,79	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 552.547,64	R\$ 0,00	R\$ 2.085.568,08
Fev. de 2010	R\$ 1.431.103,84	R\$ 33.373,10	R\$ 292.826,32	R\$ 19.332,81	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 180.248,75	R\$ 0,00	R\$ 1.956.884,82
Mar. de 2010	R\$ 1.436.358,23	R\$ 50.682,22	R\$ 240.370,94	R\$ 60.533,10	R\$ 0,00	R\$ 983.066,26	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 2.771.010,75
Abr. de 2010	R\$ 1.284.870,58	R\$ 44.575,28	R\$ 197.222,60	R\$ 36.796,27	R\$ 0,00	R\$ 457.792,95	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 2.021.257,68
Mai. de 2010	R\$ 1.432.184,35	R\$ 43.459,75	R\$ 629.499,71	R\$ 45.135,90	R\$ 0,00	R\$ 581.314,80	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 2.731.594,51
Jun. de 2010	R\$ 1.654.193,50	R\$ 41.921,62	R\$ 649.504,12	R\$ 60.922,09	R\$ 0,00	R\$ 1.651.456,31	R\$ 476.711,71	R\$ 0,00	R\$ 4.534.709,35
Jul. de 2010	R\$ 1.749.137,56	R\$ 42.079,79	R\$ 687.637,73	R\$ 65.528,90	R\$ 0,00	R\$ 1.924.886,50	R\$ 35.113,90	R\$ 0,00	R\$ 4.504.384,38
Agosto de 2010	R\$ 1.758.036,01	R\$ 44.527,13	R\$ 395.665,80	R\$ 67.866,40	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 405.488,24	R\$ 0,00	R\$ 2.671.583,58
Set. de 2010	R\$ 2.548.459,70	R\$ 44.367,73	R\$ 1.194.868,25	R\$ 60.917,22	R\$ 0,00	R\$ 2.570.140,92	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 6.418.753,82
Out. de 2010	R\$ 2.189.049,17	R\$ 43.464,87	R\$ 411.316,71	R\$ 68.674,53	R\$ 0,00	R\$ 943.478,12	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 3.655.983,40
Nov. de 2010	R\$ 2.179.601,14	R\$ 44.687,86	R\$ 630.425,99	R\$ 59.540,77	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 2.914.255,76
Dez. de 2010	R\$ 2.544.661,27	R\$ 51.815,19	R\$ 709.278,82	R\$ 133.852,92	R\$ 0,00	R\$ 2.294.611,11	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 5.734.219,31
Total	R\$ 21.598.492,65	R\$ 525.880,41	R\$ 6.105.219,47	R\$ 713.755,70	R\$ 0,00	R\$ 11.406.746,97	R\$ 1.650.110,24	R\$ 0,00	R\$ 42.000.205,44

Neste contexto, entendo que deve ser mantida a tributação por elas realizadas, já que o somatório das receitas não supera o limite de R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais) para o enquadramento no Lucro Presumido.

Improcedente, portanto, o lançamento referente ao ano-calendário de 2010.

Como consequência, reputo prejudicado o tópico da decadência do lançamento fiscal, já que pugnava tão somente a aplicação do instituto quanto ao ano-calendário de 2010.

6. DA COMPROVAÇÃO DE IMPOSSIBILIDADE DE SE UTILIZAR DO ARBITRAMENTO EM FUNÇÃO DA ESCRITA REGULAR DO CONTRIBUINTE E DA EQUIVOCADA ALEGAÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS SUJEITAS À COFINS E, CONSEQUENTEMENTE, OS VÍCIOS EXISTENTES NA COMPOSIÇÃO DAS BASES DE CÁLCULO FEITAS PELO FISCO FEDERAL.

Os Recorrentes defendem que haveria uma série de erros na base de cálculo considerada pela d. Autoridade Fiscal, dentre eles, por exemplo, o caso de vendas canceladas que foram consideradas no cálculo dos tributos supostamente devidos.

Além disso, alegam que na apuração do montante devido não foram deduzidos os valores retidos na fonte, o que também contribuiu para que o cálculo da fiscalização apontasse um saldo de tributo a pagar inexistente.

Reputo, nesse ponto, correto o entendimento da DRJ ao determinar que seria necessário que o Recorrente demonstrasse a receita efetiva e os valores das vendas canceladas que não foram deduzidas pelos autuantes do montante de receitas do Grupo CAP e apresentasse os comprovantes correspondentes.

Assim como em sede de Impugnação, as alegações apresentadas pelos Recorrentes, nesse tópico, não vieram acompanhadas das provas do montante das vendas canceladas e nem dos valores do IRRF que a fiscalização não teria deduzido, prova que lhe incumbe por força do artigo 16, do Decreto n.º 70.235/1972.

7. DA ALEGAÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA SUJEITA À COFINS – PATRIMÔNIO DE AFETAÇÃO.

Sobre esse ponto, assim defendem os Recorrentes:

“Os Auditores Fiscais também alegaram que a receita de patrimônio de afetação também teria sido omitida pelas empresas autuadas. Diante dessa alegação, o Fisco levou novamente a quantia de R\$ 119.860,68 (cento e dezenove mil e oitocentos e sessenta reais e sessenta e oito centavos) à tributação.

Nesse caso, também está claro que houve o bis in idem, ou seja, as pessoas jurídicas autuadas estão sendo tributadas mais de uma vez o mesmo fato jurídico pela Administração Fazendária Federal.

Essa receita de patrimônio de afetação foi devidamente levada à tributação pela PWG Incorporações e Participações em janeiro de 2014, haja vista que esta empresa adota o regime de caixa para a sua tributação no Lucro Presumido.

Assim, apesar de a contabilidade seguir o regime de competência, existe dentro do âmbito tributário a opção de tributação pelo regime caixa, que consiste na apuração da base de cálculo levando-se em consideração os valores efetivamente recebidos.

A opção pelo regime de caixa na apuração do PIS e da COFINS está previsto, inclusive, na Instrução Normativa da Receita Federal nº 247/2002, art. 14. Veja o referido dispositivo:

Art. 14. As pessoas jurídicas optantes pelo regime de tributação do Imposto de Renda com base no lucro presumido poderão adotar o regime de caixa para fins da incidência do PIS/Pasep e da Cofins.

Logo, não há como acolher a pretensão do Fisco, posto que não ocorreu qualquer omissão de receita, houve apenas o pagamento da COFINS de acordo com o regime de caixa, ou seja, de acordo com a data do recebimento dessa quantia de R\$ 119.860,68 (cento e dezenove mil e oitocentos e sessenta reais e sessenta e oito centavos).”

Em que pese tais alegações, os Recorrentes não juntam aos autos e nem fazem referência a documentos que embasem tal alegação. A mera alegação de que determinado valor teria sido legado à tributação sem a efetiva comprovação, não é suficiente para afastar o lançamento.

8. DA ALEGAÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA SUJEITA À COFINS – PROGRAMA MINHA CASA MINHA VIDA.

Neste ponto, argumentam os Recorrentes que a d. Autoridade Fiscal errou ao considerar que a totalidade das receitas oriundas do Programa Minha Casa Minha Vida teriam sido omitidas.

Como bem demonstrado, por força contratual, os Recorrentes deveriam comprovar à Caixa Econômica Federal o recolhimento dos tributos federais, sob a alíquota especial de 1% (um por cento) sobre as receitas, que era condição para a manutenção do contrato e recebimento das parcelas de preço das medições seguintes.

Além disso, os Recorrentes demonstraram que as receitas não foram omitidas, pois todas constaram devidamente de suas declarações fiscais (DIPJ, DICON, etc), sendo devidamente recolhido o tributo federal unificado. Vejamos:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO
DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

DACON MENSAL-SEMESTRAL 2.4

CNPJ: 03.117.224/0001-76

Mês/Ano: JANEIRO/2011

Página: 04

Ficha 08A - Cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep - Regime Cumulativo
PJ em Geral e Corretora Autônoma de Seguros

Discriminação	Receita	Base de Cálculo	Contribuição
APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP			
01.Receita de Vendas de Bens e Serviços - Alíquota de 0,65%	1.505.762,66	1.504.516,43	9.779,36
02.Demais Receitas - Alíquota de 0,65%	62.333,46	24.143,38	156,93
03.Receita Tributada no Regime de Substituição Tributária - Alíquota de 0,65%	0,00	0,00	0,00
04.TOTAL DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP APURADA À ALÍQUOTA DE 0,65%			9.936,29
OUTRAS RECEITAS AUFERIDAS			
05.Receita Tributada à Alíquota Zero	0,00		
06.Receita Tributada à Alíquota Zero - Revenda de Produtos Sujeitos à Tributação Monofásica	0,00		
07.Receita de Vendas de Bens do Ativo Permanente	0,00		
08.Receita Sem Incidência da Contribuição - Exportação	0,00		
09.Receita Isenta e Demais Receitas Sem Incidência da Contribuição	0,00		
10.Receita com Suspensão da Contribuição	0,00		
11.Receita de Revenda Decorrente de Operações Sujeitas a Substituição Tributária	0,00		
12.Receita Tributada pelo RET - Patrimônio de Afetação	1.121.805,07		
13.CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP - FOLHA DE SALÁRIOS		0,00	0,00

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO
DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

DACON MENSAL-SEMESTRAL 2.5

CNPJ: 03.117.224/0001-76

Mês/Ano: JANEIRO/2012

Página: 04

Ficha 08A - Cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep - Regime Cumulativo
PJ em Geral e Corretora Autônoma de Seguros

Discriminação	Receita	Base de Cálculo	Contribuição
APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP			
01.Receita de Vendas de Bens e Serviços - Alíquota de 0,65%	4.692.495,01	4.691.302,78	30.493,47
02.Demais Receitas - Alíquota de 0,65%	71.556,58	10.924,59	71,01
03.Receita Tributada no Regime de Substituição Tributária - Alíquota de 0,65%	0,00	0,00	0,00
04.TOTAL DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP APURADA À ALÍQUOTA DE 0,65%			30.564,48
OUTRAS RECEITAS AUFERIDAS			
05.Receita Tributada à Alíquota Zero	0,00		
06.Receita Tributada à Alíquota Zero - Revenda de Produtos Sujeitos à Tributação Monofásica	0,00		
07.Receita de Vendas de Bens do Ativo Permanente	0,00		
08.Receita Sem Incidência da Contribuição - Exportação	0,00		
09.Receita Isenta e Demais Receitas Sem Incidência da Contribuição	0,00		
10.Receita com Suspensão da Contribuição	0,00		
11.Receita de Revenda Decorrente de Operações Sujeitas a Substituição Tributária	0,00		
12.Receita Tributada pelo RET - Patrimônio de Afetação	5.324.452,48		
13.CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP - FOLHA DE SALÁRIOS		0,00	0,00

Como também destacado pelos Recorrentes, é possível “observar que todos os valores declarados nas DAPONs à título de receitas de RET, campo no qual encontram-se as receitas do PMCMV, são exatamente iguais aqueles que o Fisco afirma que teriam sido omitidos pela Construtora Dhama para fugir da tributação”.

Neste contexto, acolho os argumentos da Recorrente e voto pela exclusão dos valores declarados nas DAPONs de janeiro de 2011 e de 2012 da base de cálculo do lançamento.

9. DA MULTA CONFISCATÓRIA DE 150%.

Alegam os Recorrentes que a cobrança de multa no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) do valor corrigido do crédito seria inconstitucional, representaria confisco e afrontaria os princípios da razoabilidade e proporcionalidade.

A questão da apreciação de argumentos sobre a inconstitucionalidade de lei tributária está consolidada na esfera administrativa, trata-se de matéria estranha à sua competência, inclusive com súmula a respeito, aprovada por este C. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, abaixo:

“Súmula CARF n.º 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Por outro lado, visto em tópicos anteriores, não verifiquei comprovada a ilicitude das operações e modelo de negócio dos Recorrentes.

E, ainda que entendido o contrário, entendo que a multa deve ser reduzida ao patamar de 100%, tal como restou decidido no acórdão n.º 3202-001.962, de relatoria da i. Conselheira Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, conforme abaixo destaco:

“As recorrentes sustentam a impossibilidade da aplicação da multa qualificada de 150%, pela inexistência de fraude ou simulação, bem como alegam a abusividade da multa lavrada.

A respeito da qualificação da multa, esta deveu-se à determinação legal imposta pelo art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, então vigente à época, em virtude da existência de conduta dolosa dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964. Ocorre que, após a alteração promovida pela Lei nº 14.689, de 2023, o § 1º do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, passou a apresentar a seguinte regra:

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)(...)VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a

diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

No entanto, em que pese a gravidade da conduta praticada pelas recorrentes, entendo que a multa qualificada de 150% deve ser reduzida para 100%, consoante análise do art. 44, § 1º, VI, da Lei nº 9.430, de 1996, com alterações promovidas pela Lei nº 14.689, de 2023.”

Aplico, dessa forma, o artigo 106, I, do CTN, para fins de reduzir a multa ao patamar de 100%.

10. DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

Alegam os Recorrentes para a responsabilização dos sócios e administradores, necessário se faz comprovar inequivocamente os atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei ou ao Contrato Social.

Sobre esse ponto, a DRJ assim decidiu:

“A lei instituidora do tributo sempre define quem deve figurar no pólo passivo da obrigação tributária, que são aqueles que têm relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador (contribuinte) ou, como responsável, aqueles que, não sendo contribuinte, a sua obrigação decorra de disposição expressa em lei, como é o caso da tributação exclusiva na fonte ou da substituição tributária (art. 121 do CTN).

O dever legal de pagar os tributos é da pessoa jurídica (contribuinte), em razão da sua própria autonomia patrimonial, sendo que o crédito tributário compõe o passivo da sociedade.

Entretanto, o Código Tributário Nacional estatuiu a possibilidade de alcançar aqueles que, embora não incluídos expressamente no rol dos obrigados a arcar com o tributo ou contribuição, estejam ligados direta e pessoalmente ao fato gerador (art. 124) ou, dentre outros, os diretores, gerentes ou representantes da pessoa

jurídica que praticarem atos ou negócios com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto (art. 135).

No primeiro caso, as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador são solidariamente responsáveis pelo crédito tributário apurado. O interesse comum de que trata o art. 124, I, do Código Tributário Nacional configura-se entre todas as pessoas envolvidas que, estando do mesmo lado, ganham simultaneamente com o fato econômico correspondente ao fato gerador tributário. É evidente que os sócios da pessoa jurídica têm interesse comum no faturamento e lucratividade da empresa, bem como se beneficiam de seus resultados econômicos, por isso devem ser responsabilizados solidariamente pela satisfação do crédito tributário resultante da atividade da pessoa jurídica.

No segundo caso, o pressuposto para a incidência da norma do art. 135 do Código Tributário Nacional é a prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato ou ao estatuto social pelo gestor ou representante da empresa. Os fatos relacionados à autuação caracterizam infração às leis tributárias, na medida em que os sócios das pessoas jurídicas buscaram de forma dolosa benefícios tributários, mediante a constituição de novas empresas para onde eram transferidas parte das receitas do grupo econômico, de forma que todas permanecessem dentro dos limites de tributação pelo lucro presumido.

É evidente que as pessoas jurídicas não têm vida própria, senão pelo exercício de atividades de gestão pelos seus mandatários, prepostos, empregados, diretores, gerentes ou representantes. E, nessas condições, as pessoas nominadas como responsáveis tributários praticaram os atos de gestão para fraudulentamente reduzirem a carga tributária das pessoas jurídicas.

No caso dos autos, a fiscalização demonstrou a montagem de um planejamento tributário abusivo, com vistas à redução indevida da carga tributária, consistente na constituição de varias empresas para as quais era diluído o faturamento de forma que cada uma delas não ultrapassasse o limite de faturamento estabelecido para fins de opção pelo lucro presumido. Desse modo, todas as empresas do grupo econômico devem responder pelo crédito tributário, pois, na verdade, os fatos geradores objeto dos autos de infração decorrem das atividades desenvolvidas pelas próprias pessoas jurídicas.”

Conforme me manifestei exaustivamente nos tópicos anteriores, entendo que não houve comprovação da existência de planejamento tributário abusivo e, como consequência lógica, não há infração à lei, contrato social ou estatuto que justifique a responsabilização de qualquer sócio. Acolho, assim, o Recurso Voluntário nessa parte.

11. DA CONCLUSÃO.

Ante o todo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, negar a preliminar de nulidade do lançamento e, no mérito, dar parcial provimento, reconhecendo (i) a inexistência de planejamento tributário abusivo, devendo o lançamento fiscal ser cancelado; (ii) a necessidade de se manter o Lucro Presumido para o ano-calendário de 2010, eis que o faturamento total do grupo foi inferior ao seu limite; (iii) a exclusão dos valores declarados nos DACONs de janeiro/2011 e de janeiro/2012 da base de cálculo do lançamento; (iv) reduzir a multa qualificada; e (v) excluir a responsabilidade tributária de todos os responsabilizados.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Laura Baptista Borges

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Ramon Silva Cunha**, redator designado.

DA ALEGADA AUTONOMIA DAS EMPRESAS AUTUADAS – EXISTÊNCIA DE UMA ESTRUTURAÇÃO SIMULADA.

Em que pesem as bem tecidas considerações trazidas pela I. Relatora, peço vênia para divergir quanto ao entendimento apresentado sobre a licitude do planejamento tributário utilizado pela Recorrente, quando houve voto pela inexistência de irregularidade e consequente cancelamento do auto de infração.

A Relatora afirma que *“é direito do contribuinte de estruturar o seu negócio da maneira que melhor lhe pareça, buscando a diminuição dos custos de seu empreendimento, inclusive uma melhor estrutura tributária”*. Conclui, em seguida, que *“(S)e a forma celebrada é jurídica e lícita, a Autoridade Fiscal deve respeitá-la”*.

Observa-se que o embasamento jurídico utilizado para as conclusões acima apresentadas se encontra fartamente exposto e detalhado em trecho do voto vencedor do acórdão nº 9101-002.397, da lavra do Conselheiro Luís Flávio Neto, da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

No referido excerto, o Relator evidencia seu entendimento no sentido de que o ordenamento jurídico brasileiro assegura ao contribuinte o direito de estruturar suas atividades de maneira a se submeter à menor carga tributária possível. Por sua perspectiva, os contratos firmados devem ser analisados à luz de uma concepção formal da legalidade, na qual tudo o que não estiver expressamente proibido é lícito ao contribuinte.

Compreendo que a concepção apresentada no referido julgado comporta temperamento ao concluir irrestritamente que, no âmbito do planejamento tributário, toda conduta que não esteja literalmente vedada pela norma jurídica é permitida ao contribuinte. Tal entendimento peca por sugerir um caráter absoluto à liberdade de escolha do contribuinte.

Ponderações em contraponto ao entendimento apresentado são encontradas no Acórdão nº 3403-002.702, da 4ª Câmara - 3ª Turma Ordinária – 3ª Seção do CARF, que merecem ser aqui transcritas de forma a demonstrar as nuances de um tema que, segundo entendo, não se encontra pacificado. Senão vejamos:

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” 19. Enfim, exige-se, para além de uma economia de tributos, um propósito negocial.

Nesse contexto, compreendo que a lógica utilizada pela I. Relatora como razão de decidir esbarra na constatação de que, embora o ordenamento jurídico reconheça, em respeito ao princípio da autonomia da vontade e à liberdade de contratar, o direito constitucionalmente garantido do contribuinte de organizar e reorganizar suas atividades para buscar legítima economia tributária, esse direito não é absoluto.

Não se nega, portanto, o direito de auto-organização negocial, mas questionam-se os limites desse direito, ou seja, até que ponto o contribuinte pode exercer sua liberdade

validamente, amparado pela autonomia da vontade. Como qualquer outro direito fundamental, o princípio da liberdade contratual deve ser ponderado à luz de outros direitos igualmente protegidos pelo ordenamento jurídico.

A Constituição Federal de 1988 estabelece que a liberdade de iniciativa e a auto-organização negocial sejam exercidas em consonância com os princípios da capacidade contributiva e da igualdade na repartição dos encargos tributários, além da função social da propriedade, conforme disposto no artigo 170, inciso III.

Sob essa ótica, compreendo que o fato de a legislação estabelecer (como condição expressa e insuscetível a ponderações de qualquer ordem) que, para uma empresa poder optar pela apuração do seu Imposto de Renda sob a sistemática do lucro presumido, suas receitas não podem exceder o limite de R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), como no caso em pauta, implica compreender que a opção é assegurada somente àquelas empresas cujas receitas se conformem ao limite estabelecido.

Admitir que uma empresa possa se dividir para atender às exigências legais implicaria negar a existência do referido limite ao concluir que a opção estabelecida em lei estaria assegurada a todas as pessoas jurídicas (ferindo a razoabilidade, a finalidade da lei e a capacidade contributiva), considerando como condição somente que estejam dispostas a realizar quantas subdivisões sejam necessárias para se enquadrarem nos limites estabelecidos na norma.

Nesse sentido, não compartilho incondicionalmente as premissas expostas no voto da I. Relatora.

Todavia, mesmo que se admitissem como válidas as premissas que nortearam o referido voto, considero, com a devida vênia, que as ressalvas contidas no longo excerto do julgado que o ampara já afastam a possibilidade de considerar que a forma de organização adotada pela sociedade empresária autuada no presente processo seja lícita e, nesse sentido, oponível ao fisco.

As ressalvas ficam evidentes na própria ementa do referido acórdão (Acórdão nº 9101-002.397), cuja transcrição se faz oportuna:

Acórdão: 9101-002.397

Número do Processo: 11516.002701/2010-70

Data de Publicação: 16/11/2016

Contribuinte: ESTALEIRO SCHAEFER YACHTS LTDA.

Relator(a): LUIS FLAVIO NETO

Ementa: ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005

SIMULAÇÃO. DESCONSIDERAÇÃO DE SEGREGAÇÃO DE PESSOAS JURÍDICAS SIMULADA. DOLO DE EVASÃO FISCAL.

Demonstrada a simulação da segregação de fontes de rendimentos em diversas pessoas jurídicas, é legítima a desconsideração da reestruturação societária simulada para a tributação concentrada da única entidade realmente existente (CTN, art. 149).

MULTA QUALIFICADA. DEMONSTRAÇÃO DE DOLO PARA A EVASÃO DE TRIBUTOS.

Demonstrada a simulação da segregação de fontes de rendimentos, com o dolo de evadir tributos, é legítima a qualificação da multa de ofício.

MULTA AGRAVADA. NÃO CABIMENTO.

Não há o preenchimento da hipótese de incidência do agravamento da multa se “houve resposta a todas as intimações feitas pela fiscalização” e “a apresentação dos arquivos magnéticos em questão em nada alteraria o lançamento afinal efetuado, que se operou sob a forma do lucro arbitrado”. [Destaque nosso]

A ementa supratranscrita demonstra que a conclusão do referido voto foi no sentido de que, apesar de toda a possível regularidade formal da segregação de receitas em empresas distintas com o fim declarado de economia tributária, ainda assim devem ser devidamente aferidos os elementos objetivos caracterizadores dessa organização societária, de forma a evitar que o mero artificialismo, característico de uma compartimentação puramente formal e simulada, seja oponível ao fisco.

Por essa ótica, caso o fisco demonstre a dissonância entre o ato jurídico realizado e a realidade fática, na segregação de fontes de rendimentos em diversas pessoas jurídicas, impõe-se desconsiderar a reestruturação societária simulada e realizar a tributação concentrada na única entidade realmente existente.

Por conseguinte, sob qualquer exegese das normas relativas ao planejamento tributário que se pretenda empregar, faz-se imprescindível para o reconhecimento de um planejamento tributário lícito que os negócios jurídicos sejam reais, efetivos, correspondendo aos atos formais que os amparam.

Sob essas premissas, cumpre-nos adentrar à análise do caso em pauta.

Um primeiro aspecto a ser considerado diz respeito a não haver dúvidas nos autos de que a estrutura empresarial mantida pelo Grupo CAP tinha por objetivo claro a economia tributária, mediante a manutenção das receitas auferidas abaixo do limite estabelecido na legislação do Imposto de Renda para a apuração sob a sistemática do Lucro Presumido.

Essa circunstância é enfatizada pelo único contador que responde tecnicamente por todas as empresas do grupo, quando afirma que o propósito de abrir várias empresas foi o tributário e acrescenta que chegaram a tentar apurar os tributos sob a sistemática do Simples Nacional, mas que não conseguiram “*por causa do faturamento e em razão da atividade*”. Destaca-se tal circunstância, ainda, nas interceptações das ligações telefônicas realizadas entre Carlos Eduardo e Carlos Alberto, efetuadas pela Polícia Federal em 29/08/2012, quando se identifica claramente que a utilização desse modelo societário (referindo-se às SCP) foi com o único propósito de permanência e oferecimento à tributação pelo lucro presumido.

Não há dúvidas, também, em relação à unicidade de comando, uma vez demonstrado que o Sr. Carlos Eduardo de Carvalho Pereira é sócio administrador de todas as empresas do pretense Grupo. No mesmo sentido, o contador esclarece que “os diretores Carlos Alberto e Carlos Eduardo são os diretores que dão as ordens na empresa”.

No que diz respeito à utilização de uma estrutura administrativa comum, observa-se que a própria Recorrente admite essa circunstância em seu recurso voluntário, nos seguintes termos:

Nada impede, portanto, que diversas empresas tenham como sua sede o mesmo local, desde que outros fatores as individualizem.

Lembre-se aqui, que estamos tratando de empresas de construção civil, que exercem suas atividades fim em canteiros de obra espalhados pelo país. O endereço onde se situam suas sedes é uma mera unidade administrativa.

Neste contexto, nada impede que o espaço localizado na Praça Leonardo Venerando Pereira, nº 200 na cidade de Lavras seja compartilhado entre essas várias empresas.

Na realidade, a empresa Vicol do Brasil Empreendimentos Imobiliários Ltda. que, como vimos, é a mais antiga de todas, cedeu o espaço em comodato para as demais empresas que ali também puderam constituir a sua sede administrativa. Os contratos de comodato também foram anexados à peça impugnatória, mas parece que passaram despercebidos aos olhos dos julgadores de primeira instância, porém não passarão despercebidos por essa Colenda Câmara.

Lado outro, cumpre notar que as empresas do Grupo CAP de fato compartilham estruturas de suporte ao negócio em áreas tais como contabilidade, finanças, marketing, recursos humanos, entre outras.

Aliás, esse compartilhamento de recursos para o desenvolvimento dessas áreas de suporte é uma prática bastante comum em grupos empresariais. Nos tempos atuais, de grande complexidade e forte concorrência, podemos afirmar que a montagem de centros administrativos compartilhados é quase uma regra nos grupos empresariais. [Destaques nossos]

Evidencia-se ainda na abordagem empreendida pela Recorrente uma contradição, uma vez que a motivação para manter um desmembramento das suas atividades operacionais, qual seja, racionalizar suas operações, convive paradoxalmente com a afirmação da necessidade do compartilhamento de estruturas, que visa a lidar com a complexidade da vida empresarial em nosso país.

Ou a racionalização das suas operações recomenda o desmembramento das estruturas ou impõe, na mão contrária, o seu compartilhamento.

Se estamos tratando da liberdade de iniciativa capaz de viabilizar ao contribuinte escolher o caminho menos oneroso, inclusive nas questões tributárias, essa escolha deve estar amparada pela – e evidenciada na – realidade fática do almejado desmembramento material, não unicamente formal. O alegado compartilhamento de estruturas “em áreas tais como contabilidade, finanças, marketing, recursos humanos, entre outras” corresponde a um comportamento

antagônico ao alegado desmembramento, demonstrando que a pretensa escolha livre e lícita pela estrutura de múltiplas entidades empresariais não corresponde à realidade material, conforme sobejamente demonstrado no procedimento fiscal.

Nessa senda, e já por esse aspecto, considero que as circunstâncias identificadas no procedimento fiscal e detalhadas pela autoridade julgadora de 1ª instância são fortes no sentido de demonstrar a existência de uma única sociedade, fragmentada apenas formalmente em diversas outras pessoas jurídicas, sendo estas utilizadas dentro de um planejamento abusivo. O procedimento fiscal trouxe aos autos elementos suficientes para demonstrar a artificialidade da segregação das receitas.

Nesse diapasão, e fazendo uso do que me faculta o art. 114, § 12, inciso I, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, adoto as razões de decidir constantes no voto condutor do acórdão proferido pelo Colegiado de origem, nos seguintes termos:

O desmembramento de atividades mediante a constituição de uma nova sociedade, por si só, não é e nunca foi visto como uma ilicitude. O que é repellido é a forma artificiosa com que essas sociedades são criadas, mantendo entre elas uma estreita ligação econômica, financeira, administrativa, patrimonial e operacional, evidenciando a inexistência de interesse econômico ou negocial para a sua constituição. Nesses casos, as pessoas jurídicas não exercem suas atividades de forma autônoma, com empregados e recursos financeiros próprios, exploração independente do objeto social, etc., mas de forma confusa, onde não se consegue identificar perfeitamente os custos e receitas de cada uma.

Nesse sentido, os autuantes trouxeram inúmeras provas e evidências de que, efetivamente, o Grupo CAP buscou de forma artificiosa uma economia tributária, cita-se algumas:

- capital social, com algumas exceções, e representação legal exercida e compartilhada exclusivamente por membros do seio familiar.
- objeto social com atividades idênticas, complementares ou com características completamente similares, relacionadas a loteamentos, incorporações e construções de imóveis.
- estrutura de comando personalizada e concentrada em um único administrador, Sr. Carlos Eduardo Carvalho Pereira.
- mesmo endereço de funcionamento, ou mesma área geográfica (apenas a Dharma Ville Empreendimentos Imobiliários Ltda. tem endereço na Capital Federal), utilização do mesma estrutura de imobilizados, de pessoal, de fornecedores e concentração de despesas.
- um único contador (Edward Borges Ferreira) responde tecnicamente por todas as empresas do Grupo.
- a integralização de capital das novas sociedades é efetuada com bens próprios dos sócios ou de outras unidades do Grupo.

- existência de operações de mútuo, sem recolhimento de IOF, sob a justificativa do contador de que a "Diretoria" entende que não se trata de mútuo "da empresa dele para a empresa dele".
- até o ano calendário de 2011 quatro empresas integravam o Grupo, a partir daí, com o incremento no faturamento, é que foram constituídas as outras sociedades.
- contas eram pagas pela estrutura situada em Lavras, onde eram centralizados os pagamentos.
- a maioria das unidades que compõem o Grupo nunca adquiriu insumos, como energia elétrica. Ofícios da distribuidora de energia (CEMIG, LIGHT, CELESC, CEB), que operam nos endereços das empresas, apontam que somente nove empresas do grupo tinham registro como unidade consumidora de energia. Além disso, as poucas que adquiriram itens de fornecedores, são oriundos da Construtora Dharma.
- conforme informações constantes nos sistemas de controle da Receita Federal do Brasil, próximo da metade das aquisições de insumos se concentra na Construtora Dharma, sendo que mais da metade das empresas aparece o item zerado (Demonstrativo à fls. 14251).
- segundo depoimento do contador, quando indagado a respeito das compras, no período de 2010 a 2013, somente a Construtora Dharma tinha contrato de obras, as demais não.
- as unidades do grupo dividem as estruturas físicas, materiais e humanas, entretanto, não há qualquer rateio das despesas entre elas.
- empregados de uma empresa desenvolvendo atividades em outra empresa do Grupo.
- esclarecimentos prestados pelo contador em seu depoimento no sentido de que o propósito de abrir empresas foi o tributário; que, a partir de 2013, a parte administrativa ficou na Vicol, proprietária do prédio; que a alocação de pessoas dependia do fluxo de caixa, mas que, antes de 2013, a grande parte estava na Construtora Dharma; que a parte operacional, a parte da obra, vai para dentro da coligada que tem as obras, que são unicamente nas empresas Dharma, PWG e Construtora Carvalho Pereira e loteamentos alocados nas demais, inclusive nas construtoras; que a receita e os custos da SPC foram separados, mas o Caixa ficou numa conta só.
- parecer de advogado contratado pelo grupo apontando riscos sobre a criação da SPC e a RFB considerar que a criação da sociedade foi por fins tributários.
- nos anos-calendário de 2010 a 2013, houve expressiva concentração de empreendimentos distribuídos entre a Construtora Dharma; Vicol do Brasil; Construtora Carvalho Pereira e PWG Incorporações e Participações Ltda.
- e-mails do advogado do Grupo (03 e 12/09/2012), apontando o risco de sustentar o planejamento tributário, caso ocorresse uma fiscalização, demonstra a artificialidade negocial e ilicitude em algumas mensagens.

- a escrituração da SCP não foi efetuada de acordo com a IN SRF 179/87. Indagado a respeito, o contador afirmou que o Sr. Carlos Eduardo precisava de recursos. Por isso foi criada a SCP, com a entrada de outros sócios ocultos, tendo sido separadas as receitas e custos, mas o caixa ficou numa conta só, pagando tudo que podia por meio dessa conta. Trata-se de sociedade firmada com mais um membro da família Carvalho Pereira, o Sr. David Pereira.

- nos anos-calendário de 2011 e 2012, foi distribuído lucro aos sócios Vicol, Construtora Dharma e Construtora Carvalho Pereira, desproporcional a participação dos mesmos no capital social das empresas.

- grandes valores foram transferidos entre empresas do grupo a título de adiantamento para futuro aumento de capital que não se concretizaram.

- a evolução do faturamento do Grupo, de R\$ 42.090.165,75, em 2010, para R\$ 127.476.944,49, em 2013.

As razões acima elencadas são fortes para que se conclua que as empresas foram constituídas dentro de um planejamento abusivo, visando unicamente economia tributária. Mesmo que não se possa considerar cada um dos fatos isoladamente como determinante dessa conclusão, o seu conjunto torna sólido esse entendimento.

Observa-se que não há uma clara separação patrimonial, administrativa e operacional das empresas. Tudo funciona como uma empresa só.

Agrega-se à isso a grande preocupação dos principais sócios do Grupo CAP, Srs. Carlos Eduardo de Carvalho Pereira e Carlos Alberto Pereira, em que o faturamento da Construtora Dharma se mantivesse dentro do limite do lucro presumido, manifestada em ligação telefônica interceptada pela Polícia Federal.

O fato de as empresas Vicol do Brasil, Construtora Dharma, Construtora Carvalho Pereira e Construtora PWG terem sido constituídas em períodos anteriores à situação fática apontada nos autos como determinante para o planejamento tributário, inclusive sendo a PWG constituída originalmente por terceiros, em nada altera as conclusões tiradas dos fatos apontados pela fiscalização.

A aquisição de empresas, com muita frequência, é utilizada justamente para a redução indevida de tributos. O fato que interessa é que, em determinado momento, quando os faturamentos dessas empresas, já sob a propriedade integral do Grupo CAP, aproximavam-se do limite da tributação com base no lucro presumido, novas empresas eram constituídas para diluir o faturamento, de modo que cada uma delas ficasse dentro do limite desse regime de tributação (em 2011 três; em 2012 quatro e, em 2013, sete), sem que custos e despesas fossem individualizados e rateados entre as empresas, evidenciando a confusão patrimonial existente entre elas.

Não se pode considerar que o planejamento tributário foi "pensado" somente quanto o Grupo CAP atingiu o limite para a tributação pelo lucro presumido, mas numa visão a longo prazo. O Grupo CAP sempre teve um conjunto de receitas crescente e buscava esse crescimento a ponto de ser transformada em Sociedade Anônima com ações

negociadas na Bolsa de Valores, conforme se vislumbra das discussões entre um grupo de gerentes manifestado em um dos e-mails reproduzidos no Termo de Verificação Fiscal. Os impugnantes apontam a Sociedade em Conta de Participação firmada entre a Construtora Dharma Ltda. e o Sr. David Pereira que, embora sem personalidade jurídica própria, deveria ser reconhecida como uma modalidade societária autônoma, pelo que seria um equívoco a inclusão de suas receitas na base de cálculo arbitrada pela fiscalização.

Ora, nessa sociedade surge mais um membro da família Pereira como o sócio oculto, o que leva, por si só, à mesma conclusão de que se trata de um mero artifício para que a Construtora Dharma pulverizasse suas receitas de forma a ficar com seu faturamento dentro do limite do lucro presumido. Mas, não é só isso. No contrato social (fls. 15025/15029) não consta assinaturas de testemunhas e não foi levado à registro, elementos indispensáveis para surtir efeito perante terceiros, e que permitiria a confirmação da data em que foi firmado. Documentos nessas condições são de fácil feitura e de poder probatório frágil.

Além disso, em uma interceptação de uma ligação telefônica entre o Sr. Carlos Eduardo de Carvalho Pereira ao seu pai Carlos Alberto Pereira, realizada pela Polícia Federal (transcrição fls. 14395/14396), os dois tratam da criação de uma SPC, dando a entender que a opção por esta forma de sociedade teria cunho apenas tributário, pois, se “a Dharma sair do presumido e ir pro real, é foda, não é bom mesmo não, entendeu?”

Logo em seguida o Sr. Carlos Eduardo fala o seguinte: “Porque eu tenho um negócio que o Estevão, ele quer entrar sabe, então eu vou simular com ele, entendeu, e aí ele, eu passo o dinheiro pra ele e ele me devolve depois, como se ele fosse meu parceiro no... na SCP, aí esse faturamento não vai cair na Construtora Dharma porque ela vai esto... senão ela estora o...o...é, senão ela estoura”.

Ao final, a SCP não foi simulada com o Sr. Estevão, mas com o Sr. David Pereira.

Desse modo, restou clara a forma artificiosa com que as pessoas jurídicas foram constituídas. Há entre elas uma estreita ligação econômica, financeira, administrativa, patrimonial e operacional, evidenciando a inexistência de interesse econômico ou negocial para a constituição de cada uma delas. As atividades não são exercidas de forma autônoma, com empregados e recursos financeiros próprios, exploração independente do objeto social, etc., mas de uma forma confusa, onde não se consegue identificar perfeitamente os custos, despesas e receitas de cada uma.

Sendo assim, apresenta-se correto o entendimento manifestado pela fiscalização. Trata-se de uma única sociedade fragmentada formalmente em diversas outras pessoas jurídicas, fato que justifica o tratamento dado pela fiscalização de considerar toda a receita como sendo da Construtora Dharma.

Ademais, cabe ainda enfrentar as alegações da Recorrente no sentido de que documentos por ela apresentados não foram devidamente analisados pelo Órgão Julgador de origem, senão vejamos:

Nota-se, portanto, que é inverídica a alegação do Fisco, indevidamente acolhida pela DRJ, de que a contratação da mão-de-obra estaria concentrada apenas a Construtora Dharma Ltda.. Para fins de comprovação de todas essas falsas alegações, foram anexadas à Impugnação diversos resumos de folhas de pagamentos das empresas autuadas, o que comprova, de fato, que não existia uma única prestadora de serviços, como tentou fazer crer a fiscalização, mas, provavelmente, tais documentos também não foram notados pelos membros da Turma Julgadora.

A esse respeito, impõe-se ressaltar que os empregados em comum representam apenas um dos elementos levados em consideração na caracterização da simulação. Mas mesmo a respeito desse tema, as considerações apresentadas pela Autoridade Fiscal noticiam, e o Julgador de origem reitera, a existência de circunstâncias relacionadas à mão de obra, descritas como “confusão de empregados”. Senão vejamos:

44 - ...Não raro alguns obreiros desenvolverem atividades em outra empresa do grupo, quando foram contratados por pessoa jurídica diferente, mas integrante do mesmo grupo econômico. Nesse panorama, empregados em diversos empreendimentos utilizam uniformes com nomenclatura do grupo.

45 - a Justiça do Trabalho aplica de maneira pacífica o disposto no § 2º do art. 2º da Consolidação das Leis do Trabalho, responsabilizando solidariamente as empresas do mesmo grupo econômico.

46 - em ofício destinado à Justiça do Trabalho em Lavras e em Varginha, os respectivos magistrados disponibilizaram uma extensa lista de ações trabalhistas cujo reclamado é o Grupo CAP.

47 - embora algumas unidades do grupo tenham tido um elevado faturamento, foi constatada uma inexpressiva quantidade de empregados e colaboradores, como exemplo: a Construtora DHarma Ville Empreendimentos Imobiliários Ltda., que no período de 05/2012 a 12/2013 não apresentou empregados.

Nesse contexto, os espelhos de folhas de pagamento apresentados não dementem essas circunstâncias que, em sentido inverso, são confirmadas pela Recorrente quando afirma que as pessoas jurídicas compartilham estruturas de recursos humanos.

Por todo o exposto, confirma-se o abuso da personalidade jurídica, uma vez que o conjunto de empresas existe apenas formalmente, dada a inexistência de autonomia patrimonial e operacional. Assim, resta-me ratificar as conclusões do voto vencedor do acórdão proferido pelo Julgador de piso, nos seguintes termos:

...o autuante demonstrou claramente que contribuinte promoveu um planejamento tributário abusivo, mediante a constituição de várias empresas para diluir o seu faturamento de forma que cada uma delas ficasse dentro do limite estabelecido na legislação para a tributação com base no lucro presumido, e assim reduzir indevidamente a carga tributária incidente sobre suas atividades, conduta dolosa adotada com o propósito de impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou

diferir seu pagamento, enquadrando-se na hipótese prevista nos art. 72 (fraude) da Lei nº 4.502, de 1964.

[...]

A fiscalização demonstrou de forma clara o modo artificioso com que as pessoas jurídicas foram constituídas. Ligadas umbilicalmente de forma financeira, administrativa, patrimonial e operacional, evidenciando a inexistência de interesse econômico ou negocial para a constituição de cada uma delas. As atividades não são exercidas de forma autônoma, com empregados e recursos financeiros próprios, exploração independente do objeto social, etc., mas de uma forma confusa, onde não se consegue identificar perfeitamente os custos, despesas e receitas de cada uma.

Nega-se, portanto, provimento ao recurso voluntário, nesse aspecto.

DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

A análise no voto da I. Relatora em relação à responsabilidade dos sócios e administradores partiu da necessidade de comprovação inequívoca dos atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei ou ao Contrato Social. E como as conclusões por ela alcançadas foram no sentido de inexistência de planejamento tributário abusivo, não houvera infração à lei, contrato social ou estatuto que justificasse a responsabilização de qualquer sócio.

Divergindo, portanto, das conclusões sobre a licitude do planejamento tributário utilizado pela Recorrente, cumpro-me apreciar também a responsabilidade tributária considerando, inicialmente, as disposições do art. 124, inciso I, do CTN, que assim reza:

"Art. 124 - São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;"

A jurisprudência tem sido consistente no sentido de compreender que o termo "interesse comum" não pode ser considerado como um interesse qualquer, de fundo econômico, monetário ou de cunho inespecífico, mas se trata de interesse jurídico, relativo à prática do fato gerador da obrigação tributária.

Nesse contexto, considerando comprovada a existência do planejamento tributário abusivo, caracterizado pela estruturação societária simulada mediante constituição ou manutenção de várias empresas para diluir o seu faturamento de forma que cada uma delas ficasse dentro do limite estabelecido na legislação para a tributação com base no lucro presumido, a responsabilidade solidária atinge todas as entidades envolvidas na simulação, que têm interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal.

Trata-se de observar que, considerada a unidade empresarial, por inexistência de autonomia patrimonial e operacional, todas as pessoas jurídicas integrantes desse grupo econômico irregular encontram-se na condição de praticantes do fato gerador da obrigação principal.

Por esclarecedor, transcreve-se trecho do Parecer Normativo Cosit nº 4, de 10 de dezembro de 2018, *in verbis*:

22. Desta feita, não é a caracterização em si do grupo econômico que enseja a responsabilização solidária, mas sim o abuso da personalidade jurídica de pessoa jurídica, a qual existe apenas formalmente, uma vez que inexistente autonomia patrimonial e operacional. Nesta hipótese, a divisão de uma empresa em diversas pessoas jurídicas é fictícia. A direção e/ou operacionalização de todas as pessoas jurídicas é única. O que se verifica nesta hipótese é a existência de um grupo econômico irregular, terminologia a ser utilizada no presente Parecer Normativo.

23. Pelo art. 123 do CTN, "as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes." O seu objetivo é exatamente impedir que uma convenção particular possa alterar um aspecto da regra-matriz de incidência tributária ou de responsabilidade tributária. Vale dizer, contratos ou estatutos sociais que não refletem a essência dos negócios não podem ser óbice à responsabilização tributária solidária.

23.1. **A unidade de direção e de operação das atividades empresariais de mais de uma pessoa jurídica demonstra a artificialidade da existência de distintas personalidades jurídicas. E é essa empresa real, unificada, que realiza o fato gerador dos respectivos tributos.** (Grifo nosso)

Mantém-se, portanto, a responsabilidade solidária de todas as pessoas jurídicas apontadas como integrantes do grupo econômico irregular.

Já no que se refere à qualificação das pessoas físicas como responsáveis, cumpre considerar o que estabelece o artigo 135, III, do CTN, nos seguintes termos:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II – [...]

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Portanto, a responsabilidade disciplinada neste dispositivo cuida de incluir pessoalmente no polo passivo da relação jurídico-tributária, o sócio ou administrador responsável pela prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei.

Em relação ao sócio administrador Carlos Eduardo de Carvalho Pereira, há nos autos elementos suficientes para caracterização de que se trata de quem dava as ordens em todo o grupo empresarial irregular, decidindo, inclusive, sobre a forma de abertura das empresas para o fim de economia tributária, conforme interceptação telefônica de fls. 14.411 na qual conversa com o Sr. Carlos Alberto Pereira.

Conforme relatório fiscal, restou demonstrado que as estruturas de comando do grupo são personalizadas e concentradas no Sr. Carlos Eduardo de Carvalho Pereira, que

assume posição de destaque como negociador, operador e controlador de todas as demais empresas do grupo.

Por sua vez, em relação ao Sr. Carlos Alberto Pereira, constam nos autos relatos de ter sido o contratante de colaboradores e de que era quem dava as ordens, juntamente com o Sr. Carlos Eduardo (fl. 14.453). Tais informações são ratificadas pelo contador (fl. 14.455 e seguintes), além de corretores (14.467 e 14.468).

Acresça-se que ele deliberava sobre a criação de SPC com finalidade única de economia tributária, conforme mencionado acima em escuta telefônica, e dava nome ao Grupo Empresarial Carlos Alberto Pereira, conforme constava nos contratos sociais das empresas.

Comprovado que o Sr. Carlos Alberto Pereira era administrador de fato do grupo, com relação direta com o ilícito fiscal identificado, a sua responsabilidade e a do Sr. Carlos Eduardo Carvalho Pereira decorrem, portanto, das disposições do supratranscrito art. 135, incisos I e III, do Código Tributário Nacional, por infração à lei na criação e manutenção de um grupo econômico irregular. Devem ser mantidos, portanto, na condição de responsáveis tributários em relação ao crédito constituído.

Já no que diz respeito à sócia Dâmina de Carvalho Pereira, não foram coligidos nos autos elementos que demonstrassem sua participação efetiva nas definições que resultaram na formação e manutenção do grupo econômico irregular com o fim de economia tributária, razão por que não deve recair sobre ela a responsabilidade pelo crédito tributário constituído.

O fato de integrar o quadro societário não acarreta automaticamente a responsabilidade tributária, senão quando demonstrada a sua participação efetiva nos atos praticados com infração à lei, contrato ou estatuto.

Afasta-se, portanto, a responsabilidade da Sra. Dâmina de Carvalho Pereira.

Em relação à Sra. Fabiana de Carvalho Pereira Degiovani, observa-se que ela não compõe o quadro societário de quaisquer das empresas no período objeto de autuação. O acórdão questionado destaca que ela detinha poderes outorgados que lhe *“permitiam que ela assinasse escrituras de compra e venda de imóveis, recebesse e desse quitação, assinasse programas de crédito perante a Caixa Econômica Federal e o Banco do Brasil, abrisse e encerrasse contas em instituição financeiras, emitisse cheques, transferências bancárias, assinasse contratos de crédito etc”*.

Não se identifica, entretanto, que ela tenha deliberado especificamente sobre a questão cerne do ilícito identificado, qual seja, a estruturação societária simulada com o objetivo de diluir o faturamento da empresa de forma a manter cada uma delas dentro do limite estabelecido na legislação para a tributação com base no lucro presumido.

Uma vez que o artigo 135 do Código Tributário Nacional (CTN) estabelece a necessidade da presença do elemento subjetivo para a configuração da responsabilidade dos envolvidos, cabe à fiscalização o ônus de demonstrar e comprovar que as pessoas indicadas praticaram diretamente os atos abusivos, ilegais ou contrários ao estatuto da empresa, no exercício de suas funções.

A demonstração da prática de atos de representação da entidade perante terceiros ou poderes para realizar pagamentos que não estejam diretamente relacionados ao ato ilícito identificado não

atrai a responsabilidade tributária. Afasta-se também, portanto, a responsabilidade da Sra. Fabiana de Carvalho Pereira Degiovani.

DA CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário ao (i) reconhecer a existência de planejamento tributário abusivo e, por conseguinte, manter o lançamento fiscal (ressalvadas as demais conclusões do voto da I. Relatora), (ii) manter a responsabilidade solidária de BOCAIUVA EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA., CAP ADMINISTRAÇÃO DE IMÓVEIS LTDA., CAP HOLDING LTDA., CAP MINAS EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA., CAP ROSSEVELT EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA., CASA RÁPIDA CONSULTORIA, CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES LTDA., CONSTRUTORA CARVALHO PEREIRA LTDA., CONSTRUTORA ELDORADO S/A., LINHARES EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA., PWG INCORPORAÇÕES E PARTICIPAÇÕES LTDA., SANTA CATARINA EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS E PARTICIPAÇÕES LTDA., SANTA INÊS EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA., SÃO DIMAS EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA., VICOL DO BRASIL EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS S/A., CONDOMÍNIO DOS EDIFÍCIOS DHARMA VILLE CENTRAL PARK E CAP BUSINESS CENTER, CARLOS EDUARDO DE CARVALHO PEREIRA e CARLOS ALBERTO PEREIRA e (iii) afastar a responsabilidade tributária de DÂMINA DE CARVALHO PEREIRA e FABIANA DE CARVALHO PEREIRA DEGIOVANI.

Assinado Digitalmente

Ramon Silva Cunha

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira **Sabrina Coutinho Barbosa**

Com a presente declaração venho esclarecer a minha divergência sobre o tópico “1. DA NULIDADE DO LANÇAMENTO” que enfrentou a diligência fiscal realizada pela Unidade de Origem em determinação ao proposto pelo relator da impugnação Dr. Sérgio Antônio Bordin, da 1ª Turma da DRJ/POA (fls. 15964/15965).

Com o fim de esclarecer pontos dúbios no auto de infração, a diligência buscava identificar pessoa jurídica responsável pela infração; valor da receita omitida; natureza da receita; data do fato gerador; valores declarados ou pagos e que foram deduzidos do lançamento fiscal; as

provas que lastreiam os fatos e suas páginas nos autos, em relação as receitas oriundas do Programa Minha Casa Minha Vida.

Em resposta a Unidade de Origem informou:

(a) Quanto ao questionamento sobre qual a pessoa jurídica que cometeu a infração, qual o montante da receita omitida, qual a natureza da receita (PMCMV, unidade imobiliárias, serviços, etc.), data do fato gerador e os documentos que lastreiam essa conclusão (contrato, recibo, nota fiscal, contabilidade, extrato bancário, etc) e as folhas do processo onde se encontram as respectivas provas, **salientamos ao relator, que as presentes provas, encontram-se lastreadas nos depoimentos prestados, nos registros contábeis das empresas pertencente ao grupo empresarial, de modo que cada unidade, os valores perfilhados foram individualizados e tratados como grupo de receitas, afim de ultimar na incidência do seu fato gerador e na composição de sua base de cálculo. Todas as informações estão registradas nas diversas planilhas juntadas no curso do procedimento e consolidadas nas fls. 12250 a 12254 e 14138 a 14489.**

(b) Quanto aos valores tributados pelo contribuinte (empreendimento e unidade) com a alíquota do Programa Minha Casa Minha Vida que não preencheram os requisitos exigidos pela legislação para a tributação favorecida e que foram adicionados à base de cálculo arbitrada, **salientamos que as mesmas se encontram nas fls 12256 a 12266 e no próprio auto de infração.**

(c) Quanto aos valores que perfilharam o Patrimônio de Afetação (empreendimento e unidade) que não preencheram os requisitos para a tributação favorecida e que foram adicionados à base de cálculo arbitrada, **os mesmos se encontram nas fls 2039 a 2040 e 12255 e no auto de infração.**

(d) Por fim, os valores por pessoa jurídica, tributo e data do fato gerador, declarados ou pagos pelo contribuinte que foram deduzidos no lançamento, encontram-se no auto de infração. **Todos os valores declarados ou pagos foram expurgados para a confecção do lançamento e encontra-se presente no próprio auto de infração e nas planilhas em anexo.**

Conclusão: Considerando que a documentação apresentada se refere a valores que compuseram as bases de cálculo do auto de infração, de modo que todos os documentos decorre de fatos contábeis registrados pelo próprio contribuinte, não há motivos para que sejam modificados os valores lançados.

Primeiro ponto, as páginas citadas estão no bojo do PAF nº 10660.722.269/2015-15, não anexado aos autos, por essa razão resta prejudicada a confirmação da natureza da receita (PMCMV, unidade imobiliárias, serviços, etc.), da data do fato gerador e dos documentos que lastreiam a conclusão (contrato, recibo, nota fiscal, contabilidade, extrato bancário, etc). Igualmente importante, no meu sentir, é a falta de respostas objetivas com a conexão aos fatos, de modo que seja vislumbrada a subsunção do fato à norma.

Ademais, embora dito pela fiscalização que não foram preenchidos os requisitos legais para a tributação favorecida em relação ao Programa Minha Casa Minha Vida, objeto de questionamentos pela DRJ, não está explicado quais os critérios legais desatendidos pela recorrente para o desenquadramento.

Portanto, partindo da patente necessidade de diligência para que a Unidade de Origem apresentasse respostas quanto aos fatos para que se confirmasse a constituição do crédito tributário (ocorrência do fato gerador e determinação da matéria tributável), o que, a meu ver, não foram fornecidas, o auto de infração não preenche o requisito necessário de validade por ausência de motivação.

Superada a discussão, os demais temas afetos a manutenção, ou não, do lançamento guardavam relação com as provas carreadas aos autos e com base nelas acompanhei a i. Relatora.

É o meu voto.

Assinado Digitalmente

Sabrina Coutinho Barbosa