



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

**Processo n°** 11065.100539/2009-76  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3802-001.555 – 2ª Turma Especial  
**Sessão de** 26 de fevereiro de 2013  
**Matéria** DCOMP - Eletrônico - Pagamento a maior ou indevido  
**Recorrente** Rojana Calçados Ltda.  
**Recorrida** Fazenda Nacional

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR EMPRESAS VINCULADAS À CONTRATANTE COM O OBJETIVO DE GERAR CRÉDITOS SEGUNDO REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE DA COFINS. ABUSO DO DIREITO CARACTERIZADO. DESCONSIDERAÇÃO DOS NEGÓCIOS JURÍDICOS CELEBRADOS ENTRE TOMADORA DOS SERVIÇOS E CONTRATADAS.

Realidade em que empresa do ramo de calçados contratou três empresas para a prestação de serviços de industrialização por encomenda, cujas despesas foram utilizadas para fins de creditamento da COFINS segundo o regime da não-cumulatividade.

Contudo, foi comprovado nos autos que: a) a contratante transferiu significativos montantes financeiros para o pagamento de despesas operacionais das contratadas; b) uma das contratadas mantinha identidade de endereço com a tomadora dos serviços (recorrente); c) os serviços prestados pelas empresas contratadas eram quase que exclusivamente destinados à reclamante; d) houve transferência de empregados da interessada para as empresas contratadas quando da constituição destas; e) contratante e contratadas operavam no mesmo ramo de negócio; f) sócios das empresas envolvidas apresentavam ligação familiar.

Tais fatos, no seu aspecto objetivo, revelam mácula finalística quando da constituição das empresas contratadas, posto que não norteadas por aspectos de natureza empresarial/econômica, corroborando para tanto as evidências que demonstram a inexistência de sua independência gerencial e financeira. Daí se deduz o viés subjetivo de que a estrutura foi criada com o intuito exclusivo de se obter vantagem tributária indevida.

Abuso do direito caracterizado, o que legitima a desconsideração dos negócios jurídicos celebrados entre as empresas envolvidas, posto que a

conduta se subsume à norma antielisão objeto do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional.

Recurso a que se nega provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, **preliminarmente**, para indeferir o pedido de perícia bem como para não acolher as razões de nulidade formalizados pela recorrente, e, **no mérito**, para **negar provimento ao recurso voluntário interposto pela mesma**.

(assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda - Presidente.

(assinado digitalmente)

Francisco José Barroso Rios - Relator.

Participaram, ainda, da presente sessão de julgamento, os conselheiros Cláudio Augusto Gonçalves Pereira, José Fernandes do Nascimento e Solon Sehn. Ausente momentaneamente o conselheiro Bruno Maurício Macedo Curi.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da 2ª Turma da DRJ Porto Alegre (fls. 130/133), a qual, por unanimidade de votos, indeferiu a manifestação de inconformidade apresentada pela interessada contra o despacho decisório que não reconheceu o direito creditório argüido pela mesma, relativamente à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS.

Conforme relatório objeto da decisão recorrida, foram constatadas irregularidades na apuração de créditos relativos aos serviços prestados para a recorrente pelas empresas Calçados Ronessa Ltda, Calçados Rafelly Ltda e Calçados Ronelly Ltda. Averiguou-se que tais empresas seriam, na verdade, mera extensão, apêndice ou desdobramento das atividades produtivas da empresa Rojana Calçados Ltda, com total dependência econômico-financeira e que, portanto, todas constituiriam uma só empresa. Conforme relato da instância recorrida, a fiscalização, para chegar a tais conclusões, se embasou nas seguintes questões:

- a) *Há grau de parentesco entre os sócios de todas as empresas;*
- b) *As empresas envolvidas têm o mesmo objeto social – fabricação de calçados de couro;*
- c) *100% dos clientes e do faturamento das empresas Ronessa, Rafelly e Ronelly têm relação direta com o grupo (Rojana representa de 92,562 a 99,9999% e o restante é representado por Ronessa e/ou Rafelly e/ou Ronelly);*
- d) *As empresas Ronessa, Rafelly e Ronelly receberam vultosos aportes financeiros advindos da empresa Rojana, efetuados na forma de depósitos, adiantamentos e transferências entre contas. Operações imprescindíveis e utilizadas integralmente para cobrir seus gastos operacionais (custos com*

*pessoal, despesas bancárias e diversas, cheques e aluguéis à própria Rojana);*

*e) A contabilidade e as notas fiscais das empresas Ronessa, Rafelly e Ronelly evidenciam que a empresa Rojana é praticamente o único cliente daquelas, inclusive com a emissão de notas fiscais seqüenciais entre as empresas;*

*f) Ocorreu uma migração de diversos funcionários da empresa Rojana para a recém constituída Rafelly, além do fato de ambas possuírem o mesmo endereço.*

Ainda nos termos do relatório da decisão vergastada:

*A auditoria fiscal concluiu, então, que restou evidenciado que o contribuinte na verdade “transformou” sua folha de salários em serviços de industrialização por encomenda prestados pelas empresas Ronessa, Rafelly e Ronelly. As prestações de serviços efetuadas por estas empresas, na verdade, simulavam terceirização de mão-de-obra. A abertura das empresas Ronessa, Rafelly e Ronelly, todas optantes pelo SIMPLES, com a efetiva transferência de empregados do interessado para aquelas, visou apenas a redução da carga tributária previdenciária e também o creditamento das contribuições PIS e COFINS, dentro da sistemática da não-cumulatividade, relativamente aos pretensos serviços de industrialização por encomenda. Desta forma, o contribuinte não pode se creditar das contribuições em relação aos serviços de mão-de-obra em face de expressa vedação legal, conforme dispõe os Arts. 3º, § 2º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.*

*O contribuinte, inconformado com o indeferimento, apresentou tempestivamente sua manifestação onde alega que, além das empresas relacionadas no lançamento, diversas outras prestam serviços a ele, o que facilmente pode ser constatado na sua contabilidade.*

*Acrescenta que as empresas prestadoras de serviços possuem seus próprios sócios que, apesar de terem ligação de parentesco com um dos sócios da empresa Rojana, não estão a ela subordinados. Diz que estas empresas estavam devidamente regulares perante os órgãos públicos, tinham autonomia, remuneravam seus sócios e seus empregados regularmente cadastrados, além de recolher seus impostos e contribuições previdenciárias. Comenta que desde o início da fabricação de calçados na região, há mais de cinqüenta anos, existem empresas prestadoras de serviços. Diz, ainda, que não há qualquer vedação legal para que uma empresa tenha contrato com outra de modo que seu faturamento mensal fique desta dependente.*

*Alega, preliminarmente, a nulidade do procedimento fiscal que estaria motivado por mera presunção, o que ofenderia o princípio da segurança jurídica. Ainda em preliminar, alega novamente a nulidade em face de suposta ilegitimidade passiva da empresa Rojana. Entende que no pólo passivo deveriam figurar as empresas prestadoras de serviços, que recolhiam seus tributos pelo SIMPLES, pois considera que não teve benefício algum com a redução da carga tributária daquelas empresas.*

*O manifestante contesta as afirmações do auditor fiscal, com o argumento de que se tratariam de mera e inverídica presunção, não fundamentadas em qualquer elemento de prova. Explica que os pagamentos que efetuou às empresas prestadoras decorrem de notas fiscais de serviços ou de antecipações de receitas devidamente documentadas através de contratos de mútuo, contratos de antecipação de pagamentos e outros.*

*Acrescenta que o auditor fiscal poderia ter analisado a contabilidade das empresas prestadoras de serviços onde constataria que elas também realizaram serviços para diversas outras empresas.*

*O interessado entende que o procedimento fiscal precisaria ser complementado, mediante diligências fiscais e através da realização de perícia contábil, onde poderá ficar melhor esclarecida a questão dos adiantamentos que realizou às empresas prestadoras de serviços. Para tanto, indica o seu assistente técnico e os quesitos a serem respondidos.*

*Ao final, o sujeito passivo requer a insubsistência e total improcedência da ação fiscal, com o seu cancelamento e a legitimação de seus créditos complementares de PIS e COFINS, renovando também seus pedidos pela realização de diligências e perícia contábil, bem como a produção de prova documental.*

*Para fins de informação, foram também lançados contra a contribuinte Autos de Infrações relativos a tributos/contribuições previdenciárias que motivaram o encaminhamento de Representação Fiscal para Fins Penais junto à autoridade competente.*

Os argumentos aduzidos pelo sujeito passivo, no entanto, não foram acolhidos pela primeira instância de julgamento administrativo fiscal, conforme ementa do Acórdão abaixo transcrito:

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

*Periodo de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009*

*Ementa:*

*CRÉDITOS. MÃO DE OBRA. IMPOSSIBILIDADE. Não dará direito a crédito o valor de mão-de-obra paga a pessoas físicas, nos termos da legislação que rege a contribuição. A constatação de negócios simulados, enseja o indeferimento do pedido tendo como base a situação de fato, cabendo a desconsideração dos atos jurídicos simulados envolvendo pessoas jurídicas que apenas aparentemente figuravam como prestadoras de serviços.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

Cientificada da referida decisão em 06/07/2011 (fls. 135), a interessada, em 02/08/2011 (fls. 140), apresentou o recurso voluntário de fls. 140/165, onde se insurge contra o lançamento com fundamento nos mesmos argumentos já expostos na primeira instância recursal, destacando ainda:

- a) o cerceamento ao seu direito de defesa, dado que a instância recorrida indeferiu pedido de produção pericial que seria imprescindível para o julgamento da causa, violando, assim, os princípios constitucionais do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal;
- b) que a primeira instância não demonstrou a existência de negócio jurídico destinado a dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo, como disposto no parágrafo único do artigo 116 do CTN, incluído pela Lei Complementar nº 104, de 2001; assim, o julgamento de primeiro grau, bem como o lançamento, teriam se fundado em presunções, sendo a citada decisão, portanto, nula;

c) que as prestadoras de serviços CALÇADOS RAFELLY, CALÇADOS RONELLY e CALÇADOS RONESSA foram constituídas de forma regular, tendo seus próprios sócios e administradores, respondendo os mesmos pelas obrigações fiscais e tributárias originárias de suas atividades econômicas; portando, tais empresas são totalmente diversas da empresa tomadora dos serviços – a recorrente – que, assim, figura indevidamente no pólo passivo da lide, eis que o auto de infração deveria ter sido lavrado em relação às empresas prestadoras dos serviços;

Diante do exposto, requer seja dado provimento ao seu recurso, com o consequente reconhecimento, no mérito, do direito creditório reclamado pela interessada.

**É o relatório.**

## **Voto**

Conselheiro Francisco José Barroso Rios

O recurso merece ser conhecido por preencher os requisitos formais e materiais exigidos para sua aceitação.

A legislação pertinente ao regime de incidência não-cumulativa das contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS (respectivamente, Leis n<sup>os</sup> 10.637, de 30/12/2002 e 10.833, de 29/12/2003), autoriza o desconto de créditos apurados com base em custos, despesas e encargos da pessoa jurídica, nos termos do artigo 3<sup>o</sup> das citadas leis ordinárias. Relevante para o caso em tela o disposto no inciso II do dispositivo retromencionado, que autoriza o desconto de créditos relativos a “*bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda [...]*”.

Portanto, em tese, os serviços prestados à recorrente enquadram-se na hipótese normativa que autoriza sua utilização (como insumos) na base de cálculo dos créditos do PIS e COFINS a serem descontados no regime da não-cumulatividade.

Contudo, conforme relatado, a fiscalização desconsiderou os créditos das contribuições calculados a partir desses montantes sob o argumento de que a autuada “*transformou*” sua folha de salários em serviços de industrialização por encomenda prestados por outras empresas, no caso, as empresas Ronessa, Rafelly e Ronelly. Estas, segundo a fiscalização, receberam vultosos aportes financeiros advindos da reclamante (para fins de pagamento de despesas operacionais – funcionários, aluguéis, despesas bancárias, etc.). Ademais, a recorrente (Rojana) seria quase que exclusivamente o único cliente das empresas Ronessa, Ronelly e Rafelly. Dentre outras questões abordadas pela autoridade lançadora, foi mencionado também que a empresa Rafelly estaria estabelecida no mesmo endereço da autuada (Rojana).

O CTN, em seu artigo 116, dispõe o seguinte:

*Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:*

*I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;*

*II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.*

*Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Parágrafo incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)*

(grifo nosso)

Interessa para a lide, especialmente, o disposto no parágrafo único do artigo 116 do CTN, acima reproduzido.

Neste âmbito de discussão, a possibilidade legal para a desconsideração de atos ou negócios jurídicos pela autoridade administrativa está restrita às hipóteses em que for caracterizada a “[...] finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária [...]”. Necessário, pois, examinar sistematicamente a aplicabilidade da regra em tela, inclusive considerando a parte final do preceito aludido, que remete sua aplicação à observação de “procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”. Tal questão será abordada adiante. Agora, analisemos a conduta proibida pela lei tributária complementar, que tem como núcleo o verbo “dissimular”.

Segundo Aurélio Buarque de Holanda Ferreira, “dissimular”, quando usado como verbo transitivo direto – como empregado no texto normativo (“dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo”, “dissimular a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária”) –, significa (1) “ocultar ou encobrir com astúcia; disfarçar; (2) não dar a perceber; calar; (3) fingir; simular; (4) atenuar o efeito de; tornar pouco sensível ou notável”.

As condutas coibidas pela lei enquadram-se em hipóteses que a doutrina denomina de **abuso do direito**, cuja reprimenda legal deixa transparecer inegável limitação ao princípio da autonomia da vontade, como, aliás, ressalta Douglas Yamashita<sup>1</sup> no início de suas considerações sobre o estudo do **abuso do direito** no Código Civil de 2002, e seus reflexos em matéria tributária:

*Ao reputar ilícito o exercício de um direito por seu titular, sempre que tal exercício exceda manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes, o art. 187 do CC/2002<sup>2</sup> não faz outra coisa senão traduzir em nível infraconstitucional limites constitucionais à autonomia da vontade, consubstanciada essencialmente na liberdade de iniciativa garantida pela Constituição Federal de 1988, em seus arts. 1º, IV, e 170.*

Assevera, portanto, que o contexto do abuso do direito e do artigo 187 do Código Civil de 2002 é o contexto constitucional, ressaltando, ainda, que o princípio do Estado

<sup>1</sup> YAMASHITA, Douglas. Elisão e evasão de tributos. Limites à luz do abuso do direito e da fraude à lei. São Paulo: Lex Editora, 2005, p. 87.

<sup>2</sup> Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes. digitalmente em 20/03/2013 por FRANCISCO JOSE BARROSO RIOS, Assinado digitalmente em 07/06/2013 por REGIS XAVIER HOLAND

Democrático de Direito (*caput* do artigo 1º da Constituição Federal<sup>3</sup>) se alicerça em bases **formais** (a segurança jurídica – princípio da legalidade, da proteção ao ato jurídico perfeito, do direito adquirido, da coisa julgada, etc.) e **materiais** (voltados à realização da justiça – art. 3º, I, da CF/88 –, a um *Estado de Direito e de Justiça Social* – Miguel Reale –, a um *Estado Social* – Tércio Sampaio Ferraz Jr.). Todos são valores que, muito embora positivados na Constituição Federal, estão em constante tensão, “*de modo que um plus na realização de um valor significa um minus na realização de outro ou outros valores*”<sup>4</sup>.

É nesse contexto – de reprovação do abuso do direito (o qual, longe de se restringir ao Direito Civil, alcança *todos os ramos do direito*<sup>5</sup>) – que precisa ser analisado o alcance da norma antielisão, cujo exame requer obrigatória aplicação do princípio da proporcionalidade, afastando-se assim *concepções absolutistas* ou a *ilimitabilidade do exercício da liberdade de contratar*, juízo que se amolda perfeitamente à seguinte lição de Pontes de Miranda:

*O estudo do abuso do direito é a pesquisa dos encontros dos ferimentos, que os direitos se fazem. Se puderem ser exercidos sem outros limites que os da lei escrita, com indiferença, se não desprezo, da missão social das relações jurídicas, os absolutistas teriam razão. Mas a despeito da intransigência deles, fruto da crença a que se aludiu, a vida sempre obrigou a que os direitos se adaptassem entre si, no plano do exercício. Conceptualmente, os seus limites, os seus contornos, são os que a lei dá, como quem põe objetos na mesma maleta, ou no mesmo saco. Na realidade, quer dizer – quando se lançam na vida, quando se exercitam – têm de coexistir, têm de conformar-se uns com os outros*<sup>6</sup>.

Na mesma toada, e especialmente quanto à possibilidade legal de descon sideração de atos ou negócios jurídicos pela autoridade tributária com base no parágrafo único do artigo 116 do CTN, destaca Luciano Amaro que não merecem prosperar as críticas daqueles que defendem que referido preceito teria dado à autoridade administrativa o poder de criar tributo sem lei. Neste comenos, ressalta, textualmente:

*[...] O questionado parágrafo não revoga o princípio da reserva legal, não autoriza a tributação por analogia, não introduz a consideração econômica no lugar da consideração jurídica. Em suma, não inova no capítulo da interpretação da lei tributária.*

*O que se permite à autoridade fiscal nada mais é do que, ao identificar a desconformidade entre os atos ou negócios efetivamente praticados (situação jurídica real) e os atos ou negócios retratados formalmente (situação jurídica aparente), desconsiderar a aparência em prol da realidade.*

<sup>3</sup> Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

<sup>4</sup> Cf. YAMASHITA, ob. cit., p. 88-90.

<sup>5</sup> PACHECO, José da Silva. Considerações preliminares à guisa de atualização. In: BATISTA MARTINS, Pedro. Abuso do direito e o ato ilícito, 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. XV, *apud* YAMASHITA, ob. cit., p. 95.

<sup>6</sup> PONTES DE MIRANDA, Francisco. Tratado de direito privado. Rio de Janeiro: Borsoi, 1972, t. LIII, p.67 e ss., *apud* YAMASHITA, ob. cit., p. 92.

[...]

*Noutras palavras, nada mais fez o legislador do que explicitar o poder da autoridade fiscal de identificar situações em que, para fugir do pagamento do tributo, o indivíduo apela para a simulação de uma situação jurídica (não tributável ou com tributação menos onerosa), ocultando (dissimulando) a verdadeira situação jurídica (tributável ou com tributação mais onerosa)*<sup>7</sup>.

Releva mencionar a existência de respeitáveis entendimentos doutrinários contrários à possibilidade de “*aplicação analógica em caso de abuso do direito*”, como denomina Alberto Xavier, o qual entende que as cláusulas gerais antielisivas são uma “*tentativa de tributação analógica de fatos extratípicos*”<sup>8</sup>.

Preferimos nos filiar à primeira corrente, por entendermos que a mesma está em sintonia com o princípio constitucional do Estado Democrático de Direito, o qual, como ressaltado, procura conciliar o direito considerando o conjunto de seus aspectos formal e material. Além disso, a norma antielisiva em destaque está prevista em lei complementar, portanto, de observação compulsória por parte do julgador administrativo, que não poderia afastá-la, por exemplo, sob argumento de inconstitucionalidade, questão, vale lembrar, sumulada por este Conselho (Súmula nº 02: “*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*”).

Mas ainda no campo teórico da possibilidade legal de sanção ao abuso do direito no âmbito tributário, ou, em outras palavras, na arena de aplicação efetiva do disposto no parágrafo único do artigo 116 do CTN<sup>9</sup>, cumpre destacar que referido dispositivo faz remissão a “*procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária*”, fato que poderia levar a juízo pela impossibilidade de sua auto-aplicabilidade, dado que até hoje norma ordinária nesse sentido não foi editada<sup>10</sup>.

Todavia, não obstante a inexistência de norma ordinária específica que trate da matéria, tem-se admitido a desconsideração de atos ou negócios jurídicos diante das hipóteses contempladas pelo parágrafo único do artigo 116 do CTN. Nessa toada, defende Douglas Yamashita<sup>11</sup> que a ressalva legal “*refere-se clara e exclusivamente a ‘procedimentos’ de desconsideração, e se o conceito de dissimulação é de direito material e não procedimental, logo, sua definição conjuga os conceitos de abuso do direito (arts. 50 e 187 do CC/2002) e de fraude à lei (art. 166, VI, do CC/2002) independentemente da lei ordinária*”.

Quanto aos critérios utilizados para a caracterização do abuso do direito, a doutrina se refere a três correntes principais: teoria subjetiva, teoria objetiva e teoria subjetivo-objetiva.

Em apertada síntese, segundo o a **teoria subjetiva**, o abuso nasce quando o ato é praticado sem interesse próprio e com o único objetivo de prejudicar outrem. Pela **teoria objetiva**, ato abusivo é o ato anormal, porque contrário à finalidade do direito; [...] um ato economicamente prejudicial e reprovado pela consciência pública. Seria ainda, o ato em

<sup>7</sup> AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: Saraiva. 2009. 15. ed. p. 237-238.

<sup>8</sup> XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva. São Paulo: Dialética. 2001. p. 45.

<sup>9</sup> *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.* (grifo nosso)

<sup>10</sup> Tais procedimentos chegaram a ser objeto dos artigos 15 a 19 da Medida Provisória nº 66, de 2002. Contudo, foram suprimidos no processo de conversão à Lei nº 10.637/2002.

*contrariedade às regras sociais [...] em desconformidade ao interesse ou valor ambiental-cultural vigente. Ou, de forma mais abrangente, em conformidade com o critério do motivo legítimo: o ato será normal ou abusivo, segundo se explique, ou não, por motivo legítimo, que passa, pois, a constituir a pedra angular da teoria objetiva da finalidade social do direito*<sup>12</sup>. Por fim, prega a **teoria subjetivo-objetiva** que ato abusivo seria aquele em que estariam presentes a intenção de se prejudicar a terceiro (aspecto subjetivo) e a não funcionalidade, ou anormalidade, do ato (aspecto objetivo)<sup>13</sup>.

Ao examinar o 187 do Código Civil de 2002 à luz da teoria do abuso do direito, YAMASHITA ressalta o seguinte:

*Hoje, a concepção mais moderna do abuso do direito baseia-se, sim, em critérios estritamente jurídicos: os princípios positivados. Os princípios servem, de um lado, como fundamentos de justificação das regras e, de outro, como normas de regulação de aplicação das regras existentes ao caso concreto. [...] Nesse sentido o abuso do direito consiste em uma conduta ilícita atípica, pois esta perde sua permissão normativa prima facie, em virtude de sua contrariedade a princípios jurídicos, especialmente aqueles de nível constitucional*<sup>14</sup>. (grifo nosso)

Especialmente no âmbito tributário, e notadamente em relação ao disposto no parágrafo único do artigo 116 do CTN, há que se admitir que referido preceito não se restringe unicamente a uma norma *anti-simulação*, como entende parte da doutrina (para estes, a aplicação como norma antielisão fere o princípio da legalidade estrita), **mas opera efetivamente como norma antielisão contra abuso do direito ou contra a fraude à lei**. Nesse sentido, novamente, Douglas Yamashita<sup>15</sup>:

*A segunda corrente defende, com base na interpretação do verbo dissimular constante do parágrafo em questão, que esse parágrafo consiste em uma norma não apenas anti-simulação, mas também antielisão, ou seja, de combate ao abuso do direito e à fraude à lei, sendo constitucional a norma antielisão. Para essa corrente, os atos ou negócios com finalidade dissimuladora da ocorrência do fato gerador do tributo ou da natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária poderiam ser também atos não simulados, uma vez que efetivamente declarados como desejados e executados. Tais atos ou negócios seriam aqueles que utilizam a fraude à lei ou o abuso do direito para disfarçar "licitamente", perante o Fisco, fatos tributáveis. [...] (gridou-se)*

Ainda segundo Yamashita (ob. cit., p. 146), a dissimulação de que trata o parágrafo único do artigo 116 do CTN ocorre não apenas quando um fato jurídico falso dissimula um fato verdadeiro, mas também quando “*um fato jurídico verdadeiro VI dissimule, isto é, atenua o efeito de outro fato jurídico verdadeiro V2 e, portanto, sem simulação. Se*

<sup>12</sup> “Um direito subjetivo não é um poder do indivíduo, mas uma função social. Assim, abusivo é o ato antifuncional, contrário ao fim social ou econômico do direito”. (SPOTA, Alberto G. Tratado de derecho civil. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni Editores, 1995, v. 2., 1.1, p. 10, *apud* LUNA, Everardo da Cunha. Abuso de direito. Rio de Janeiro: Forense, 1959, p. 92 e ss., *apud* Yamashita, ob. cit., p. 104).

<sup>13</sup> Conf. YAMASHITA, ob. cit., p. 100-104.

<sup>14</sup> *Idem*, p. 119-120.

<sup>15</sup> *Ob. cit.*, p. 144.

*aquele fato jurídico verdadeiro VI é ato abusivo e dissimula o efeito do segundo fato jurídico verdadeiro V2, então VI constitui um ‘abuso dissimulatório’.*

O caso em exame envolve, exatamente, suposto abuso de personalidade jurídica de empresas que, segundo a autoridade fiscal, teriam sido criadas com o intuito exclusivo de gerar vantagem tributária imprópria em favor da recorrente, no caso em análise, na forma de direito creditório indevido para as contribuições PIS e COFINS. Tal forma de abuso, em tese, muito embora seja de natureza civil (art. 50, c/c art. 187 do Código Civil), possui reflexos tributários, sendo, pois, admitida a material descon sideração da personalidade jurídica, ou melhor, dos negócios jurídicos celebrados entre as envolvidas, para fins de lançamento tributário<sup>16</sup>.

Essa questão merece seja utilizado, como adequado critério de exame da ocorrência de suposto abuso do direito de personalidade jurídica, se, no ato, ficou evidenciado eventual aspecto **objetivo** de anormalidade (se é injustificada a criação das empresas; se fere viés finalístico à operacionalização das mesmas – propósito econômico; se não houve recursos dos sócios para sua constituição; se a empresa não tem empregados, etc.) daí se extraindo ou deduzindo o intuito (aspecto **subj etivo**) de “*dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária*”, como consta do parágrafo único do artigo 116 do CTN, portanto, em prejuízo do Erário. Enfim, envolve a análise do caso concreto frente às provas que instruem os autos para se examinar se o caso é mesmo de descon sideração do suposto ato abusivo.

Em estudo da aduzida caracterização de abuso do direito exercido por parte da empresa recorrente, considero como de menor importância algumas questões trazidas pela fiscalização, como o grau de parentesco entre os sócios da reclamante e as empresas contratadas, ou ainda, a identidade de objeto social. Contudo, tais fatos tem força probatória subsidiária para, ao lado das questões que julgo como mais importantes, revelarem a efetiva prática da conduta vedada pelo parágrafo único do artigo 116 do CTN. São elas:

- a) as empresas Ronessa, Rafelly e Ronelly receberam vultosos aportes financeiros advindos da reclamante para fins de pagamento de despesas operacionais – funcionários, aluguéis, despesas bancárias, etc.;
- b) a empresa Rojana (recorrente – tomadora dos serviços) é quase que exclusivo cliente das empresas Ronessa, Ronelly e Rafelly;
- c) a empresa Rafelly é estabelecida no mesmo endereço da autuada (Rojana);
- d) a transferência dos empregados da interessada quando da constituição das empresas Ronessa, Ronelly e Rafelly.

Tais fatos, no seu aspecto objetivo, revelam mácula finalística quando da constituição das empresas Ronessa, Ronelly e Rafelly, posto que a constituição dessas pessoas jurídicas não foi norteadas por aspectos de natureza empresarial/econômica, corroborando para tanto as graves evidências que demonstram a inexistência de sua independência gerencial e financeira. Daí se deduz o claro viés subj etivo de que a estrutura foi criada com o intuito exclusivo de se obter crédito tributário indevido.

<sup>16</sup> “Ora, se o abuso de personalidade jurídica, como espécie de abuso do direito, é um ilícito civil (art. 187 do CC/2002) e se todo ato ilícito, ainda que meramente civil, é caso de evasão tributária, então se pode concluir que a descon sideração da personalidade jurídica é perfeitamente cabível em matéria tributária. (YAMASHITA, ob. cit., p. 157) digitalmente em 20/03/2013 por FRANCISCO JOSE BARROSO RIOS, Assinado digitalmente em 20/03/2013 por FRANCISCO JOSE BARROSO RIOS, Assinado digitalmente em 07/06/2013 por REGIS XAVIER HOLAND

Os fatos acima referenciados, em que se baseiam o presente juízo em favor da caracterização de abuso do direito exercido por parte da empresa recorrente, não chegam a ser maculados pelos argumentos da interessada. Com efeito, a aduzida realização de negócios com outras empresas, a alegada diversidade entre os sócios de cada pessoa jurídica, a regularidade formal trabalhista, o recolhimento dos tributos, nenhum desses argumentos é suficiente para afastar o conjunto probatório trazido pela fiscalização, suficientes para alicerçar a procedência do entendimento oficial.

Subsidiariamente, e também em resposta ao argumento da suplicante em prol da nulidade do lançamento em vista de o mesmo haver sido baseado em suposta presunção, destaque-se que o direito brasileiro admite sim a utilização de presunções para combater ilícitos tributários. Nesse sentido, a lição de Maria Rita Ferragut<sup>17</sup>:

*[...] não há como ignorar que, se a segurança jurídica não admitisse as presunções, acabaria dificultando a proteção do direito daqueles que os detêm, mas que são prejudicados pela fraude, dolo, simulação. Dentre esses encontra-se, sem dúvida alguma, o Fisco.*

*Assim, o motivo para a criação das presunções foi sanar a dificuldade de se provar certos fatos mediante prova direta, fatos esses que deveriam ser necessariamente conhecidos, a fim de possibilitar a preservação da estabilidade social mediante uma maior eficácia do direito.*

*As presunções suprem deficiências probatórias, disciplinam o procedimento de construção de fatos jurídicos, “alargam o campo cognoscitivo do homem”<sup>18</sup>, e aumentam a possibilidade de maior realização da ordem jurídica, ao permitir que alguns fatos sejam conhecidos por meio da relação jurídica de implicação existente entre indícios e o fato indiciado. No Direito Tributário, assumem significativa importância, tendo em vista que os fatos juridicamente relevantes são muitas vezes ocultados por meio de fraudes à lei fiscal, ficando o processo de positivação do direito obstado de ocorrer.*

Em tais casos, a presunção tem natureza essencialmente procedimental, destinada a auxiliar o aplicador do direito na subsunção da situação fática à norma. Portanto, não cria, altera ou revoga direitos, conclusão que se extrai, mais uma vez, das considerações de Maria Rita Ferragut sobre o tema:

*A previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da conduta praticada não se encontra comprometida quando a presunção for corretamente utilizada para a criação de obrigações tributárias. Q enunciado presuntivo não altera o antecedente da regra-matriz de incidência tributária, nem equipara, por analogia ou interpretação extensiva, fato que não é como se fosse, nem substitui a necessidade de provas. Apenas, tão-somente, prova o acontecimento factual relevante não de forma direta – já que isso, no caso concreto, é impossível ou muito difícil – mas indiretamente, baseando-se em indícios graves, precisos e concordantes, que levem à conclusão de que o fato efetivamente ocorreu<sup>19</sup>.*

<sup>17</sup> FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 146-147.

<sup>18</sup> Cf. Jimir Doniak Jr, citado por FERRAGUT, ob. cit., p. 146.

<sup>19</sup> *Op. cit.*, p. 168. Autenticado digitalmente em 03/03/2013 por FRANCISCO JOSE BARROSO RIOS, Assinado digitalmente em 20/03/2013 por FRANCISCO JOSE BARROSO RIOS, Assinado digitalmente em 07/06/2013 por REGIS XAVIER HOLAND

[...]

[...] Ora, diante de tudo o que já foi exposto até aqui, temos que as presunções constituem-se em meio de prova que contribui para a eficácia jurídica da norma. E, se é assim, não se trata de alegar que a obrigação decorre de fato não previsto na regra-matriz, mas de se reconhecer que o conhecimento do evento descrito no fato jurídico típico dá-se de forma indireta, com base em fatos indiciários graves, precisos e concordantes no sentido da ocorrência pretérita do evento diretamente desconhecido<sup>20</sup>. (grifos nossos)

A norma aduaneira, inclusive, admite textualmente a presunção de interposição fraudulenta de terceiros nas operações de comércio exterior diante da “não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados” (vide artigo 23, inciso V e §§ 2º, do Decreto-lei nº 1.455/76, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/2002<sup>21</sup>) (destaque nosso).

Os argumentos até aqui desenvolvidos também deixam claro que a empresa que procurou se beneficiar indevidamente do direito creditório das contribuições sociais PIS e COFINS foi a própria Rojana Calçados, a qual buscava a extinção de débitos próprios, por compensação, com os supostos créditos das contribuições. Assim, é ela mesma quem deve figurar no pólo passivo, o que afasta também o argumento de nulidade por aduzida ilegitimidade passiva da reclamante.

Também não merece prosperar a argüida nulidade do julgamento de primeira instância por suposto cerceamento do direito de defesa da interessada, cerceamento o qual teria sido caracterizado na recusa do pedido de perícia destinada a esclarecer, dentre outras, a questão dos adiantamentos que o contribuinte teria realizado às empresas Ronessa, Rafelly e Ronelly.

Segundo o art. 18 do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93, o julgador tem a prerrogativa de determinar de ofício perícias ou diligências **quando considerá-las necessárias** para a instrução do processo e, conseqüentemente, para a solução do litígio, **sendo facultado ainda ao mesmo o indeferimento daquelas que “[...] considerar prescindíveis ou impraticáveis [...]”**.

Portanto, tanto a perícia como a diligência, por representarem instrumentos capazes de propiciar melhor convencimento ao julgador, poderão ser justificadamente negadas por este, não representando, pois, direito subjetivo do impugnante.

Ademais, de acordo com os artigos 15, *caput*, e 16, § 4º, do PAF, as provas do sujeito passivo deverão ser apresentadas no momento da impugnação, sob pena de preclusão desse direito, salvo se demonstrada uma das hipóteses discriminadas nos incisos “a” a “c” do

<sup>20</sup> *Op. cit.*, p. 170.

<sup>21</sup> Art 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:

[...]

V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

[...]

§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

[...]

mencionado § 4º, através de petição devidamente fundamentada (§ 5º do mesmo artigo), condições as quais não foram evidenciadas no caso presente.

A primeira instância recursal indeferiu o pedido de perícia baseada na fundamentada suficiência probatória dos autos para a formação da convicção pelo julgador. A suplicante alega a necessidade de perícia para comprovar a razão dos adiantamentos realizados às empresas Ronessa, Rafelly e Ronelly, o que poderia ter feito através da apresentação de documentos que só ela pode dispor. Ora, a interposição de recurso voluntário sem a apresentação de nenhuma documentação nova voltada a alicerçar os argumentos da reclamante revela que andou bem a DRJ quando negou o pedido de produção pericial. E pelos mesmos fundamentos, nego o pedido de perícia reapresentado na presente instância recursal.

Afasta-se, pois, aqui também, o argumento em prol da nulidade por aduzido cerceamento ao direito de defesa da interessada.

Examinadas as questões de natureza preliminar e as nulidades aduzidas pela reclamante – deixadas para o final em vista de sua ligação com as questões principais tratadas – e considerando que, no mérito, não assiste razão à recorrente, há que se concluir pela improcedência dos argumentos apresentados pela interessada, devendo, portanto, ser mantido o entendimento da autoridade administrativa no sentido de glosar os créditos argüidos pelo sujeito passivo.

#### **Da conclusão**

Por todo o exposto, voto, **preliminarmente**, para indeferir o pedido de perícia formalizado pela recorrente, bem como para não acolher as razões de nulidade aduzidas pela interessada, e, **no mérito**, para **negar provimento ao recurso voluntário interposto pela mesma**.

Sala de Sessões, em 26 de fevereiro de 2013.

(assinado digitalmente)

Francisco José Barroso Rios - Relator