



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

Processo n° 11080.729596/2011-68
Recurso n° 948.812 Voluntário
Acórdão n° **1401-000.868 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 13 de setembro de 2012
Matéria IRPJ
Recorrente Supermercado Guanabara S.A.
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

OPERAÇÕES ESTRUTURADAS. SIMULAÇÃO

Constatada a desconformidade, consciente e pactuada entre as partes que realizaram determinado negócio jurídico, entre o negócio efetivamente praticado e os atos formais de declaração de vontade, resta caracterizada a simulação relativa, devendo-se considerar, para fins de verificação da ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, o negócio jurídico dissimulado.

OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA. LEGALIDADE FORMAL. ILEGITIMIDADE MATERIAL.

A realização de operações estruturadas em sequência, embora individualmente ostentem legalidade do ponto de vista formal, não garante a legitimidade material do conjunto de operações, quando fica comprovado que os atos praticados tinham objetivo diverso daquele que lhes é próprio.

CRIAÇÃO DE EMPRESA FICTÍCIA. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL UTILIZAÇÃO DE “EMPRESA VEÍCULO”

Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a criação de pessoa jurídica, sem qualquer finalidade negocial ou societária. Nestes casos, resta caracterizada a utilização da aludida empresa como mera “empresa veículo” para redução ilegal da incidência tributária.

SIMULAÇÃO. MULTA QUALIFICADA.

A prática de simulação com o propósito de dissimular, no todo ou em parte, a ocorrência do fato gerador do imposto caracteriza a hipótese de qualificação da multa de ofício, nos termos da legislação de regência.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, **indeferir** o pedido de diligência e, no mérito, **negar provimento** ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Os conselheiros Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, Karem Jureidini Dias e Maurício Pereira Faro votaram pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

Jorge Celso Freire da Silva - Presidente.

(assinado digitalmente)

Fernando Luiz Gomes de Mattos - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jorge Celso Freire da Silva, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Antonio Bezerra Neto, Alexandre Antônio Alkmim Teixeira, Karem Jureidini Dias e Maurício Pereira Faro.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto e transcrevo parcialmente o relatório que integra o acórdão recorrido, fls. 645-651:

Tratam-se de autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 485/499) lavrados em face de Supermercado Guanabara S/A (doravante denominado por Supermercado Guanabara) em razão do não oferecimento à tributação de ganhos de capital.

Os valores constituídos encontram-se discriminados a seguir:

	Imp./Contrib.	Juros	Multa	Total
IRPJ	1.638.164,09	641.341,24	2.457.246,14	4.736.751,47
CSLL	5 44.767,61	213.276,52	817.151,42	1.575.195,55
Total	2.182.931,70	854.617,76	3.274.397,56	6.311.947,02

Valores em Reais

Concluiu a Fiscalização a ocorrência de simulação, nos seguintes termos:

- em 14/08/2006 o impugnante, dois de seus sócios pessoas físicas e familiares desses, constituíram nova empresa (Luperca Administração e Participações Ltda, doravante tratada por Luperca);

- o capital, no valor de R\$ 2.136.263,00, foi totalmente integralizado mediante versão de bens de seu ativo imobilizado, a valor contábil, ou seja, segundo sua contabilidade, não houve ganho de capital nas operações; o mesmo procedimento foi adotado pelas pessoas físicas sócias de Luperca, que a essa transferiram imóveis pelo valor consignado em suas respectivas declarações de renda;

- em 07/02/2007 o objeto social da nova empresa foi alterado, incluindo-se a atividade de compra e venda de imóveis próprios e de terceiros e intermediação na compra e venda de imóveis, alterando-se ainda a denominação social para Luperca Negócios Imobiliários e Participações Ltda (fl. 65);

- segundo a Fiscalização (fl. 477),

Todas essas ações descritas até aqui, a constituição da empresa Luperca com a integralização de capital com imóveis rurais (campos e florestas) tanto pelas pessoas físicas, quanto pela jurídica, e a alteração de objeto social

para a inclusão de compra e venda de imóveis próprios foram atividades preparatórias para que esses bens fossem vendidos com uma tributação extrema e indevidamente reduzida.

Essa inclusão de atividade de venda de bens imóveis próprios no objeto social da Luperca era imprescindível para que os envolvidos no caso (leia-se os sócios da Luperca) pudessem atingir seu objetivo que era reduzir drasticamente a tributação havida na operação. Ora, se a Luperca não pudesse classificar a receita da venda desses imóveis como de atividade operacional sujeita a coeficiente de presunção no lucro presumido todo o planejamento realizado até então seria inóquo e até prejudicial, uma vez que a tributação incidente sobre o ganho de capital na venda de ativos imobilizados não se sujeita a coeficientes de presunção uma vez que essa é uma atividade eventual e não operacional e o ganho é imprevisível, logo a tributação na Luperca seria a mesma que no Supermercado se ele vendesse direto seus imóveis e mais onerosa do que a tributação de ganho de capital para as pessoas físicas, se elas vendessem direto seus imóveis à Resinas Brasil.

- 07 dias após a alteração de objeto social, todos os bens imóveis dados como integralização de capital (campos e florestas) foram objeto de alienação (Escrituras Públicas de Compromisso de Compra e Venda às fls. 73/90); o montante das operações foi de R\$ 10.692.074,34;

- desde a constituição de Luperca, até o final do ano de 2010, a empresa teve como única atividade operacional a venda dos imóveis oriundos da integralização de capital; o valor do recebimento foi contabilizado como "Créditos Pessoas Ligadas";

- considerando que Luperca, cujo objeto social engloba a compra e venda imóveis, inclusive próprios, optou pela tributação do IRPJ com base no lucro presumido, o ganho de capital auferido foi tributado utilizando-se o percentual de 8% para o IRPJ e 12% para a CSLL, reduzindo-se drasticamente o valor de tributos recolhidos na operação comparativamente ao que seria recolhido por Supermercado Guanabara e sócios de Luperca caso a venda tivesse sido realizada diretamente por esses, sem a operação intermediária (constituição de Luperca);

- ao final das operações, os ganhos obtidos nas vendas de imóveis foram distribuídos a Supermercado Guanabara e aos demais sócios, sendo assim demonstrado pela Fiscalização (fl. 479):

<i>(+) Valor total recebido pelas áreas vendidas</i>	<i>R\$10.692.074,34</i>
<i>(-) Valor de custo dos bens vendidos (valor dos imóveis recebidos na integralização)</i>	<i>R\$ 2.136.263,00</i>
<i>(=) Lucro Bruto</i>	<i>R\$ 8.555.811,34</i>
<i>(-) Despesas constituição empresa</i>	<i>R\$ 1.520,13</i>

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 10/12/2012 por FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS, Assinado digitalmente em 12/12/2012 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 10/12/2012 por FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS

Impresso em 20/12/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(=) Lucro líquido na operação de vendas das áreas rurais entregues na integralização	R\$ 7.852.714,61
<i>Lucros distribuídos aos sócios em 2007</i>	<i>R\$ 7.815.500,00</i>
<i>Lucros distribuídos aos sócios em 2009</i>	<i>R\$ 37.214,61</i>
Total dos lucros distribuídos	R\$ 7.852.714,61

- especificamente em relação a Supermercado Guanabara, o valor distribuído a título de lucro foi de R\$ 1.888.935,23, totalmente isento de tributação;

- conclui, assim, ter havido simulação na operação, já que essa teria tido como único objetivo diminuir a tributação oriunda da venda dos imóveis de Supermercado Guanabara e de seus sócios. Convém descrever as considerações da Fiscalização (fl. 480):

Ora todos os fatos até aqui relatados apontam para uma única conclusão: que a empresa Luperca foi criada apenas para encobrir o real fato gerador da obrigação tributária e os verdadeiros vendedores dos imóveis (seus sócios pessoas físicas e o Supermercado Guanabara) com o **objetivo único e exclusivo** de pagamento a menor de tributos na alienação desses bens e conseqüente recebimento de valores a título de rendimentos ou receita isentos na forma de lucros distribuídos, conforme demonstrado acima.

A constituição e integralização de capital da Luperca pelos sócios com campos e florestas foi formalmente lícita, no entanto, foi desprovida de qualquer substância e propósito negocial, uma vez que o fato realmente ocorrido foi a venda de imóveis dos sócios a uma terceira pessoa (Resinas Brasil). Os bens usados na integralização de capital não serviram para que a empresa recém criada pudesse ser operacional, ou seja um estoque de produtos/mercadorias, uma vez que todo o valor da venda que restou após os tributos foi distribuído aos sócios, descapitalizando totalmente a empresa, inclusive com redução de capital em 2009 após a distribuição final dos lucros (fls.205/206 e 240). **Não houve investimento nenhum na empresa com o valor recebido ou qualquer reposição de estoque.**

A criação de uma empresa cuja integralização de capital foi feita apenas com imóveis que seriam em seguida totalmente vendidos e a classificação dessa venda como atividade operacional fez com que não houvesse ganho de capital na operação de venda dos mesmos, mascarando o real fato gerador.

[...] o que de fato aconteceu foi a venda de bens que compunham o ativo permanente do Supermercado

Guanabara e de bens imóveis registrados nas declarações de renda das pessoas físicas para uma terceira pessoa interessada, Resinas Brasil. Logo, os sócios pessoas físicas e o Supermercado Guanabara são os reais sujeitos passivos da obrigação tributária cujo fato gerador ocorrido é o ganho de capital na alienação de bens. (grifos do original)

- ao final, Luperca foi descapitalizada, com seu capital reduzido a R\$ 100.000,00;

- foi aplicada a multa de 150% prevista no art. 44, I, c/c §º, da Lei nº 9.430/96 em razão de a Fiscalização entender ter ocorrido “simulação do fato gerador em si [...] e real sujeito passivo da obrigação tributária...” (fl. 482).

O contribuinte foi cientificado em 27/10/2011 (fl. 500).

Irresignado, Supermercado Guanabara apresentou impugnação em 24/11/2011 (fls. 506/561). Em resumo, assim se manifestou:

- que a criação de Luperca é parte da segregação de atividades já realizada pelo Grupo Guanabara, e teve como objetivo concentrar as atividades de exploração das atividades primárias (especificamente a atividade de reflorestamento) nessa nova empresa; objetivou também unir as atividades primárias, ligadas ao reflorestamento, realizadas por Supermercado Guanabara e demais pessoas físicas sócias da Luperca;

- alega que à época da constituição de Luperca, “a atividade de produção de papel e celulose encontrava-se em plena e promissora ascensão e, juntamente com esta, a de reflorestamento”; cita e anexa diversas matérias jornalísticas sobre o tema;

- durante negociação de venda das florestas que compunham seus imóveis, surgiu a oportunidade de alienar, além das plantações em si, também as áreas de terra onde essas se encontravam;

- diante desse cenário, e vislumbrando nova forma de atuação, qual seja, também a venda de areias (sic) de terra com florestas cultivadas, entenderam por bens os sócios de Luperca ampliar seu ramo de atuação, inserindo em seu objeto social a atividade de compra e venda de imóveis;

- em 15/02/2007, Luperca firmou “com a empresa Resinas Brasil uma escritura pública de compromisso de compra e venda dos imóveis de sua propriedade (compreendendo os campos e as florestas de reflorestamento), o que veio a ser concretizado definitivamente no decorrer do ano de 2007”;

- após a realização da operação (final do ano de 2007), o mercado do setor de papel e celulose retraiu-se consideravelmente, transformando-se em uma crise com repercussão mundial, que perdura até os dias de hoje; anexa diversas reportagens sobre o tema;

- tal crise teria repercutido também na região em que Luperca atuava (sul do Estado do Rio Grande do Sul), incluindo o mercado de imóveis envolvendo terras reflorestáveis, conforme declaração firmada por corretor de imóveis que atua na localidade;

- esses fatos seriam responsáveis pela ausência de operação da empresa desde então, e Luperca estaria aguardando a melhoria do cenário para retomar suas atividades;

- quanto à destinação dos recursos da venda, alega que os utilizou em prol do Grupo Guanabara, uma vez que, ao contrário do ramo de reflorestamento, as demais atividades desenvolvidas pelo grupo estavam em franca expansão; essa seria a explicação para a descapitalização da empresa;

- alega as circunstâncias que teriam o condão de desconstituir o lançamento de ofício:

1. A Fiscalização não se pautou pelo princípio da legalidade, aderindo ao inconstitucional “princípio do palpite fiscal”;

2. Os atos praticados na constituição de Luperca e na venda dos imóveis foram realizados de modo legal e com inegáveis propósitos negociais, e a desconstituição realizada pela Fiscalização não possui qualquer fundamentação jurídica, baseado em subjetivismo e com a utilização de presunções de duplo grau (“presunção da presunção”), sem qualquer amparo probatório;

3. Os atos desconsiderados pela Fiscalização são dotados de propósitos negociais, conforme já argumentado (caráter societário - estruturação do Grupo Guanabara, definição de função e participação de cada familiar nas atividades praticadas e comercial – explorar atividade, à época, em ascensão, diminuição de custos, aumento do poder de barganha e oportunidades de negócios);

4. Seria impossível concluir que todos os membros da família, ao mesmo tempo, quisessem vender seus imóveis, e reuniram-se em uma nova sociedade unicamente com o propósito de reduzir a carga tributária;

5. Alega que os atos praticados foram públicos e houve total cooperação com a Fiscalização durante o procedimento fiscal;

6. Os atos praticados foram lícitos e a documentação correspondente goza de plena regularidade, não tendo a autoridade fiscal apresentado qualquer ilegalidade objetiva praticada pela contribuinte;

7. Argumenta que o lapso temporal entre a constituição de Luperca e a venda dos bens (cerca de seis meses entre a constituição e o compromisso de compra e venda, e outros seis meses para a concretização do negócio) são suficientes para *demonstrar a licitude da operação, concluindo que (fl. 532)*

Sabidamente, as operações estruturadas de forma irregular e fraudulenta tendem a ser realizadas em um lapso temporal ínfimo, normalmente com todos os atos praticados na mesma semana, ou até no mesmo dia, pois é essa a exigência e a realidade do universo empresarial.

8. *Cita jurisprudência do CARF com vistas a justificar a legalidade da operação;*

9. *Aduz também que outro fato que indica a lisura das operações é que, após essas, Luperca não foi extinta, como é de costume em operações fraudulentas; a ausência de operações posteriores dever-se-ia à crise do setor, conforme já salientado;*

10. *Outra evidência da ausência de fraude na operação, seria o recolhimento dos tributos decorrentes dos negócios entabulados; caso houvesse a intenção de não recolher tributos, os proprietários do imóvel poderiam ter se utilizado de planejamento fraudulento (fl. 535):*

poderiam os sócios da Luperca, em vez de constituírem tal sociedade, terem criado uma outra empresa juntamente com a Resinas Brasil, com a integralização dos bens negociados, e, logo em seguida, deixarem a sociedade recebendo valores em espécie.

- ao final, a despeito da legalidade das operações praticadas, aponta supostas impropriedades na medida fiscal, a saber:

i. A Fiscalização teria omitido que a constituição de Luperca e a conferência de bens para integralização do capital operou-se de forma regular;

ii. Sendo Luperca proprietária dos bens imóveis, não poderia a Fiscalização ter atribuído aos seus sócios os ganhos de capitais correspondentes;

iii. O lançamento teria ofendido orientação expressa da RFB no tocante a não tributação do ganho de capital, na pessoa do sócio que integralizou capital com imóveis, quando a empresa aliena os mesmos bens;

iv. O Fisco ignorou o art. 132 do RIR/99, que possibilita a transferência de bens, para fins de integralização de capital, pelo valor constante na declaração de renda da pessoa física ou do valor contábil constante na escrituração da pessoa jurídica subscritora;

v. Haveria equívoco por parte da Fiscalização ao desconsiderar que determinadas áreas vendidas por Luperca seriam somente terra nua, enquanto em outras haveria também florestas, o que alteraria, e muito, o valor e a proporção dos respectivos ganhos de capital; na integralização do capital de Luperca, Supermercado Guanabara teria transferido imóveis que não possuíam florestas, ou seja, somente terra nua (equivalente a 72,92 da área total objeto da negociação entre Luperca e Resinas Brasil), e o valor total pago por Resinas Brasil concernente à terra nua foi de R\$ 4.046.919,19, o valor tributável da receita com a venda dos referidos imóveis de antiga

propriedade de Supermercado Guanabara deveria ser somente de R\$ 2.951.013,47, e não os R\$ 7.851,963,32 imputados pela Fiscalização;

vi. A venda da área reflorestada era de propriedade exclusiva dos quotistas Luiz Pereira de Carvalho e Luiz Carlos da Silva Carvalho e o tratamento tributário dado à alienação de árvores plantadas deveria receber o tratamento tributário concernente à atividade rural e não ser tratado como ganho de capital;

vii. Na lavratura do auto de infração, considerou-se os valores recolhidos por Luperca a título de IRPJ e CSLL (R\$ 311.315,89), mas deixou-se de compensar os recolhimentos de PIS e Cofins sobre as operações (R\$ 389.960,71);

viii. A distribuição de lucros realizada por Luperca, como impõe o art. 39, XXVII a XXIX do RIR/99, não deve ser tributada nos beneficiários, não podendo ser utilizada pela Fiscalização como circunstância que pudesse fortalecer o lançamento;

ix. A aplicação da multa qualificada de 150% seria equivocada, uma vez que inexistiu ilicitude na operação; na ausência do animus fraudandi não há que se falar em sonegação, fraude ou conluio, hipóteses que autorizam a aplicação da multa cominada, nos termos do art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96.

O impugnante requer, ao final, a total desconstituição do lançamento. Subsidiariamente requer a retificação do lançamento, nos seguintes termos: (1) considerar que as florestas pertenciam exclusivamente às pessoas físicas dos Srs. Luiz Pereira de Carvalho e Luiz Carlos da Silva Carvalho; (2) abater a quantia recolhida pela empresa LUPERCA a título de PIS/COFINS e (3) afastar a majoração da multa de ofício.

Cientificada pessoalmente do referido Acórdão em 09/04/2012 (fls. 694), a contribuinte apresentou em 08/05/2012 o recurso voluntário de fls. 697-765, basicamente reiterando os argumentos apresentados na fase impugnatória, com o intuito de demonstrar que a constituição da empresa Luperca e todos os demais negócios realizados foram lícitos, possuindo propósito comercial e não contrariando qualquer dispositivo legal. A peça impugnatória foi acompanhada dos documentos de fls. 766-833.

Em sede de preliminar, na hipótese de remanescerem dúvidas acerca da titularidade das florestas de pinus e eucalipto, requereu a realização de diligência, com o intuito de apurar se tais florestas eram de propriedade da Recorrente ou das pessoas físicas Luiz Pereira de Carvalho e Luiz Carlos da Silva Carvalho.

É o relatório.

<p>Alienação de todos os imóveis recebidos pela Luperca como integralização de capital</p>	<p>peessoa jurídica Resinas Brasil Indústria e Comércio Ltda., pelo valor global de R\$ 10.692.074,34, conforme Escrituras Públicas de Compromisso de Compra e Venda (v. fls. 73/90);</p> <p>b) Os valores recebidos nestas alienação nunca transitaram em contas correntes de titularidade da Luperca, tendo sido recebidos diretamente pelo Supermercado Guanabara (v. Razão, fls. 239). Na contabilidade do Supermercado, tais valores foram contabilizados em conta de “Créditos Pessoas Ligadas”.</p> <p>c) Estas alienações foram as únicas atividades operacionais da Luperca, desde 2006 até 2010 (v. Diário, fls. 140-227).</p>
<p>31/12/2007</p> <p>Luperca distribuiu aos seus sócios a totalidade do lucro líquido das alienações dos imóveis)</p>	<p>a) As operações de alienação de imóveis geraram um lucro líquido de R\$ 7.852.714,61 para a Luperca, já descontado o valor de custo dos bens vendidos (valor recebido na integralização de capital), as despesas com a constituição da empresa e os tributos incidentes. Nenhuma parcela deste valor foi reinvestido pela Luperca.</p> <p>b) Em 31/12/2007 a Luperca distribuiu aos seus sócios o valor de R\$ 7.815.500,00, ou seja, a quase totalidade dos lucros líquidos obtidos com a venda dos imóveis. Por se tratar de distribuição de lucros, tais rendimentos foram considerados isentos de qualquer tributação a título de IRPF (no caso dos sócios pessoas físicas);</p> <p>c) O valor remanescente da conta de “Lucros Acumulados” da Luperca (R\$ 37.214,61) foi distribuído aos sócios em 31/12/2009.</p>

Com base nestes fatos, as autoridades autuantes concluíram que (fls. 480):

a) a empresa Luperca foi criada apenas para encobrir o real fato gerador da obrigação tributária e os verdadeiros vendedores dos imóveis (seus sócios pessoas físicas e o Supermercado Guanabara);

b) o objetivo único e exclusivo dos idealizadores da Luperca foi o de reduzir a tributação incidente na alienação de bens imóveis de sua propriedade, fazendo com o que os ganhos de capital correspondentes fossem recebidos a título de rendimentos ou receita isentos na forma de lucros distribuídos pela Luperca;

c) A constituição e integralização de capital da Luperca pelos sócios com bens imóveis, apesar de formalmente lícita, foi inteiramente desprovida de qualquer substância e propósito comercial. Os fatos jurídicos realmente ocorridos foram as alienações de imóveis dos sócios a uma terceira pessoa (Resinas Brasil);

d) Os bens imóveis recebidos pela Luperca a título de integralização de capital não serviram para que a empresa recém criada se tornasse operacional. Todo o lucro líquido da venda (descontados os custos de constituição da empresa e os tributos incidentes) foi distribuído aos sócios, descapitalizando totalmente a empresa recém-criada, inclusive com redução de capital em 2009, após a distribuição final dos lucros (fls.205/206 e 240). **Não houve nenhum reinvestimento** na empresa com o valor recebido **ou qualquer reposição de estoque**;

e) A inclusão da atividade de venda de bens imóveis próprios no objeto social da Luperca, ocorrida uma semana antes da alienação dos imóveis, foi uma medida essencial para que os sócios da Luperca atingissem seu objetivo, reduzindo drasticamente a tributação incidente na operação. Afinal, desta forma a Luperca pode classificar as receitas das vendas destes imóveis como receita operacional, sujeitando-se ao coeficiente de presunção do lucro presumido. Caso tal providência não tivesse sido tomada, haveria tributação sobre o ganho de capital apurado pela Luperca, neutralizando todo o efeito do “planejamento tributário” idealizado pelo sócios da Luperca.

Em sua defesa, a recorrente sustentou que o planejamento tributário realizado encontra amparo no ordenamento jurídico. Apresentou, ainda, extensa argumentação visando demonstrar que todos os atos e negócios jurídicos praticados possuíam propósito negocial e não visavam a simples redução da incidência tributária sobre o ganho de capital havido na venda daqueles imóveis.

A situação sob análise não é nova para este colegiado. Na verdade, o julgamento de situações desta natureza é fenômeno relativamente antigo e bastante frequente neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que já produziu caudalosa e consistente jurisprudência sobre o tema.

Antes, contudo, de partir para a análise da jurisprudência, visando sua aplicação analógica ao presente caso, julgo conveniente proceder um breve resumo das opiniões doutrinárias prevaletentes sobre a matéria.

Por se tratar de uma análise resumida, vou me limitar a analisar o magistério de Marco Aurélio Greco, reconhecido como uma das maiores autoridades neste assunto.

Em sua magistral obra Planejamento Tributário (São Paulo, Dialética, 2004), o festejado doutrinador apresenta um conjunto de situações ou operações que, segundo ele, merecem uma atenção particular do intérprete, antes que se possa considerá-las como procedimentos autênticos de planejamento tributário.

A título meramente ilustrativo, sintetizo as aludidas operações: (a) Operações estruturadas em seqüência (*step transactions*), (b) Operações invertidas, (c) Operações entre partes relacionadas; (d) Uso de sociedades-veículo (*conduit companies, sociedades aparentes; sociedades fictícias; sociedades efêmeras; interpostas pessoas*); (e) Deslocamento da base tributável; (f) Substituições jurídicas; (g) Neutralização de efeitos indesejáveis; (h) Ingresso de sócio seguido de cisão seletiva; (i) Ágio de si mesmo; (j) Empréstimo ao invés de investimento; (k) Operações interestaduais de ICMS sem trânsito; (l) Criação de distribuidoras e base de cálculo do IPI; (m) Autonomização de operações; (n) Outras (*ato normal de gestão, negócios indiretos ou fiduciários, redesenhos societários sucessivos, operações recíprocas*).

Não é preciso muito esforço para verificar que, no presente caso, claramente ocorreram pelo menos cinco dessas situações nebulosas, quais sejam: (1) Operações estruturadas em seqüência (*step transactions*), (2) Operações entre partes relacionadas; (3) Uso de sociedades-veículo (*conduit companies*), (4) Deslocamento da base tributável.

Passo a analisar brevemente cada uma destas ocorrências.

Operações estruturadas em seqüência (*step transactions*)

As operações ocorridas no presente caso claramente constituem operações estruturadas em seqüência, ou seja, uma seqüência de etapas em que cada uma corresponde a

um tipo de ato ou deliberação societária ou negocial encadeado com a etapa subsequente, com o único objetivo de buscar um efeito fiscal mais favorável, em desconformidade com a lei.

Cada etapa dessa cadeia de operações estruturadas só faz sentido caso exista a etapa anterior e caso seja também deflagrada a operação posterior.

Uma operação estruturada como a que ora está sendo examinada indica a existência de um objetivo único, predeterminado à realização de todo o conjunto, indicando, também, uma causa jurídica única.

Nesta hipótese, cumpre examinar se há motivos autônomos ou não, pois se estes inexistirem, o fato a ser enquadrado é o conjunto e não cada uma das etapas.

No caso examinado, nenhum motivo autônomo se apresenta nos autos que venha a justificar a realização de cada uma das etapas da operação. Isto é, não existia uma finalidade diferente para cada etapa das operações. A finalidade era uma única e somente seria obtida ao término de todas as etapas. Tais circunstâncias exigem que a operação seja apreciada como um todo sem que se perca de vista, no entanto, as peculiaridades de cada etapa que integra a operação global.

Segundo as sábias palavras de Marco Aurélio Greco, “ [...] ao invés de analisar cada fotografia (etapa) é importante analisar o filme (conjunto delas). Mais do que um evento (etapa) é importante interpretar a estória (conjunto).”

No caso em análise, o conjunto dessas etapas (criação da Luperca; integralização de capital mediante entrega de imóveis avaliados pelo valor contábil, sem nenhum fluxo financeiro; alteração do objeto social da Luperca; utilização de empresa veículo sem nenhuma outra atividade operacional e finalmente a vendas de todos os bens imóveis e distribuição integral do lucro líquido para os seus sócios) corresponde apenas a uma pluralidade de meios para atingir um único fim: a redução da incidência tributária sobre o ganho de capital apurado na venda dos bens imóveis dos sócios da Luperca (dentre os quais figurava o Supermercados Guanabara, ora recorrente).

Diante deste quadro, é preciso analisar também qual a situação existente antes da deflagração da seqüência de etapas e qual a situação final resultante da última das etapas. Desse modo, só assim será assegurado um exame abrangente de uma operação complexa, subdividida em múltiplas etapas que são meros segmentos de uma operação maior, de modo a verificar, na realidade, qual a operação que se está pretendendo opor ao Fisco (a complexa ou cada parte da operação).

No caso concreto, vale ressaltar que não houve qualquer atividade operacional na Luperca. A citada pessoa jurídica nunca teve funcionários e não reinvestiu em suas operações um único centavo obtido com a venda daqueles imóveis. A existência da Luperca não produziu nenhuma outra consequência no mundo jurídico, a não ser a redução da tributação incidente sobre o ganho de capital na venda dos bens de propriedade de seus sócios.

Outro elemento importante nestas operações em etapas diz respeito ao tempo decorrido entre cada uma delas. Vale dizer, quanto tempo deve transcorrer entre as etapas para que seja possível considerar cada uma delas separadamente como operações autônomas e, portanto, com efeitos próprios em relação ao Fisco?

Não há uma resposta objetiva predeterminada. Serão as circunstâncias fáticas de cada caso concreto que indicarão se um negócio jurídico celebrado ou uma alteração societária implementado será ou não considerada etapa de operação mais ampla ou se terá a feição de operação isolada.

Na situação sob análise, a premência com que as operações foram realizadas denotam, claramente, que elas faziam parte de uma seqüência de etapas, encadeadas com as anteriores e a depender das posteriores, visando a busca de um fim determinado, sem nenhum evento externo que justificasse a altíssima velocidade com que as operações foram realizadas.

Operações entre partes relacionadas

As operações entre partes relacionadas, segundo o magistério de Marco Aurélio Greco, merecem cuidadosa análise, tendo em vista a real possibilidade de que a causa da operação vise unicamente obter algum efeito tributário intragrupo e não uma razão econômica efetiva de mercado.

Segundo Greco, quando se está analisando operações entre pessoas jurídicas de um mesmo grupo societário, não se pode ignorar que esta simples circunstância faz com que existam **interesses comuns** no relacionamento entre seus membros.

Neste sentido, o festejado Professor Greco alerta que merece atenção a ocorrência de alterações formais de titularidade patrimonial ou de atribuição de direitos e deveres, mas que, em última análise, por ser o mesmo grupo não causam alterações substanciais. Isto é, operações mediante as quais jurídica e patrimonialmente o grupo permanece inalterado, tal como no caso presente; a única consequência relevante é que o Fisco deixa de receber determinado tributo.

Da análise de todos os fatos e documentos trazidos aos autos, constata-se que é totalmente atípica a constituição de uma empresa, com a integralização total do seu capital social mediante a entrega de bens imóveis avaliados por valores totalmente irreais. Esse tipo de operação somente seria possível se envolvesse “partes relacionadas”, ou seja pessoas físicas e jurídicas que mantinham uma relação de absoluta confiança e absoluta identidade de interesses.

No momento em que as sucessivas operações são analisadas como um todo, facilmente se constata que nas etapas intermediárias ocorreu uma transferência meramente “simbólica” da titularidade dos bens imóveis, que ao final foram transferidos pelos sócios a um terceiro (Resinas Brasil Indústria e Comércio Ltda.).

Ao término de toda a cadeia de operações, verifica-se que a Luperca serviu como mero veículo para a eliminação do ganho de capital auferido pelos seus sócios, decorrente da venda de seus imóveis para a pessoa jurídica Resinas Brasil Indústria e Comércio Ltda.

Ao final de toda essa cadeia de operações, tudo resultou inalterado, no que tange aos haveres de cada um dos sócios da Luperca. Cada um deles alienou seus imóveis e recebeu a totalidade do lucro líquido apurado nestas operações, com uma baixíssima incidência tributária. O único efeito concreto e relevante é que o Fisco deixou de receber substanciais valores de tributos.

Tal fato ilícito somente foi evitado mediante a pronta atuação das autoridades fiscais, que desvendaram o propósito destas operações encadeadas e, ao final, lavraram os presentes autos de infração, para exigir o valor dos tributos que deixaram de ser recolhidos.

Em resumo: do exame do conjunto das diversas etapas da operação, constato que a finalidade econômica da criação da Luperca restou desfigurada, distorcida, ainda que tenha sido observada a legislação societária. Isto porque, sob o ponto de vista econômico, em decorrência da mudança do seu objeto social e posterior venda de todos os imóveis recebidos a título de integralização de capital, o único efeito prático das operações realizadas foi a redução - ilegal - da tributação sobre o ganho de capital auferido pelos sócios da Luperca, dente os quais figura a recorrente.

Por todas as razões expostas, é forçoso concluir que a situação descrita é totalmente atípica, contrariando totalmente a “ordem natural das coisas”.

Uso de sociedades-veículo (*conduit companies*)

Segundo a doutrina de Marco Aurélio Greco, empresa de passagem é uma pessoa jurídica utilizada apenas para servir como canal de passagem de um patrimônio ou de dinheiro, sem que tenha efetivamente outra função dentro do contexto. Trata-se de uma operação que serve apenas para transitar um patrimônio ou um determinado recurso.

No presente caso, a **única função** da Luperca no conjunto de operações realizadas foi servir de veículo para a venda dos imóveis de titularidade dos seus sócios, sem que houvesse a apuração e tributação dos correspondentes ganhos de capital.

Ressalte-se, por oportuno, que no exíguo prazo de seis meses a Luperca foi constituída, teve seu capital integralizado mediante recebimento de bens imóveis (avaliados a valor contábil), modificou seu objeto social, na semana seguinte vendeu a totalidade dos imóveis recebidos e, ao final, distribuiu aos seus sócios 100% do lucro líquido auferido com a venda dos aludidos imóveis.

Estas operações encadeadas tiveram, como único efeito, a redução drástica da tributação incidente sobre a alienação dos aludidos bens imóveis por parte dos sócios da Luperca.

Vale dizer que a pessoa jurídica Luperca foi uma pessoa jurídica com existência meramente formal, posto que **nunca teve empregados nem estrutura administrativa**.

Ao término destas operações, a Luperca (empresa veículo) foi descapitalizada, praticamente deixando de existir no mundo jurídico. Este fato, por si só, reforça a convicção que, no contexto das operações sob análise, **a única função da Luperca foi a de viabilizar a venda dos imóveis de seus sócios, sem a tributação do ganho de capital correspondente**.

Deslocamento da base tributável

Sobre este aspecto “nebuloso”, assim se manifesta Marco Aurélio Greco (in **Planejamento Tributário**, São Paulo, Dialética, 2011, p. 475-476)

O deslocamento de base tributária para outra pessoa jurídica que se encontra em regime tributário comparativamente mais vantajoso é elemento que merece especial atenção; aliás, já foi objeto de exame pelo antigo Tribunal Federal de Recursos ao ensejo da mencionada Apelação Cível nº 115.478-RS (julgada em 18.02.87, Rel. Min. Américo Luz). Neste processo, além de

outras considerações, encontra-se no relatório do acórdão o seguinte aspecto:

O que existiu foi na realidade transferência de receita representada pela diferença de preços nas transações entre a autora e as demais empresas, pois a receita que não se realizou foi realizada pelas demais empresas, ainda que sob regime de determinação diferente.

Este é o ponto a considerar, pois – dependendo das circunstâncias do caso concreto – pode configurar fraude à lei tributária. (p. 475/476) (grifos nossos)

No caso concreto, indiscutivelmente houve transferência da base tributável (ganho de capital) dos sócios (recorrente e pessoas físicas) para a Luperca (sociedade veículo), a qual se encontrava em situação tributariamente muito mais favorável.

Considerações finais

Importante observar que a pessoa jurídica Luperca nunca atuou efetivamente no mundo real. Sua existência foi meramente formal.

Por todas as razões até aqui expostas, nada do que foi trazido no recurso sensibiliza meu espírito a ponto de produzir dúvida quanto ao verdadeiro propósito da criação da Luperca. Salta aos meus olhos a convicção de que tal pessoa jurídica foi concebida única e exclusivamente com a finalidade de reduzir a incidência tributária sobre a alienação dos bens imóveis de titularidade dos seus sócios fundadores.

Para distinguir a elisão da evasão, em trabalho publicado em 1977, Ricardo Mariz de Oliveira (in Fundamentos do Imposto de Renda", Ed. Revista dos Tribunais, p. 303) ressaltou que a elisão deve decorrer de atos ou omissões que não contrariem a lei, e de atos ou omissões efetivamente existentes, e não apenas artificial e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal.

Essa lição foi repetida em publicação mais recente ("Questões Relevantes, Atualidades e Planejamento com Imposto Sobre a Renda", Anais do 13º Simpósio IOB de Direito Tributário, IOB, 2004) nos seguintes termos (grifado):

A elisão fiscal lícita, buscada pelo planejamento tributário, diferencia-se da evasão fiscal ilícita por três - e apenas três - elementos: (1) decorrer de atos ou omissões da pessoa (que não é contribuinte) anteriores à ocorrência do fato gerador da obrigação que ela quer elidir, (2) decorrer de atos ou omissões conformes à lei, e (3) decorrer de atos ou omissões reais e não simulados.

No mesmo trabalho, comentou Mariz:

A simulação, que vicia o ato jurídico e invalida a economia tributária pretendida [...] se prova pela densidade de indícios e circunstâncias, que a jurisprudência administrativa vem aplicando com bastante sabedoria, tais como: a proximidade temporal de atos; a disparidade infundada de valores entre eles; o desfazimento dos efeitos do ato simulado; a prática de certos atos entre partes ligadas, por exemplo, ao final do período-base

o lucro, com a transferência incabível e inexplicável de lucro de uma pessoa jurídica lucrativa para outra deficitária; a existência ou inexistência de outra causa econômica além da economia fiscal; a exagerada arrumação dos fatos.

É de todo evidente que o conjunto de operações descritas no presente processo foi articulada pela recorrente em conjunto com as pessoas físicas citadas, com o único propósito de criar, formalmente, uma situação que reduzisse a tributação incidente sobre o ganho de capital havido na venda daqueles bens imóveis.

A sucessão dos atos, a inexistência de fluxo financeiro, a proximidade temporal entre eles e a inexistência de fato da empresa Luperca revelam que nunca houve a intenção real de constituir uma nova sociedade, que efetivamente fosse operar no mercado.

Vale dizer que o acórdão recorrido também analisou a doutrina de Greco, tendo chegado a conclusão semelhante à que foi acima exposta, conforme se verifica às fls. 660:

Conforme se observa, os pontos destacados por Greco ressaltam aos olhos no caso concreto pois as operações perpetradas pelo impugnante e seus sócios foram estruturadas em sequência (a - constituição de nova empresa com integralização de capital em imóveis; b - inserção de compra e venda de imóveis no objeto social; c - alienação dos imóveis; d - distribuição de lucros; e - redução do capital), ou seja, utilizou-se de uma sociedade de passagem que se encontrava em situação tributariamente mais favorável com único intuito de deslocar a base tributável para essa sociedade e, conseqüentemente, reduzir a tributação incidente sobre os ganhos de capital correspondentes, tendo, ao final, retornado aos reais beneficiários os recursos advindos do efetivo ganho nas operações. Frise-se que esses recursos que retornaram aos sócios de Luperca foram maximizados em razão da diminuição da tributação sobre a operação mediante a utilização dos narrados atos simulados.

Jurisprudência do CARF

A situação sob análise já foi objeto de inúmeros pronunciamentos por parte deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que sistematicamente tem repellido a utilização de atos societários desprovidos de finalidade negocial, com única finalidade de reduzir o recolhimento de tributos.

A título meramente exemplificativo, menciono a ementa de alguns julgados relevantes sobre a matéria (grifado):

Acórdão nº 104-21.497, de 23/06/2006. Primeiro Conselho de Contribuintes.

***SIMULAÇÃO - CONJUNTO PROBATÓRIO** - Se o conjunto probatório evidencia que os atos formais praticados (reorganização societária) divergiam da real intenção subjacente (compra e venda), caracteriza-se a simulação, cujo elemento principal não é a ocultação do objetivo real, mas sim a*

existência de objetivo diverso daquele configurado pelos atos praticados, seja ele claro ou oculto.

OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA - O fato de cada uma das transações, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto de operações, quando fica comprovado que os atos praticados tinham objetivo diverso daquele que lhes é próprio.

AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO EXTRATRIBUTÁRIA - O princípio da liberdade de auto-organização, mitigado que foi pelos princípios constitucionais da isonomia tributária e da capacidade contributiva, não mais endossa a prática de atos sem motivação negocial, sob o argumento de exercício de planejamento tributário.

Acórdão 101-195.442, de 23/03/2006. Primeiro Conselho de Contribuintes.

OMISSÃO DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA - SIMULAÇÃO - MULTA QUALIFICADA - Constatada a prática de simulação, perpetrada mediante a articulação de operações com o intuito de evitar a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, é cabível a exigência do tributo, acrescido de multa qualificada (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996).

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. Não se qualifica como planejamento tributário lícito a economia obtida por meio de atos e operações que não foram efetivas, não apenas artificial e formalmente revelados em documentação e/ou na escrituração.

Acórdão 106-17.419, de 05/11/2008. Primeiro Conselho de Contribuintes.

OPERAÇÕES ESTRUTURADAS. SIMULAÇÃO - Constatada a desconformidade, consciente e pactuada entre as partes que realizaram determinado negócio jurídico, entre o negócio efetivamente praticado e os atos formais de declaração de vontade, resta caracterizada a simulação relativa, devendo-se considerar, para fins de verificação da ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, o negócio jurídico dissimulado.

OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA. LEGALIDADE - A realização de operações estruturadas em sequência, embora individualmente ostentem legalidade do ponto de vista formal, não garante a legitimidade do conjunto de operações, quando fica comprovado que os atos praticados tinham objetivo diverso daquele que lhes é próprio.

SIMULAÇÃO. MULTA QUALIFICADA - A prática da simulação com o propósito de dissimular, no todo ou em parte, a ocorrência do fato gerador do imposto caracteriza a hipótese de qualificação da multa de ofício, nos termos da legislação de regência. Recurso voluntário negado.

Inexistência de propósito comercial nas operações realizadas pela Luperca

Em sua peça recursal, a contribuinte alegou que as diversas operações ocorridas tiveram finalidades negociais, além da mera redução da incidência tributária.

O acórdão recorrido analisou estas alegações com muita propriedade. Assim, para evitar tautologia, limito-me a adotar e transcrever parcialmente suas razões de decidir, fls. 654-659:

Os argumentos aduzidos pelo impugnante a respeito do mercado de celulose, tanto no momento da constituição de Luperca, quanto após a negociação dos imóveis cuja origem foi a integralização de capital, não se mostram suficientes, tampouco aptos, a justificar as operações realizadas, que demonstraram possuir como único propósito a diminuição da carga tributária sobre a alienação de imóveis de propriedade do impugnante e também de alguns de seus sócios.

Embora os fatos trazidos a respeito do mercado de celulose, seu desaquecimento, com conseqüente reflexo sobre o mercado imobiliário da região em que atuaria Luperca, em especial no que tange ao reflorestamento, possam ter ocorrido, a análise dos documentos acostados aos autos demonstra claramente que Luperca não possuía qualquer estrutura apta a desenvolver qualquer atividade operacional. Vejamos.

O impugnante [...] alega (fls. 506/507) que “implementou-se a necessária segregação das operações do GRUPO GUANABARA, de modo que a exploração das atividades primárias (especificamente a atividade de reflorestamento) fosse concentrada de forma organizada na empresa LUPERCA” (grifo nosso). [...]

Entretanto, constata-se que embora o impugnante alegue que Luperca tivesse como atividade principal a atividade de reflorestamento, buscando segregar essa atividade na nova empresa do Grupo Guanabara, manteve em seu estatuto social a atividade de reflorestamento (fl. 7).

Importa analisarmos o objeto social de Luperca (fl. 66): a) compra, venda e aluguel de imóveis próprios ou de terceiros, e intermediação na compra e venda de imóveis; b) administração de bens próprios; c) participar do capital de outras sociedades nacionais ou estrangeiras, na condição de acionista, sócia ou quotista em caráter permanente ou temporário, como controladora ou minoritária; d) exploração agropecuária por parceira ou conta própria.

Conforme se observa, para que tais atividades fossem desenvolvidas seriam necessárias estrutura física e, principalmente, mão-de-obra. Pois bem, conforme consta à fl. 29, a sede de Luperca situa-se na Avenida Itália, nº 1501, Vila Maria José, coincidindo com o endereço de uma das filiais do impugnante (Depósito Central, CNPJ nº 94.846.755/0022-80 – fl. 624). Desse modo, vê-se que Luperca não possui sequer um

endereço próprio, utilizando-se, em tese, da estrutura física do impugnante para, supostamente, desenvolver suas atividades.

Vejamos as constatações da Fiscalização a respeito do fluxo financeiro de Luperca (fl. 479):

c) os valores pagos pela Resinas Brasil na aquisição das áreas aqui mencionadas, foram, todos recebidos integralmente pelo Supermercado Guanabara; ele recolheu os tributos que seriam devidos pela Luperca; ficou com os valores parados em sua contabilidade na conta de Créditos Pessoas Ligadas, conforme extrato Razão na fl. 243 até dezembro de 2007 quando distribuiu os lucros aos demais sócios e manteve um valor de pouco mais de 37 mil reais nessa conta até dezembro de 2009 quando então distribuiu o restante do lucro de 2007;

Ora, a ausência de estrutura de Luperca mostra-se tão evidente que, a par do fluxo financeiro da operação e de sua escrituração contábil, nem conta bancária manteve. Os valores recebidos pela venda dos imóveis em questão foram disponibilizados diretamente na conta-corrente do impugnante que se encarregou ainda de recolher os tributos incidentes na operação. Na contabilidade de Luperca havia apenas uma conta específica para controle desses valores (Créditos de Pessoas Ligadas).

No quesito mão-de-obra, a situação não é diferente. Para desenvolver suas operações, em especial o reflorestamento, é indubitável a necessidade de empregados. Tanto é assim que a próprio impugnante anexou à fl. 618 guia de recolhimento do FGTS, referente ao período em que seus sócios pessoas físicas desenvolveriam a atividade, em que consta informação de que possuíam 14 trabalhadores. Entretanto, Luperca, desde sua constituição, sempre declarou à Previdência Social/RFB não possuir empregados! Anexa-se, a seguir, tela dos sistema de arrecadação previdenciária onde consta que, à época de sua constituição – 09/2006 -, Luperca transmitiu GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social) informando não haver movimento. Em todos os meses seguintes, até a presente data, o panorama não se modificou: **jamais Luperca declarou possuir empregados.**

```

DAGF03.520MF/RFB - SISTEMA DE ARRECADACAO - DATAPREV 24/01/2012 09:50:46
  OCCORGFIP - CONSULTA VALORES A RECOLHER X VALORES RECOLHIDOS X LDCG/DCG
Identificador 0100083509270001630Comp:003200705ituac: ATIVA / N 13/09/2006
Nome: LUPERCA NEGOCIOS IMOBILIARIOS E PARTICIPACOES LTDA. Ini.At: 13/09/2006
----- GFIP(*) ----- GPS(*) ----- LDCG/DCG --
Compet  Marca  Qtd.      Valor      Qtd.      Valor      Valor
      FPAS      A RecoLher  Doc.      Liquido      originario
-----
03/2007      0 GFIP SEM MOVIMEND 0 0      NAO CONSTAD 0 0      NAO CONSTA
02/2007      0 GFIP SEM MOVIMEND 0 0      NAO CONSTAD 0 0      NAO CONSTA
01/2007      0 GFIP SEM MOVIMEND 0 0      NAO CONSTAD 0 0      NAO CONSTA
13/2006      0 GFIP SEM MOVIMEND 0 0      NAO CONSTAD 0 0      NAO CONSTA
12/2006      0 GFIP SEM MOVIMEND 0 0      NAO CONSTAD 0 0      NAO CONSTA
11/2006      0 GFIP SEM MOVIMEND 0 0      NAO CONSTAD 0 0      NAO CONSTA
10/2006      0 GFIP SEM MOVIMEND 0 0      NAO CONSTAD 0 0      NAO CONSTA
09/2006      1 GFIP SEM MOVIMEND 0 0      NAO CONSTAD 0 0      NAO CONSTA
08/2006      0      NAO CONSTAD 0 0      NAO CONSTAD 0 0      NAO CONSTA
07/2006      0      NAO CONSTAD 0 0      NAO CONSTAD 0 0      NAO CONSTA
      (+/-/F)0+00 0

```

Marca: B=Rebatimento R=Retificadora nao Processada I=IP D=NFLD/LDC/LDCG/DCG

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 10/12/2012 por FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS, Assinado digitalmente em 12/12/2012 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 10/12/2012 por FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS

Impresso em 20/12/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Saliente-se que a escrituração contábil referente ao período (fls. 116/231) indica que não houve quaisquer despesas administrativas, operacionais e financeiras em todo o período e, em diversos meses, a escrituração resume-se à expressão “sem movimento” (por exemplo, o Diário referente ao meses de janeiro a dezembro de 2008 - fls. 177/188). Ou seja, comprova-se não somente a ausência de empregados, mas também de qualquer estrutura que pudesse demonstrar a efetiva operação de Luperca durante o período, corroborando as conclusões da Fiscalização.

[...]

No caso concreto, constata-se com clareza que Luperca não preenche os requisitos necessários para se enquadrar como uma empresa. Desenvolver a atividade de reflorestamento, e as demais constantes de seu objeto social, sem qualquer estrutura operacional e mão-de-obra é algo inimaginável. Ainda que se considere a crise narrada pela impugnante, far-se-ia necessário um mínimo existencial, ainda que antes da venda dos imóveis em comento, o que, em nenhum momento, há indícios de ter existido. E as evidências demonstram que, em tese, Luperca deveria ter como objeto principal o reflorestamento, pois em sua peça de defesa o impugnante utilizou a palavra “reflorestamento” (e suas variações) 35 vezes! De igual modo, além da compra e venda de imóveis Luperca possuía outras três atividades em seu objeto social, sem, no entanto, praticar qualquer ato, ainda que preparatório, no sentido de organizar seus fatores de produção a fim de desempenhar suas funções visando ao lucro.

Outro aspecto a ser considerado é a alteração do objeto social de Luperca. Constituída em 13/09/2006, originalmente não constava em seu objeto social a compra e venda de imóveis, atividade só incluída em 07/02/2007, oito dias antes da venda dos imóveis oriundos da integralização de capital.

Embora a incidência de ITBI (Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis) não seja da competência da RFB, cumpre destacar que a operação engendrada se preocupou também em desonerá-la do ITBI, igualmente com aparente ares de ilegalidade.

A transmissão de propriedade dos imóveis dados como integralização de capital de Luperca foram considerados imunes do ITBI por força do art. 156, §2º, I, da Constituição Federal.⁴ Entretanto, conforme já salientado, Luperca incluiu em seu objeto social, num segundo momento, a compra, a venda e o aluguel de imóveis próprios ou de terceiros, e a intermediação na compra e venda de bens imóveis. Impõe-se observar que a parte final da redação do referido dispositivo constitucional excetua a imunidade nos casos em que a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens incorporados ao patrimônio da pessoa jurídica em razão da realização de capital.

Considerando-se a escrituração contábil apresentada, não se vislumbra que tenha havido o recolhimento do ITBI posteriormente a alteração do objeto social de Luperca, o que, em tese, deveria ter ocorrido, haja vista que a totalidade das receitas por ela auferidas em 2007 teve como origem a compra e venda de imóveis, atividade então incluída em seu objeto social.

Vê-se, assim, que a operação foi orquestrada de modo simulado, com o único intuito de minorar a incidência de tributos. Além da exoneração do imposto incidente sobre a primeira transmissão da propriedade imóvel, ao incluir no objeto social a compra e venda de imóveis, Luperca também buscou atenuar ainda mais a tributação sobre a renda, pois tributou os rendimentos oriundos da venda dos imóveis em tela utilizando-se de coeficiente de presunção de lucro presumido (8% para o IRPJ e 12% para a CSLL).

Nestes termos, considero que todos os argumentos entabulados pelo impugnante visando demonstrar o propósito comercial das operações havidas não merecem prosperar diante da fartura de indícios convergentes apontados pelo Fisco.

Correção dos tributos lançados sobre os ganhos de capital

Em sua peça recursal, a contribuinte alegou que teria haveria equívoco por parte da Fiscalização ao desconsiderar que determinadas áreas vendidas por Luperca seriam somente terra nua, enquanto em outras haveria também florestas, o que alteraria, e muito, o valor e a proporção dos respectivos ganhos de capital.

Esta alegação foi analisada com muita objetividade e precisão pela decisão de piso, razão pela qual também em relação a este tema adoto e transcrevo parcialmente as suas razões de decidir, fls. 661-665:

Os argumentos trazidos pelos impugnantes não merecem prosperar, pois os valores utilizados pela Fiscalização baseiam-se tanto nas informações prestadas pelos próprios sócios de Luperca quanto por dados extraídos de documentos públicos.

Explico. Por exemplo, no anexo I dos atos constitutivos de Luperca (fls. 40 e s.), consta que como valor da totalidade da Matrícula 94, livro nº 2 – Registro Geral, fl. 1 do Registro de Imóveis de Canguçu, o montante de R\$ 10.189,73;

- Esse valor foi utilizado pelo impugnante tanto como base para a integralização de capital de Luperca, como também como o custo do imóvel em sua contabilidade, de forma a não gerar ganho de capital na operação de integralização de capital;

- À fl. 255 - cópia da matrícula do referido imóvel (cujo excerto segue abaixo) - consta expressamente sua transferência à Luperca para integralização de quota de capital social no valor de R\$ 10.189,73, valor esse também considerado pela Fiscalização como custo do imóvel para fins de apuração do ganho de capital (fl. 484), já que, conforme os próprios fundamentos do auto de infração, e também da impugnação, não houve ganho de capital na integralização das quotas;

- Em relação ao valor da venda dos imóveis para Resinas Brasil, de igual forma, o valor utilizado pela Fiscalização foi retirado da própria matrícula (cópia a seguir).

Assim, vê-se às fls. 256/257 que o valor da venda do citado imóvel foi de R\$ 204.239,65, conforme indicado pela autoridade fiscal à fl. 484;

[...]

Analisando-se a planilha de fl. 484 elaborada pela Fiscalização para quantificar os ganhos de capital do impugnante, e confrontando-se os valores de aquisição e venda dos imóveis com os documentos acostados aos autos, conclui-se correto o procedimento. O impugnante pretende questionar os valores dos ganhos efetivamente auferidos utilizando-se de proporções e métodos de cálculo que não guardam relação nem com os documentos públicos que retratam a operação, nem com os próprios valores de sua escrituração, não merecendo fé seus argumentos;

- Ainda em relação às supostas áreas de terra nua e de florestas, suas proporções de valores em relação ao total da área e demais argumentos trazidos pelo impugnante, não há nos autos provas de que, de fato, deva se desconsiderar os dados das matrículas dos imóveis. O impugnante pretende comprovar com os documentos de fls. 612/620 que as florestas, ainda que plantadas em suas propriedades, pertenciam aos seus sócios. Entretanto, os documentos acostados aos autos definitivamente não comprovam suas alegações. Vejamos. A soma de custos/despesas e receitas referentes aos documentos anexados não chegam a R\$ 4 mil (com exceção do doc. de fl. 615 que é ilegível). Pretender comprovar, com documentação desse jaez, que florestas avaliadas em cerca de R\$ 6 milhões pertenceriam aos sócios, e não ao impugnante, não se mostra razoável. A propósito, não há ao menos a comprovação da aquisição, por parte dos sócios do impugnante, sequer de uma muda! Como crer, então, que esses realizaram o reflorestamento às suas expensas?

- Ademais, querer fazer crer que toda área alienada tivesse o mesmo valor por hectare, como alega o impugnante a fl. 545, se mostra dissociado da realidade, pois extensas áreas de terra, com tipografia diferenciada, banhados, cortes por rios, dentre outros aspectos, em geral, são fatores determinantes quanto ao valor de mercado de cada porção de terra. Tivesse a Fiscalização utilizado tal critério de rateio, fatalmente o lançamento teria incorrido em equívoco na quantificação da base de cálculo por empregar critério sem lastro legal;

- Não se pode olvidar, ainda, do teor do art. 79 do Código Civil (“São bens imóveis o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente.”). As florestas plantadas, segundo a doutrina, são consideradas imóveis por acessão física artificial ou industrial. [...]

Frise-se que se trata de mais um argumento, pois, na prática, novamente se afirma: a Fiscalização utilizou-se, corretamente, dos dados constantes nas matrículas de cada imóvel para realizar o cálculo dos respectivos ganhos de capital!

Desse modo, constando todos os valores utilizados pela Fiscalização em documento público (matrículas de cada imóvel), sendo que a soma do valores individuais de compra e venda constante de cada matrícula perfaz exatamente o montante da operação, não há como se desconsiderar os cálculos perpetrados no lançamento, a menos que o impugnante trouxesse documentação hábil a desqualificar a presunção de legitimidade dos documentos públicos em que se funda a autuação;

Competia ao contribuinte provar a veracidade do que afirma, nos termos da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 (texto legal que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal), art. 36:

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no artigo 37 desta Lei.

- No mesmo sentido o art. 330 da Lei no 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (CPC):

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

[...]

II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

- Corroborando tal tese, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça:

Allegare nihil et allegatum non probare paria sunt — nada alegar e não provar o alegado, são coisas iguais. (Habeas Corpus nº 1.171-0 — RJ, R. Sup. Trib. Just., Brasília, a. 4, (39): 211-276, novembro 1992, p. 217)

Alegar e não provar significa, juridicamente, não dizer nada. (Intervenção Federal Nº 8-3 — PR, R. Sup. Trib. Just., Brasília, a. 7, (66): 93-116, fevereiro 1995. 99) [...]

Diante do exposto, considero que em relação a este tema o acórdão recorrido não merece quaisquer reparos.

Compensação dos valores recolhidos a título de PIS e COFINS

Repetindo o que alegou na fase impugnatória, a recorrente pleiteou que fossem descontados do montante dos tributos ora exigidos os valores recolhidos pela Luperca a título de PIS e COFINS, referentes às operações questionadas pelo Fisco.

Segundo a recorrente, as autoridades fiscais compensaram os valores recolhidos pela Luperca a título de IRPJ e CSLL (R\$ 311.315,89), razão pela qual também deveriam ter compensados os recolhimentos efetuados a título de PIS e Cofins sobre as mesmas operações, no montante de R\$ 389.960,71.

Tal alegação foi refutada com muita objetividade pelo acórdão de piso, fls. 666:

- De fato a Fiscalização procedeu à dedução, de ofício, dos valores de IRPJ e CSLL recolhidos por Luperca, com os valores dos mesmos tributos ora exigidos do impugnante, justamente por entender que os atos foram simulados e os reais sujeitos passivos da operação foram os sócios de Luperca. Entretanto, não havendo exigência de PIS e Cofins do impugnante, os valores dessas contribuições recolhidos por Luperca não poderiam, de fato, serem utilizados para deduzir os valores de IRPJ e CSLL lançados de ofício. Resta à Luperca, se assim entender, proceder ao pedido de restituição - a ser analisado pela autoridade competente – nos termos do art. 74 da Lei nº 9.430/96;

Em relação a este tema, também julgo inteiramente correta a conclusão a que chegou a decisão de recorrida.

Multa qualificada

As autoridades autuantes justificaram da seguinte forma a qualificação da multa de ofício (fls. 482):

A multa de ofício que (sic) aplicada no presente auto de infração é de 150% conforme o artigo 44, §1º da Lei 9.430/96. Isso porque a fiscalização considera que houve fraude com a simulação dos fatos apresentados. Relembrando a seqüência dos acontecimentos.

a) em 13/09/2006 - constituição da empresa Luperca com integralização de bens imóveis por seus sócios pelo mesmo valor constante de suas declarações sem apuração de qualquer ganho de capital por nenhum dos sócios; b) em 07/02/07 - alteração contratual da Luperca inclui no objeto social a atividade de venda de imóveis próprios; c) em 15/02/2007 - assinatura de escritura pública de promessa de compra e venda pela Luperca de todos os bens recebidos na integralização de capital, com a classificação dessa receita como sendo atividade operacional e essa foi a única receita operacional registrada pela empresa desde sua criação até dez/2010; d) os recursos monetários da operação foram recebidos pelo Supermercado Guanabara e lá permaneceram até a distribuição de lucros aos sócios da Luperca; e) todo o valor de lucro registrado pela Luperca, descontados os tributos e despesas de abertura foi distribuído aos sócios, não havendo nenhum investimento dos valores recebidos nas atividades da empresa.

Observando-se a cronologia dos eventos acima fica mais do que óbvia e clara a intenção de redução de tributos com simulação do fato gerador em si, uma vez que foi apresentado à RFB uma receita tributável de atividade operacional no lucro presumido em vez de ganho de capital e do real sujeito passivo da obrigação tributária, ou seja, em vez do Supermercado Guanabara e de pessoas físicas, foi apresentado como sujeito passivo a Luperca.

Em sua peça recursal, a contribuinte arguiu a inexistência de fraude, caracterizada pela ausência de *animus fraudandi* por parte da contribuinte.

Analisando-se os elementos constantes dos autos, considero que a razão está claramente ao lado das autoridades autuantes.

Resultou fartamente demonstrado que todas as operações realizada pela contribuinte, em conjunto com outras pessoas físicas, tinham como único objetivo único a redução dos encargos tributários, tanto estaduais quanto federais.

Esta conclusão se evidencia diante do amplo conjunto de indícios convergentes identificados pelas autoridades autuantes.

Diante do exposto, considero inteiramente correta a conclusão a que chegou o acórdão recorrido, fls. 667:

Os argumentos do impugnante quanto à ausência de fraude, a não comprovação do animus fraudandi e a dúvida objetiva quanto à qualificação jurídica dos fatos tornam-se insubsistentes diante da utilização de empresa veículo com o único intuito de diminuir a tributação sobre as operações, transferindo os ganhos dos sócios para essa sociedade em situação tributária mais favorável.

Em suma, a fundamentação utilizada para caracterizar a infração é suficiente para demonstrar a ocorrência de simulação, justificando, pois, a multa qualificada aplicada pela Fiscalização.

Referido entendimento encontra ampla respaldo na jurisprudência deste Conselho:

Acórdão 106-17.419, de 05/11/2008. Primeiro Conselho de Contribuintes.

SIMULAÇÃO. MULTA QUALIFICADA - A prática da simulação com o propósito de dissimular, no todo ou em parte, a ocorrência do fato gerador do imposto caracteriza a hipótese de qualificação da multa de ofício, nos termos da legislação de regência. Recurso voluntário negado.

Acórdão 101-195.442, de 23/03/2006. Primeiro Conselho de Contribuintes.

OMISSÃO DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA - SIMULAÇÃO - MULTA QUALIFICADA - Constatada a prática de simulação, perpetrada mediante a articulação de operações com o intuito de evitar a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, é cabível a exigência do tributo, acrescido de multa qualificada (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996).

Assim sendo, julgo correta a qualificação da multa de ofício.

Processo nº 11080.729596/2011-68
Acórdão n.º **1401-000.868**

S1-C4T1
Fl. 849

Conclusão

Diante de todo o exposto, voto no sentido de **indeferir** o pedido de diligência e, no mérito, **negar provimento** ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Fernando Luiz Gomes de Mattos - Relator

CÓPIA