



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

Processo n° 13603.724565/2011-08
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-001.399 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de julho de 2013
Matéria IRPJ - CSLL - RELAÇÃO CONTINUADA
Recorrente GEOSOL - GEOLOGIA E SONDAgens S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008

DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. DATA DAS OPERAÇÕES. EFEITOS FISCAIS.

O papel Fiscalização não é averiguar a lisura e correição dos registros contábeis. Somente se tais registros operarem alteração na determinação das bases de cálculo de determinado tributo é que o Fisco poderá contestá-los, ainda assim no estrito limite de suas consequências fiscais. Se entre o fato gerador e a ciência do lançamento não houver transcorrido mais de cinco anos, contados nos termos do art. 173, I, do CTN, ou, se for o caso, de acordo com o art. 150, §§ 1º e 4º do mesmo diploma legal, não há que se falar em decadência.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO. DESLOCAMENTO DA BASE TRIBUTÁVEL PARA SOCIEDADES QUE SE ENCONTREM EM SITUAÇÃO TRIBUTARIAMENTE MAIS FAVORÁVEL. TRANSFERÊNCIA DE RECEITAS DE EMPRESA TRIBUTADA PELO LUCRO REAL PARA EMPRESA OPTANTE PELO LUCRO PRESUMIDO. ACUMULAÇÃO DE DESPESAS NA PESSOA JURÍDICA TRIBUTADA PELO LUCRO REAL. IMPOSSIBILIDADE.

Quando comprovado por indícios convergentes que se constituiu sociedade com o único intuito de se transferir a base tributável para essa nova empresa que se encontra em situação tributariamente mais favorável, uma vez identificada a verdade dos fatos e o real contribuinte das operações que geraram as respectivas receitas, cabível a exigência dos tributos devidos do efeito sujeito passivo. Nessa situação, não constituem despesa ou custo dedutível os pagamentos a título de remuneração pela prestação de serviços a beneficiária que foi criada pela fonte pagadora para desenvolver atividades

que esta mesma realizava ou é capaz de realizar, se ficar comprovado que essa beneficiária não possui finalidade econômica ou comercial nem estrutura administrativa própria, que carece de condições materiais para realizar os serviços, ou, ainda, que obtém rendimento desproporcional ou incompatível com as condições de mercado nas operações realizadas com a sua controladora.

DESPESAS DE ALUGUEL FICTÍCIAS. BENS LOCADOS DE SOCIEDADE CONTROLADA SEM PROPÓSITO NEGOCIAL E ECONÔMICO. LOCAÇÃO DE BENS ANTERIORMENTE PERTENCENTES AO LOCATÁRIO. VALORES INCOMPATÍVEIS COM AS CONDIÇÕES DE MERCADO. IMPOSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO.

Os pagamentos a título de aluguel de bens a pessoa jurídica criada e controlada, direta ou indiretamente, pela locatária não constituem custo ou despesa dedutível se ficar demonstrado que a beneficiária não possui finalidade econômica ou comercial, nem estrutura administrativa própria, e que não atua como verdadeira proprietária e administradora dos bens alugados, ou, ainda, que obtém rendimento desproporcional ou incompatível com as condições de mercado nas operações realizadas com a sua controladora.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2007, 2008

LIMITES DA COISA JULGADA. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI Nº 7.689, DE 1988. APTIDÃO DA LEI Nº 8.212, DE 1991, PARA A EXIGÊNCIA DA CSLL.

O trânsito em julgado da decisão que tiver desobrigado o contribuinte do pagamento da CSLL, por considerar inconstitucional a Lei nº 7.689, de 1988, não impede que a exação seja exigível com base em norma legal superveniente que tenha alterado substancialmente os aspectos da hipótese de incidência. A Lei nº 8.212, de 1991, constitui fundamento legal apto para exigir a CSLL de contribuintes que se acham desobrigados, por decisão judicial definitiva, de cumprir a Lei nº 7.689, de 1988.

UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO. DESLOCAMENTO DA BASE TRIBUTÁVEL PARA SOCIEDADES QUE SE ENCONTREM EM SITUAÇÃO TRIBUTARIAMENTE MAIS FAVORÁVEL. TRANSFERÊNCIA DE RECEITAS DE EMPRESA TRIBUTADA PELO LUCRO REAL PARA EMPRESA OPTANTE PELO LUCRO PRESUMIDO. ACUMULAÇÃO DE DESPESAS NA PESSOA JURÍDICA TRIBUTADA PELO LUCRO REAL. IMPOSSIBILIDADE.

Quando comprovado por indícios convergentes que se constituiu sociedade com o único intuito de se transferir a base tributável para essa nova empresa que se encontra em situação tributariamente mais favorável, uma vez identificada a verdade dos fatos e o real contribuinte das operações que geraram as respectivas receitas, cabível a exigência dos tributos devidos do efeito sujeito passivo. Nessa situação, não constituem despesa ou custo dedutível os pagamentos a título de remuneração pela prestação de serviços a beneficiária que foi criada pela fonte pagadora para desenvolver atividades que esta mesma realizava ou é capaz de realizar, se ficar comprovado que essa beneficiária não possui finalidade econômica ou comercial nem estrutura administrativa própria, que carece de condições materiais para realizar os serviços, ou, ainda, que obtém rendimento desproporcional ou incompatível

com as condições de mercado nas operações realizadas com a sua controladora.

DESPESAS DE ALUGUEL FICTÍCIAS. BENS LOCADOS DE SOCIEDADE CONTROLADA SEM PROPÓSITO NEGOCIAL E ECONÔMICO. LOCAÇÃO DE BENS ANTERIORMENTE PERTENCENTES AO LOCATÁRIO. VALORES INCOMPATÍVEIS COM AS CONDIÇÕES DE MERCADO. IMPOSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO.

Os pagamentos a título de aluguel de bens a pessoa jurídica criada e controlada, direta ou indiretamente, pela locatária não constituem custo ou despesa dedutível se ficar demonstrado que a beneficiária não possui finalidade econômica ou comercial, nem estrutura administrativa própria, e que não atua como verdadeira proprietária e administradora dos bens alugados, ou, ainda, que obtém rendimento desproporcional ou incompatível com as condições de mercado nas operações realizadas com a sua controladora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado, rejeitar a arguição de decadência e a preliminar de nulidade. Por maioria de votos, negar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva que votou por dar provimento parcial ao recurso para cancelar a exigência da CSLL e fará declaração de voto.

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo de Andrade Couto e Paulo Roberto Cortez.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por GEOSOL GEOLOGIA E SONDAgens S/A, doravante tratada por GEOSOL, que recorre a este Conselho contra decisão de primeira instância proferida pela 3ª Turma da DRJ Belo Horizonte/MG. Com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF), em síntese, requer a reforma da decisão recorrida. Os autos de infração a folhas 1.043 a 1.062 exigem o recolhimento de crédito tributário no montante de R\$19.962.015,27, assim discriminado:

	TRIBUTOS	JUROS DE MORA	MULTA	TOTAL
Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ)	6.943.945,60	2.538.318,36	5.207.959,21	14.690.223,17
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)	2.491.897,50	910.971,48	1.868.923,12	5.271.792,10

Por bem descrever a lide até a instauração do litígio, adoto o relatório constante da decisão recorrida:

Descrição das infrações imputadas

Auto de infração de IRPJ

O autuante, fazendo remissão ao termo de verificação fiscal a folhas 988 a 1.034, atribui à autuada a infração de cuja descrição adiante se faz uma síntese. Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto de Renda 1999 – RIR 1999.

CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS – DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS – Glosa de despesas com as empresas do grupo econômico, Amazônia Meridional – Serviços Complementares de Sondagens Geológicas Ltda e Localog – Locação e Logística, no decorrer dos anos-calendários de 2007 e 2008. Enquadramento legal: artigo 3º da Lei nº 9.249, de 1995; artigos 247 e 248, artigo 249, inciso I, artigos 251, 277, 278, 299 e 300, todos do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto de Renda 1999 – RIR 1999.

Auto de infração de CSLL

O autuante, afirmando que se fundou em fatos cuja apuração serviu para a determinação de infrações da legislação do IRPJ e referindo-se ao termo de verificação fiscal a folhas 988 a 1.034, atribui à autuada a infração de cuja descrição adiante se faz uma síntese.

CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS – DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS – Glosa de despesas com as empresas do grupo econômico, Amazônia Meridional – Serviços Complementares de Sondagens Geológicas Ltda e Localog – Locação e Logística, no decorrer dos anos-calendários de 2007 e 2008. Enquadramento legal: artigo 2º da Lei nº 7.689, de 1988, com as alterações introduzidas pelo artigo 2º da Lei nº 8.034, de 1990, artigo 3º da Lei nº 7.689, de 1988, com a redação dada pelo artigo 17

da Lei nº 11.727, de 2008; artigo 57 da Lei nº 8.981, de 1995, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065, de 1995; artigos 2º e 19 da Lei nº 9.249, de 1995; artigo 1º da Lei nº 9.316, de 1996; artigo 28 da Lei nº 9.430, de 1996; artigo 37 da Lei nº 10.637, de 2002.

Termo de Verificação Fiscal

No termo de verificação fiscal a folhas 988 a 1.034 o autuante apresenta a motivação dos lançamentos. Dele extraem-se as observações e argumentos resumidos adiante.

Histórico do procedimento fiscal

A Geosol - Geologia e Sondagens S/A, doravante denominada simplesmente Geosol, é constituída sob a forma de sociedade anônima de capital fechado. Atua no segmento de sondagens, pesquisas minerais, levantamentos geológicos e demais especialidades de geologia e engenharia de minas. A maior participação acionária da Geosol pertence à Fundação Victor Dequech com 1/3 das ações, nome do fundador e principal mentor da empresa. Os demais acionistas são funcionários da empresa com participação variada. A Geosol é a cotista majoritária em uma empresa de participações denominada Santa Marta Participações.

No dia 16/05/2011, a fim de esclarecer a verdadeira situação fática cadastral e física da matriz, a fiscalização compareceu no endereço da matriz constante do cadastro da Receita Federal: av. São Paulo, 442, sala 01, na cidade de Ibité/MG.

O local que a Geosol escolheu como domicílio tributário é uma casa com 4 salas. Cada sala é o domicílio de uma empresa do grupo: Geosol, Localog, Amazônia Meridional e Santa Marta Participações. Trabalha no local somente 1 funcionário, pertencente aos quadros da Amazônia Meridional, com a tarefa de encaminhar a documentação recebida das 4 empresas para a sede da Geosol em Belo Horizonte, no bairro Olhos d'Água. Não há nenhum documento contábil ou fiscal no local.

No dia seguinte, a fiscalização foi recebida na sede operacional e administrativa no bairro Olhos d'Água por seu controller Sr. Noilton. Foram feitos novos esclarecimentos e apresentadas mais informações a respeito da atuação da empresa. Foram apresentadas as instalações da empresa, visitou-se o galpão da Localog, pertencente ao grupo econômico e proprietária dos imóveis e da maioria dos veículos e equipamentos que são locados à Geosol, e também a sala onde fica a Amazônia Meridional. Foi elaborado um termo de esclarecimentos e constatação, dos quais merecem destaque os seguintes: "- Que há o sigilo absoluto em relação ao material extraído das sondagens, chamado de "testemunho"; Que os testemunhos pertencem, e são entregues, aos clientes. Estes podem utilizar os serviços da SGS Geosol ou de outra concorrente para a análise do material; Que os serviços prestados pela Geosol não podem ser subempreitados ou terceirizados; Que a Amazônia Meridional não tem estrutura física, somente pessoal nas obras; Que, além da Localog, há outras empresas que prestam serviços de

transporte para a Geosol; Que é a Localog a proprietária dos veículos, bem como quem faz a manutenção dos veículos. Porém as sondas, assim como os caminhões com sondas, são propriedade da Geosol; Que para se definir os valores de aluguel dos veículos é utilizado o preço de mercado."

Constatou-se a necessidade de conhecer como são prestados os serviços da Geosol e da Amazônia, prestadora de serviço para a fiscalizada, com o intuito de verificar qual era a estrutura operacional disponível para a prestação dos serviços e como este serviço era realizado na prática. A diligência realizada foi na cidade de Mariana, na mina Alegria, explorada pela mineradora Samarco Mineração. A Samarco contrata a Geosol para os serviços de sondagens em suas áreas de mineração.

Foi a fiscalizada intimada a apresentar documentos que comprovassem a subcontratação ou terceirização de atividades assumidas contratualmente pela Geosol, mas que seriam repassadas a Amazônia. Também foram solicitadas justificativas para diversas despesas incorridas com a Amazônia (abertura de praça e acesso, DTM - desmobilização, transporte e mobilização, corte e amostragem de testemunho, instalação piezômetro, raios gama, desenvolvimento / bombeamento / jateamento), tendo em vista que a fiscalização havia apurado que somente o serviço de medição de desvio de furo e perfilagem seria executado pela Amazônia. Questionou-se também o pagamento à Localog de veículo inexistente ou não fabricado constante nos demonstrativos anteriormente apresentados.

A Amazônia apresentou o balanço patrimonial e o demonstrativo de resultado de 2007 e 2008. Quanto à solicitação para demonstrar como eram feitos a comunicação e definição dos valores, apresentou somente o boletim de medição utilizado em dois meses do período, que seria o documento que demonstraria os valores cobrados.

Já a Localog informou que os pagamentos do IPVA de 2007 e 2008 foram efetuados pela Geosol, locatária dos bens. Quanto ao veículo inexistente incluído no demonstrativo, informou que houve um erro na sua identificação.

Com as respostas ainda insatisfatórias, a fiscalização retornou à Geosol para buscar mais informações e esclarecimentos. O controller Noilton Gonçalves Franco, representante da fiscalizada, e acompanhado pelo Sr. Eder Amorim prestaram alguns esclarecimentos, resumidos e sistematizados em termo de esclarecimento, cujos principais trechos são destacados a seguir: Que a contratação da empresa Amazônia Meridional e a comprovação de execução dos serviços prestados são demonstradas pelo Contrato Social da Amazônia Meridional e pelo Contrato de Prestação de Serviços celebrado entre a Geosol e a Amazônia. Que, mesmo com a subcontratação, o cumprimento do contrato com o cliente e a qualidade dos serviços continuam a ser de responsabilidade da própria Geosol. Que a Amazônia, por pertencer ao grupo da Geosol, não precisaria de autorização prévia das empresas clientes para a prestação dos serviços. Já as demais empresas não pertencentes ao grupo necessitam dessa autorização. Que é a própria Geosol quem apura os valores a serem cobrados, recebe dos clientes, recolhe os tributos sobre a fatura emitida, repassa os valores devidos para a Amazônia e tributa na Amazônia também. Que é repassado a Amazônia o valor

integral recebido dos clientes, sem qualquer ganho ou desconto em cima desses valores. Assim, fruto de acordo verbal, não há diferença entre o valor recebido dos clientes da Geosol e o valor repassado à Amazônia. Que não há uma definição formal prévia dos valores. É a equipe comercial / orçamentária da Geosol quem faz as propostas ao cliente e define os valores dos serviços. Que a comunicação entre a Geosol e a Amazônia, é realizada somente verbalmente, não havendo documentos ou correspondências formais entre as empresas.

Segundo o sr. Eder, os boletins de medição (BM) servem para a emissão das notas fiscais faturas. Também de posse dos BM, e com base em uma lista de serviços complementares previamente definida pela Geosol, é feita a divisão/repasso dos serviços constantes nos BM que seriam de responsabilidade da Amazônia Meridional.

Foram realizadas 3 diligências com o intuito de coletar informações sobre a subcontratação/terceirização dos serviços prestados pela Geosol. Foram selecionadas 03 empresas: Samarco Mineração (mineradora onde se fez a diligência na mina Alegria/Mariana-MG), Vale S.A (uma das principais clientes) e Bahia Mineração.

A Bahia Mineração apresentou dois contratos vigentes nos períodos de 2007 e 2008, e informou que "desconhece ter havido terceirização/subcontratação de parte dos serviços de sondagem objeto do contrato de serviços nº 002/2008 pela Geosol."

A Vale informou que no contrato com a Geosol (CI-031-07) houve a subcontratação de parte dos serviços de sondagens, porém não citou a Amazônia. Segundo a Vale, foram subcontratadas as empresas Bless Locadora de Veículos Ltda e Quality - Vigilância e Segurança Empresarial Ltda.

Quanto à Samarco Mineração, realizou-se uma visita pessoal à empresa. A fiscalização foi recebida Luiz Eduardo Gonçalves de Resende, atual chefe do Departamento de Planejamento de Mina da Samarco e também gestor do contrato com a Geosol. Por vivenciar as atividades na mina e por acompanhar há bastante tempo o trabalho da Geosol, era a pessoa mais indicada para prestar as informações. Foi lavrado termo de esclarecimentos, cujos principais itens estão a seguir transcritos: Que nos serviços de sondagem da Geosol estão inclusas as atividades de mobilização, desmobilização, mudança de sonda, perfilagem, medição de desvio de furo e instalação de Piezômetro, apesar desta última atividade não ocorrer em todos furos, somente naqueles em que a Samarco tem interesse em monitoração da freática; Que é a Geosol quem executa todos essas atividades e em tudo que diz respeito ao furo; Que não há terceirização nestas atividades, consideradas atividades fim; Que desconhece a existência da empresa Amazônia Meridional prestando serviços na mina.

Todo este histórico do procedimento fiscal serve para mostrar o esforço despendido pela fiscalização para demonstrar a realidade encontrada na Geosol e buscar a veracidade dos fatos.

Houve volumosos pagamentos por supostos serviços prestados e pagamentos por aluguéis de bens móveis e imóveis para empresas do próprio grupo empresarial. A Geosol, tributada pelo lucro real, informa e deduz o valor de R\$ 17,4 milhões gastos com serviços complementares de sondagens nos anos de 2007 e 2008 com a Amazônia Meridional. E o valor de R\$ 36,0 milhões de dispêndios com a Localog. São empresas do mesmo grupo econômico, cuja direção é de responsabilidade do mesmo staff diretivo da fiscalizada.

Constatou-se que não havia uma estrutura operacional para a prestação de todos os serviços mencionados, seja pelo reduzido número de pessoal ou mesmo por inexistir estrutura física e material. Além disso, os valores envolvidos nas operações, por serem excessivamente elevados, não são coerentes. Quanto à Localog, que vem a ser a proprietária dos bens imóveis do grupo econômico e de grande parte dos bens móveis, verificou-se a incoerência entre os valores pagos, a disparidade de obrigações contratuais e de não haver diferenciação entre empresa contratada e contratante.

Toda essa "engenharia operacional" foi efetuada única e exclusivamente objetivando uma menor carga tributária, com o aumento artificial das despesas da fiscalizada. E são estas despesas artificialmente produzidas que são objeto de glosas.

A Geosol faz parte de um grupo econômico com atividades em diversas áreas relacionadas à geologia e engenharia de minas. O grupo começou suas atividades há quase 60 anos, tendo atualmente empresas de pesquisas minerais, de produção de bentonita, de serviços de sondagens e perfurações de poços, de locação de bens móveis e imóveis, além de participação em empresas que fazem a análise mineral.

A estrutura societária da Geosol consiste basicamente no controle pela Fundação Victor Dequech. Os demais acionistas são funcionários da Geosol, que geralmente recebem ações da própria empresa como prêmio e passam a ser acionistas, inclusive com direito a voto nas assembleias. A Geosol participa com 99,86% do capital da holding Santa Marta Participações S/A - SMP, CNPJ 19.240.555/0001-39. Na Amazônia Meridional - Serviços Complementares de Sondagens Geológicas Ltda, a SMP participa com 98%. Já na Localog — Locação e Logística S/A, a SMP participa com mais de 99%.

No caso da Geosol e das empresas Amazônia e Localog, a gerência e a estrutura formal e mesmo física, conforme constatado nas diligências, é localizada na sede administrativa e operacional da Geosol em Belo Horizonte, bairro Olhos d'água, à rua São Vicente, 255.

Com relação a esta vinculação e à dependência entre as empresas envolvidas, não há qualquer dúvida de que todas elas fazem parte de um mesmo grupo econômico, com diretoria e mandatários únicos e bem caracterizados. Os termos lavrados corroboram esta informação.

Em nenhum momento do trabalho houve questionamento algum a esse respeito na empresa fiscalizada. O procedimento fiscal executado na Amazônia, assim como a própria Localog, foi iniciado no mesmo ambiente da Geosol, ao mesmo tempo e com ciência ao mesmo responsável e mandatário, que trabalha na sede da fiscalizada.

A vinculação e a dependência entre a Geosol, a Amazônia e a Localog levam a que a relação comercial entre elas assuma maior importância, diante da possibilidade de manipulação de resultados, transferência de receitas ou com a definição artificial de condições e de preços de prestação de serviços e alugueis.

A manipulação artificial desses resultados pode resultar em significativos ganhos, em verdadeira afronta aos princípios constitucionais da igualdade, da capacidade contributiva e da livre-concorrência.

A Amazônia Meridional iniciou suas atividades em janeiro de 2004. Tem como sócios a empresa de participações do grupo (SMP) e mais duas pessoas físicas. Geralmente são dois diretores da Geosol que complementam a participação.

A fiscalizada informou que a Amazônia seria a responsável pelos serviços complementares das sondagens geológicas. Esses serviços seriam, segundo contrato particular de prestação de serviços, cláusula primeira, a execução dos serviços complementares a sondagens geológicas, tais como: consultoria, assessoria para serviços geológicos e de sondagens, apoio logístico às frentes de serviços, abertura de acessos e construção de sondagens, transporte e descrição litológica e amostragem de testemunhas, construção de banco de dados de furos de sonda, levantamento da trajetória de furos de sondagem, projeto, instalação e operação de piezômetros, ensaios de bombeamento em poços artesianos, perfilagens geofísicas e óticas de poços, recuperação de áreas degradadas durante operações de sondagens, recolhimentos, transportes e destinações adequada de resíduos gerados por operações de sondagens, e perícias e arbitramentos referentes às matérias anteriores, em todo o território nacional.

Contudo, nos termos lavrados e, principalmente, nas diligências efetuadas, constatou-se que a estrutura e o serviço prestado pela Amazônia, quando efetuado, é somente de perfilagem e medição do desvio de furo.

Com o termo de constatação e esclarecimento lavrado em 16 de maio de 2011, constatou-se que a Amazônia não funciona no endereço cadastral. O local escolhido como domicílio é somente uma sala na cidade de Ibitité/MG, sem nenhuma atividade operacional ou administrativa.

Conforme termo de esclarecimentos e constatação lavrado em 17 de maio, foram visitadas as dependências da Geosol e a sala onde trabalha o Sr. João Carlos, da Amazônia Meridional, empresa responsável pela atividade de perfilagem. O Sr. João Carlos é o supervisor técnico e administrativo dos funcionários da Amazônia. No local foram encontrados alguns equipamentos que fazem a perfilagem.

Para conhecer melhor o trabalho de sondagem, fez-se uma visita à mina Alegria, em Mariana/MG, explorada por Samarco Mineração. A Samarco contrata os serviços da Geosol para os serviços de sondagens. Conforme Termo de Constatação e Esclarecimentos de 14 de julho, constatou-

se que naquela mina havia um único funcionário da Amazônia para 120 funcionários da Geosol, que o serviço executado era relativamente breve (2 horas) se comparado ao tempo gasto na perfuração de um furo (2 a 3 meses, ininterruptos) , e a Amazônia executava, por meio de seu único funcionário, a atividade de medição de desvio de furo e perfilagem. O fundamental do trabalho de perfilagem é o equipamento utilizado - DeviFlex ou Maxibor - e o software que o acompanha, enquanto o técnico tem a tarefa apenas de alimentação dos dados no sistema. Além disso, os equipamentos e o software utilizados não pertencem à Amazônia Meridional (não constam em seu ativo contábil) e também não há registro de qualquer locação desses equipamentos por parte da Amazônia. Em verdade, esses equipamentos sofisticados e de valores vultosos pertencem à própria Geosol (contratante dos serviços complementares).

Examinando-se a contabilidade em meio magnético da Amazônia e todas as notas fiscais emitidas, foi possível perceber que: a Geosol era a única cliente da Amazônia; nas notas fiscais havia a descrição de diversos outros serviços, além de perfilagem e medição de desvio de furo, e em valores significativos; a Amazônia não possuía bens móveis ou imóveis. O 1º e único bem a constar do ativo permanente nos anos de 2007 e 2008 foi um micro computador adquirido em 2008; a contabilidade da Amazônia era bem simples, a empresa tinha altíssimos lucros contábeis, os custos e as despesas consistindo basicamente no custo com mão de obra e despesas tributárias; eram insignificantes os outros valores de custos e despesas; não havia gastos com locações ou aluguéis.

Nos contratos firmados pela Geosol com Samarco, Vale e Bahia Mineração há um padrão básico para a prestação dos serviços: a contratada era a única responsável pela prestação dos serviços e qualquer subcontratação deveria ser previamente autorizada pela contratante.

Em função de todas essas inconsistências foi lavrado termo de intimação, no qual a fiscalizada foi intimada a apresentar documentos que comprovassem a subcontratação ou terceirização de atividades assumidas contratualmente pela Geosol, mas repassadas a Amazônia. Também foram solicitadas justificativas para diversas despesas incorridas com a Amazônia (abertura de praça e acesso, DTM - desmobilização, transporte e mobilização, corte e amostragem de testemunho, instalação piezômetro, raios gama, desenvolvimento, bombeamento, jateamento), tendo em vista que somente o serviço de medição de desvio de furo e perfilagem seria executado pela Amazônia.

A Amazônia Meridional foi intimada a demonstrar como era feita a comunicação e a definição dos valores dos serviços entre a Amazônia e a Geosol.

Segundo a Geosol, os documentos que comprovariam a subcontratação e as diversas despesas com a Amazônia (além da perfilagem e da medição de desvio de furo) seriam simplesmente o contrato social da Amazônia e o contrato de prestação de serviços celebrado entre Geosol e Amazônia. Esses contratos pouco provam.

Não houve apresentação dos documentos solicitados porque simplesmente não há a prestação desses serviços. Para fazer a abertura de

obrigações contratadas, incluindo as assumidas frente a terceiros, decorrentes da execução dos serviços. 31.2.1 Sem prejuízo da responsabilidade da CONTRATADA, a CONTRATANTE deverá ser previamente informada das subcontratações, sendo certo que não haverá qualquer vínculo contratual ou legal entre a CONTRATANTE e as subcontratadas.

Na verdade, a Amazônia existe apenas para a Geosol e para uma função bem específica. Ela não tem atuação fora do grupo, tanto que é desconhecida pelas empresas clientes da Geosol. Ela possui funcionários, poucos, se comparado a Geosol, e até presta um serviço bem específico. Porém, o fundamental equipamento utilizado na atividade de perfilagem e medição de desvio de furo - o aparelho Deviflex ou Maxibor - tem um custo superior a R\$100 mil e não é de propriedade da Amazônia. Aliás, qualquer equipamento ou veículo utilizado é de propriedade da Geosol (ou da Localog). Não há ativo imobilizado na Amazônia (exceto um microcomputador adquirido em 2008). Não há pagamentos por material, pessoal terceirizado ou equipamentos na Amazônia. Faltam materiais, equipamentos e pessoal para a extensa lista de itens de prestação de serviços constantes nas notas fiscais emitidas. Existiria uma lista de serviços complementares previamente definida pela direção da Geosol e todos serviços constantes nesta lista teriam seus valores repassados para a Amazônia.

As diligências, os termos de esclarecimentos lavrados durante o procedimento fiscal, que tiveram papel fundamental para o total esclarecimento dos fatos, bem como pelo testemunhado nos locais e pelo conversado com terceiros/funcionários, desmentem as respostas formais da empresa. A Amazônia Meridional tem, em realidade, uma função bem caracterizada: servir para reduzir o pagamento de tributos da fiscalizada Geosol.

O contrato celebrado entre a Geosol e a Amazônia Meridional para a prestação de serviços é relativamente simples, pouco elucidativo e, o mais grave, sem o cumprimento das cláusulas contratuais pelas partes. Quem assina pela Amazônia também é diretor da Geosol.

O contrato entre Geosol e Amazônia vige desde julho de 2004, é por prazo indeterminado e algumas cláusulas contratuais chamam a atenção por tentar dar uma aparência de legalidade e independência a algo que é feito por uma única empresa, a Geosol.

A cláusula terceira estabelece: O valor da prestação dos serviços relacionados à CLÁUSULA PRIMEIRA, serão definidos de comum acordo entre as partes.

A definição dos valores é feita somente pela Geosol. Há apenas o repasse dos valores para a Amazônia, de acordo com as atividades ditas complementares que seriam de sua responsabilidade. No termo de esclarecimentos de 30 de novembro explicou-se que "não há uma definição prévia dos valores. É a equipe comercial/orçamentária da Geosol quem faz as propostas ao cliente e define os valores dos serviços".

A cláusula quarta estipula que os pagamentos serão efetuados de acordo com a medição apresentada e conferida pela emissão das notas

fiscais de serviços. Contudo, a medição é feita pela Geosol e depois é conferida e aprovada pelo cliente. Há somente o repasse de valores de algumas atividades. Não é a Amazônia quem prepara o boletim de medição. Este é feito pela própria Geosol.

A cláusula sexta estipula, como obrigações da contratante, arcar com todos os itens de custos diretos e indiretos da prestação. Não há nenhum risco por parte da Amazônia. Ocorre, às vezes, de uma empresa contratante arcar com o ressarcimento de alguns tipos de despesas. Mas, arcar com todos os itens de custos, somente entre empresa interdependentes.

Segundo a cláusula oitava, todos os avisos, comunicações e solicitações entre as partes deverão ser dirigidos por escrito, por carta devidamente protocolada ou com aviso de recebimento. Foi a Amazônia intimada a apresentar documentos que demonstrassem a comunicação entre as empresas. E o comprovado foi que não existem esses documentos. Como a empresa não atendeu a esse item da intimação, lavrou-se termo no qual foi esclarecido que "a comunicação entre a Geosol e a Amazônia é informal, realizada somente verbalmente, não havendo documentos ou correspondência formais entre as empresas".

Conforme consta em termo de esclarecimentos e constatação, a sala onde trabalha o responsável administrativo pela Amazônia encontra-se dentro do prédio da Geosol, no bairro Olhos d'água. Não há esses documentos formalizados, exigidos contratualmente, simplesmente porque as empresas se confundem e a Amazônia é gerenciada pela própria Geosol.

Quanto aos valores pagos pela Geosol para a prestadora de serviço Amazônia, percebe-se claramente a disparidade entre os custos e despesas incorridos pela prestadora de serviço e os valores recebidos da Geosol. Os custos com essas atividades complementares de sondagem, apesar de serem uma atividade acessória, têm um valor expressivo na Geosol, empresa tributada no lucro real. Constata-se, pois, a inequívoca intenção de majorar os custos na Geosol, para diminuir o lucro tributado, passando a tributar na empresa prestadora de serviço do grupo econômico, esta optante pelo lucro presumido, conseqüentemente em menor valor.

Não há problema em terceirizar atividades da empresa (respeitadas as regras impostas pela legislação trabalhista), nem que esta empresa terceirizada seja optante pelo lucro presumido. Todavia, a terceirizada deve realmente prestar os serviços e os pagamentos devem ser condizentes com os serviços prestados.

A Amazônia presta serviços exclusivamente à Geosol. No contrato entre a fiscalizada e a Amazônia há a previsão da contratante arcar com todos os itens de custos diretos e indiretos da prestação dos serviços. Em 2007, de um total de R\$1,457 milhão de custos totais apurados, há o pagamento pela Geosol, que é do mesmo grupo econômico, de R\$ 8,2 milhões pelos supostos serviços prestados. Em relação a 2008, os números mantêm a mesma discrepância: R\$2,0 milhões de custos totais para um faturamento diretamente à fiscalizada de R\$9,176 milhões.

Com a transferência deste volume de recursos, o lucro contábil na prestadora fica artificialmente inflado. A Amazônia, tributada pelo lucro presumido, logicamente utiliza-se da faculdade de distribuir os lucros, isentos de tributação, com base na escrituração contábil, que indiretamente vão beneficiar a própria Geosol, pois a Amazônia é sua controlada indireta.

Percentuais tão elevados despendidos com a operação e terceirização são justificados somente com as vinculações societárias, balizados em um contrato tão favorável à empresa prestadora de serviço.

Saliente-se que não há qualquer outra operação desta natureza realizada nos mesmos moldes com outra empresa sem vinculação.

Enquanto a Amazônia tinha uma média de pouco mais de 30 funcionários ao longo de 2007, a Geosol possuía cerca de 1.300. Isso é um exemplo marcante da diferença de estrutura entre as duas empresas.

A Localog - Locação e Logística S/A foi constituída como sociedade por ações em outubro de 2002, tendo a Geosol subscrito 99,95% das ações e integralizado com lotes e veículos que lhe pertenciam. Em 2007, quando houve aumento de capital social da Santa Marta Participações, a Geosol integralizou seu acréscimo via cessão da participação que possuía na Localog. Por isso, a Localog tem como acionistas a empresa de participação do grupo e mais duas pessoas físicas, também diretores da Geosol.

A Localog é a empresa do grupo proprietária dos imóveis, da maioria dos veículos e de grande parte dos equipamentos. Possui em seu ativo permanente todos os veículos e equipamentos mais antigos que já estavam totalmente depreciados na Geosol, além dos imóveis utilizados pela fiscalizada. Com a transferência desse acervo, já contabilmente depreciado, da Geosol para Localog, passou a fiscalizada a aluga-los de sua controlada.

Em tese, não há problema em terceirizar atividades de administração de bens de uma empresa, nem que a empresa terceirizada seja optante pelo lucro presumido. Todavia, a terceirizada deve realmente ser a gestora desses bens, os pagamentos devem ser condizentes com os valores praticados no mercado, assim como as condições do negócio. Todos esses requisitos são essenciais para não configurar a burla tributária.

Em termo de constatação lavrado em 16 de maio de 2011, constata-se que a Localog não funciona no endereço cadastral. O local escolhido como domicílio é somente uma sala na cidade de Ibitiré/MG, contudo sem qualquer atividade operacional ou administrativa. Já o termo de esclarecimentos e constatação lavrado em 17 de maio, informa-se: "é a Localog a proprietária dos veículos, bem como quem faz a manutenção dos veículos; para definir os valores de aluguel dos veículos é utilizado o preço de mercado".

Em visita às dependências da Geosol, conheceu-se a Localog, contígua a Geosol, onde seriam realizadas as manutenções dos veículos. Chamou a atenção o fato de os veículos terem estampada na carroceria somente a logomarca da Geosol.

A Geosol era a principal cliente da Localog. Havia somente mais uma outra cliente, a SGS Geosol Laboratórios, também do grupo econômico, e para qual a Localog locava um imóvel, também contíguo à Geosol, situado no bairro Olhos d'Água.

Na contabilidade da Localog, também relativamente simples, a empresa tinha altíssimos lucros contábeis. Os maiores custos e despesas consistiam basicamente no custo com depreciação e despesas tributárias. Eram insignificantes os outros valores de custos e despesas. Havia míseros desembolsos com combustíveis e IPVA. Despesas com peças ou serviços de manutenção ocorreram praticamente somente no ano de 2008 e em pequena monta (menos de \$31mil), algo inimaginável para uma empresa que seria proprietária de quase 150 veículos, entre caminhões, tratores e caminhonetes.

Da análise das notas de débito com a discriminação dos veículos locados foi possível detectar uma fraude na elaboração dos demonstrativos apresentados à fiscalização: em novembro e dezembro de 2008, consta na relação o veículo S10 placa HNM0079 ano 2010. Questionada a Localog (e também a Geosol), a empresa informou apenas que o veículo correto seria o de placa HDT-8724 ano 2008. Logicamente a resposta não convence. A única explicação plausível para constar em um demonstrativo de 2008 um veículo com a indicação de sua verdadeira placa e que só seria fabricado no ano de 2010 é que os demonstrativos foram produzidos somente para atender à fiscalização. Esses demonstrativos não existiam à época - 2007 e 2008 – e foram elaborados somente agora, por isso com um erro crasso. E não existiam os demonstrativos porque as empresas se confundem e funcionam como uma só.

A Localog foi questionada a informar quem era a responsável pelo pagamento do IPVA. Em resposta, informou que era a Geosol "conforme ocorre na prática de locação de imóveis, pelo qual os impostos incidentes são de responsabilidade da locatária." Os impostos incidentes nas locações de imóveis podem até ser pagos pelos locatários, mas tudo por disposições contratuais. O pagamento pela Geosol do IPVA ocorria por mera liberalidade. Liberalidade que não existia com as demais empresas com as quais a Geosol alugava veículos. A Geosol não paga o IPVA dos demais veículos locados de outras empresas, somente da Localog e sem nenhuma previsão contratual.

Segundo a fiscalizada, por serem empresas do mesmo grupo, para definir os valores de aluguel são utilizados os preços de mercado. Porém, os preços pagos pela Geosol para os veículos e equipamentos locados da Localog (mesmo com todos os benefícios da Localog já citados) são bem superiores aos pagos a outras empresas locadoras. O quadro abaixo demonstra as diferenças de preço, que, apesar de não serem absurdas, não deixam de ser significativas tanto monetariamente quanto no aspecto do planejamento tributário.

Mês	Veículo	Valor Pago a Localog	Valor Pago a outra locadora	Empresa Locadora	Placa - veículo locado
out/07	Toyota Bandeirante	4.500,00	3.207,00	SB Locações	KFY-7132

		4.500,00	3.850,00	SB Locações	JTZ-5799
ago/08	Pickup Nissan	5.000,00	4.190,00	GNV Rent a car	HJB-5164
		5.000,00	3.900,00	Total Flex	HDV-0007
ago/08	Pickup L200	5.000,00	4.425,00	Premium	HEB-9411
out/08	Pickup Hilux 4x4	5.000,00	4.000,00	DKO	HGL-3312
out/08	Pickup L200	5.000,00	4.000,00	Super Rent a Car	HDV-0059

Esta discrepância de valores fica também visível quando são analisados os dois boletins de medição - BM apresentados. No BM de Dezembro/07 consta que quando a Geosol alugou/sublocou para terceiros veículos (que não possuía veículos, senão os alugava da Localog) o preço cobrado deste cliente foi praticamente a metade do que a fiscalizada pagava por esses mesmos veículos.

Por mais que a empresa usualmente não faça este tipo de sublocação, fica caracterizada ainda mais a definição aleatória do preço destes aluguéis.

Com relação aos imóveis, todos estes aspectos de sobrevaloração também estão presentes. Enquanto o valor contábil desses bens situa-se em torno de R\$2,4 milhões, por eles a Geosol pagava mensalmente a quantia de R\$230.000,00.

Na verdade, a Localog existe apenas para a Geosol e para uma função bem específica. Ela não tem atuação fora do grupo. Possui poucos funcionários, até justificável pelo tipo de atividade, mas a gestão de todo o ativo é efetuada pela Geosol. Os veículos ficam locados todo o tempo. Não há um único à disposição da Localog. É a Geosol quem define tudo: os veículos a serem adquiridos, a distribuição nas localidades, os valores a serem pagos (inclusive acima do preço de mercado), e até os controles, se feitos na época oportuna, são realizados pela equipe da Geosol. Não há pagamentos por peças, serviços de manutenção, combustíveis, reformas nos imóveis. Todas as despesas de manutenção estão contabilizadas na própria Geosol, inclusive as despesas do IPVA. Apesar desta desproporcionalidade de obrigações, os preços praticados estão bem acima dos de mercado. Tanto benefício teria um motivo: aumentar os custos na Geosol, transferindo a tributação, em valores bem inferiores, para a Localog. O quadro abaixo demonstra as diferenças de obrigações assumidas nas duas empresas.

	GEOSOL		LOCALOG	
	2007	2008	2007	2008
Custos de Peças	6.598.889,00	1.982.677,00	218,00	

				10.491,00
Serviços Manutenção	11.592.877,00	17.526.645,00	235,00	20.254,00
Combustíveis/Lubrificantes	9.261.610,00	9.297.990,00	-	156,00
IPVA	109.984,00	159.195,00	1.936,00	-

O contrato celebrado entre a Geosol e a Localog para a locação de veículos é extremamente simples, inconcebível para uma empresa do porte de uma Geosol. Quem assina pela Localog também é diretor da Geosol. Assinado em janeiro de 2007, tinha prazo determinado de 3 anos e continha poucas cláusulas contratuais, sem definição de responsabilidades e sem menção das obrigações das partes. E na cláusula 4.2 define que a locatária somente fará pagamento à locadora, mediante apresentação por esta última de nota de débito e após a comprovação do pagamento dos impostos incidentes. Mais uma prova de que o IPVA era de responsabilidade da Localog.

Também houve a apresentação do contrato de locação de imóveis, acompanhado dos termos aditivos, e do contrato de locação de equipamentos, este praticamente idêntico ao contrato de locação de veículos.

Quanto aos valores pagos pela Geosol para a Localog, percebe-se também a disparidade entre as mínimas despesas assumidas pela locadora (exceção para depreciações e as despesas tributárias) e os altos valores recebidos da Geosol.

As despesas incorridas pela Localog são poucas, porém como proprietária dos bens (apesar de não os gerir) recebe um preço bem alto e de valor significativo da Geosol, empresa tributada no lucro real. Constatase, pois, mais uma vez, a inequívoca intenção de majorar as despesas na Geosol, para diminuir o lucro tributado. O quadro a seguir o demonstra.

	GEOSOL		LOCALOG	
	2007	2008	2007	2008
Custos de Peças	6.598.889,00	1.982.677,00	218,00	10.491,00
Serviços Manutenção	11.592.877,00	17.526.645,00	235,00	20.254,00
Combustíveis/Lubrificantes	9.261.610,00	9.297.990,00	-	156,00
IPVA	109.984,00	159.195,00	1.936,00	-

Nota-se, além dos altíssimos lucros, que quase a totalidade da receita é oriunda da Geosol. O restante das receitas operacionais refere-se a aluguel para outras empresas do grupo. O custo com manutenção e peças é quase zero em 2007 e de míseros R\$

31mil em 2008, embora a Localog fosse proprietária de aproximadamente 150 veículos entre caminhões, caminhonetes e veículos de passeio.

O valor da receita auferida é praticamente o dobro do valor dos bens constantes na contabilidade. Ou seja, de cada R\$1,00 do valor contábil de um bem, a Localog consegue auferir R\$2,00 de receita, com muitas das despesas sendo assumidas pela Geosol. Poucos negócios são tão rentáveis como esse. Frise-se que a origem dos bens da Localog foi a integralização efetuada pela Geosol com esses bens que em sua maioria estavam já depreciados.

Com a transferência deste volume de recursos, o lucro na locadora fica artificialmente inflado. A Localog, tributada pelo lucro presumido, logicamente utiliza-se da faculdade de distribuir os lucros, isentos de tributação, com base na escrituração contábil que indiretamente vão beneficiar a própria Geosol, pois a Localog é sua controlada indireta.

Percentuais tão elevados despendidos com essa forma de operação são devidos às vinculações societárias. Nas relações e transações internacionais, essa situação, também muito comum, é combatida e balizada pelo chamado princípio arm's length, que, resumidamente, define que o preço utilizado nas transações entre pessoas vinculadas deverá ser o mesmo como se as companhias envolvidas fossem independentes.

A Localog é dependente da Geosol, inclusive na gestão dos bens. Os veículos, tanto os mais novos quanto os antigos possuem a logomarca da Geosol e sem identificação da Localog como sua proprietária. Nesse ramo de negócio, é comum haver empresas locadoras de veículos que fazem contratos com as mineradoras ou com as prestadoras de serviços. Os veículos até têm alguma identificação da locatária, porém, em geral, com os seguintes dizeres "em serviço para empresa X" ou "a serviço de Y". Nunca com a total identidade, com pintura da carroceria e codificação da locatária.

O fato de as empresas do grupo estarem com domicílio tributário em Ibitaré/MG, apesar de não estarem estabelecidas naquele local, também indica uma predisposição a cometer ilícitos. Não houve prejuízos para o desenvolvimento da fiscalização, pois os termos eram lavrados na sede da Geosol em Belo Horizonte. Também não há influência na apuração dos tributos administrados pela Receita Federal. A economia de tributos pode englobar o imposto sobre serviços de qualquer natureza, o ISS. As notas fiscais sempre foram emitidas no endereço de Ibitaré/MG.

Grande parte das despesas efetuadas ou foi artificialmente majorada ou se trata de despesa inexistente porque não houve a prestação dos serviços, visto terem sido executados pela própria fiscalizada. Os serviços prestados pela Amazônia e os aluguéis pagos à Localog fogem à racionalidade econômica.

Não há independência das prestadoras, que, umbilicalmente ligadas à Geosol, fazem somente o que esta determina. O que há é uma criação artificial de despesas na Geosol, que consideramos não necessárias. Portanto, motivo de glosa dessas despesas.

No tipo de situação tratada nesse procedimento fiscal, de planejamento tributário abusivo, os documentos produzidos pelo contribuinte fiscalizado, de uma maneira geral, até podem estar em conformidade com as formalidades exigidas e tentar demonstrar uma aparência de legalidade. Porém, a intenção e a realidade dos fatos é outra.

Não havendo a prova direta, busca-se colher e demonstrar as denominadas provas indiretas. O que deve prevalecer é a natureza sobre a forma e, para isso, usa-se o conjunto das provas e indícios a fim de buscar a verdade material dos fatos.

Com os elementos colhidos e enumerados no presente relatório, conclui-se que as provas indiciárias estão precisas e convergentes. Buscou-se a verdade por coerência e correspondência.

Demonstrada toda a engenharia tributária realizada pelo contribuinte e considerando a legislação tributária, quando define, no art. 299 do RIR/99, os critérios para a dedutibilidade das despesas, procedemos a glosa das despesas da Geosol S.A. com Amazônia Meridional e com a Localog Ltda por considerar tais gastos indedutíveis.

A infração apurada para o IRPJ gera reflexo na determinação da base de cálculo da CSLL, nos termos da Lei nº 7.689/88, combinado com o art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996.

A base de cálculo da CSLL é o lucro líquido ajustado apurado com observância da legislação comercial. E pelo princípio da entidade, dispêndios efetuados por liberalidade não podem ser contabilizados como despesas, sob pena de comprometimento da realidade patrimonial da empresa. Assim, a infração de glosa de despesas implica lançamento decorrente de CSLL.

Para chegar ao valor devido, partiu-se dos dados constantes nas DIPJ das empresas, nas notas fiscais emitidas pela Amazônia, nas notas de débitos emitidas pela Localog e nas contabilidades da Geosol, da Amazônia e da Localog, todas recebidas em meio magnético ou recuperadas do Sped - Sistema Público de Escrituração Digital.

Considera-se que todos os gastos foram em benefício da própria Geosol. Aceitaram-se todas os custos e despesas administrativas da Amazônia e da Localog (inclusive referente a outros clientes no período). Já os valores dos tributos retidos na fonte e os valores declarados estão sendo considerados para anular qualquer efeito caso não houvesse as já mencionadas operações e pagamentos artificiais.

Ou seja, glosaram-se as despesas consideradas indedutíveis na apuração do lucro da Geosol, porém consideram-se e aceitam-se os custos e as despesas incorridas pelas empresas, pois se considera que tudo foi em benefício e diretamente ligado à fiscalizada.

Inicialmente, calculou-se quais foram as receitas realmente auferidas pela Amazônia e pela Localog, excluindo-se as receitas oriundas da Geosol. Assim, chegou-se à nova base de cálculo nas prestadoras.

Com a nova base de cálculo das prestadoras, calculou-se o tributo devido, fez-se a dedução dos valores retidos na fonte e chegou-se ao valor do tributo a pagar.

Em virtude da exclusão das receitas oriundas da Geosol, o valor pago declarado pelas prestadoras Amazônia e Localog é superior ao valor realmente devido. Chegou-se então aos valores excedentes pagos ou declarados por Amazônia e Localog.

Estes valores, relativos às diferenças de tributos devidos por estas empresas, serão utilizados como créditos a serem descontados diretamente no cálculo dos tributos na Geosol.

Como se considerou que Amazônia e Localog foram utilizadas em benefício direto da Geosol, nada mais justo que aproveitar os custos e despesas incorridas naquelas empresas, como se fossem despesas da própria Geosol (exceto as despesas indedutíveis consideradas pelas prestadoras e as despesas tributárias próprias de IRPJ e CSLL que serão deduzidas diretamente no cálculo do imposto devido).

Considerando os custos e despesas incorridos pela Amazônia e pela Localog calculados na etapa anterior, foram glosadas as despesas efetuadas com a Amazônia e Localog. A diferença encontrada refere-se à infração apurada.

Então se apura a nova base de cálculo dos tributos, em função da glosa das despesas. Para o cálculo da nova base de cálculo dos tributos foram utilizadas informações da DIPJ da Geosol. Obtêm-se agora os valores de IRPJ e CSLL devidos pela Geosol, porém, ainda sem considerar os tributos excedentes previamente calculados das prestadoras.

Finalmente chegou-se aos valores dos tributos devidos após as deduções. Estes valores servirão de base para o cálculo dos juros e multas.

Impugnação do lançamento

Em 09.02.2012 o sujeito passivo foi pessoalmente cientificado dos lançamentos, conforme assinatura firmada no próprio corpo das peças fiscais por seu representante legal (vide fls. 1.044 e 1.054). A data da ciência do sujeito passivo é reafirmada pelo despacho de encaminhamento a folhas 1.064.

O sujeito passivo, por sua vez, apresentou uma só impugnação, juntada a folhas 1.065 a 1.088, acompanhada da documentação juntada a folhas 1.089 a 2.906.

Por meio do despacho nº 160, datado de 2 de agosto de 2012, o Presidente desta 3ª Turma de Julgamento da DRJ/BHE, assentindo à proposta do relator, determinou o retorno dos autos à repartição de origem, para que a autoridade preparadora confirmasse a data do efetivo recebimento da impugnação.

O resultado da diligência acha-se a folhas 2.912 a 2.913. A primeira dessas folhas consiste numa comprovante da data em que foi apresentada a impugnação. E a segunda, num despacho de encaminhamento no qual a autoridade lançadora afirma, invocando o documento da folha precedente, que a impugnação é tempestiva, por ter sido apresentada em 09.03.2012.

Os enunciados seguintes resumem o conteúdo da impugnação em causa.

Defesa conjunta contra os dois autos de infração

Apesar de as complementações de IRPJ e CSLL terem sido formuladas em diferentes autos de infração, tudo faz parte de um só procedimento administrativo, por se estar diante da chamada tributação reflexa. Assim, a defesa é feita numa única de impugnação, ainda que um capítulo especial tenha por objeto apenas a CSLL.

Não submissão da Geosol ao pagamento da CSLL

O fundamento legal para a exigência da CSLL é a Lei nº 7.689/88, combinada com o art. 28 da Lei nº 9.430/96, segundo o qual se aplicam à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta lei, isto é, as pertinentes ao IRPJ. Vale dizer: a própria Fiscalização reconhece que, apesar das alterações pontuais nela introduzidas ao longo dos anos, a CSLL continua sendo regida, em sua essência, pela citada Lei nº 7.689/88.

Ocorre que a Geosol não está obrigada a pagar a CSLL, uma vez que tem a seu favor sentença transitada em julgado, mediante a qual foi declarada a inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88 e a inexistência de relação jurídica que a obrigue a pagar a contribuição a CSLL.

Conforme se vê pelos anexos documentos nº 5 a 17, constituídos pela certidão da Secretaria do Juízo, petição inicial, sentença, recursos de apelação, acórdão inicial, embargos de declaração da Geosol, respectivo acórdão acolhendo-os, e certidão de seu trânsito em julgado, em 1989 a autuada, em litisconsórcio facultativo, ajuizou ação ordinária declaratória, a qual foi julgada procedente, com a declaração de inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88, e conseqüente inexistência de relação jurídica que obrigasse as autoras ao pagamento da CSLL. A decisão final, espelhada nos acórdãos do TRF/1ª Região, transitou em julgado em 03/11/1992.

Tendo o Supremo Tribunal Federal posteriormente julgado constitucional a Lei nº 7.689/88, exceto em relação ao ano-calendário de 1988, estabeleceu-se generalizada controvérsia em torno da permanência dos efeitos das sentenças transitadas em julgado com base em acórdãos de segunda instância contrárias ao posterior entendimento daquela Corte Superior, o que ficou superado, principalmente pelo fato de tal posição não ter tido o mérito rescindir a coisa julgada que, bem ou mal, se materializou.

A legislação superveniente à Lei nº 7.689 em muito contribuiu para o fomento da controvérsia. É que diversas leis alteraram a CSLL, ora no pertinente à alíquota, ora no que diz respeito à base de cálculo, forma de apuração e de pagamento, a exemplo da Lei Complementar 70/91 e das ordinárias nº 9.245/95 e 9.430/96, estas duas últimas citadas pela fiscalização. Para o Fisco, tais Leis teriam tido o mérito de reinstaurar a CSLL para as empresas detentoras de sentença transitada em julgado. Daí a sua investida contra vários contribuintes que se encontravam em semelhante situação.

Submetida ao crivo do Poder Judiciário, após idas e vindas, a questão encontrou no Superior Tribunal de Justiça (doravante STJ) solução definitiva, em julgamento de recurso submetido ao regime do art. 543-C do Código de Processo Civil, incluído pela Lei nº 11.672, de 08/05/2008. Trata-se do Recurso Especial nº 1.118.893/MG, julgado em 23/03/2011 e provido, por unanimidade, cuja ementa se transcreve na impugnação.

Nem se diga que a DRJ de Belo Horizonte não deveria observar a posição definitiva do STJ, acerca da continuidade dos efeitos da coisa julgada passada a favor da Geosol. Claro que sim, pois no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) isto é obrigatório, conforme o disposto no art. 62-A do seu Regimento Interno, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009, nele incluído pela Portaria MF nº 586, de 29/11/2010. Não teria sentido o órgão julgador de primeira instância administrativa deixar de aplicar algo que é de observância obrigatória no de segunda.

Dessa forma, independentemente de considerações outras, deverá ser declarada a nulidade do AI-CSLL, em sua totalidade, tendo em vista que a Geosol tem decisão transitada em julgado a seu favor que declara a inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88.

Nulidade de ambos os autos de infração pela adoção de procedimentos ainda dependentes de regulamentação em lei ordinária

Não há como subsistir nenhum dos autos de infração, por uma simples razão: o procedimento posto em prática pela fiscalização para a formatação das respectivas exigências, se tipifica, de forma clara, como o previsto no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional (doravante CTN), ainda que seus elaboradores tenham tentado dar-lhe a simples roupagem de glosa de custos ou despesas, seguida de medidas compensatórias atenuantes.

De acordo com o relatado nas páginas 44 a 47 do TVF e sintetizado nos itens 02 a 02.2 dessa defesa, a fiscalização desconsiderou os atos e negócios jurídicos praticados entre Geosol, Amazônia e Localog, se valendo, para tanto, de procedimentos próprios, e não daqueles fixados em lei ordinária, por sinal, ainda não editada.

Foram além os auditores fiscais, desconsiderando as próprias personalidades jurídicas e as condições de contribuintes ostentadas pelas duas referidas empresas, regular e individualmente inscritas como tais no CNPJ. E, a pretexto de fazer justiça, anularam a taxaçaõ das receitas por elas auferidas, remeteram seus custos e despesas para a Geosol, como se dela fossem e,

finalmente, creditaram-lhe o IRPJ e a CSLL recolhidos pela Amazônia e pela Localog, com bases em seus lucros presumidos, de 32% sobre as respectivas receitas brutas.

Sem nenhuma lei ordinária dispondo sobre qual seria a autoridade competente para determinar a desconsideração dos atos e negócios jurídicos, assim como os procedimentos a serem observados, a fiscalização, a seu modo, pôs em prática o ainda inaplicável parágrafo único do art. 116 do CTN. Sobre a necessidade de semelhante lei, transcreve-se citação doutrinária.

Diante desse quadro, poderiam os julgadores de primeiro grau redarguir: ficaria, então, o fisco obrigado a aceitar passivamente tudo aquilo que, no seu entendimento, não estaria dentro dos padrões de legalidade? Claro que não. Se os preços praticados pela Amazônia e pela Localog, contra a Geosol, ficaram acima do que esta pagaria a partes não relacionadas, que fossem então decotados os eventuais excessos, nas duas pontas, e não as despesas, como um todo.

A glosa das despesas ou custos, como um todo, ou seja, como se não fossem necessários ao custeio das atividades da Geosol, caracterizaria manifesta contradição, visto que, nos procedimentos colocados em prática, os incorridos por Amazônia e Localog foram considerados como dedutíveis na Geosol, ou seja, necessários ao custeio de sua atividade. Eventuais críticas que se revelassem cabíveis teriam que ter por alvo apenas os preços praticados.

Do mesmo modo que a fiscalização asseverou que a existência e a atuação de Amazônia e Localog tiveram como motivação única a redução da carga tributária da Geosol, é lícito a esta retrucar que o inusitado procedimento posto em prática pelo fisco teve por objetivo arrecadar, com pesadas multas e juros, as diferenças decorrentes dos dois regimes de tributação (lucro real x lucro presumido), com eliminação de quaisquer margens a favor das duas referidas empresas, onde poderiam ser tributadas como lucro presumido.

Distorção dos fatos com reflexos nas conclusões da fiscalização

É verdade que a quase totalidade dos R\$2.362.000,00 do capital inicial da Localog, fundada em 10/10/2002, foi integralizado mediante a incorporação de bens móveis e imóveis então integrantes do ativo imobilizado da Geosol, no importe de R\$2.360.863,00 conforme se vê pela ata de fls. 971 a 979.

Não é menos verdade, entretanto, que a operação foi formalizada com base nos valores residuais contábeis dos bens constantes da escrituração mercantil da Geosol (custos de aquisição, menos depreciações acumuladas), os quais se encontravam em patamares bastante inferiores aos que seriam os de mercado na época. Assim, teve efeitos meramente permutativos, não acarretando ganho ou perda de capital na Geosol, e ainda teve o mérito de transferir os respectivos bens à Localog, a título de propriedade, nos termos do art. 9º da Lei nº 6.404, de 15/12/76.

Assim, não soa razoável a assertiva da Fiscalização de que a partir daí "surtem os problemas". O que ocorreu se caracterizou como legítima reorganização societária, da qual resultou o redirecionamento da Geosol para a sua verdadeira vocação, que sempre foi a de prestação de serviços de sondagem, voltada para a pesquisa mineral. Daí a criação de uma empresa dita "patrimonial", traduzida na Localog. A eventual economia de tributos pode até ocorrer, nos termos permitidos pela legislação de regência de cada espécie. Mas ela não foi o fator determinante de tal rearranjo societário, cuja implementação se traduziu em ato de gestão, amparado e recomendado pelo poder/dever dos administradores, conforme o preconizado no art. 153 da Lei nº 6.404/76.

Assim, consolidada a propriedade dos bens na Localog, a locação posteriormente ajustada entre ela e a Geosol deve ser examinada sob a ótica da razoabilidade dos aluguéis, os quais não tem, necessariamente, que ficar vinculados aos seus custos de aquisição, mas sim aos valores de mercado, com destaque para os imóveis, sendo certo que a frota de veículos já foi toda substituída, como comprovam as fichas de controle do ativo fixo, adiante numeradas.

Afirmam os agentes fiscais, acerca de eventuais diferenças nos valores de aluguéis de veículos pagos à Localog, pela Geosol, em comparação com os despendidos com partes não relacionadas, que "apesar de não serem absurdas, não deixam de ser significativas tanto monetariamente quanto no aspecto do planejamento tributário". A assertiva está embasada no quadro e nas notas fiscais reproduzidas nas páginas 29 a 33, pelas quais se vê que os preços não apresentam disparidades significativas. Além disso, não se pode perder de vista que a comparação baseada apenas em documentos fiscais pode não ser uma boa fonte, como não é, tendo em vista que, por esse meio, não é possível comparar, também, os estados de conservação e as exatas características dos veículos locados. Sem prejuízo deste detalhe, a autuada anexa à presente impugnação cópias de cotações de outras locadoras e de recibos de locação, com elas, de diversos veículos, pelos quais se vê que há compatibilidade com os preços praticados pela Localog (anexos documentos nº 25 a 32). Apesar de serem de anos posteriores a 2007 e 2008, se prestam à comparação, pois há uma relativa estabilidade de preços no mercado automobilístico, com reflexos naturais no de locação.

No caso da Localog, há vários veículos que são adaptados especialmente para a Geosol que, por sua vez, têm que atender às especificações de seus clientes, com destaque para a principal delas, a Vale S. A., por demais exigente.

Merece crítica a observação da fiscalização, de que a frota de veículos da Localog seria gerenciada pela própria Geosol, sua locatária tanto que o nome da locadora nem figuraria na identificação exterior, normalmente fixada com destaque em suas portas. Primeiro, porque isto ocorre também com veículos locados de outras empresas, partes não relacionadas, a exemplo da van Frontier XE, CD, placa HNX-5022, arrendada da Total Flex Locadora de Veículos Ltda. Apesar de sua proprietária ser a citada locadora, conforme o comprova o certificado de registro e o respectivo contrato de locação, em suas portas dianteiras aparece a sigla GSL (de Geosol), como se vê pelos anexos fotográficos perfeitamente legíveis (documentos nº 33 a 36). Igual ocorrência é

verificada, também em veículos alugados da Localog (ver exemplos refletidos nos anexos documentos n.º 37 e 39).

Ainda que assim não fosse, a eventual identificação apenas da Geosol em nada deporia contra a veracidade da locação. É natural que assim seja, pois demonstra, perante os clientes, a pujança da companhia; e porque é assim que fazem todas as grandes empresas que se valem de veículos de terceiros em suas operações. Muitas vezes, sem a identificação da locadora, coloca-se apenas "a serviço da ..."

Com respeito à simplicidade dos contratos salientada pela fiscalização, trata-se de algo natural, em se tratando de partes relacionadas, nas quais são mínimas as possibilidades de instauração de dissídios. Crítica maior seria cabível acaso fosse o contrário. Dir-se-ia que "o papel aceita tudo". Deve-se priorizar mais a essência do que a forma, como preconizado no art. 107 do Código Civil de 2002 e proclamado pelo Superior Tribunal de Justiça em precedente citado na impugnação.

Quanto aos aluguéis de imóveis nos anos fiscalizados, entre os quais se incluem os adjacentes, posteriormente adquiridos pela Localog, não existem discrepâncias capazes de justificar sua glosa. Para demonstrá-lo, a Geosol solicitou à empresa especializada BBC Engenharia Ltda sua avaliação para aqueles dois períodos-bases. Os resultados desse criterioso trabalho estão refletidos em dois laudos, com várias páginas, ora juntados como documentos n.º 43-A, relativo aos imóveis situados nos bairros Olhos d'Água, em Belo Horizonte, MG, e no Jardim Canadá, município de Nova Lima, MG; e n.º 43-B, pertinente aos imóveis localizados em Parauapebas, estado do Pará, prevalecendo tais números para todas as páginas dos respectivos laudos. As avaliações foram feitas no corrente mês de março de 2012, pelo que os valores presentes encontrados foram deflacionados para os anos de 2007 e 2008, com base no próprio IGP-M da FGTS, largamente utilizado no mercado de locação de imóveis.

Para os de Belo Horizonte e Nova Lima, a avaliadora encontrou aluguéis, de mercado, de R\$164.039,42 mensais para 2007 e R\$182.437,61 para 2008, enquanto os pagos pela Geosol, nos dois citados anos, ficaram em R\$165.000,00 mensais. Para os de Parauapebas, PA, a avaliadora sugeriu os seguintes valores: R\$51.427,39 para o ano de 2007 e R\$55.411,08 para o de 2008, contra R\$65.000,00 mensais pagos pela Geosol.

Portanto, levando-se em conta as avaliações de mercado e os praticados pelas partes (locadora e locatária), encontra-se uma diferença para mais de R\$13.572,61 mensais em 2007, ou seja, R\$162.871,32 para aquele ano todo (imóveis de Minas Gerais e do Pará), que poderiam, em tese, ser objeto de glosa, como despesa dedutível, na Geosol.

No entanto, em 2008 a diferença seria para menos (valores praticados inferiores aos de mercado), em R\$17.437,61 mensais, quanto aos imóveis situados em Belo Horizonte e Nova Lima (R\$165.000,00 - R\$182.437,61); e para mais em R\$9.588,92 mensais, em relação aos imóveis de Parauapebas, PA (R\$65.000,00 - R\$55.411,08). Vale dizer, uma diferença

líquida para menos, na relação valores praticados x valores de mercado, de R\$7.848,69 mensais, ou R\$94.184,28 no ano todo.

Feito o cômputo das diferenças encontradas para os dois anos, haveria um excesso dos valores praticados, em comparação com os de mercado de apenas R\$68.687,04 (R\$94.184,28 -R\$162.871,32). Este, sim, seria, em tese, o valor passível de glosa.

Nem se diga, como quiseram dar a entender os auditores da Receita Federal, que a Localog dos anos fiscalizados (2007 e 2008) continuaria sendo a mesma do de sua fundação (2002), dependente da Geosol e sem estrutura empresarial própria. Pelo contrário, ela ganhou autonomia gerencial e patrimonial, se estruturou administrativamente, implantou moderno sistema de contabilidade, com rígidos controles informatizados do seu imobilizado, fez novas aquisições de imóveis e equipamentos, renovou, ampliou e diversificou a frota de veículos automotores (exemplos fotográficos anexos - documentos n° 37 a 43), se valendo, inclusive, de financiamentos bancários.

O imobilizado, todo destinado às operações sociais, saltou dos iniciais R\$2.360.863,00, em 2002, para R\$9.909.785,81 em 2007 e R\$11.996.885,12 em 2008, após as deduções das depreciações acumuladas de 4.123.230,68 e 5.726.340,17, respectivamente, conforme anexos balanços patrimoniais (documentos n° 23 e 24).

O salto dos R\$2.370.863,00 para os 17.723.225,29 em 2008 (11.996.885,12 líquidos + 5.726.340,17 de depreciações acumuladas) decorreu, principalmente, do aumento da frota de veículos, cumprindo observar que eles permanecem em uso no máximo três anos, por imposição dos clientes da Geosol, o que significa dizer que as aquisições superaram, em muito, a cifra acima, o que pode ser aferido pelos controles contábeis do ativo fixo, exemplificados nos anexos documentos de n° 44 a 837.

Tais aquisições foram feitas não apenas com recursos próprios, mas também através de financiamentos bancários, conforme cópias de contratos e notas fiscais dos respectivos fornecedores, ora juntados como documentos n° 838 a 1.303.

Também quanto aos imóveis, houve várias aquisições entre 2002 e 2008, pela Localog, uns em Belo Horizonte, lindeiros aos provenientes da Geosol (bairro Olhos d'Água), outros nos municípios de Nova Lima, MG (Jardim Canadá), Ibitité, MG, e de Parauapebas, PA, como comprovam os títulos anexos (documentos n° 1.304 a 1.350).

Assim, se afiguram divorciadas da realidade as críticas feitas pela fiscalização, acerca da estrutura empresarial da Localog. Além disso, como real integrante do segmento de locação de veículos, ela obteve seu registro na Associação Brasileira das Locadoras de Automóveis, conforme carta anexa, datada de 29/04/2008 (documentos n° 1.351 a 1.354), o que a habilita a fazer aquisições diretas das montadoras, como frotista, nos termos do art. 15, inciso II, alínea "b" da Lei n° 7.629, de 28/11/79, como vem ocorrendo há anos.

Os fatos tidos como relevantes pela fiscalização para descaracterizar como efetiva a prestação de serviços à Geosol, pela Amazônia, estão sintetizados no item 03.1.1 da impugnação.

O primeiro deles é o de que a Amazônia teria como única cliente a Geosol que, por seu turno, não contrataria com terceiros os serviços executados pela Amazônia. É claro que num ambiente de desconfiança essa particularidade aguça a curiosidade e a crítica do investigador (auditor fiscal). No entanto, na era da terceirização, como a que se pratica de uns tempos para cá, no mundo todo, isto é perfeitamente razoável. A título de exemplo, cita-se o caso de uma montadora de caminhões que se instalou em Minas Gerais, adotando como sistema operacional a terceirização de todas as suas etapas, dentro do seu próprio galpão industrial. É provável que tenha ocorrido caso de empresa, de propósito específico cujo único cliente teria sido tal montadora.

No caso Geosol x Amazônia, há duas explicações mais que razoáveis. A primeira é a de que a Geosol é uma das poucas de considerável porte que atua no segmento de sondagem voltada para pesquisa mineral. A maior parte delas é composta de pequenas empresas, sem longevidade digna de registro. Há, enfim, muito aventureiro nesse ramo. Logo, não há espaço para a autêntica terceirização.

A segunda é que, graças a longo e contínuo processo interno de aperfeiçoamento, conseguiu a Geosol criar métodos próprios de execução de serviços de sondagem geológica, o que, a seu juízo, a diferencia de suas concorrentes. Destarte, não é apenas justo, mas absolutamente conveniente que dentro do possível, mantenha sob controle a tecnologia que desenvolveu para o seu principal mister. A colocação de estranhos em suas praças de sondagem poderia ocasionar verdadeiro "disclosure" de seu sistema operacional, abrindo as portas para o nascimento de concorrentes. E, pois, questão de "segredo industrial", passível de espionagem.

Nesse contexto é que deve ser analisada a frase atribuída ao "controller" Noilton Gonçalves Franco, no termo de esclarecimentos e constatação a fls. 210/211, adrede preparado pela fiscalização, de "Que os serviços prestados pela Geosol não podem ser subempreitados ou terceirizados". O certo é "não devem", por razões estratégicas, o que não se aplica à Amazônia, por óbvio. Ainda sobre o referido termo, não se pode perder de vista que a simples presença da auditoria fiscal gera um certo temor no administrado que, às vezes, temendo simples atritos, ou mesmo retaliações, prefere assinar o documento que lhe foi apresentado pelo agente, em vez de impugnar partes de seu conteúdo.

Concluiu a fiscalização que apesar da abrangência dos serviços ajustados entre a Geosol e a Amazônia, os efetivamente prestados se limitariam à perfilagem e medição do desvio de furo, e que a prestadora não disporia de maquinários próprios. Não é verdade que os serviços tiveram tal limitação. Além de a assertiva fiscal estar baseada em informações de terceiros, obtidas topicamente, isto é, em um universo limitado no tempo e no espaço, conforme relatado na página 20 do TVF (fls. 1.007), ela é incompatível com os

custos operacionais da Amazônia, nos dois exercícios, contra os quais nada foi objetado, tanto que foram integralmente atribuídos à Geosol, no engenhoso procedimento explicitado nas páginas 44 a 47 do mesmo termo.

O mesmo se diz quanto ao fato de a Amazônia não ter possuído, em 2007 e 2008, equipamentos próprios, mas apenas de empregados, para execução dos trabalhos. Ainda que pequena parte tenha sido realizada com ferramenta da Geosol, o certo é que predominou o trabalho braçal, como o utilizado na abertura de acessos até as praças de sondagens, apoio logístico às frentes de serviços, recuperação de áreas degradadas durante as operações de sondagens em vários locais, inclusive na Região Norte, em lugares ermos.

A Bahia Mineração teria afirmado que "desconhece ter havido terceirização/subcontratação de parte dos serviços de sondagem objeto do Contrato de Serviços nº 002/2008 pela Geosol - Geologia e Sondagens Ltda." Contudo, o fato de a pessoa que falou pela informante desconhecer ter havido terceirização, em sua verdadeira acepção, isto é, através de parte não relacionada com a Geosol, não autoriza a ilação fiscal de que a Amazônia com ela não colaborou na execução dos serviços em causa.

Em segundo lugar, a Geosol não tinha e continua não tendo interesse em propagar a transferência de parte de seus serviços a sua interligada, e sempre entendeu que para inseri-la nos ambientes operacionais (chamados de praças de sondagem) poderia prescindir, como de fato prescindiu, de formalização perante seus clientes. Para ela, Geosol, terceirização significaria repassar trabalhos a estranhos, coisa que, para ela, a Amazônia não é.

A Vale S/A, em suas informações acerca de empresas terceirizadas pela Geosol, não incluiu o nome da Amazônia (letra "b" de fls. 997). Mais uma ilação precipitada da fiscalização, pois a não inclusão do seu nome não tem o mesmo significado de declaração negativa acerca da presença da Amazônia nas praças de sondagens da mineradora.

Há autorizações expressas da Vale para a presença da Amazônia em suas praças de sondagem, para a execução de serviços subcontratados, sendo uma específica para o contrato CR 031/2007 (mencionado no TVF), com vigência para todo o ano de 2008, conforme anexo documento nº 1.355, e outra relacionada com o contrato nº 855344, datada de 06/08/2008 (documento nº 1.356).

Há inúmeras outras autorizações relacionadas com terceirização de parte dos contratos nº CR 31/2007 e nº 778826, com nomes de empresas não relacionadas na resposta da Vale. Refere-se a autuada à própria Localog (com várias autorizações), também questionada pela Fiscalização, e ainda à Locapalko Ltda e à Rentamaq Locação de Máquinas e Equipamentos Ltda (ver anexos documentos nº 1.357 a 1.366).

Portanto, a Vale, em momento algum, negou a presença da Amazônia em suas praças de sondagens. E agora, a Geosol prova essa presença com documentos emitidos pela própria Vale.

Conforme as páginas 10 e 11 do TVF (fls. 997/998), as informações prestadas em nome da Samarco, por Luiz Eduardo Gonçalves de Resende, são de cunho genérico, e também pecam pela falta de assertividade, pois o "informante" se limita a dizer, em 06/12/2011, que "desconhece a existência da empresa Amazônia Meridional prestando serviços na mina". A auditoria fiscal refere-se aos anos calendários de 2007 e 2008, ou seja, quase cinco e quatro anos anteriores à infeliz informação.

Mas não é só: (a) o fato de ele, Luiz Eduardo Gonçalves de Resende, afirmar que "desconhece", não significa dizer que a Amazônia não prestou serviços na mina; (b) ele próprio informa no termo a fls. 523/524, em seu item 2, que "que a Samarco possui outra empresa que fiscaliza o cumprimento do contrato da Geosol junto à Samarco"; (c) assim sendo, não estava ele aparelhado para ser assertivo quanto a esse ponto da investigação.

Por fim, em troca de correspondência eletrônica de 03/10/2010, entre o técnico de segurança da Geosol e Júnia Maria Rocha, graduada geóloga da Samarco, foi concedida, por esta, autorização para a subcontratação da Amazônia, pela Geosol, como se vê pelos anexos documentos nº 1.367 e 1.368. Portanto, o fato de Luiz Eduardo "desconhecer" nada prova contra a prestação de serviços à Geosol, pela Amazônia Meridional.

Apontaram, ainda, os agentes fiscais, como argumentos a embasar suas conclusões, os seguintes fatos: (a) terem as três empresas administradores comuns; (b) estarem formalmente sediadas no mesmo prédio em Ibirité, Região Metropolitana de Belo Horizonte, embora operem, de fato, no bairro Olhos d'Água, em Belo Horizonte, o que "também indica uma predisposição a cometer ilícitos"; (c) ser a Geosol tributada pelo lucro real, enquanto a Amazônia e a Localog o são pelo presumido. Com isso, a existência dessas duas teria uma única finalidade: reduzir a carga tributária da Geosol.

Nada têm de anormal os fatos relatados nos letras "a" e "b" acima. Todos os conglomerados assim procedem. Não seriam as distâncias físicas entre as empresas, nem a nomeação de diferentes administradores para cada uma, que dariam respaldo às operações que praticaram entre si.

Aliás, a própria fiscalização deixou consignado em seu TVF que nada disso prejudicou seus trabalhos. Pelo contrário, até os facilitou, complementa a Geosol.

A insinuação de que a localização das sedes em Ibirité indicaria "uma predisposição a cometer ilícitos" é graciosa e despropositada, pelo que merece total repulsa por parte das três empresas. A causa disso são dificuldades de relacionamento burocráticos com a Prefeitura de Belo Horizonte, em matéria relacionada com simples certidões negativas de débito. Quanto a eventual prejuízo para a PBH, em termos de ISS, as possibilidades são praticamente nulas. Afinal, os devidos pela Geosol e pela Amazônia pertencem aos municípios em cujos territórios são prestados seus serviços (princípio da territorialidade); quanto à Localog, suas receitas provêm da **locação de bens (móveis e imóveis), não sujeitas àquele imposto.**

Sobre a questão lucro real x lucro presumido, vai aqui uma indagação (muito próxima de uma provocação): o quê dizer das grandes construtoras de prédios em condomínio, listadas em bolsas de valores, que, com as mais simplórias ou inocentes denominações, constituem, em média, uma empresa para cada empreendimento de vulto, e as definem, eufemisticamente, como sociedades de propósitos específicos? Em seus balanços, a não ser depois da consolidação, não se vê praticamente nenhuma receita proveniente de vendas de imóveis, mas apenas as de equivalências patrimoniais de investimentos em empresas controladas; no ativo, a principal conta é a representativa de tais investimentos, e não a de imóveis a comercializar ou prestações a receber. Nas notas explicativas aparece o rol das participadas (dezenas e dezenas) com percentuais próximos aos 100% do capital de cada uma. Perante o mercado e a mídia, no entanto, quem tudo faz, quem aparece nas propagandas, é a controladora.

Será que para efeito de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, considera-se tudo como se fosse uma só empresa, com a inevitável extrapolação do limite de R\$48.000.000,00 anuais, para efeito de lucro presumido, ou se mantém a individualidade de cada uma, ficando todas dentro desse limite?

Lançado o desafio, indaga-se novamente: em linhas gerais, em que o "planejamento tributário" das incorporadoras de imóveis em condomínio, acima ilustrado, difere do que a fiscalização desconsiderou, em relação à Geosol?

Resumindo: (a) a Geosol não cometeu abuso de direito; (b) não fraudou a lei; antes, agiu estritamente dentro dela; (c) mantém escrita regular, que engloba todas as suas operações, do mesmo modo que a Localog e a Amazônia; (d) tem 66% de seu capital distribuído entre os próprios empregados (mais de sessenta acionistas), que dão tudo de si, em prol da entidade, fato merecedor de estudo sociológico e exemplo de capitalismo social; (e) os restantes 33% pertencem à Fundação Victor Dequech, instituída pelos atuais e antigos empregados, cuja denominação presta homenagem ao fundador dela, Geosol, homem desprendido, capitalista utópico, um Robert Owen das Gerais, em pleno século XX.

Indevida aplicação da multa de ofício

A fiscalização colocou em prática, contra a Geosol, procedimento ainda não regulado em lei ordinária, a saber, o do parágrafo único do art. 116 do CTN, do que, certamente, decorrerá o cancelamento de ambos os autos de infração. Caso, no entanto, outro seja o entendimento, deverá ser deferida ao menos em parte esta defesa, para excluir a multa de ofício de 75%, aplicada sobre cada tributo lançado.

Com efeito, a boa-fé da Geosol ficou manifesta, visto que agiu com lisura e transparência, nada sonou em termos de informações ao fisco, e tudo que este fez para colocar em prática o sofisticado procedimento relatado nas páginas 44/47 do TVF foi baseado na escrituração mercantil dela, e nas DIPJs das três empresas. Logo, revela-se inadequada a aplicação de multas. Sobre essa possibilidade, e a necessidade de assim se proceder, transcreve-se na impugnação citação doutrinária atribuída a Marco Aurélio Greco.

Substituição alternativa da multa de ofício pela de mora

Caso se entenda que tem procedência o lançamento de IRPJ e CSLL, dos juros de mora e das multas, estas deverão ao menos ser caracterizadas como de mora, cujo percentual é de 20%, tendo em vista que as três empresas fizeram as declarações de lançamento, por via de DIPJ, a partir das quais o Fisco fez a junção, concentrando a tributação apenas na Geosol. Daí a aplicação do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27/12/96, com seus §§ 1º e 2º.

Requerimentos (pedidos sucessivos)

Em face do exposto, requer a Geosol seja integralmente provida a defesa, com o conseqüente cancelamento de ambos os autos de infração.

Caso assim não se entenda, deverá a defesa ser provida ao menos em parte para: a) em primeiro lugar, ser cancelado, como um todo, o auto de infração relativo à CSLL e seus consectários de juros e multa, tendo em vista que a Geosol se encontra amparada por sentença transitada em julgada; b) em segundo lugar, ser excluída a multa de 75% sobre quaisquer dos tributos que eventualmente vierem a ser mantidos (IRPJ e/ou CSLL); c) em terceiro lugar, como última alternativa, a substituição da multa de ofício, de 75%, pela de mora, de 20%, sobre qualquer exigência eventualmente mantida.

Em primeira instância, a impugnação foi julgada improcedente, sendo o acórdão assim ementado:

DESPEAS DE ALUGUEL - BENS ALUGADOS DE SOCIEDADE CONTROLADA SEM PROPÓSITO NEGOCIAL E ECONÔMICO

Os pagamentos a título de aluguel de bens a pessoa jurídica criada e controlada, direta ou indiretamente, pela locatária não constituem custo ou despesa dedutível se ficar demonstrado que a beneficiária não possui finalidade econômica ou comercial, nem estrutura administrativa própria, e que não atua como verdadeira proprietária e administradora dos bens alugados, ou, ainda, que obtém rendimento desproporcional ou incompatível com as condições de mercado nas operações realizadas com a sua controladora.

PRESTADORA DE SERVIÇOS POR CONTROLADA PELA SUBCONTRATANTE - FALTA DE COMPROVAÇÃO DA EFETIVIDADE E DE PROPÓSITO NEGOCIAL PRÓPRIO

Não constituem despesa ou custo dedutível os pagamentos a título de remuneração pela prestação de serviços a beneficiária que foi criada pela fonte pagadora para desenvolver atividades que esta mesma realizava ou é capaz de realizar, se ficar comprovado que essa beneficiária não possui finalidade econômica ou comercial nem estrutura administrativa própria, que carece de condições materiais para realizar os serviços, ou, ainda, que obtém rendimento desproporcional ou incompatível com as condições de mercado nas operações realizadas com a sua controladora.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2007, 2008

DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE - LIMITES OBJETIVOS DA COISA JULGADA

O trânsito em julgado da decisão que tiver desobrigado o contribuinte do pagamento da CSLL, por considerar inconstitucional a Lei nº 7.689, de 1988, não impede que a contribuição se torne novamente exigível com base em norma legal superveniente.

DESPESAS DE ALUGUEL - BENS ALUGADOS DE SOCIEDADE CONTROLADA SEM PROPÓSITO NEGOCIAL E ECONÔMICO

Os pagamentos a título de aluguel de bens a pessoa jurídica criada e controlada, direta ou indiretamente, pela locatária não constituem custo ou despesa dedutível se ficar demonstrado que a beneficiária não possui finalidade econômica ou comercial, nem estrutura administrativa própria, e que não atua como verdadeira proprietária e administradora dos bens alugados, ou, ainda, que obtém rendimento desproporcional ou incompatível com as condições de mercado nas operações realizadas com a sua controladora.

PRESTADORA DE SERVIÇOS POR CONTROLADA PELA SUBCONTRATANTE - FALTA DE COMPROVAÇÃO DA EFETIVIDADE E DE PROPÓSITO NEGOCIAL PRÓPRIO

Não constituem despesa ou custo dedutível os pagamentos a título de remuneração pela prestação de serviços a beneficiária que foi criada pela fonte pagadora para desenvolver atividades que esta mesma realizava ou é capaz de realizar, se ficar comprovado que essa beneficiária não possui finalidade econômica ou comercial nem estrutura administrativa própria, que carece de condições materiais para realizar os serviços, ou, ainda, que obtém rendimento desproporcional ou incompatível com as condições de mercado nas operações realizadas com a sua controladora.

Em suas razões de recurso, em apertada síntese, assim discorre a recorrente:

a) exigência de CSLL

- que o trânsito em julgado de decisão judicial a seu favor que declarou a inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88 prevaleceria diante das inovações legais que não instituíram nova relação jurídico-tributária; cita jurisprudência do STJ que corroborariam sua tese;

- que o julgado proferido pelo STJ na sistemática prevista no art. 543-C do CPC, além de ratificar seus argumentos, vincularia o CARF, nos termos do art. 62-A do RICARF.

b) os autos seriam nulos em razão da aplicação do disposto no art. 116 do CTN sem que houvesse lei ordinária regulamentando tal procedimento;

c) a decisão recorrida não acatou a distorção dos fatos que levou às **conclusões da autoridade lançadora**

- Relativamente à LOCALOG:

i) além dos argumentos relativos à razoabilidade dos valores dos aluguéis pagos à Localog, e da ausência de importância na proximidade entre seus endereços e a existência de administradores comuns, aduz ainda que todas as relações subsequentes atacadas pela Fiscalização estariam eternamente contaminadas, uma vez que a integralização de capital da recorrente em Localog, com os bens posteriormente locados por esta a aquela, teriam ocorrido em 2002, tendo a Fiscalização desconsiderado tais operações somente nove anos e meio após a constituição de Localog; culmina seu raciocínio requerendo o reconhecimento de decadência; alega que caberia ao Fisco no máximo questionar o valor dos aluguéis, mas jamais compará-lo com os valores de mercado;

ii) tece ainda outras críticas à decisão de primeira instância, em especial quanto às possíveis discrepâncias entre o valor dos bens vertidos por ela na constituição de Localog;

iii) conclui esse item alegando que devem prevalecer, para fins de dedutibilidade, os valores de aluguéis pactuados, uma vez que seriam, inclusive, compatíveis com o valor de mercado, fato esse reconhecido também pela Turma Julgadora;

iv) os veículos e equipamentos locados em 2007 e 2008 não eram os mesmos incorporados ao patrimônio de Localog em 2002, tendo sido adquiridos por esta, inclusive com financiamento bancário em seu próprio nome;

v) o fato de a recorrente e Localog possuírem administradores comuns, bem como a proximidade de seus endereços, serviriam somente para reforçar a lisura das operações;

vi) transcreve jurisprudência que permitiria ao contribuinte realizar economia lícita de tributos por meio de uma estrutura societária que importasse em redução da carga tributária.

- Relativamente à AMAZÔNIA MERIDIONAL, tecendo duras críticas ao julgador fiscal que, “[...] *no conforto de seu gabinete, e não sujeito a competição alguma, quer tudo dentro de um figurino, quase utópico...*”), evoca todos os argumentos utilizados em sua impugnação e não **acatados pela decisão recorrida;**

- Outras imputações dirigidas a ambas as empresas:

i) quanto ao fato de as três empresas encontrarem-se no mesmo prédio e possuírem administradores comuns, alega que tais fatos são comuns em conglomerados, o que, além de não dificultar o procedimento fiscal, chegou a facilitá-lo;

ii) a localização da empresa na cidade de Ibitaré não teria qualquer objetivo de dificultar eventual procedimento fiscal. A escolha da cidade deu-se em razão de dificuldades burocráticas com a Prefeitura de Belo Horizonte, não havendo qualquer prejuízo quanto ao pagamento de ISS, pois o ISS devido por Geosol e Amazônia, em regra, pertencem aos municípios onde são prestados os serviços, e a receita de Localog sequer estaria sujeito à tributação de ISS (locação de bens móveis e imóveis);

iii) no que tange às formas de tributação adotadas (Geosol, lucro real, e Localog e Amazônia pelo lucro presumido), aduz que não há nada qualquer impeditivo para tanto, alegando ser comum tal procedimento, por exemplo, em construtoras que criam “novas” empresas a cada novo empreendimento, todos esses optantes pelo lucro presumido, enquanto a construtora permanece no lucro real sem qualquer indicação de receitas provenientes de vendas de imóveis, e sim de rendimentos de equivalência patrimonial;

iv) conclui suas argumentações, em resumo, nos seguintes termos: “(a) a Geosol não cometeu abuso de direito; (b) não fraudou a lei; antes, agiu estritamente dentro dela; (c) mantém escrita regular, que engloba todas as suas operações, do mesmo modo que a Localog e a Amazônia. [...]”

Requer, a respeito do mérito de todas as infrações que lhe são imputadas, o cancelamento integral do feito.

- Aplicação da multa de ofício:

i) Em não sendo atendido seu pedido de cancelamento integral da autuação, requer, sucessivamente: o cancelamento da multa de 75% aplicada, uma vez que inexistiria qualquer dolo ou má-fé por parte do contribuinte, muito pelo contrário, o procedimento por ela adotado estaria escoimado em sua escrituração contábil, não havendo qualquer sonegação de informação ao Fisco, comprovando que teria agido com lisura e transparência. Cita doutrina que embasaria suas alegações; como última alternativa, requer a substituição da penalidade paliçada

Processo nº 13603.724565/2011-08
Acórdão n.º **1402-001.399**

S1-C4T2
Fl. 3.060

pela da multa de mora (20%), com fulcro no art. 61 da Lei nº 9.430/96.

É o relatório.

CÓPIA

Voto

1. ADMISSIBILIDADE DO RECURSO VOLUNTÁRIO

O recorrente foi cientificado do acórdão de primeira instância em 04/01/2013 (fl. 2971), apresentando, sua irrisignação às fls. 2972 a 2992 em 01/02/2013, dentro do prazo legal fixado para tanto.

Tendo em vista a tempestividade do Recurso Voluntário e dos preenchimentos dos demais requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

2. PRELIMINARES

2.1 DECADÊNCIA

Alega a Recorrente que as operações contestadas pela Fiscalização ocorreram em 2002 (em especial a integralização de capital de Localog, com versão de bens posteriormente locados à própria Recorrente). Como a lavratura dos autos de infração ocorreu somente nove anos e meio após tais fatos, o lançamento sequer poderia ter sido realizado em razão da ocorrência da decadência.

Não assiste razão à Recorrente. Ora, o papel da Fiscalização não é averiguar a lisura e correição dos registros contábeis. Somente se tais registros operarem alteração na determinação das bases de cálculo de determinado tributo é que o Fisco poderá contestá-los, ainda assim no estrito limite de suas consequências fiscais. Assim, o fato de a integralização de capital ter ocorrido em 2002 e a constituição do crédito tributário, de ofício, em 2011, em nada macula a integridade do lançamento.

O que importa é a determinação do momento da ocorrência do fato gerador. E quanto a isso, não há dúvidas: o lançamento refere-se a fatos geradores ocorridos em 2007 e 2008. Tendo em vista que o contribuinte foi cientificado em 2011, sem sombra de dúvidas, não há que se falar em decadência, quer pela contagem de prazo estatuída pelo art. 173, I, do CTN, quer pelo disposto no art. 150, §§ 1º e 4º, do mesmo diploma legal.

Isso posto, voto pela rejeição da preliminar de decadência.

2.2 NULIDADE – PROCEDIMENTO NÃO PREVISTO EM LEI – AUSÊNCIA DE REGULAMENTAÇÃO DO ART. 116, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN

Segundo a Recorrente, o lançamento deve ser considerado nulo em razão de a fiscalização ter desconsiderado atos e negócios jurídicos realizados entre a Geosol, a Amazônia e a Localog, mediante a adoção de procedimentos próprios que somente poderiam ter sido postos em prática após a edição da lei ordinária regulamentadora a que se refere o parágrafo único do artigo 116 do CTN.

Conforme se observa, em preliminar, a Recorrente centra seus argumentos no art. 116, parágrafo único, do CTN. Contudo, tal dispositivo sequer foi ventilado pela Fiscalização, não constando qualquer menção a seu respeito nos autos de infração lavrados.

De qualquer modo, saliente-se, desde já, que o entendimento posto em prática pela Fiscalização não se apoia, sequer indiretamente, no art. 116 do CTN, prescindindo-se, por consequência, de qualquer regulamentação dessa norma como condição de validade do procedimento fiscal levado a efeito.

Nesse sentido, convém transcrever os ensinamentos de Marco Aurélio Greco:

Em suma, para deflagrar as consequências pertinentes às patologias dos negócios jurídicos (simulação, abuso de direito e fraude à lei) não havia necessidade do parágrafo único do art. 116 do CTN. A eles o ordenamento reage por si só mediante um lançamento de ofício. A inclusão do parágrafo único do art. 116 do CTN tornou a figura da elisão uma categoria tributária não dependente das patologias; ainda que os negócios jurídicos não padeçam de qualquer vício, o dispositivo abre espaço para aferir a sua conformidade ao princípio da capacidade contributiva, daí a necessidade de procedimentos especiais para tanto.¹

Assevera ainda Greco que “nem tudo o que é lícito é honesto” e que o “o ordenamento jurídico não se resume à legalidade; ele contempla também mecanismos em última análise de neutralização de esperteza”, fazendo

*parte daquilo que Tércio Sampaio Ferraz Júnior denomina de **regras de calibração do ordenamento**. Ou seja, os textos legais dão as peças do sistema jurídico, mas para que funcionem coordenadamente precisam ser calibradas, ajustadas.² (grifo nosso)*

Portanto, ainda que consideremos que a Recorrente tenha se referido que a autoridade fiscal aplicou o art. 116, parágrafo único, do CTN, de maneira indireta, não há se falar em incorreção do procedimento fiscal. O que houve, na prática, foi uma requalificação dos atos realizados pelo contribuinte, prática adotada como regra de calibração do sistema (conforme Tércio Sampaio Ferraz Júnior), ou de “neutralização de esperteza”, nas palavras de Marco Aurélio Greco.

Ao fim e ao cabo, em verdade, a Fiscalização limitou-se a imputar a dedução indevida de custos e despesas e a glosar o seu respectivo valor, prerrogativas estas que independem da regulamentação do parágrafo único do artigo 116 do CTN. Tais prerrogativas advêm dos artigos 277 a 304 do RIR 1999 que prescrevem requisitos e condições para a admissão da dedução de despesas ou custos da base de cálculo do IRPJ. Em resumo, tais dispositivos legais condicionam a dedutibilidade de custos e despesas à comprovação da sua efetividade, necessidade e habitualidade.

Por parte do Fisco, caberá a comprovação de que os valores escriturados não preenchem tais requisitos, podendo-se valer de qualquer meio de prova em direito admitido, uma vez que, nos termos do artigo 332 do Código de Processo Civil e do artigo 212 do atual

¹ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, p. 557.

² GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, p. 231.

Código Civil, não existe a prescrição de nenhuma forma especial para comprovar a ocorrência de tais fatos. Tampouco se pode dizer que caberia aqui a invocação do artigo 366 do mesmo Código de Processo Civil, pois não se trata de hipótese à qual lei atribui a alguma formalidade o poder de conferir substância ao ato.

A esse respeito, por muito bem fundamentados, adoto as razões do voto condutor da decisão ora guerreada:

Logo, se o conjunto de circunstâncias e provas reunidas pela fiscalização criam a convicção de que, em que pese ao cumprimento de formalidades, não houve o fornecimento de bens ou serviços, nem a cessão efetiva de uso que justifique o desembolso a título de despesa ou custo, ou ainda, se em última instância ficar demonstrado o caráter desnecessário e artificial desse desembolso, é legítimo que o fisco impeça a dedução de tal custo ou despesa. E se algum tributo já foi pago em nome da pessoa jurídica beneficiária dos pagamentos contabilizados como despesas ou custos que venham a ser glosados em virtude de serem considerados inexistentes ou fictícios, é dever da fiscalização subtrair do novo montante apurado o valor já pago, do contrário haveria exigência em duplicidade do mesmo tributo ou mesmo enriquecimento ilícito ou sem causa do Erário, desde que fique clara a conexão entre o recolhimento do tributo e a tributação dessas mesmas despesas e custos como receita por parte do beneficiário. E não se depara aí com nenhum procedimento que se caracterize como desconsideração de personalidade jurídica, de ato societário e de negócio jurídico, mas apenas de conferir aos fatos, tal qual ocorreram, os seus verdadeiros efeitos tributários.

Em virtude das circunstâncias em meio às quais as infrações foram praticadas, conforme se discute mais minuciosamente adiante neste voto, a correção da irregularidade não se faria mediante a glosa pura e simples de excessos nos valores dos custos ou despesas, nos termos equivocadamente postulados pela impugnante. Tal medida caberia apenas se o fisco tivesse imputado ao sujeito passivo o pagamento a preços superiores aos aceitáveis por serviços que lhe foram prestados e pela locação de bens. Em verdade, a imputação fiscal é que tais locações e serviços foram forjados artificialmente por meio da criação de subsidiárias da autuada que teve como única finalidade não o desempenho efetivo de alguma atividade produtiva e econômica, mas somente a transferência para elas de receita tributável da sua pretensa cliente, de modo que essa receita pudesse ser submetida a uma incidência inferior de IRPJ e de CSLL.

Em suma, as exigências fiscais decorrem da imputação da dedução indevida de despesas e custos inexistentes. Para a apuração de infração de semelhante gênero, nem o CTN nem a legislação ordinária prescreve procedimento especial, quer seja algum já regulamentado, quer seja alguma ainda inaplicável por carência legislativa. Tampouco há especificação legal dos meios de prova de que se deve valer a legislação para comprovar tais fatos. E a compensação dos tributos pagos pelas empresas ligadas à autuada, em face das circunstâncias do caso, era medida que se impunha para evitar a dupla incidência dos mesmos tributos sobre o mesmo fato gerador e sobre uma mesma base de cálculo.

Pela pertinência com o mérito da lide, o tema será tratado com mais vagar no decorrer de meu voto.

Desse modo, encaminho meu voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade arguida.

3. MÉRITO

3.1 DAS ALEGAÇÕES DE OFENSA À COISA JULGADA – EXIGÊNCIA DE CSLL

Com respeito à exigência de CSLL, alega a Recorrente que a Lei nº 7.689, de 1988, não se aplicaria por força de decisão judicial transitada em julgado a seu favor e que, por isso, o lançamento violaria a coisa julgada. A violação persistiria até mesmo se invocadas leis posteriores à CSLL, porque estas não teriam modificado aspectos essenciais da Lei nº 7.689, de 1988, ou seja, não teriam reinstituído a CSLL.

De fato, conforme certidão de fls. 1130 e 1131, no ano de 1989 a Recorrente propôs a ação judicial nº 89.0001461-7 perante a Sexta Vara da Justiça Federal em Minas Gerais objetivando o não recolhimento para a CSLL em razão de suposta inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88.

A sentença de primeira instância foi parcialmente favorável à autora, considerando que a CSLL não poderia ser cobrada tão somente em relação ao ano de sua instituição – 1988 –, não havendo inconstitucionalidades em relação à cobrança em períodos subsequentes. Ambas as partes apelaram ao Tribunal Regional Federal da 1ª Região, que reformou essa sentença (apelação cível nº 92.01.03974-3-MG), declarando, em relação à CSLL, a completa inconstitucionalidade do art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988 (fls. 1193/1195). Segundo certidão de fls. 1130/1131, e documento de fl. 1199, o trânsito em julgado se deu em 03/11/1992. Não houve, portanto, recursos ao STJ e STF. Não constam informações sobre eventual ação rescisória.

Compulsando os autos, parece-me que de fato consolidou-se a formação da coisa julgada em favor da ora Recorrente, uma vez que o Poder Judiciário reconheceu a inexistência de relação jurídica entre a Autora e a União que obrigue a primeira ao recolhimento da CSLL com base no Art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/88.

Assim, a análise quanto a esse tópico deve centrar-se nos efeitos da coisa julgada material obtida pela Recorrente, bem como no seu alcance temporal quanto à exigência da CSLL.

De fato, como argumentado pela Recorrente, tal matéria foi julgada pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede do rito dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC).

Argumenta aquela corte superior, em seu acórdão representativo de controvérsia (REsp nº 1.118.893 - MG (2009/0011135-9) – Min. Arnaldo Esteves Lima) – Dje de 06/04/2011), que as leis posteriores à Lei nº 7.689/88, que apenas modificaram a alíquota e a base de cálculo da contribuição instituída pela Lei 7.689/88, ou dispuseram sobre a forma de pagamento, não seriam aptas a criarem nova relação jurídico-tributária, de modo que não haveria fundamento para a cobrança da exação em relação às empresas que possuíssem decisões favoráveis transitadas em julgado pela inconstitucionalidade da Lei 7.689/88. Convém transcrever a ementa do REsp em questão:

*RECURSO ESPECIAL Nº 1.118.893 - MG (2009/0011135-9)
CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. RITO DO ART. 543-C DO CPC. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – CSLL. COISA JULGADA. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI 7.689/88 E DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA. SÚMULA 239/STF. ALCANCE: OFENSA AOS ARTS. 467 E 471, CAPUT, DO CPC*

CARACTERIZADA. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL CONFIGURADA. PRECEDENTES DA PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PROVIDO.

1. *Discute-se a possibilidade de cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro – CSLL do contribuinte que tem a seu favor decisão judicial transitada em julgado declarando a inconstitucionalidade formal e material da exação conforme concebida pela Lei 7.689/88, assim como a inexistência de relação jurídica material a seu recolhimento.*

2. *O Supremo Tribunal Federal, reafirmando entendimento já adotado em processo de controle difuso, e encerrando uma discussão conduzida ao Poder Judiciário há longa data, manifestou-se, ao julgar ação direta de inconstitucionalidade, pela adequação da Lei 7.689/88, que instituiu a CSLL, ao texto constitucional, à exceção do disposto no art 8º, por ofensa ao princípio da irretroatividade das leis, e no art. 9º, em razão da incompatibilidade com os arts. 195 da Constituição Federal e 56 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT (ADI 15/DF, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, DJ 31/8/07).*

3. *O fato de o Supremo Tribunal Federal posteriormente manifestar-se em sentido oposto à decisão judicial transitada em julgado em nada pode alterar a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada, sob pena de negar validade ao próprio controle difuso de constitucionalidade.*

4. *Declarada a inexistência de relação jurídico-tributária entre o contribuinte e o fisco, mediante declaração de inconstitucionalidade da Lei 7.689/88, que instituiu a CSLL, afasta-se a possibilidade de sua cobrança com base nesse diploma legal, ainda não revogado ou modificado em sua essência.*

5. *"Afirmada a inconstitucionalidade material da cobrança da CSLL, não tem aplicação o enunciado nº 239 da Súmula do Supremo Tribunal Federal, segundo o qual a "Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores" (AgRg no AgRg nos EREsp 885.763/GO, Rel. Min. HAMILTON CARVALHIDO, Primeira Seção, DJ 24/2/10).*

6. *Segundo um dos precedentes que deram origem à Súmula 239/STF, em matéria tributária, a parte não pode invocar a existência de coisa julgada no tocante a exercícios posteriores quando, por exemplo, a tutela jurisdicional obtida houver impedido a cobrança de tributo em relação a determinado período, já transcorrido, ou houver anulado débito fiscal. Se for declarada a inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo, não há falar na restrição em tela (Embargos no Agravo de Petição 11.227, Rel. Min. CASTRO NUNES, Tribunal Pleno, DJ 10/2/45).*

7. *"As Leis 7.856/89 e 8.034/90, a LC 70/91 e as Leis 8.383/91 e 8.541/92 apenas modificaram a alíquota e a base de cálculo da contribuição instituída pela Lei 7.689/88, ou dispuseram sobre a forma de pagamento, alterações que não criaram nova relação jurídico-tributária. Por isso, está impedido o Fisco de cobrar a exação relativamente aos exercícios de 1991 e 1992 em respeito à coisa julgada material" (REsp 731.250/PE, Rel. Min. ELIANA CALMON, Segunda Turma, DJ 30/4/07).*

8. *Recurso especial conhecido e provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do Código de Processo Civil e da Resolução 8/STJ. (grifo nosso)*

Em julgado mais recente (AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.176.454 - MG (2010/0011350-8) – Min. Mauro Campbell Marques – Dje de 28/04/2011), relativo ao alcance da súmula 239/STF sobre a coisa julgada, aquela Corte Superior entendeu pela aplicação da súmula caso a decisão que afasta a cobrança do tributo se restrinja a determinado exercício (a exemplo dos casos onde houve a declaração de inconstitucionalidade somente do art. 8º, da Lei n. 7.689/88). Por outro lado, se a decisão atacar o tributo em seu aspecto material da hipótese de incidência, não há como exigir o seu pagamento sem ofender a coisa julgada, ainda que para exercícios posteriores e com fundamento em lei diversa que tenha alterado somente aspectos quantitativos da hipótese de incidência. Veja-se a ementa, *in verbis*:

*AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.176.454 - MG (2010/0011350-8)
PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL.
TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO -
CSLL. INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI N. 7.689/88. COISA JULGADA.
ALCANCE DA SÚMULA 239/STF. MATÉRIA JULGADA PELA SISTEMÁTICA
DOS RECURSOS REPETITIVOS.*

1. Se a decisão que afasta a cobrança do tributo se restringe a determinado exercício (a exemplo dos casos onde houve a declaração de inconstitucionalidade somente do art. 8º, da Lei n. 7.689/88), aplica-se o enunciado n. 239 da Súmula do STF, por analogia, in verbis: "Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores".

2. Contudo, se a decisão ataca o tributo em seu aspecto material da hipótese de incidência, não há como exigir o seu pagamento sem ofender a coisa julgada, ainda que para exercícios posteriores e com fundamento em lei diversa que tenha alterado somente aspectos quantitativos da hipótese de incidência. Precedente: EREsp Nº 731.250 - PE, Primeira Seção, Rel. Min. José Delgado, julgado em 28.5.2008; e REsp Nº 731.250 - PE, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 17.4.2007.

3. Situação em que o acórdão que transitou em julgado declarou a inconstitucionalidade material de toda a Lei n. 7.689/88 (argumento de que a forma de arrecadação do tributo e a sua destinação não foram as constitucionalmente previstas, descaracterizando-o como contribuição e impossibilitando o seu tratamento como imposto) e formal do seu art. 8º (fundamento de violação ao princípio da anterioridade). Sendo assim, atacou o tributo também em seu aspecto material da hipótese de incidência, não havendo como exigir o seu pagamento (enquanto o critério material da hipótese de incidência for o mesmo) sem ofender a coisa julgada, ainda que para exercícios posteriores e com fundamento em lei diversa que tenha alterado somente aspectos quantitativos da hipótese de incidência.

4. Na assentada do dia 23 de março de 2011, ao julgar o REsp 1.118.893/MG, sob a relatoria do Ministro Arnaldo Esteves Lima e de acordo com o regime do art. 543-C do Código de Processo Civil, a Primeira Seção acabou por confirmar a orientação predominante nesta Corte a respeito da controvérsia sobre os limites objetivos da coisa julgada, dadas as alterações legislativas posteriores ao trânsito em julgado de sentença declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária no tocante à contribuição social instituída pela Lei 7.689/88.

5. Agravo regimental não provido. (grifo nosso)

Desse modo, a partir da situação descrita nesses precedentes pode-se concluir que o entendimento esposado pelo STJ não considera ofensa à coisa julgada a exigência da CSLL, para exercícios posteriores, desde que fundamentada em lei diversa (da Lei nº 7.689/88) que tenha alterado substancialmente a matriz de incidência do tributo. Dentro desse contexto, entendo que a Lei nº 8.212/1991, que compõe a base legal do lançamento, apresenta-se com tais características.

Nesse sentido, valho-me dos argumentos do Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar, que, na assentada de abril de 2013, proferindo seu entendimento no processo nº 15504.015166/2009-73 (Acórdão 1402-001.358), de sua relatoria, analisou em pormenores o precedente do STJ em comento e sua inaplicabilidade no que tange à Lei nº 8.212/91.

Pois bem. Vamos às suas conclusões.

Ao contrário do que argüi a defesa, a Lei nº 8.212, de 1991, contém todos os elementos que ela própria arrola como indispensáveis para instituir determinado tributo.

Analisando-se o teor do art. 11, § único, alínea “d”, do dispositivo legal em análise, constata-se de forma cristalina que o auferimento de lucro constituiria fato gerador da contribuição social a que se refere. Já em seu art. 15, define-se quem são os contribuintes sujeitos a tal contribuição sobre o lucro (as empresas, quer constituídas sob a forma de sociedades, quer sob a forma de firmas individuais). Mais adiante - art. 23 –, determinou-se a base de cálculo e a alíquota da CSLL: 10% sobre o lucro líquido ajustado, antes da provisão do imposto de renda. Vê-se, assim, que tais disposições mostram-se suficientes para definir a CSLL: fato gerador, contribuintes, base de cálculo e alíquota. Em outros dispositivos, abordam-se questões atinentes à forma de arrecadação (art. 30), sobre a fiscalização e lançamento de ofício (art. 33), critério de correção monetária de débitos (art. 34) e, por fim, também institui hipótese de isenção (art. 55).

Como bem assevera o Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar, transcrevendo trecho da decisão da DRJ do caso então sob julgamento:

Não constitui nenhum demérito para a Lei nº 8.212, de 1991, afirmar que esta reitera o conteúdo da Lei nº 7.689, de 1988. Trata-se dum fenômeno comumente observado na atividade legislativa. E a reiteração é particularmente comum quando o objetivo do legislador é consolidar as normas a respeito dum mesmo assunto ou dum inteiro ramo do direito. Ninguém tem dúvidas de que o Código Civil de 2002 substituiu o Código Civil anterior, de 1916. E todavia aquele reitera boa parte do conteúdo deste. Por sua vez, a Lei nº 8.212, de 1991, resultou dum esforço do legislador de consolidar num só corpo legal diversas normas a respeito da seguridade social, tanto que já no cabeçalho ostenta o título de Lei Orgânica da Seguridade Social.

Tampouco tira força da Lei nº 8.212, de 1991, o fato de outras leis e até o ADCT fazerem referência à Lei nº 7.689, de 1988. Esse fenômeno tem várias explicações.

Primeiramente, a aplicação da Lei nº 7.689, de 1988, foi afastada, por ser considerada inconstitucional, por tribunais de hierarquia inferior somente até que o STF pacificasse a questão, afirmando a sua constitucionalidade com exceção do artigo 8º, que desrespeitou o princípio da irretroatividade. Assim, apenas por uma interpretação precipitada, e que no final se revelou equivocada, de alguns tribunais, e por ter havido o trânsito em julgado de algumas dessas decisões, é que muitos contribuintes foram dispensados do cumprimento da Lei nº 7.689, de 1988. Mas, em virtude do que em caráter definitivo decidiu o STF, a Lei nº 7.689, de 1988, não foi excluída do ordenamento jurídico. Segue-se também que é correto afirmar que historicamente a CSLL foi instituída por ela, razão porque o legislador, amiúde, emprega os dizeres “a contribuição social instituída pela Lei nº 7.689, de 1988”, ou algo semelhante. A despeito de ter sido a princípio contestada, é fato histórico que a CSLL foi introduzida no sistema tributário nacional pela Lei nº 7.689, de 1988. Isso, não significa, porém, que a norma instituidora não possa ser parcialmente revogada ou corroborada por outras que lhe sobrevierem.

É o que faz a Lei nº 8.212, de 1991, que corrobora a Lei nº 7.689, de 1988, no que concerne aos elementos instituidores do tributo. Como vimos, aquela lei contém todos os elementos dessa natureza considerados essenciais, como a definição do fato gerador, da base de cálculo, e dos contribuintes e responsáveis, e por isso sobrepõe-se e sustenta-se sem ela, sem nenhuma correlação de dependência, nos termos do artigo 2º, §§ 1º e 2º, da Lei de Introdução ao Código Civil (Decreto-lei nº 4.657, de 04.09.1972). Algumas normas de caráter secundário ou que digam respeito a contribuintes específicos só aparecem na Lei nº 7.689, de 1988. Por isso é que frequentemente o legislador subseqüentemente ainda faz referência a ela, uma vez que essas normas não foram derogadas pela Lei nº 8.212, de 1991. No entanto, para sustentar a exigência da CSLL da autuada não é preciso recorrer a nenhuma

das disposições constantes da Lei nº 7.689, de 1988, porque as matérias que são tratadas nela mas não na Lei nº 8.212, de 1991, além de não serem essenciais, são também reguladas em leis posteriores que não foram consideradas inconstitucionais (tais como as Leis nº 8.541, de 1992, 8.981, de 1995, 9.065, de 1995, 9.249, de 1995, 9.316, de 1996, 9.430, de 1996, etc).

Conclui-se, assim, que as duas normas convivem lado a lado, mas, no caso de contribuintes beneficiados por decisão transitada em julgado que os isentou do cumprimento da mais antiga, é indubitável que a mais recente é o bastante para sustentar a cobrança da CSLL.

Outrossim, a circunstância de outras leis se ocuparem do mesmo assunto, complementando a Lei 8.212, de 1991, não diminui sua força nem prejudica sua função de sustentáculo da exigência de contribuição social sobre o lucro. Apesar das relações de hierarquia existentes entre as normas, o ordenamento compõe um todo incindível e harmonioso, é uno, não se divide em partições estanques; se há códigos e leis que versem sobre uma só matéria, isto se justifica apenas pela facilidade que oferecem aos intérpretes e aplicadores do Direito. Tanto que não apenas o Código Penal traz normas definidoras de crimes; contam-se inúmeras leis esparsas que dispõem sobre a mesma matéria: Lei de Falências, Código de Defesa do Consumidor, Estatuto da Criança e do Adolescente, Código Eleitoral, Código Florestal. Por outro lado, não se exige unicidade de objeto do diploma legal, isto é, que verse um só assunto. Lembre-se, como ilustração, novamente o Código de Defesa do Consumidor; nele se acham preceitos de diversa natureza: comercial, penal, administrativa, processual. Assim seria descabido enjeitar a Lei 8.212/91, a pretexto de cuidar precipuamente das fontes de custeio da Previdência Social, argumento defendido pela Impugnante.

Tampouco se requer que o ato legislativo indique, explícita e didaticamente, os elementos constitutivos do tributo que visa a instituir; é suficiente que possam ser inferidos do texto legal, entendido como texto legal não apenas uma lei insulada, mas todo o ordenamento. Basta que a hipótese de incidência se infira do ordenamento. Por sua vez, hipótese de incidência é a descrição legislativa (necessariamente hipotética) de um fato a cuja correspondência in concreto a lei atribui a força jurídica de determinar o nascimento da obrigação tributária. Pois esta categoria ou protótipo (hipótese de incidência) se apresenta sob variados aspectos, cuja reunião lhe dá entidade. Tais aspectos não vêm necessariamente arrolados de forma explícita e integrada na lei. Pode haver - e tal é o caso mais raro - uma lei que os enumere e especifique a todos, mas, normalmente, os aspectos integrativos da hipótese de incidência estão esparsos na lei, ou em diversas leis, sendo que muitos são implícitos no sistema jurídico. Esta multiplicidade de aspectos não prejudica, como visto, o aspecto unitário e indivisível da hipótese de incidência. Percebe-o o jurista, utilizando o instrumental da ciência do direito.

Não custa lembrar, que os variados aspectos da hipótese de incidência mencionados equivalem, entre outros, aos elementos comumente conhecidos como fato gerador, contribuinte, base de cálculo e alíquota, os quais alguns autores designam, respectivamente, aspecto material, aspecto pessoal e aspectos quantitativos da norma instituidora do tributo. Ou seja, para criar (ou recriar) um tributo, é desnecessário que o legislador enfeixe num só diploma legal as normas pertinentes. Além do mais, também é inválido o argumento da Impugnante segundo o qual a Lei nº 8.212, de 1991, deveria, ao menos, retificar os pontos da Lei nº 7.689, de 1988, os quais haviam sido apontados pela decisão judicial passada em julgado como motivação para o reconhecimento da sua inconstitucionalidade. Entre esses pontos a Impugnante menciona expressamente a falta da edição de lei complementar para instituir a CSLL, a suposta adoção da mesma base de cálculo do IRPJ e equivocada destinação de receita arrecadada à Receita Federal (em verdade, esse órgão apenas

administra a arrecadação do tributo, mas o seu produto, por óbvio, é destinado ao

Tesouro Nacional). Ocorre que, embora tais aspectos, entre outros, tenham sido referidos na sentença obtida pela autuada, isso não fez parte do dispositivo da decisão judicial, mas constou apenas de sua motivação. Ora, nos termos do artigo 469 do Código de Processo Civil, os motivos da decisão não integram a coisa julgada, embora sirvam para lhe definir o alcance. Ainda conforme o artigo 469, tampouco a questão decidida incidentalmente no processo se torna coisa julgada. Uma vez que a declaração de inconstitucionalidade constitui uma questão incidental na ação declaratória, ela própria não faz coisa julgada. Com efeito, a declaração de inconstitucionalidade só pode ser o objeto principal da lide e, assim, vir a tornar-se coisa julgada, numa ação direta de inconstitucionalidade, mas os contribuintes em geral carecem de legitimidade para propor tal ação, uma vez que a Constituição a confere somente a altos dignitários da República ou a entidades de elevada representatividade política. Não fazendo parte da coisa julgada os motivos da sentença, a autuada não pode opô-los para negar validade à Lei nº 8.212, de 1991. Acresce que, de acordo com a Constituição Federal, o STF detém a última palavra em matéria constitucional no país. Haja vista que esse órgão sentenciou que a Lei nº 7.689, de 1988, se acha inteiramente concorde com a Constituição (salvo por seu artigo 8º, pela razão já explanada e que não guarda nenhuma relação com a causa em julgamento), não havia nem há mister de retificar nenhum ponto ou disposição sua.

A lei superveniente cria uma realidade jurídica inteiramente nova, que se acha fora do alcance da coisa julgada formada anteriormente. Não se concebe que, a cada nova lei, o Poder Executivo e a Administração Pública tenham de requerer ao Judiciário autorização para aplicá-la. Qualquer nova lei entra em vigor tão logo seja sancionada e publicada, a não ser que disposição expressa dela mesma ou de norma de hierarquia superior postergue o início de sua vigência. Quem se sentir prejudicado é que deve recorrer ao Judiciário e pedir que a nova norma não se lhe aplique.

...

Portanto, pelo amplo tratamento que lhe conferiu, a Lei nº 8.212, de 1991, legitima por si só a exigência da CSLL. Por isso, ainda que se entenda que a autuada continue dispensada de cumprir o disposto na Lei nº 7.689, de 1988, nem assim ela se exime de pagar a CSLL que lhe for exigida com base na Lei nº 8.212, de 1991, e em outras normas editadas subsequentemente.

Não menos importante é a conclusão do Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar quanto ao alcance do acórdão do STJ em análise: “Por fim, convém ressaltar que o STJ, na ementa de seu acórdão [...] não inclui a Lei nº 8.212, de 1991, no rol das leis, posteriores à Lei nº 7.689/88, que alteraram apenas aspectos quantitativos da hipótese de incidência.” (grifos meus)

Convém transcrever-se o excerto da ementa a que se refere:

7. "As Leis 7.856/89 e 8.034/90, a LC 70/91 e as Leis 8.383/91 e 8.541/92 apenas modificaram a alíquota e a base de cálculo da contribuição instituída pela Lei 7.689/88, ou dispuseram sobre a forma de pagamento, alterações que não criaram nova relação jurídico-tributária. Por isso, está impedido o Fisco de cobrar a exação relativamente aos exercícios de 1991 e 1992 em respeito à coisa julgada material" (REsp 731.250/PE, Rel. Min. ELIANA CALMON, Segunda Turma, DJ 30/4/07).

Aduz ainda o Ilustre Conselheiro:

Apenas no correspondente voto daquele Acórdão é que se faz referência à citada Lei nº 8.212/91, mesmo assim, em uma análise restrita a seu art. 23. Veja-se o trecho de interesse:

No caso específico da CSLL, alega-se, ainda, que, não obstante a existência de decisão judicial transitada em julgado reconhecendo a inconstitucionalidade da Lei 7.689/88, há diplomas supervenientes legitimando sua exigibilidade, a saber: Leis 7.856/89, 8.034/90, 8.212/91 e Lei 8.383/91, além da Lei Complementar 70/91.

Ocorre que referida tese já foi conduzida à apreciação deste Tribunal nos autos do REsp 731.250/PE (Rel. Min. ELIANA CALMON, Segunda Turma, DJ 30/4/07), apontado como paradigma no presente recurso especial, oportunidade em que se decidiu que as alterações veiculadas por tais diplomas não revogaram a disciplina da referida contribuição, que continuou a ser cobrada em sua forma primitiva. Transcrevo a ementa do acórdão:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – ALCANCE DA SÚMULA 239/STF – COISA JULGADA: VIOLAÇÃO – ART. 471, I DO CPC NÃO CONTRARIADO.

1. A Súmula 239/STF, segundo a qual "decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício, não faz coisa julgada em relação aos posteriores", aplica-se tão-somente no plano do direito tributário formal porque são independentes os lançamentos em cada exercício financeiro. Não se aplica, entretanto, se a decisão tratou da relação de direito material, declarando a inexistência de relação jurídico-tributária.

2. A coisa julgada afastando a cobrança do tributo produz efeitos até que sobrevenha legislação a estabelecer nova relação jurídico-tributária.

3. Hipótese dos autos em que a decisão transitada em julgado afastou a cobrança da contribuição social das Leis 7.689/88 e 7.787/89 por inconstitucionalidade (ofensa aos arts. 146, III, 154, I, 165, § 5º, III, 195, §§ 4º e 6º, todos da CF/88).

4. As Leis 7.856/89 e 8.034/90, a LC 70/91 e as Leis 8.383/91 e 8.541/92 apenas modificaram a alíquota e a base de cálculo da contribuição instituída pela Lei 7.689/88, ou dispuseram sobre a forma de pagamento, alterações que não criaram nova relação jurídico-tributária. Por isso, está impedido o Fisco cobrar a exação relativamente aos exercícios de 1991 e 1992 em respeito à coisa julgada material.

5. Violação ao art. 471, I do CPC que se afasta.

6. Recurso especial improvido.

Do voto condutor do julgado extraio o seguinte trecho, que bem esclarece os fundamentos que prevaleceram:

Na específica hipótese dos autos, a decisão transitada em julgado atingiu a relação de direito material, ao concluir que a cobrança da contribuição social das Lei 7.689/88 e 7.787/89 seria inconstitucional, e a exação somente poderia ser cobrada a partir de uma nova relação jurídico-tributária estabelecida em lei nova. Por isso, pertinente verificar quais foram as alterações introduzidas pelas Leis 7.856/89, 8.034/90, LC 70/91, 8.383/91 e 8.541/92. Vejamos:

Lei 7.856/89:

Art. 2º A partir do exercício financeiro de 1990, correspondente ao período-base de 1989, a alíquota da contribuição social de que se trata o artigo 3º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, passará a ser de dez por cento.

Parágrafo único. No exercício financeiro de 1990, as instituições referidas no art. 1º do Decreto-Lei nº 2.426, de 7 de abril de 1988, pagarão a contribuição à alíquota de quatorze por cento.

Lei 8.034/90:

Art. 2º A alínea c do § 1º do art. 2º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 2º...

§ 1º...

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela:

1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;

2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixado durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base;

3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda;

4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;

5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;

6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base."

LC 70/91:

Art. 11. Fica elevada em oito pontos percentuais a alíquota referida no § 1º do art. 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, relativa à contribuição social sobre o lucro das instituições a que se refere o § 1º do art. 22 da mesma lei, mantidas as demais normas da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, com as alterações posteriormente introduzidas.

Lei 8.383/91:

10. O imposto e a contribuição social (Lei nº 7.689, de 1988), apurados em cada mês, serão pagos até o último dia útil do mês subsequente.

(...)

Art. 44. Aplicam-se à contribuição social sobre o lucro (Lei n.º 7.689, de 1988) e ao imposto incidente na fonte sobre o lucro líquido (Lei nº 7.713, de 1988, art. 35) as mesmas normas de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas.

Parágrafo único. Tratando-se da base de cálculo da contribuição social (Lei nº 7.689, de 1988) e quando ela resultar negativa em um mês, esse valor, corrigido monetariamente, poderá ser deduzido da base de cálculo de mês subsequente, no caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro real.

Art. 79. O valor do imposto de renda incidente sobre o lucro real, presumido ou arbitrado, da contribuição social sobre o lucro (Lei nº 7.689, de 1988) e do imposto sobre o lucro líquido (Lei nº 7.713, de 1988, art. 35), relativos ao exercício financeiro de 1992, período-base de 1991, será convertido em quantidade de UFIR diária, segundo o valor desta no dia 1º de janeiro de 1992.

Parágrafo único. Os impostos e a contribuição social, bem como cada duodécimo ou quota destes, serão reconvertidos em cruzeiros mediante a multiplicação da quantidade de UFIR diária pelo valor dela na data do pagamento.

Art. 89. As empresas que optarem pela tributação com base no lucro presumido deverão pagar o imposto de renda da pessoa jurídica e a contribuição social sobre o lucro (Lei nº 7.689, de 1988):

I - relativos ao período-base de 1991, nos prazos fixados na legislação em vigor, sem as modificações introduzidas por esta lei;

II - a partir do ano-calendário de 1992, segundo o disposto no art. 40.

Lei 8.541/92:

Art. 38. Aplicam-se à contribuição social sobre o lucro (Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988) as mesmas normas de pagamento estabelecidas por esta Lei para o Imposto de Renda das pessoas jurídicas, mantida a base de cálculo e alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei.

§ 1º A base de cálculo da contribuição social para as empresas que exercerem a opção a que se refere o art. 23 desta Lei será o valor correspondente a dez por cento da receita bruta mensal, acrescido dos demais resultados e ganhos de capital.

§ 2º A base de cálculo da contribuição social será convertida em quantidade de UFIR diária pelo valor desta no último dia do período-base.

§ 3º A contribuição será paga até o último dia útil do mês subsequente ao de apuração, reconvertida para cruzeiro com base na expressão monetária da UFIR diária vigente no dia anterior ao do pagamento.

Art. 39. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, apurada no encerramento do ano-calendário, pelas empresas referidas no art. 38, § 1º, desta Lei, será convertida em UFIR diária, tomando-se por base o valor desta no último dia do período.

§ 1º A contribuição social, determinada e recolhida na forma do art. 38 desta Lei, será reduzida da contribuição apurada no encerramento do ano-calendário.

§ 2º A diferença entre a contribuição devida, apurada na forma deste artigo, e a importância paga nos termos do art. 38, §1º, desta Lei, será:

a) paga em quota única, até a data fixada para entrega da declaração anual, quando positiva;

b) compensada, corrigida monetariamente, com a contribuição mensal a ser paga nos meses subsequentes ao fixado para entrega da declaração anual, se negativa, assegurada a alternativa de restituição do montante pago a maior.

As referidas leis tão-somente modificaram a alíquota e a base de cálculo da exação e dispuseram sobre a forma de pagamento, alterações que não tiveram o condão de estabelecer uma nova relação jurídico-tributária entre o Fisco e a executada, fora dos limites da coisa julgada. Por isso, está impedido o Fisco cobrar a exação relativamente aos exercícios de 1991 e 1992 em respeito à coisa julgada material.

...

O acórdão do Tribunal de origem, ora recorrido, proferido em apelação nos embargos à execução fiscal, concluiu pela exigência da Contribuição Social sobre o Lucro – CSLL com base, ainda, na Lei 8.212/91, que dispõe:

Art. 23. As contribuições a cargo da empresa provenientes do faturamento e do lucro, destinadas à Seguridade Social, além do disposto no art. 22, são calculadas mediante a aplicação das seguintes alíquotas:

I - 2% (dois por cento) sobre sua receita bruta, estabelecida segundo o disposto no § 1º do art. 1º do Decreto-lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, com a redação dada pelo art. 22, do Decreto-lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, e alterações posteriores;

II - 10% (dez por cento) sobre o lucro líquido do período-base, antes da provisão para o Imposto de Renda, ajustado na forma do art. 2º da Lei nº 8.034, de 12 de abril de 1990.

§ 1º No caso das instituições citadas no § 1º do art. 22 desta Lei, a alíquota da contribuição prevista no inciso II é de 15% (quinze por cento).

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica às pessoas de que trata o art. 25.

Segundo o acórdão recorrido, o inciso II do art. 23 da Lei 8.212/91 teria estabelecido nova disciplina para a CSLL. Ocorre que referido preceito, ao prever a alíquota aplicável, refere-se ao art. 2º da Lei 8.034/90, que cuida dos ajustes da sua base de cálculo, o qual, por sua vez, foi concebido com fundamento na Lei 7.689/88, consoante se verifica no trecho do voto da eminente Ministra ELIANA CALMON, acima transcrito.

Logo, o preceito em referência não destoia do sentido e do alcance dos demais diplomas legais supervenientes que tratam da CSLL. Quer dizer, ao cuidar da alíquota aplicável, não alterou, em substância, a regra padrão de incidência da contribuição. Daí a sua inaptidão para comprometer a coisa julgada.

...

Como se vê, o voto acima transcrito restringe a análise da Lei nº 8.212/91 apenas ao seu art. 23, não se aplicando ao caso concreto, onde a decisão recorrida avalia a substância da Lei nº 8.212/91 com base na análise de vários de seus artigos (11, 15, 23, 30, 33, 34 e 55) . [...]” (grifos do voto condutor do Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar)

E, em brilhante síntese, conclui:

Com efeito, há que se ter em conta que a questão dos limites da coisa julgada referente às ações que concluíram pela inconstitucionalidade da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL deve ser verificada caso a caso. Nesse sentido, entendo que a matéria discutida no presente processo não se coaduna exatamente com o recurso especial representativo de controvérsia apresentado (RECURSO ESPECIAL Nº 1.118.893 - MG (2009/0011135-9)).

3.1.1 PARECERES DA PGFN APROVADOS PELO MINISTRO DA FAZENDA - VINCULAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ainda sobre a decisão do STJ no REsp 1.118.893-MG, faz-se necessário analisar ainda se há a seu respeito, no âmbito do Ministério da Fazenda, algum pronunciamento vinculante sobre o alcance de seus efeitos.

Quanto às decisões do STF e do STJ proferidos segundo o rito fixado nos artigos 543-B e 543-C do CPC, foram editados uma série de atos normativos. Um desses atos é o Despacho do Ministro da Fazenda de 20 de janeiro de 2012, abaixo reproduzido:

DESPACHO DO MINISTRO

Em 20 de janeiro de 2012

Assunto: FORÇA - PERSUASIVA OU VINCULANTE – DOS PRECEDENTES JUDICIAIS DO STF/STJ. DESTINO DOS RECURSOS INTERPOSTOS CONTRA DECISÕES FUNDADAS NESSES PRECEDENTES. APRESENTAÇÃO, OU NÃO, PELA PGFN, DE RECURSO E DE CONTESTAÇÃO. RAZÕES DE CONVENIÊNCIA E OPORTUNIDADE. REQUISITOS. PORTARIA Nº 294, DE 2010. ART. 1º. HIPÓTESES DE DISPENSA DE CONTESTAÇÃO E RECURSOS, BEM COMO DESISTÊNCIA DOS JÁ INTERPOSTOS. REPERCUSSÃO NO ÂMBITO DA INSCRIÇÃO. ADMINISTRAÇÃO E COBRANÇA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL DA DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO.

Aprovo os PARECERES:

(i) PGFN/CRJ/Nº 492/2010, de 22 de março de 2010, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, que concluiu no sentido de que a PGFN: (i) não mais apresente recursos, ordinários ou extremos, contra as decisões judiciais, desfavoráveis à Fazenda Nacional, que se mostrarem consentâneas com precedente judicial formado sob a nova sistemática de julgamento prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC; (ii) não mais interponha RESP/RE contra acórdãos proferidos em

consonância com jurisprudência reiterada e pacífica do STF/STJ (indicada em lista elaborada e divulgada, periodicamente, pela CASTF/CRJ); (iii) não mais interponha agravo regimental contra decisões monocráticas de Relator (dos TRF's, do STJ ou do STF) que, com respaldo em jurisprudência reiterada e pacífica daqueles Tribunais Superiores (indicada em lista elaborada e divulgada, periodicamente, pela CASTF/CRJ), também adotada pela respectiva Turma, neguem seguimento a recursos, nos termos do art. 557 do CPC; (iv) não mais apresente impugnação/contestação contra pedido(s) formulado(s) com respaldo em precedente judicial oriundo de julgamento submetido à sistemática prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC.

(ii) PGFN/CDA nº 2025, de 27 de outubro de 2011, que estabelece orientações a serem observadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e pelos demais órgãos deste Ministério, quando caracterizada hipótese de dispensa de contestação e recursos, bem como desistência dos já interpostos, de que trata a Portaria PGFN nº 294, 2010.

O despacho supra aprovou o Parecer PGFN/CRJ nº 492, de 2010, e o Parecer PGFN nº 2.025, de 2011, tornando-os de observância compulsória para todos os órgãos do Ministério da Fazenda, entre os quais se acha a Receita Federal do Brasil. A orientação contida no primeiro desses pareceres, por sua vez, acha-se consolidada na Portaria PGFN nº 294, de 2010, especialmente no seu artigo 1º, ao qual se refere expressamente o despacho do Ministro da Fazenda, e que, textualmente, estabelece:

Art. 1º Os Procuradores da Fazenda Nacional ficam autorizados a não apresentar contestação, bem como a não interpor recursos, nas seguintes situações:

I - quando a demanda e/ou a decisão tratar de questão elencada no art. 18 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, ou sobre a qual exista Ato Declaratório de Dispensa, elaborado na forma do inc. II do art. 19 da Lei nº 10.522, de 2002;

II - quando a demanda e/ou a decisão tratar de questão sobre a qual exista Súmula ou Parecer do Advogado-Geral da União - AGU, que concluam no mesmo sentido do pleito do particular;

III - quando a demanda e/ou a decisão tratar de questão jurídica sobre a qual exista Parecer aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional ou por Procurador-Geral Adjunto da Fazenda Nacional, elaborado nos termos, respectivamente, dos arts. 72 e 73 do Regimento Interno da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pela Portaria nº 257, de 2009, e este Parecer conclua no mesmo sentido do pleito do particular;

IV - quando a demanda e/ou a decisão tratar de questão sobre a qual exista Súmula Vinculante ou que tenha sido definida pelo Supremo Tribunal Federal - STF em decisão proferida em sede de controle concentrado de constitucionalidade;

V - quando a demanda e/ou a decisão tratar de questão já definida, pelo STF ou pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ, em sede de julgamento realizado na forma dos arts. 543-B e 543-C do CPC, respectivamente.

Parágrafo único - Os Procuradores da Fazenda Nacional deverão apresentar contestação e recursos sempre que, apesar de configurada a hipótese prevista no inciso V deste artigo, houver orientação expressa nesse sentido por parte da Coordenação-Geral de Representação Judicial da Fazenda Nacional - CRJ ou da

Coordenação de Atuação Judicial perante o Supremo Tribunal Federal - CASTF.

À presente discussão, o que mais de perto interessa é o inciso V do artigo 1º do ato normativo transcrito, o qual dispensa a apresentação de recurso e a interposição de recurso em se tratando de demanda ou decisão que versar sobre questão já definida, pelo STF ou pelo STJ, em julgamento realizado na forma dos artigos 543-B e 543-C do CPC. O parágrafo único do mesmo artigo ressalva, porém, que a dispensa não se aplica sempre que houver orientação expressa da própria PGFN nesse sentido, ainda que esteja configurada a hipótese prevista no inciso V. Ou seja, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, embora reconheça o qualificado poder de convencimento de que se revestem os pronunciamentos do STF e do STJ originados do julgamento de recursos de repercussão geral ou de recursos repetitivos, tendo em vista o caráter não expressamente vinculante desses pronunciamentos, reserva-se o direito de continuar a discutir o mérito de alguns que expressamente selecionar, por entender que ainda existe a possibilidade de eventualmente modificar o entendimento até então adotado por aqueles órgãos julgadores.

Com o fim de dar cumprimento à ressalva prevista no inciso V do artigo 1º da Portaria PGFN nº 294, de 2010, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional mantém uma relação atualizada de todas as decisões proferidas segundo o rito dos artigos 543-B e 543-C do CPC. Nessa relação, quanto a cada uma das decisões, examina-se se cabe ou não, e em que extensão, acatar ou continuar a combater o que foi decidido. No tocante ao Recurso Especial nº 1.118.893/MG, invocado pela Recorrente como abono de sua tese, acham-se os seguintes comentários:

RESP 1.118.893/MG Relator: Min. Arnaldo Esteves Lima Recorrente: Ale Distribuidora de Combustíveis Ltda Recorrido: Fazenda Nacional Data de julgamento: 23/03/2011.

Resumo: O STJ fixou entendimento segundo o qual, transitada em julgado decisão judicial que reconheceu inexistir relação jurídico-tributária entre o determinado contribuinte e o fisco, face à inconstitucionalidade da Lei 7.689/88, que instituiu a CSLL, afasta-se a possibilidade de sua cobrança com base nas Leis n. 7.856/89, 8.034/90, na LC 70/91 e nas Leis 8.212/91 8.383/91 e 8.541/92, eis que estes diplomas apenas modificaram a alíquota e a base de cálculo da contribuição instituída pela Lei 7.689/88, ou dispuseram sobre a forma de pagamento, alterações que não criaram nova relação jurídico-tributária.*

Transitada em julgado a decisão que declarou a inexistência de relação jurídico-tributária, a decisão posterior do STF reconhecendo a constitucionalidade da Lei 7.689/88, proferida em 2007, não poderá produzir efeitos retrospectivos, de maneira que não poderá atingir o período referente ao ano de 1991, objeto da controvérsia dos autos.

Observação 1: Sobre o tema, destaque-se o Parecer PGFN/CRJ/Nº 975/2011, que esclarece que o precedente ora referido não prejudica a tese contida no Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011, segundo a qual as decisões proferidas pelo STF em sentido contrário ao plasmado em coisas julgadas que disciplinem relações jurídicas tributárias de trato sucessivo possui o condão de fazer cessar, prospectivamente, a eficácia dessas coisas julgadas, de modo a permitir, por exemplo, a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos após o trânsito em julgado da decisão da Suprema Corte (não atingindo, portanto, fatos geradores pretéritos).

Assim, segundo conclui o Parecer acima citado, tanto a decisão proferida no REsp nº 1.118.893/MG quanto o Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011 acabam protegendo as situações pretéritas à decisão do Supremo Tribunal Federal, ainda que contrárias ao posicionamento posteriormente firmado por essa Suprema Corte.

De acordo com o comentário supra, o entendimento adotado pela Turma do STJ que julgou o recurso especial nº 1.118.893/MG, embora afirme a prevalência da coisa julgada formada em virtude do acatamento de argüição incidental (no âmbito do controle difuso) de inconstitucionalidade ainda que o STF tenha posteriormente decidido de modo contrário, a coisa julgada em questão aplica-se somente aos fatos geradores ocorridos antes da decisão definitiva e contrária do STF. (grifo nosso)

Portanto, a orientação oficial e expressamente adotada no âmbito do Ministério da Fazenda é que o entendimento expresso pelo STJ ao julgar o Recurso Especial nº 1.118.893/MG implica que os contribuintes favorecidos por decisões transitadas em julgados que declararam inconstitucional a Lei nº 7.689, de 1988, somente se eximem do recolhimento da CSLL, por força dessa coisa julgada, relativa a fatos geradores ocorridos até o pronunciamento definitivo do STF em que se assentou ser constitucional a referida lei.

Por conseguinte, a despeito do que dispõe o artigo 62-A do Regimento do Carf, invocado pela Recorrente, entendo ser vedado a este Colegiado dar os efeitos que ela postula ao decidido pelo STJ no julgamento do REsp 1.118.893/MG, isto é, que a coisa julgada que beneficiou a autuada não teve os seus efeitos tolhidos quer seja pela decisão posterior do STF que assentou ser constitucional a Lei 7.689, de 1988, quer seja pela edição subsequente de legislação que reinstituíram a CSLL, a exemplo da Lei nº 8.212, de 1992.

Cumpre-se ressaltar que o art. 42 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, dispõe que “*Os pareceres das Consultorias Jurídicas, aprovados pelo Ministro de Estado, pelo Secretário-Geral e pelos titulares das demais Secretarias da Presidência da República ou pelo Chefe do Estado-Maior das Forças Armadas, obrigam, também, os respectivos órgãos autônomos e entidades vinculadas.*” Desse modo, a despeito de qualquer outra discussão a respeito do tema, as manifestações da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, escoimadas nos Pareceres PGFN/CRJ números 492/2010 e 2025/2011, aprovados pelo Ministro da Fazenda por meio do despacho proferido em 20 de janeiro de 2012, e no Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011³ - com despacho ministerial de aprovação exarado em 24/05/2011⁴ e publicado na pg. 22 do DOU em 26/05/2011 - possuem o condão de vincular

³ Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-i-numero-ii-2011/015.pdf>>. Acesso em: 25 abr 2013.

⁴ DESPACHO No. SN DE 24/05/2011 -MINISTÉRIO DA FAZENDA - MF PUBLICADO NO DOU NA PAG. 00022 EM 26/05/2011 - Aprova o PARECER PGFN/CRJ/Nº 492/2011, 30 de março de 2011.

Assunto: Relação Jurídica Tributária Continuativa. Modificação dos Suportes Fático Ou Jurídico. Limites Objetivos da Coisa Julgada.

Jurisprudência do Pleno do STF. Cessação Automática da Eficácia Vinculante da Decisão Tributária Transitada Em Julgado.

Os precedentes objetivos e definitivos do STF constituem circunstância jurídica nova, apta a fazer cessar, prospectivamente, e de forma automática, a eficácia vinculante das anteriores decisões transitadas em julgado, relativas a relações jurídicas tributárias de trato sucessivo, que lhes forem contrárias.

todos os órgãos do Ministério da Fazenda, o que já seria suficiente para manutenção da exigência ora em discussão, em especial, no caso concreto, em razão dos dois primeiros pareceres citados.

Especificamente em relação ao Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011 (limite da coisa julgada/cessação automática da eficácia vinculante da decisão transitada em julgado diante da modificação dos suportes fáticos ou jurídico/ precedentes objetivos e definitivos do STF), cumpre ressaltar ainda que na sessão de 29/06/1992, no julgamento do RE 146733, o pleno do STF já havia confirmado a constitucionalidade do art. 2º da Lei nº 7.689/88, ou seja, a teor do que dispõe o parecer em comento (item “2”, “iii”, da ementa), os efeitos da coisa julgada que até então garantiriam ao contribuinte o direito ao não recolhimento da CSLL não mais subsistiriam. Em controle concentrado, na sessão de 14/06/2007 é que a Suprema Corte, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 15, confirmou a constitucionalidade do dispositivo legal em questão. Ressalte-se que o item 5 da ementa do parecer em comento é taxativo ao definir, com fulcro no art. 146 do CTN, que *“nas hipóteses em que o advento do precedente objetivo e definitivo do STF e a consequente cessação da eficácia da decisão tributária transitada em julgado sejam pretéritos ao presente Parecer, a publicação deste configura o marco inicial a partir do qual o Fisco retoma o direito de cobrar o tributo em relação aos fatos geradores praticados pelo contribuinte-autor.”* (grifo nosso) O citado Parecer, e sua aprovação, foram publicados no DOU em 26/05/2011, Em princípio, somente a partir dos fatos geradores ocorridos a partir de então é que, com base nos precedentes do STF e suas consequências listadas pela PGFN, é que a Fazenda Nacional poderia reiniciar a cobrança da CSLL.

Contudo, nos itens 78 e 79 do Parecer em comento, há uma ressalva quanto aos efeitos prospectivos de seus efeitos:

*78. Assim, tendo em conta o princípio da segurança jurídica e os seus consectários princípios da não surpresa e da proteção à confiança, bem como por força do que prevê o art. 146 do CTN, entende-se, aqui, que naquelas específicas hipóteses em que a cessação da eficácia da decisão tributária transitada em julgado, em face do advento de precedente objetivo e definitivo do STF em sentido contrário ao nela sufragado, tenha ocorrido em momento anterior à publicação deste Parecer, e **tendo havido inércia dos agentes fazendários, o termo a quo para o exercício, pelo Fisco, do direito de voltar a exigir, do contribuinte-autor, o tributos em questão é a data da publicação deste Parecer, o que significa dizer que apenas os fatos geradores praticados a partir desse instante poderão ser objeto de lançamento.***

79. Em outras palavras: este parecer não retroage para alcançar aqueles fatos geradores pretéritos, que, mesmo sendo capazes, à luz do entendimento ora defendido, de fazer nascer obrigações tributárias, não foram, até o presente momento, objeto de lançamento. Por óbvio, se nas situações pretéritas o Fisco

Aprovo o PARECER PGFN/CRJ/Nº 492/2011, 30 de março de 2011, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, que concluiu que:

- i) quando sobrevier precedente objetivo e definitivo do STF em sentido favorável ao Fisco, este pode voltar a cobrar o tributo, tido por inconstitucional em anterior decisão tributária transitada em julgado, em relação aos fatos geradores praticados dali para frente, sem que necessite de prévia autorização judicial nesse sentido;
- (ii) quando sobrevier precedente objetivo e definitivo do STF em sentido favorável ao contribuinte-autor, este pode deixar de recolher o tributo, tido por constitucional em anterior decisão tributária transitada em julgado, em relação aos fatos geradores praticados dali para frente, sem que necessite de prévia autorização judicial nesse sentido.

Publique-se o presente Despacho e o Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011 no Diário Oficial da União (DOU).

*já tiver adotado o entendimento ora defendido, efetuando cobrança relativa aos fatos geradores ocorridos desde a cessão da eficácia da decisão tributária transitada em julgado, em relação a essas situações pretéritas o critérios jurídico contido no presente Parecer não poderá ser considerado “novo”, o que afastar a aplicação do princípio da não surpresa e do art. 146 do CTN; **esses lançamentos, portanto, deverão ser mantidos.*** (grifos nossos)

Portanto, tendo o Fisco efetuado o lançamento antes da edição do parecer em comento, suas conclusões permanecem hígidas inclusive aos fatos geradores pretéritos ao ato da PGFN.

Particularmente, entendo que a aprovação dos Pareceres da PGFN pelo Ministro da Fazenda possui como alvo justamente o CARF, uma vez que os demais órgãos da administração tributária federal – PGFN e Secretaria da Receita Federal -, por força do art. 19, *caput*, inciso II, e seus §§ 1º, 4º e 5º, da Lei nº 10.522/2002⁵, já estariam automaticamente vinculados aos atos declaratórios aprovados pelo Ministro da Fazenda, dispensando a contestação e interposição de recursos por parte da PGFN e impedindo a RFB de constituir créditos tributários sobre as matérias em questão. A diferença é discreta, mas de fundamental importância: enquanto os atos declaratórios, aprovados pelo Ministro da Fazenda, a que dizem respeito o art. 19, II, da Lei nº 10.522/2002, possuem o condão imediato de vincular a própria PGFN e a RFB, necessitou-se de aprovação ministerial dos Pareceres PGFN/CRJ números 492/2010, 492/2011 e 2025/2011 para que o CARF também se submetesse aos entendimentos da PGFN nos casos em que expressamente se manifesta a respeito da força vinculante dos julgados do STJ em recursos repetitivos, inclusive quanto ao alcance de suas interpretações, ou ainda dos efeitos prospectivos da decisão do STF em casos envolvendo coisa julgada. Entendo que não haveria sentido aprovar tais pareceres para vinculação da PGFN ou RFB, uma vez que a lei já definiu tais consequências diante da simples aprovação dos atos declaratórios nos moldes citados. Só há uma interpretação possível a fim de que tais despachos não se mostrassem despicieiros: a necessária vinculação do CARF às matérias em que a PGFN expressamente se manifesta a respeito dos efeitos e consequências dos julgados do STJ sob a sistemática do art. 543-C do CPC.

A respeito da obediência ao art. 62-A do RICARF quanto às decisões do STJ em julgamentos sob a sistemática do art. 543-C do CPC, entendo que, a partir da publicação do

⁵ Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexista outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre: (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

[...]

II - matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, ou do Superior Tribunal de Justiça, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda.

[...]

§ 1º Nas matérias de que trata este artigo, o Procurador da Fazenda Nacional que atuar no feito deverá, expressamente, reconhecer a procedência do pedido, quando citado para apresentar resposta, hipótese em que não haverá condenação em honorários, ou manifestar o seu desinteresse em recorrer, quando intimado da decisão judicial. (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

[...]

§ 4º A Secretaria da Receita Federal não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que trata o inciso II do *caput* deste artigo. (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

§ 5º Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso. (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

despacho ministerial que aprovou os Pareceres PGFN/CRJ números 492/2010 e 2025/2011, o precedente do REsp nº 1.118.893 deve ser aplicado conforme orientação da PGFN, que, em resumo, conclui que “[...] o entendimento adotado pela Turma do STJ que julgou o recurso especial nº 1.118.893/MG, embora afirme a prevalência da coisa julgada formada em virtude do acatamento de argüição incidental (no âmbito do controle difuso) de inconstitucionalidade ainda que o STF tenha posteriormente decidido de modo contrário, a coisa julgada em questão aplica-se somente aos fatos geradores ocorridos antes da decisão definitiva e contrária do STF.” (grifo nosso) Logo, a partir de tal entendimento, diga-se de passagem, vinculante, não há mais que se discutir o alcance da citada decisão do STJ, uma vez que a aplicação da exegese da PGFN, a partir do despacho ministerial, tornou-se cogente em relação a este colegiado.

Esclareço, ainda, entender não haver conflito entre o art. 62-A do RICARF e o despacho ministerial que aprova os Pareceres PGFN/CRJ números 492/2010 e 2025/2011. Explico. Havendo decisão do STJ em julgamento de recurso repetitivo, sem que a PGFN emita atos sobre a forma de sua aplicabilidade, caberá ao CARF aplicar o precedente em questão (art. 62-A). Nesse caso, competirá ao colegiado, outrossim, encontrar as razões de decidir do STJ no caso concreto - como bem explica Luiz Guilherme Marinoni em sua obra “Precedentes Obrigatórios”⁶ - o que, invariavelmente, poderá redundar em divergências de interpretação. Contudo, nos casos em que a PGFN editar atos sobre o alcance dos julgados do STJ em recursos repetitivos, explicitando suas razões de decidir, por força do citado despacho do Ministro Fazenda, caberá ao CARF simplesmente seguir tal exegese.

Ademais, na sessão de maio de 2013, a CSRF, analisando o tema (processo 16327.000181/98-63 – acórdão 9101-001.651), concluiu que o entendimento do STJ no julgamento do REsp nº 1.118.893 não se aplica ao disposto na Lei nº 8.212/91.

Por fim, é imperioso ressaltar que a alteração legal trazida pela Lei nº 12.833, de junho de 2013, que inseriu o parágrafo único ao art. 48 da Lei nº 11.941/2009, foi publicada com veto parcial, excluindo-se o dispositivo aprovado no Congresso Nacional que permitiria aos membros do CARF “II - emitir livremente juízo de legalidade de atos infralegais nos quais se fundamentam os lançamentos tributários em julgamento.”, sob o fundamento de que “O CARF é órgão de natureza administrativa e, portanto, não tem competência para o exercício de controle de legalidade, sob pena de invasão das atribuições do Poder Judiciário.”⁷

Desse modo, neste item, voto por negar provimento ao recurso.

3.2 DA INOCORRÊNCIA DAS INFRAÇÕES – CONCLUSÕES EQUIVOCADAS DA FISCALIZAÇÃO

A Recorrente insurge-se quanto às questões de fato apontadas pela autoridade fiscal como fundamento de fato dos lançamentos de CSLL e de IRPJ.

Com efeito, não merecem prosperar os argumentos expendidos pela Recorrente.

Adoto, em parte, as razões de decidir da autoridade julgadora de 1ª instância, em especial a análise das questões de fato:

⁶ MARINONI, Luiz Guilherme. Precedentes Obrigatórios. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011

A impugnante concorda que, conforme relatado no termo de verificação fiscal, por ocasião da constituição da Localog pela Geosol em 2002 sob a forma de sociedade por ações, o capital daquela foi realizado por esta mediante a dação de bens e imóveis do seu ativo permanente, mas rejeita a afirmação dos autuantes segundo os quais os problemas começaram já quando a Geosol passou a alugar os bens que outrora lhe pertenciam da empresa que ela própria criou, afirmando que a operação se processou de acordo com a legislação.

Contudo, a argumentação da impugnante não se sustenta. Em primeiro lugar, os bens foram transferidos com o fim de integralização do capital subscrito sem que fossem avaliados, mas sim pelo seu valor contábil residual, isto é, o valor de seu custo de aquisição acrescido de eventual atualização monetária (até 1995, quando tal atualização foi extinta) e subtraído da depreciação acumulada. Esses valores, conforme admite a impugnante, se encontravam em patamares bem inferiores aos preços de mercado. Segundo a impugnante a operação teve efeito meramente permutativo, pois não acarretou ganho nem perda de capital para a Geosol, e ainda teve o mérito de transferir a propriedade dos bens para a Localog, nos termos do artigo 9º da Lei nº 6.404, de 1976. No entanto, o artigo 8º dessa mesma lei estabelece que aos bens entregues para a formação do capital não deve ser atribuído valor arbitrário pelo subscritor do capital que os entregar para a realização de suas ações. Antes eles devem ser submetidos a avaliação por três peritos ou por empresa especializada, nomeados em assembléia-geral dos subscritores. Os peritos ou a empresa avaliadora deverão apresentar laudo fundamentado, com a indicação dos critérios de avaliação e dos elementos de comparação adotados e instruídos com os documentos relativos aos bens avaliados. A impugnante não comprova que esses requisitos e formalidades foram cumpridos.

De qualquer forma, em verdade, não foi uma eventual irregularidade na constituição da Localog nem na realização de seu capital que forneceu motivação para o lançamento fiscal. Segundo os autuantes, em princípio não há impedimentos para que determinada empresa transfira a outrem a administração de seus bens. O que se requer, prosseguem eles, é que essa outra empresa realmente atue como gestora dos bens e que os preços pagos e as condições do negócio sejam compatíveis com os praticados no mercado. A falta de observação desses requisitos é que levaram à glosa fiscal das despesas de locação.

A impugnante, por sua vez, afirma que a houve uma reorganização societária legítima, que permitiu à Geosol concentrar-se na atividade que sempre foi a de prestação de serviços de sondagem na área de pesquisa mineral, enquanto à Localog foi destinado o papel de empresa patrimonial do grupo. Se eventual economia de tributos foi proporcionada pela operação, essa foi uma consequência eventual, mas não o fator determinante do rearranjo societário, o qual consistiu num ato de gestão praticado nos termos do artigo 153 da Lei nº 6.404, de 1976.

Não obstante, a norma invocada pela impugnante não tem relevância para o caso em discussão, pois apenas dispõe que o administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios. Já as operações em causa transcendem as características de meros atos de gestão, pois envolveram a criação de novas sociedades. Além disso, essas novas sociedades foram criadas mediante o desmembramento de atividades e patrimônio de outra preexistente, de modo que, na prática, equivaleram a uma verdadeira cisão parcial da Geosol. Com efeito, à Localog foram transferidos os imóveis e veículos pertencentes à Geosol, que passou a os alugar, e em troca recebeu ações que corresponderam quase à totalidade do capital da Localog. Já a Amazônia, outra empresa criada pela Geosol, foram nominalmente repassadas atividades que antes eram exercidas pela própria Geosol e que cabiam a esta executar em virtude de

contratos firmados com terceiros, de modo que a primeira passou a receber da

segunda pela prestação de serviços que até então eram parte do faturamento desta última. Além disso, ambas as empresas na prática sobrevivem unicamente de rendimento obtido com as operações realizadas com a sua criadora. Assim, os artigos da Lei nº 6.404, de 1976, mais apropriados à situação, em vez do artigo 153, são o segundo e o 225, os quais estabelecem que:

Art. 2º Pode ser objeto da companhia qualquer empresa de fim lucrativo, não contrário à lei, à ordem pública e aos bons costumes.

§ 1º Qualquer que seja o objeto, a companhia é mercantil e se rege pelas leis e usos do comércio.

§ 2º O estatuto social definirá o objeto de modo preciso e completo.

§ 3º A companhia pode ter por objeto participar de outras sociedades; ainda que não prevista no estatuto, a participação é facultada como meio de realizar o objeto social, ou para beneficiar-se de incentivos fiscais.

(...)

Art. 225. As operações de incorporação, fusão e cisão serão submetidas à deliberação da assembleia-geral das companhias interessadas mediante justificação, na qual serão expostos:

I - os motivos ou fins da operação, e o interesse da companhia na sua realização;

II - as ações que os acionistas preferenciais receberão e as razões para a modificação dos seus direitos, se prevista;

III - a composição, após a operação, segundo espécies e classes das ações, do capital das companhias que deverão emitir ações em substituição às que se deverão extinguir;

IV - o valor de reembolso das ações a que terão direito os acionistas dissidentes.

O artigo 2º supra prescreve o objeto de uma sociedade por ações e deixa claro que seu fim deve ser sempre o lucro e que a empresa sempre se rege pelo direito mercantil, o que, com as alterações introduzidas pelo novo Código Civil de 2002, significa dizer que a sociedade por ações sempre se classifica como sociedade empresária. Aliás, o próprio artigo 982, parágrafo único, do Código Civil, dispõe que se considera como empresária, independentemente de seu objeto, a sociedade por ações. Por sua vez, o caput desse artigo reza que, salvo as exceções expressas, se considera empresária a sociedade que tem por objeto o exercício de atividade própria de empresário sujeito a registro; e, simples, as demais. Por fim, a definição de empresa deriva-se do artigo do mesmo Código Civil de 2002 que define empresário, o artigo 966, segundo o qual se considera empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

Do conjunto dessas normas da Lei 6.404 e do Código Civil pode definir-se a sociedade por ações como aquela que tem por objeto o exercício de atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços, com fins lucrativos. Além disso, interpretando-se extensivamente o artigo 225 da Lei nº 6.404, também transcrito supra, infere-se que os atos societários semelhantes àqueles que deram origem à Localog e à Amazônia devem ter motivos ou fins que atendam os interesses da companhia que os praticou. Esses interesses, em se tratando de ato que implicam a criação de nova sociedade, coincidem com o objeto dessas, ou seja, deve ser o exercício de alguma atividade empresarial lícita. O § 3º do artigo 2º até admite que esse objeto possa ser a persecução de alguma vantagem tributária, mas restringe este à hipótese de uma companhia que tenha por objeto participar de outras sociedades para se beneficiar de incentivos fiscais.

Em suma, o objeto legítimo de uma sociedade constituída nos termos da Lei nº 6.404, de 1976, deve ser o exercício, com fim lucrativo, de atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços. Não se admite como legítimo a sociedade cujo único objetivo seja gerar redução da carga tributária de seus sócios controladores (salvo quando se tratar de benefício resultante de incentivo fiscal conferido a sociedade que tenha por objeto a participação em outras sociedades, que não é o caso ora em discussão).

Embora a autuada alegue que a Localog assumiu a propriedade e a gestão dos bens pertencentes até então à Geosol para permitir que esta se dedicasse à sua vocação, ela não comprova, como se demonstra adiante, que realmente houve o exercício de alguma atividade empresarial por aquela, visto que a fiscalização reuniu provas de que, em verdade, os bens continuaram sendo administrados pela sua antiga proprietária. Não há tampouco a demonstração de que houve algum benefício econômico resultante desse desmembramento, sobretudo sob a forma de maior eficiência administrativa, aumento da lucratividade ou do volume de negócios, que fosse além da redução da carga tributária.

Além disso, se o objetivo da Geosol era concentrar-se na atividade de prestação de serviços a empresas mineradoras, não se compreende que paralelamente tenha sido também criada a Amazônia, à qual foi nominalmente atribuída a execução precisamente de uma fração dos serviços de pesquisa e sondagem exercidos pela Geosol. Nessa última hipótese, não fosse pela redução dos tributos pagos, é fácil concluir que uma nova empresa no grupo apenas acarretaria mais custos administrativos e ineficiência econômica.

Segundo a impugnante, consolidada a propriedade dos bens no ente personalizado Localog, a locação posteriormente ajustada entre esta e a Geosol deve ser examinada apenas tendo em vista a razoabilidade dos aluguéis, os quais não teriam, necessariamente, de ficar vinculados aos custos de aquisição, mas sim aos valores de mercado.

O argumento do parágrafo precedente, contudo, somente se sustentaria se locatária e locadora fossem empresas independentes uma da outra, de modo que os termos dos negócios realizados entre elas fossem fixados mediante livre negociação. No entanto, sabe-se que a Localog foi criada pela Geosol, que mantém indiretamente o controle indireto de praticamente 100% de seu capital. Além disso, a Geosol é que proporciona quase todo o seu faturamento e foi quem lhe forneceu os imóveis, veículos e equipamentos que primeiro integraram o seu patrimônio e que foram por ela locados. O restante do faturamento é proporcionado por outras empresas que pertencem ao grupo empresarial encabeçado pela Geosol. Nesse contexto, não se pode deixar de levar em consideração a forma como houve a aquisição desses bens, sobretudo porque, como vimos, a despesa ou custo de locação não existia antes da criação da Localog, quando esses bens já estavam em grande parte depreciado e a Geosol os usava sem registrar nenhum ônus em sua contabilidade por isso. Apenas o preço dos aluguéis, em semelhante quadro, não é suficiente para determinar a legitimidade de tal custo ou despesa, visto que se trata de definir se é legítima toda a operação pela qual bens que antes integravam o ativo permanente de determinada empresa são transferidas a outra, criada para esse fim e pertencente a sua proprietária original, para passarem a ser locados por esta antiga proprietária. A legitimidade, em consequência dessa particularidade deve decorrer não só do aluguel considerado em termos absolutos, mas também da finalidade e dos termos da criação dessa nova sociedade empresária. Além disso, outras cláusulas do contrato de locação devem ser sopesadas.

Visto que uma sociedade empresária deve ter fim lucrativo e dedicar-se a exercer atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços, qualquer operação ou negócio realizado entre elas deve obedecer a esse princípio, ainda que uma delas seja controlada por outra, ou ainda com mais razão em virtude de tal peculiaridade. Daí se segue também que, qualquer negócio realizado entre elas, deve ser, em princípio, vantajoso para ambas e também implicar efetiva contrapartidas, de modo que uma de fato exerça alguma atividade ou forneça bem ou serviço em troca da remuneração recebida.

É legítimo, pois, indagar o custo de aquisição dos bens que viriam a ser alugados à Geosol e comparar esse custo com os aluguéis cobrados. Por isso é relevante para

discussão a demonstração feita pelos atuantes de que os bens alugados pela

Geosol proporcionavam a sua locadora um total de rendimentos de aluguéis anuais equivalentes ao dobro do seu custo de aquisição. Ainda que em termos absolutos os aluguéis não se distanciem demasiado dos preços de mercado (embora, diga-se, estejam acima do preço de mercado, conforme comprovado pelos autuantes), a elevadíssima rentabilidade da operação para a Localog é demonstração evidente de que a aquisição dos bens se fez em termos extremamente desvantajosos para a Geosol. Ou seja, a transferência dos bens foi realizada em termos ruinosos para a Geosol e em termos incompatíveis com a legislação civil e societária que estipula que as sociedades empresárias devem exercer atividade econômica com fins lucrativos.

Mais importante ainda é que, se a intenção da Geosol fosse simples e efetivamente desfazer-se de seus bens e exercer suas atividades com imóveis, veículos e equipamentos alugados, certamente os venderia a preços compatíveis com a rentabilidade que a locação desses bens seria capaz de proporcionar a uma terceira empresa com a qual não tivesse vínculos empresariais. Nesse caso, a empresa além de passar a atuar com uma estrutura de custos e administrativa mais enxuta, num primeiro momento se beneficiaria da injeção de recursos obtida com a alienação de seus bens. Esse tipo de operação não é raro, é comumente referido pelo seu nome em inglês (sale and lease back) e quando realizado entre entidades realmente independentes, constitui uma forma de obtenção de liquidez para empresas altamente endividadas ou que necessitam de recursos para novos investimentos.

A noção de custo de oportunidade constitui um dos pilares da teoria econômica. De acordo com essa noção, na avaliação do custo de um negócio, investimento ou empreendimento devem ser computados não apenas os recursos diretamente nele empregados, mas também o rendimento ou lucro que, com razoável grau de certeza e com o mesmo ou inferior nível de risco, se poderia obter mediante a realização de um negócio, investimento ou empreendimento alternativo. O custo de oportunidade mede a renúncia à rentabilidade proporcionada pela melhor alternativa disponível para o emprego dos mesmos recursos de que dispõe o agente econômico no momento em que decide por um determinado curso de ação. Um exemplo claro de custo de oportunidade é representado pela taxa de juros básica fixada pelo Banco Central. Como se pressupõe que qualquer recurso disponível possa, se investido numa aplicação financeira, obter com baixo risco e com razoável certeza uma rentabilidade igual ou próxima àquela taxa, o agente econômico só deve empregar esse recurso num investimento ou negócio alternativo se tiver uma perspectiva de rendimento superior àquela taxa básica de juros.

No presente caso, além de perder a oportunidade de obter mais liquidez ou lucro com a venda de seus bens para um terceiro realmente independente, a Geosol passou a assumir despesas ou custos com que antes não arcava. Pode-se concluir, portanto, que o valor depreciado pelos quais os bens foram transferidos, indiretamente, mas também categoricamente, oneraram os custos e perdas da Geosol com a operação. Noutras palavras, a altíssima rentabilidade dos bens integrante do ativo permanente da Localog decorre não só do preço dos aluguéis cobrados da Geosol, mas também dos preços baixos pelos quais foram adquiridos. E esse preço baixo, não por mera coincidência, foi proporcionado pela própria empresa que os viria a alugar. Logo, ao contrário do que defende a impugnante, esse custo de aquisição dos bens pela Localog não pode ser ignorado na avaliação da legitimidade da locação. Ele também constitui um ônus, sob a forma de perda de capital, que a Geosol se impôs para levar a cabo a operação em discussão.

E não só o custo de aquisição dos bens deve ser levado em consideração. Os autuantes notam também que, além de pagar aluguéis, sobretudo de veículos, acima do valor de mercado, a locatária tomou a si o encargo de pagar praticamente todos os custos de manutenção e com tributos incidentes sobre os bens alugados, embora não houvesse cláusula contratual que estipulasse a obrigação. Assim é que a Localog não pagava o IPVA dos veículos alugados à Geosol, obrigação assumida pela locatária. Por outro lado, a Geosol não fazia o mesmo em relação a veículos

alugados de outras locadoras com as quais não tinha vínculo igual ao que mantinha com a Localog.

Consta na página 29 do termo de verificação fiscal, correspondente à folha 1.016 dos autos, tabela na qual os autuantes fazem uma comparação entre os alugueis mensais pagos à Localog e a locadoras independentes pela locação dos mesmos veículos pela Geosol. A comparação revela que a Geosol pagava à Localog preços que sempre excediam aos pagos aos independentes. O excesso vai de 13% até a 40%, situando-se na média em 23%. Os autuantes inseriram no próprio corpo do termo de verificação fiscal reproduções de notas fiscais de serviços que atestam os preços indicados na tabela.

Já a impugnante, num esforço de rebater essa comparação e de sustentar que os preços pagos à Localog não eram superiores aos praticados no mercado, alega que a comparação feita pelos autuantes é deficiente, pois os resultados apurados poderiam decorrer de diferenças entre os modelos dos veículos e do estado de manutenção deles. E como prova de seu argumento ainda fez juntar a folhas 1.232 a 1.237 pesquisas de preço colhidas entre locadoras independentes, as quais, no seu parecer, demonstrariam que os preços cobrados pela Localog seriam compatíveis com os de mercado. Há também dois recibos de locação incluídas nesse lote de provas, a folhas 1.238 e 1.239, emitidos em nome de locadoras independentes.

Contudo, o argumento da impugnante não se sustenta. Ela não traz nenhuma prova de que havia diferenças entre os modelos dos veículos e o seu estado de conservação que pudesse justificar as divergências de preço encontradas, apenas aventa essa hipótese. Não é o bastante alegar que a atividade da Geosol requer que muitos veículos sejam adaptados para a realização de tarefas específicas, pois isso tampouco foi especificamente comprovado em relação aos veículos a que se refere a comparação de preços efetuada pelos autuantes e nem se pode descartar a possibilidade de locadoras independentes igualmente realizar tais adaptações. Mais importante ainda é que a pesquisa realizada pela impugnante traz apenas os preços praticados em 2012, enquanto o lançamento fiscal cobre os períodos de 2007 e 2008. A impugnante afirma que, a despeito do intervalo de tempo, os dados de 2012 se prestam para aquilatar a regularidade dos preços praticados em 2008 e 2007, pois teria havido estabilidade no mercado. No entanto, apesar dos índices inflacionários nos últimos anos não terem sido elevados, como é de todos sabidos os preços em geral continuam subindo e as a variação acumulada depois de cinco ou quatro anos não são nada desprezíveis. Além disso, o setor de serviços é o mais dinâmico das três grandes áreas em que se desdobra a economia, de modo que o índice geral de preços não é um bom indicativo do comportamento verificado num setor em particular. Noutras palavras, caberia a impugnante comprovar que os preços de locação de imóveis acompanharam no período em questão os índices gerais de preço, ônus de que ela não se desincumbiu. Quanto aos dois recibos de locação, eles tampouco fazem prova alguma em favor da autuada, porque, além de serem datados de 2011, neles não se discrimina o modelo e o tipo de veículo alugado, mas apenas sua placa de registro.

De resto a fiscalização obteve outra prova significativa da fixação de preços desproporcionais nos contratos de locação firmados entre a Geosol e a Localog. Segundo eles relatam no termo de verificação fiscal, em dois boletins de medição relativos a dezembro de 2007 consta que a Geosol sublocou a terceiros veículos que haviam sido alugadas da Localog. Os preços cobrados dos terceiros independentes, porém, são cerca de metade dos que a Geosol havia pagado à Localog pelos mesmos veículos. Quanto a esse episódio a impugnante se silencia por completo.

Os autuantes apontaram como um dos indícios de que a Localog não tinha existência própria nem autonomia em relação à Geosol o fato de que nos veículos por aquela alugados a esta não houvesse indicação alguma de quem seria sua proprietária, mas apenas referências à Geosol, como se eles a pertencessem a sua

locatária. A impugnante, por sua vez, argumenta que essa é a prática comum do mercado, tanto por parte das locadoras como por parte das locatárias. Faz ainda juntar a folhas 1.240 a 1.249 reproduções de um contrato de locação de um veículo alugado a uma locadora independente, assim como de fotografias do próprio bem alugado, para provar sua tese.

Não obstante, ainda que se admita que, nesse aspecto, a impugnante tem razão e que o fato de não constar a logomarca da Localog nos veículos por ela locados não constitui prova alguma contrária à autuada, ainda assim existem outras provas e indícios capazes de, por si só, sustentar a acusação fiscal de que a Geosol é quem de fato atuava como proprietária e administradora dos bens que supostamente lhe eram alugados pela Localog, quanto aos quais a impugnante não apresenta nenhuma resposta nem de longe satisfatória. Em verdade, essa questão da logomarca era o mais insignificante e de somenos importância dos indícios apontados pela fiscalização.

Muito mais determinante é a inexistência de instalações físicas, administrativas e quadro de pessoal compatíveis com uma empresa em cujo ativo permanente figurava um rol de cerca de 150 veículos, além de imóveis e outros equipamentos. As despesas e custos com mão de obra, manutenção e substituição de peças eram mínimas se comparadas com esse patrimônio e as receitas auferidas. A tabela adiante o demonstra:

	2008	2007
Receita Bruta com Locações	18.836.603	17.251.600
Valor Recebido da Geosol	18.752.233	17.251.600
Custo com Manutenção e Peças	30.745	453
Custo total de mão de obra e encargos	522.104	194.712
Depreciação	1.794.868	1.414.793
Ativo Permanente - (em Dezembro)	11.996.885	9.909.785
Lucro Exercício	14.291.339	13.163.448

Por outro lado, a Geosol, a despeito de já não ser a proprietária desses mesmos bens e pagar por sua locação, continuava a arcar praticamente com a totalidade dos encargos com manutenção e tributos sobre eles incidentes, apesar de a assunção dessas obrigações nem estar prevista em contrato. A tabela seguinte demonstra esse aspecto.

	GEOSOL		LOCALOG	
	2007	2008	2007	2008
Custos de Peças	6.598.889	1.982.677	218	10.491
Serviços Manutenção	11.592.877	17.526.645	235	20.254
Combustíveis/Lubrificantes	9.261.610	9.297.990	-	156
IPVA	109.984	159.195	1.936	-

Note-se ainda que a Geosol, a Localog e a Amazônia compartilham o mesmo endereço sede para fins cadastrais, o mesmo escritório de onde efetivamente são administradas e os mesmos diretores e representantes legais. Por fim, a Localog e a Amazônia realizam obtêm receitas unicamente de operações realizadas com a Geosol ou, em pequena fração, com outras empresas do grupo.

Cabe ainda mencionar um episódio revelador ocorrido durante a fiscalização. Intimada a apresentar notas de débitos comprobatórios das locações efetuadas à Geosol, os quais são elaboradas na época em que a operação é realizada e que discriminam os veículos locados, a Localog apresentou documentos relativos a novembro e dezembro de 2008 que fazia referência expressa a veículo que nem sequer existia nessa época, pois só viria a ser fabricado e a integrar o patrimônio da Localog em 2010. Uma vez que o veículo de fato existe e foi adquirido pela Localog, não se trata de mera coincidência, mas de descuido que indica que os documentos apresentados à fiscalização foram elaborados apenas posteriormente,

possivelmente para atender à intimação fiscal. Não obstante, os contratos de locação firmados entre a Geosol e Localog estipulam que o pagamento dos aluguéis somente se fazem depois de apresentada a correspondente nota de débito. Daí se infere que, como as empresas não são administradas como realmente independentes, não havia nenhuma preocupação em emitir documentos de controle e que permite uma perfeita distinção entre o patrimônio e a receita de uma e de outra.

Apesar de pretender sustentar que é Localog quem realmente atua como gestora e mantenedora autônoma dos bens alugados à Geosol, a impugnante, para justificar a simplicidade dos termos contratuais e a inexistência nelas de cláusulas acauteladoras de direitos e garantias das partes, argumenta que não havia necessidade de semelhantes cuidados, pois se tratava de contratantes que mantinham relação tal que eram mínimas as possibilidades de instauração de dissídios. Não obstante, quando duas empresas contam com administração própria e efetivamente executam suas atividades e perseguem seus objetivos econômicos como se fossem entidades distintas, a ocorrência de conflitos nunca deve ser descartada. Afinal o que representa receita para uma é despesa para outra, o que é lucro em uma gera perda ou diminuição da rentabilidade na outra, e um direito para uma manifesta-se como uma obrigação para a outra. Logo, os contratos devem ser completos o bastante para prevenir eventuais divergências que emergem dessa disparidade de posição. Se na confecção dos contratos as partes não se acautelam, a única explicação plausível que uma delas dominava inteiramente a outra, de modo que tudo era feito de acordo com uma só vontade. Dessa forma, também o fato em causa comprova que a Localog não atuava como de fato gestora dos bens que nominalmente integravam o seu patrimônio.

Com respeito ao aluguel dos bens imóveis, a impugnante fez juntar a folhas 1.257 a 1.507 dos autos dois laudos elaborados por empresa especializada em elaboração de perícias, a BBC Engenharia. O primeiro desses laudos estima o valor de mercado do aluguel dos imóveis situados na região metropolitana de Belo Horizonte, enquanto o outro o dos imóveis situados no município de Paraupabas, Pará. Segundo a impugnante, esses laudos comprovariam que os aluguéis imobiliários avançados entre a Geosol e a Localog não apresentam discrepâncias com os preços de mercado capazes de justificar sua glosa. Para os de Belo Horizonte e Nova Lima, a avaliadora encontrou aluguéis, de mercado, de R\$164.039,42 mensais para 2007 e R\$182.437,61 para 2008, enquanto os pagos pela Geosol, nos dois citados anos, ficaram em R\$165.000,00 mensais. Para os de Paraupabas, PA, a avaliadora sugeriu os seguintes valores: R\$51.427,39 para o ano de 2007 e R\$55.411,08 para o de 2008, contra R\$65.000,00 mensais pagos pela Geosol. Em face desses números, a impugnante argumenta que, feito o cômputo das diferenças encontradas para os dois anos, haveria um excesso dos valores praticados, em comparação com os de mercado de apenas R\$68.687,04, montante que seria, em tese, o valor passível de glosa.

O argumento da impugnante, contudo, não se sustenta. Em primeiro lugar porque, sem embargo do rigor técnico com que os laudos aparentemente foram elaborados, um dos critérios adotados pela avaliadora e que diz respeito a um aspecto crucial torna altamente questionável as estimativas a que chegou. Trata-se do índice de deflação adotado para transportar a 2.007 e 2.008 os valores estimados dos aluguéis que foram fixados com base em dados coletados na ocasião em que os laudos foram elaborados. Evidentemente, a estimativa devia fazer-se com base em valores de mercado de aluguéis cobrados ou pedidos, em contratos celebrados por partes independentes e sob condição de livre negociação, por imóveis similares ou comparáveis. O ideal é que os dados da amostra, ainda que colhidos em março de 2012, ocasião da feitura dos laudos, referissem a operações ou negócios realizados em 2007 e 2008. Contudo, não foi isso que ocorreu, pois, conforme explanado nos

próprios laudos e conforme também se vê a folhas 1.403 a 1.428 em relação ao primeiro laudo, e a folhas 1.498 a 1.507 em relação ao segundo, os valores de mercado levantados pela avaliadora eram os praticados na mesma ocasião em que houve a coleta, isto é, março de 2012.

Essa defasagem, embora significativa, por si só, não tornaria tais dados imprestáveis, contanto que fosse adotado um parâmetro realista e condizente com o histórico de comportamento dos preços no mercado imobiliário para ajustá-los ao intervalo de tempo a que se refere a estimativa que se propõe a realizar. Entretanto, o parâmetro adotado não satisfaz esse requisito. A impugnante o afirma e também consta expressamente dos laudos (vide folhas 1.295, 1.456 e 1.457), que os dados colhidos em março de 2012 foram deflacionados para 2.007 e 2.008 adotando-se como deflator pura e simplesmente o IGPM (Índice Geral de Preços Mercado) da Fundação Getúlio Vargas. Ora, como o próprio nome indica, esse índice busca calcular a variação geral dos preços praticados em todos os setores da economia. Trata-se de uma média ponderada geral, que pode não refletir o comportamento de uma atividade econômica específica. Pois bem, é do conhecimento geral que o setor imobiliário, nos anos recentes, tem passado por uma escalada de preços vertiginosa. Fala-se em variação de até 100% de um ano para o outro. A região metropolitana de Belo Horizonte, por sinal, figura entre aquelas em que a disparada de preços é mais acentuada. O fenômeno é generalizado, e alcança tanto os imóveis residenciais como os empresariais, impulsionado pelo crescimento econômico e, no caso específico de Minas Gerais e do Pará, pela alta prolongada dos preços de matérias-primas e semi-elaboradas produzidas por esses e outros estados do País (commodities tais como o minério de ferro e seus derivados). Apenas muito recentemente observa-se um arrefecimento (em decorrência da crise internacional que assola os países desenvolvidos), mas os preços mantêm-se num patamar elevado. Embora a alta tem atingido mais os preços de compra e venda de imóveis, o mercado de locação não passou imune a ela. Existem índices de preços no mercado ou pesquisas divulgadas periodicamente pelas entidades de classe do setor de comercialização e administração de imóvel que indicam com mais precisão e especificidade o comportamento dos preços dos imóveis e dos aluguéis. A avaliadora deveria ter adotado um desses índices ou pesquisas setoriais como critério para deflacionar os dados referentes a época posterior, ou ao menos demonstrar que eles estão próximos aos números apurados pelo IGPM. Uma vez que se limitou a empregar esses, sem nenhuma ressalva ou demonstração de que eram compatíveis para o propósito do laudo, as suas estimativas perderam credibilidades.

Não obstante, ainda que não houvesse reparo a fazer em relação aos laudos e a suas conclusões, nem assim poderia ser acatada a postulação da impugnante de que a glosa fiscal, quanto aos imóveis, seja considerada injustificável ou de que, no máximo, se limite a R\$68.687,04. Ocorre que os autuantes, ao tratar dos aluguéis dos bens imóveis não apontaram como fundamento da glosa disparidade notável entre os preços de mercado e os valores cobrados pela Localog. Diferentemente do que fizeram com relação aos veículos, nem sequer chegaram a comparar os aluguéis pagos pela Geosol à locadora por ela controlada com os pagos a terceiros independentes. No termo de verificação fiscal, não há nenhum questionamento do valor absoluto dos aluguéis, mas uma demonstração de que todo o negócio realizado entre a Geosol e a Localog é distorcido e fixado em termos extremamente favoráveis para a segunda desde o seu nascedouro, muito menos em virtude da fixação do aluguel em si do que em virtude dos valores defasados que foram atribuídos aos imóveis quando estes foram entregues à Localog para o fim de realização do capital subscrito pela Geosol. Com efeito, segundo o balanço patrimonial da Geosol relativo a 2007 e 2008, os imóveis em causa valiam cerca de dois milhões e quatrocentos mil reais. Já o aluguel mensal que a Geosol pagou por eles montou a duzentos e trinta mil reais. Isso significa que em doze meses o montante de aluguéis auferido com os imóveis superou o seu próprio valor contábil. Esse aspecto é que determinante, mais do que o valor absoluto do aluguel, para

considerar inválida a dedução desse aluguel, uma vez que, se se tratasse de contrato celebrado entre partes realmente independentes, jamais um imóvel seria vendido e simultaneamente alugado de seu comprador de modo a que em menos de um ano todo o valor da venda fosse pago de volta sob a forma de aluguel.

Recorde-se, de resto, que a glosa se fundamenta em outras circunstâncias observadas, e não apenas nas distorções das cláusulas dos contratos de locação.

A impugnante fez juntar, a folhas 1.230 a 1.231, e a fls. 1.508 a 2.893, dos autos, volumosa documentação com o intuito enunciado de comprovar que a Localog passou por considerável evolução desde sua fundação em 2002 até 2007 e 2008 (os anos alcançados pelo lançamento fiscal), de modo que ao final desse intervalo de tempo ela teria adquirido estrutura empresarial própria. Essa documentação consiste em: balanços patrimoniais e demonstrações de resultado; quadros demonstrativos com as modificações resumidas das contas representativas do ativo imobilizado; cópias de páginas de livros da escrituração mercantil, principalmente do livro diário e do razão auxiliar do ativo imobilizado; relatórios extraídos da escrituração destes livros; documentos diversos que comprovam a aquisição de bens móveis, equipamentos e imóveis, tais como autorização para a transferência de propriedade de veículos, extratos de contas bancárias, comprovantes de movimentação dessas contas bancárias, notas fiscais de aquisição de bens, cópias de cheques usados para pagar essas aquisições, contrato de promessa de compra e venda de imóvel, auto de arrematação de imóvel em leilão público; averbação da aquisição de imóvel no cartório do registro de imóveis, escritura pública de compra e venda de imóvel, instrumento particular de compra e venda de imóvel, certidão negativa expedida pelo cartório do registro de imóveis; comprovantes de realização de empréstimos e financiamentos bancários, tais como extratos de conta bancária, planilhas financeiras e demonstrativas da evolução de empréstimos e financiamentos, contrato de abertura de crédito, cédulas de crédito bancário; e, por fim, comprovante do registro como membro da Localog na Abla (Associação Brasileira das Locadoras de Automóveis).

Contudo, em que pese ao esforço da impugnante, a documentação por ela apresentada não cumpre o seu objetivo, sobretudo se levadas em consideração outras informações que constam nos autos. O que fica comprovado é que houve, em nome da Localog, foram realizadas numerosas e vultosas operações de compra e venda de bens móveis e imóveis, assim como diversas contratações de empréstimos com instituições financeiras. A própria impugnante dá a magnitude dessas operações, ao consolidar-lhe as cifras na sua argumentação. O imobilizado, todo destinado às operações sociais, saltou dos iniciais R\$2.360.863,00, em 2002, para R\$9.909.785,81 em 2007 e R\$11.996.885,12 em 2008, após as deduções das depreciações acumuladas de 4.123.230,68 e 5.726.340,17, respectivamente. O salto dos R\$2.370.863,00 para os 17.723.225,29 em 2008 (11.996.885,12 líquidos + 5.726.340,17 de depreciações acumuladas) decorreu, principalmente, do aumento da frota de veículos, ressaltando-se que eles permanecem em uso no máximo três anos, o que significa dizer que o valor das aquisições superou, em muito, os números referidos.

Ora, se de fato, esses dados refletissem a existência de uma estrutura empresarial própria eles deveriam estar coerentes e compatíveis com os valores de outras variáveis que se podem extrair das demonstrações financeiras da Localog, bem como do que se sabe de suas instalações físicas e administrativas. Realmente, de uma empresa que administra tamanho número de bens, e que realiza tantas operações de aquisições e vendas de unidades, espera-se que incorra em igualmente significativas despesas e custos de manutenção e administrativos. Espera-se também que conte com sede e quadro de direção próprio e distinto daquela de seus clientes. Não obstante, conforme já salientado neste voto e também no termo de verificação

fiscal, a Localog incorreu em custos irrisórios. Reproduz-se novamente o quadro

abaixo, que bem o retrata. Note-se que, em realidade, quem assume todos os custos de manutenção, salvo por ínfima fração, é a locatária, a Geosol, a mesma empresa que também responde por praticamente a totalidade do faturamento da Localog, como já se sabe.

	GEOSOL		LOCALOG	
	2007	2008	2007	2008
Custos de Peças	6.598.889	1.982.677	218	10.491
Serviços Manutenção	11.592.877	17.526.645	235	20.254
Combustíveis/Lubrificantes	9.261.610	9.297.990	-	156
IPVA	109.984	159.195	1.936	-

Quando se consideram as despesas administrativas e gerais, a situação é análoga. Na demonstração de resultados a folhas 1.231 (juntada pela própria impugnante) as despesas administrativas e gerais atingiram R\$ 98.614,68 e R\$ 172.189,07 respectivamente em 2007 e 2008. Uma vez que a receita bruta com locações atingiu respectivamente nos mesmos anos R\$ 17.251.600,00 e R\$ 18.836.603,00, aqueles despesas e custos administrativos e gerais corresponderam a menos de 1% do faturamento. Evidentemente, tal economia de custos somente se pode compreender se se admitir que, de fato, é a Geosol, a exemplo dos custos de manutenção, quem também arca com os custos dessa outra natureza, ou que é quem realmente administra a Localog usando sua própria estrutura administrativa. Essa última inferência, por sinal, é coerente com outras informações encontradas no termo de verificação fiscal e que não foram contestadas pela impugnante, a saber: que nos contratos de locação celebrados entre as duas empresa a mesma pessoa assinava como representante de ambas, ou seja o diretor de uma era também o diretor de outra. Similarmente, durante a fiscalização, as mesmas pessoas falavam aos agentes do fisco como representantes de uma e de outra empresa. Por fim, recorde-se que eram compartilhados tanto o endereço cadastral de suas sedes (em Ibirité) como o prédio situado em Belo Horizonte de onde de fato as empresas eram administradas. Diante de semelhante contexto é irrelevante que a Localog tenha sido admitida como associada da Abla. Pressupõe-se que os membros dessa entidade, ao se associar, estejam preocupados em defender seus interesses como empresa independente e também adquirir prestígio que lhe permitisse adquirir novos clientes. Esse, porém, não é o caso da Localog, que, conforme seus números atestam, é voltada para atender unicamente à Geosol ou a empresas controladas direta ou indiretamente por esta, assim como ela mesma.

Conclui-se, portanto, que está comprovado nos autos que a Localog não prestava serviços de administração e locação dos bens móveis e imóveis que pretensamente alugava à Geosol. Era esta quem, na verdade, atuava como administradora e proprietária dos bens em relação aos quais pagava aluguel. Daí se segue que é cabível a glosa fiscal das importâncias deduzidas sob tal pretexto.

No tocante à Amazônia, a impugnante sustenta que não deveria ser visto como fator de suspeita ter aquela a Geosol como sua única cliente. Segundo argumenta, trata-se de uma manifestação de terceirização, prática que atualmente é generalizada, e cita como exemplo o de uma fábrica de caminhão que teria terceirizado todas as etapas de sua produção, instalando em seu próprio galpão as empresas que contratou para lhe prestar serviços.

Não obstante, é infundado o argumento. Ainda que o exemplo citado pela impugnante seja verdadeiro, o que não se acha comprovado, os dados que se conhecem a seu respeito não permitem a comparação com a situação ora em discussão. Uma das razões para tal limitação decorre do próprio sigilo fiscal. Não é possível afirmar que as empresas envolvidas no exemplo citado pela impugnante não tenham sido objeto de fiscalização pela Receita Federal e questionadas as operações realizadas em seus aspectos tributários. Seria preciso ainda esclarecer outros aspectos relevantes concernentes à forma de constituição das empresas para as quais houve terceirização de atividades e o nível de relacionamento e vinculação existente entre elas e a contratante de seus serviços. Como se sabe, no caso presente, a Amazônia e a Localog foram criadas pela Geosol que, direta ou

indiretamente, controla praticamente 100% do seu capital. A posição de domínio tal como o da Geosol proporciona a empresa fundadora e controladora muitas oportunidades de manipulação, visto que os ganhos obtidos pelas novas empresas retornam a ela, sem contar que lhe fica assegurado ditar os rumos dos novos empreendimentos de modo que atendam a seus interesses. Entende-se também que, havendo tal nível de proximidade e dependência entre as empresas envolvidas, o procedimento que gera vantagens tributárias somente será considerado legítimo se, além do benefício da redução do ônus tributário, o contribuinte demonstrar também razões e fundamentos econômicos e negociais que justifiquem sua adoção, isto é, que de fato se trata da realização de atividade empresarial nos termos definidos pelo artigo 966 do atual Código Civil.

De qualquer forma, não se questiona o direito a transferir a terceiros parte significativa do processo de produção de bens ou até da prestação de serviços. O que se requer, para fins tributários, é que, computada uma despesa ou custo decorrente de tal prática, se comprove com elementos hábeis e idôneos que os serviços ou fornecimento de partes e peças foram de fato realizados, e que os preços pagos sejam compatíveis com os de mercado, sob pena de se configurar liberalidade. Quando, como no caso da Amazônia, a empresa à qual supostamente se transferiram essas atividades é criada e é controlada direta ou indiretamente por sua cliente, esse dever de comprovação se avulta, pois em tal circunstância é evidente a possibilidade de manipulação.

Além disso, nos termos do artigo 299 do RIR 1999, os custos e despesas dedutíveis são os necessários à atividade empresa e à manutenção de sua respectiva fonte produtora. Devem ainda ser usuais ou normais no tipo de transações ou atividades da empresa. Logo, no caso presente, caberia à Geosol demonstrar a efetividade e a necessidade de pagar por serviços que ela mesma é capaz de executar e que constituem o cerne de suas atividades.

Caberia a impugnante apresentar a justificativa econômica para a criação e funcionamento da Amazônia e da Localog como apêndices da Geosol. No entanto, não logrou fazê-lo no concernente à Localog, conforme se demonstra nos parágrafos precedentes deste voto. E quanto à outra, a impugnante se enreda em contradições para justificar o fato de ser a Geosol a única cliente da Amazônia e de ser esta desconhecida por grandes empresas clientes da Geosol, apesar de supostamente prestar serviços secundários e auxiliares de sondagens como parte dos serviços contratados à Geosol por aqueles grandes clientes (Vale do Rio Doce, Bahia Mineração e Samarco).

Realmente, apesar de tecer loas à terceirização e sustentar que se trata de estratégia generalizada no mundo empresarial, o que explicaria e tornaria aceitável a transferência de parte dos serviços de sondagem da Geosol para a Amazônia, a impugnante não obstante afirma que no segmento de sondagem geológica não há espaço para a autêntica terceirização. A impugnante sugere que, se a Geosol intentasse contratar um terceiro realmente independente, ou se Amazônia tentasse ampliar sua clientela, não encontraria opção no mercado, pois só haveria pequenas empresas, com pouca ou nenhuma tradição na praça, enfim, nos dizeres da impugnante, haveria muitos aventureiros no ramo. Haveria ainda necessidade de a Geosol preservar o segredo industrial da tecnologia que ela desenvolvera ao longo dos anos, de modo que devia evitar colocar estranhos em suas praças de sondagem. Ora, se era esse o quadro com que se defrontava a Geosol, por que razão então decidiu criar a Amazônia e lhe transferir atividades que ela própria realizava? Qual a justificativa econômica e negocial para a medida? Não se encontra nenhuma resposta a essa pergunta na impugnação.

Note-se ainda que um funcionário da Geosol que exerce a importante função de “controller” declarou à fiscalização que os serviços prestados pela empresa não podem ser subempreitados nem terceirizados. A impugnante, porém, sustenta que as

palavras do funcionário devem ser interpretadas como se ele tivesse dito “que os serviços não devem por razões estratégicas”. Ou seja, a própria impugnante admite que havia razões estratégicas para não terceirizar os serviços, mas essas mesmas razões, prossegue, não se aplicariam a Amazônia. Salvo o fato de a Amazônia ser ligada umbilicalmente à Geosol, a impugnante não apresenta nenhuma explicação para não se aplicar a ela os inconvenientes de uma autêntica terceirização.

A afirmação dos autuantes de que os serviços prestados pela Amazônia se limitaram a perfilagem e a medição do desvio de furo é contestada pela impugnante, segundo a qual a informação do fisco é baseada em informações típicas de terceiros, enquanto os custos operacionais da Amazônia seriam condizentes com a prestação de uma gama mais ampla de serviços que, de acordo com a escrituração da Geosol, ela teria contratado da Geosol. Não obstante, salvo essa alusão ao volume dos custos operacionais da Amazônia, a impugnante não comprova que houve a prestação desses diferentes serviços. O fato de a fiscalização ter acatado a dedução desses custos contabilizados pela Amazônia não constitui prova de que tenham sido realizados outros serviços senão aqueles já mencionados.

Por outro lado, os autuantes verificaram, em visitas a praças de sondagem da Geosol, que o único serviço que se podia atribuir à Amazônia era de fato o de perfilagem e ao desvio de furo. Observaram ainda que na execução da atividade o mais relevante era o trabalho executado pelo equipamento e pelo programa de computador, enquanto ao funcionário que operava o artefato cabia apenas a função de alimentar o sistema com dados. Mais importante ainda é que, apesar de ser crucial para a execução do serviço, o equipamento nem sequer pertencia à Amazônia, nem há registro em sua contabilidade de que tenha pagado pelo seu uso ou aluguel. O equipamento, surpreendentemente, pertence à própria Geosol. Ou seja, a Geosol, paga a Amazônia vultosas somas para que essa use os seus próprios aparelhos. Por sinal, os autuantes relatam que na no ativo permanente da Amazônia, salvo por um microcomputador adquirido em 2008, não consta o registro da propriedade de nenhum bem móvel nem imóvel. Tampouco gasto algum com locação ou aluguel. Suas despesas e custos consistem em gastos com mão de obra e tributo.

A inexistência de equipamentos no ativo permanente da Amazônia, assim como a falta de registro contábil de gastos com locação ou aluguéis, ou ainda a subcontratação de serviços de terceiros, consiste prova cabal de que a Amazônia não era capaz de prestar os demais serviços pelos quais lhe pagou a Geosol, tais como abertura de praça e acesso, corte e amostragem de testemunho, instalação de piezômetro, desenvolvimento, bombeamento e jateamento. Note-se que todas essas são atividades típicas da Geosol. Segundo a impugnante, esses serviços requeriam apenas o emprego de força humana e poderiam ser realizados sem equipamentos, mas essa afirmação é inverossímil, pois todos os serviços mencionados, por sua própria característica, requerem o emprego de equipamentos, ainda que sejam meros instrumentos ou ferramentas. Não é necessário, por exemplo, artefatos complexos e de alta tecnologia para abrir praças e acessos, mas ao menos facões, enxadas, serras e quejandos deveriam ser empregados. Nada disso, porém, constava no rol dos bens possuídos, adquiridos ou alugados pela Amazônia.

Mais absurdo ainda é que na contabilidade da Geosol também há o registro de pagamento à Amazônia pelo aluguel de compressores, algo incompreensível, haja vista que não consta no ativo permanente desta última nenhum equipamento de tal natureza. Portanto, está mais do que comprovada a incapacidade de a Amazônia prestar a maioria das espécies de serviços pelos quais lhe pagou a Geosol.

Três dos maiores clientes da Geosol (Vale, Samarco e Mineração Bahia) declararam à fiscalização que qualquer serviço por ela prestado mediante contrato somente poderiam ser transferidos a terceiros mediante expressa autorização. Afirmaram ainda que não tinham conhecimento de que a Geosol tivesse sido autorizada a subcontratar a Amazônia ou de que esta tivesse de fato prestado algum serviço na qualidade de terceirizada.

A impugnante, no esforço de contestar essas declarações dos clientes da autuada, acaba novamente por cair em contradição. É que argumenta que o desconhecimento não significa que de fato não teria havido a terceirização nem quem a Amazônia não teria colaborado com a execução dos serviços. Uma das razões, prossegue a impugnante, é que a palavra terceirização teria sido entendida pelos informantes como transferência do serviço à parte não relacionada com a Geosol, o que não é o caso da Amazônia. Contudo, a fiscalização inquiriu expressamente se havia conhecimento de que a Amazônia prestara serviço, de modo que a confusão de conceitos não poderia ter levado aos representantes dos clientes da Geosol a dar informação incorreta.

A impugnante, então, desenvolve um argumento surpreendente. Alega que a Geosol não tem interesse em propagar a transferência de parte de seus serviços a empresa interligada e sempre entendeu que para inseri-la nos ambientes operacionais poderia prescindir, como de fato prescindiu, de formalização perante seus clientes. Ora isso significa, primeiro, que a Geosol descumpria cláusulas expressas dos contratos firmados com suas clientes, pois a Amazônia, ainda que lhe fosse umbilicalmente ligada, é juridicamente uma sociedade distinta. Significa também que a Amazônia, se de fato colaborava ou prestava algum serviço em conjunto com a Geosol, o fazia totalmente à sombra desta, de modo que pudesse passar despercebida pelos contratantes da autuada. Ora se a Amazônia, com seus funcionários e equipamentos inexistentes podia ser sub-repticiamente introduzida nas praças de sondagem era porque não se distinguia da Geosol, com ela se confundia inteiramente, o que confirma de forma contundente a afirmação fiscal de que ela não existia de forma independente da Geosol e de que não se justifica que essa pagasse por seus supostos serviços.

Por fim, quanto à Vale e à Samarco, de certa forma mais uma vez incidindo em contradição com argumentos precedentes, a impugnante fez juntar a folhas 2.893 a 2.906, documentos com o intuito de comprovar que essas duas empresas concederam autorização expressa para que a autuada realizasse a subcontratação da Amazônia. Incidente cabe indagar se de fato a Geosol requeria ou não autorização para terceirizar serviços à Amazônia ou se apenas o fazia furtivamente. Enfim, qualquer que tenha sido a prática adotada pela autuada, os documentos em causa não logram atingir o objetivo da impugnante. Quanto aos papéis nos quais aparece o timbre da Companhia Vale do Rio Doce, os quais atingem o número de nove, há neles falhas que lhes retiram todo eventual valor probante que poderiam ter.

Antes, porém, note-se que desses nove documentos, sete nem sequer se referem à Amazônia. Trata-se de autorizações dadas à Geosol para subcontratar serviços de outras empresas diferentes da Amazônia ou alugar veículos ou equipamentos pertencentes à Localog ou a terceiros. Ou seja, ainda que não houvesse irregularidade intrínseca alguma em relação a esses papéis, nenhuma prova eles produzem de que a Amazônia prestou serviço à Geosol ou de que esta foi autorizada a subcontratá-la.

Mas o aspecto mais desabonador desses documentos, que, conforme já afirmado, lhes retira todo o valor probante, diz respeito à incoerência das datas que neles se encontram. Ainda que somente uma perícia técnica poderia concluir pela inautenticidade deles, essa falha é grave o bastante para não os aceitar como elemento de prova. Com efeito, o documento a folhas 2.893 traz no cabeçalho a data de 04.08.2006, enquanto no seu corpo faz-se referência ao recebimento em 08.01.2008 enviada pela Geosol no qual esta solicita autorização para realizar uma subcontratação da Amazônia de serviços secundários de sondagem que viriam a se iniciar em 08.01.2008. Note-se, pois, que a data da correspondência é posterior à data da própria autorização, o que consiste numa impossibilidade lógica. Vício

idêntico se encontra nos documentos juntados a folhas 2.895 a 2.897, embora a autorização aí pedida é para subcontratar empresas diversas da Amazônia.

Já o documento a folhas 2.894, o segundo dos dois únicos que se referem à Amazônia, traz no cabeçalho a data de 06.08.2008, enquanto no seu corpo faz-se alusão à correspondência datada pela Geosol em 10.07.2009, na qual essa solicita autorização para subcontratar a Amazônia para obra que se iniciaria em 05.06.2009. Consta ainda, no seu rodapé, uma assinatura ao lado da data de 10.07.2009. Nesse caso a incompatibilidade mais gritante das datas alcança apenas a data do cabeçalho, ainda que seja estranho que a autorização seja assinada na mesma data em que a correspondência da Geosol tenha sido datada. O usual é que transcorra um intervalo mínimo de alguns dias entre a datação de uma correspondência e a subsequente manifestação sobre ela do seu destinatário. De qualquer forma, a autorização concedida se aplica a obras que se iniciariam em 05.06.2009, o que significa que se trata de operação realizada em período não alcançado pelo lançamento fiscal, que abrange apenas os anos-calendários de 2007 e 2008. Análise análoga se aplica ao documento juntado a folha 2.901, que se refere à Localog, embora seja outra a data da correspondência enviada pela Geosol e a da assinatura no rodapé.

Por fim, os documentos a folhas 2.898, 2.899 e 2.900 trazem no cabeçalho a data 06.08.2008, enquanto no seu corpo faz-se alusão à correspondência datada de 19.11.2008 e no seu rodapé acha-se a assinatura do responsável pela autorização, ao lado da data 25.10.2008, ou seja, a data da assinatura que autorizou a subcontratação é quase um mês anterior à carta que teria solicitado tal autorização. Todos esses documentos, cumpre registrar, referem-se à subcontratação da Localog, e não da Geosol. A propósito, esses documentos tampouco fazem prova a favor da Localog, pois, além das irregularidades apontadas, a fiscalização não pôs em dúvida a efetividade das locações de bens. O fundamento da glosa das despesas e custos de aluguel é que, embora houvesse locação formal, a Geosol continuou a se comportar como verdadeira proprietária e administradora dos bens, além de se submeter a obrigações desequilibradas e incompatíveis com as condições de mercado.

De resto, o documento a folhas 2.905, embora não apresente vício intrínseco, tampouco faz prova em favor da impugnante. Trata-se da reprodução de mensagens eletrônicas supostamente trocadas entre funcionários da Geosol e da Samarco, em que essa empresa expressa anuência a uma subcontratação da Amazônia por aquela outra. Contudo, as mensagens são datadas de 03.10.2010, o que leva a presumir que se trata de fatos não alcançados pelo lançamento fiscal. Além disso, o papel não traz nenhum timbre da Samarco, apenas da Geosol, de modo que não é possível confirmar que de fato a autorização procedeu daquela.

Os autuantes apontaram ainda como indícios de que a Localog e a Amazônia não prestavam serviços para a Geosol nem tinham propósito econômico e comercial próprio o fato de terem as três empresas administradores comuns e de estarem formalmente sediadas no mesmo prédio em Ibitaré, Região Metropolitana de Belo Horizonte, embora operem, de fato, no bairro Olhos d'Água, em Belo Horizonte. Já a impugnante objeta que se trata de procedimento normal, seguido por todos conglomerados, e que não seriam as distâncias físicas entre as empresas e nem a nomeação de diferentes administradores que dariam respaldo às operações praticadas entre elas.

Contudo, ao citar as circunstâncias em questão, o aspecto que os autuantes quiseram destacar não é a proximidade física entre as empresas nem a necessidade de contar com administradores totalmente distintos, mas sim a falta de uma estrutura administrativa própria compatível com o patrimônio e volume de operações que foram atribuídos à Localog e à Amazônia. As direções superiores das empresas podem até ser compartilhadas, já que pertencem ao mesmo grupo. Entretanto, o volume de negócios e bens que lhe couberam segundo a contabilidade de ambos, se de fato fossem geridos e executados por elas, requeria um quadro de pessoal administrativo e instalações bem mais amplas, assim como despesas e

custos gerenciais significativos, o que nem durante a fiscalização, nem por ocasião da impugnação foi demonstrado.

No que diz respeito à verdadeira causa de estar situada a sede das três empresas para fins cadastrais em Ibirité, e não em Belo Horizonte (local onde de fato se encontra a sua estrutura administrativa), a questão é irrelevante para a presente discussão, visto que a localização da sede cadastral, conforme já salientado pelos próprios autuantes, não tem nenhuma repercussão na incidência dos tributos administrados pela Receita Federal.

A transferência de parte do faturamento e do correspondente lucro tributável da Geosol para as suas duas coligadas é-lhe extremamente vantajosa. Uma vez que ela controla indiretamente praticamente 100% do capital das duas empresas, esse lucro acaba retornando aos seus cofres sob a forma de distribuição de dividendos, os quais, desde 1996, não sofrem nenhuma tributação. Mas o maior benefício decorre de as duas coligadas adotarem o lucro presumido como base de cálculo do IRPJ e da CSLL, enquanto a Geosol segue o regime do lucro real. A receita que se transforma em despesa na Geosol reduz a base de cálculo do lucro real na margem que estava sujeita à alíquota adicional do IRPJ, ou seja, seria tributada à alíquota de 25%, mais os 9% da CSLL. Já na Localog e na Amazônia essa mesma receita é reduzida a 32%, pois esse é o percentual máximo de apuração do lucro presumido, além de desfrutar novamente, por duas vezes, da faixa de tributação que sofre apenas a incidência da alíquota simples de 15% do IRPJ. Por fim, obtém-se ainda ganho na esfera da Cofins e da contribuição para o PIS, pois a Geosol adota a apuração não-cumulativa dessas duas contribuições, enquanto as suas coligadas, em virtude de apurarem o IRPJ pelo regime do lucro presumido, devem adotar a apuração cumulativa. Isso significa que a Geosol, ao calcular seus créditos de Cofins e PIS relativos aos valores pagos à Localog e à Amazônia, aplica as alíquotas de 7,6% e 1,65%, ao passo que as duas outras calculam os seus débitos sobre os mesmos valores aplicando as alíquotas de 3% e 0,65%.

A impugnante argumenta que obter as vantagens tributárias expostas no parágrafo precedente não seria ilegítimo, visto que o planejamento tributário adotado pela Geosol, em linhas gerais, não deferiria daquele posto em prática por incorporadoras de imóveis mediante a criação de sociedades de propósito específico. Contudo, o argumento da impugnante não se sustenta, visto que, em razão das regras do sigilo fiscal, não podem ser discutidos neste processo administrativo os pormenores que permitiriam uma comparação efetiva entre a situação da autuada e as das empresas genericamente citadas pela impugnante. O que se sabe é que não existe nenhum pronunciamento oficial da Receita Federal chancelando tal procedimento.

De qualquer forma, conforme já salientado diversas vezes neste voto, nada impede que determinada empresa decida criar novas empresas e transferir para elas parte significativa de suas atividades, ao mesmo tempo em que mantém com elas vínculos societários e negociais estreitos. Contudo, deve haver uma transferência genuína de atividades, de modo que as novas empresas claramente tenham propósito econômico e comercial próprio, e que as operações realizadas entre elas sejam compatíveis com as condições normais de mercado, sem favorecimentos que gerem desequilíbrio. Em se tratando de pagamentos contabilizados como custos ou despesas (os quais só são admitidos se forem necessários e usuais), deve também estar comprovado que houve a realização de contraprestação efetiva por parte do beneficiário que justifique tais pagamentos, nos termos do artigo 299 do RIR 1999. Do contrário, fica caracterizado que o único objetivo da estratégia é obter vantagens tributárias indevidas. Segue-se também que é legítima a glosa fiscal.

A destinação que a autuada dá aos seus lucros ou à composição de seu quadro de acionistas e sócios, circunstância invocada pela impugnante, não altera a conclusão a que se chegou no parágrafo precedente, uma vez que a legislação não estabelece,

no que diz respeito à matéria discutida no presente litígio, nenhum tratamento distinto para pessoas jurídicas na situação da autuada, a qual, segundo a impugnante, tem 66% de seu próprio capital detido por empregados e os restantes 33% por uma fundação. Não obstante, convém observar que os autuantes afirmam que a Geosol possuía cerca de 1.300 empregados, dado não contestado pela impugnante. Esta, por sua vez, informa que são cerca de 60 os acionistas da Geosol, de sorte que se pode concluir que apenas uma minoria dos seus empregados é que são acionistas da companhia.

Além dos fatos pormenorizadamente analisados na decisão recorrida, convém ainda outra abordagem.

Em primeiro lugar, nos períodos fiscalizados, a Recorrente tributou seus resultados com base no Lucro Real, uma vez que o art. 14 da Lei nº 9.718/1998 (com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002) impõe que sejam obrigatoriamente tributadas pelo Lucro Real as pessoas jurídicas cuja receita total, no ano-calendário anterior, seja superior ao limite de R\$ 48.000.000,00. Nos períodos sob fiscalização, as bases de cálculo de IRPJ já estavam sujeitas, além da alíquota de 15%, também ao adicional de 10%. Assim, qualquer outra receita que viesse a compor o resultado do contribuinte estaria sujeita à tributação de 34%, sendo 25% a título de IRPJ (incluindo adicional de 10%) e 9% referente à CSLL. De igual modo, em princípio, as receitas adicionais estariam sujeitas a 9,25% de tributação a título de PIS (1,65%) e Cofins (7,6%), uma vez que a Recorrente estava sujeita a não cumulatividade dessas contribuições. Portanto, toda e qualquer receita tributável que viesse a compor o resultado de GEOSOL estaria sujeita a tributação de 43,25% de tributos federais.

Já Localog e Amazônia tributaram seus resultados, nos mesmos períodos, com base no Lucro Presumido. Assim, as receitas auferidas estariam sujeitas à incidência de PIS e Cofins na forma cumulativa (0,65% e 3,0%, respectivamente), e, a título de IRPJ e CSLL, as alíquotas seriam aplicadas sobre a base de cálculo correspondente a 32% de sua receita bruta (mais acréscimos). Sobre a base de cálculo assim calculada, incidiriam as alíquotas de 25% a título de IRPJ (já considerando adicional de 10%) e de 9% para fins de CSLL. Ou seja, efetivamente 8% de IRPJ e 2,88% de CSLL sobre a receita bruta. Desse modo, sobre as receitas de Localog e Amazônia incidiriam 14,53% de tributos federais.

Ou seja, a carga tributária incidente sobre GEOSOL era praticamente três vezes a carga tributária de Localog e Amazônia. A autoridade fiscal concluiu que houve transferência das receitas da Recorrente para Amazônia com o intuito de minorar a carga tributária. De igual forma, foram criadas despesas em GEOSOL ao mesmo tempo em que tais valores eram tributados em Localog sob a sistemática do Lucro Presumido e PIS/Cofins cumulativos. De igual forma, transferia-se a base tributável de GEOSOL para Localog.

De tal forma, reduziu-se a incidência de IRPJ e CSLL (mediante a aplicação do coeficiente de 32% sobre a receita transferida para fins de determinação da base de cálculo desses tributos) e também a tributação de PIS e Cofins (respectivamente de 1,65% e 7,6% no Lucro Real para 3,0% e 0,65% no Lucro Presumido). Em suma, o propósito da abertura de Localog e Amazônia seria única e exclusivamente este: diminuir a tributação sobre as receitas de GEOSOL. Esse é o único ponto atacado pela Recorrente, que alegou que se tratava de questão mercadológica e que, de qualquer forma, o princípio da autonomia privada permitiria que o grupo se estruturasse da melhor forma que lhe conviesse, ainda que buscando a menor incidência de tributos em todo o conglomerado. Aliando a questão mercadológica e a busca pela minoração de tributação do grupo, justificado estaria o propósito negocial da operação.

As questões de fato apontadas pela Fiscalização, e suas consequências fiscais, e confirmadas pela Delegacia de Julgamento, mostram-se irretocáveis. As questões de fato não são atacadas pela Recorrente, mas sim suas consequências fiscais. A Recorrente, em suas razões de recurso, repete seus argumentos, de modo que não se faz necessária nova abordagem sobre tais pontos já analisados pormenorizadamente no Acórdão recorrido e, conforme já salientado, ora adotados como fundamento do presente voto.

A respeito das questões materiais, trata-se de fatos incontroversos, uma vez que Recorrente deixou de se manifestar a respeito dos fatos imputados pela Fiscalização. A esse respeito, Darci Guimarães Ribeiro assevera que:

Considera-se fato incontroverso sempre que uma das partes emitir uma declaração de vontade consistente na criação, impedimento, modificação ou extinção de um direito, e, comunicada a parte contrária, esta não se manifestar ou manifestar-se tardiamente, desde que dos autos não resulte o contrário.

[...]

O fato só pode ser considerado incontroverso, quando a parte, a quem incumbia se manifestar, silencia, ou seja, é o silêncio de quem tinha o ônus de não silenciar que torna o fato incontroverso.⁸

A questão controvertida, resume-se, portanto, se poderia ou não o Grupo GEOSOL estruturar-se da maneira como o fez. A esse respeito, entendo que as pessoas jurídicas possuem liberdade de se estruturar da maneira que melhor lhes convier, desde que todos os atos e procedimentos formais correspondam à realidade fática e não sirvam, ao arrepio do Direito, a única e exclusivamente elidir, total ou parcialmente, a tributação inerente aos respectivos fatos.

Não se pode olvidar que contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio de maneira que melhor lhe convém, com vistas à redução de custos e despesas, inclusive à redução dos tributos, sem que isso, necessariamente, implique qualquer ilegalidade.

Entretanto, o que não se admite atualmente é que os atos e negócios praticados se baseiem numa aparente legalidade, sem qualquer finalidade empresarial ou negocial, para disfarçar o real objetivo da operação, quando unicamente almeje reduzir o pagamento de tributos.

Nesse sentido, colecionam-se a seguir os ensinamentos de Marco Aurélio Greco⁹:

... a pergunta que se põe é: admitida a existência do direito de o contribuinte organizar a sua vida, este direito pode ser utilizado sem quaisquer restrições? Ou seja, tal direito é ilimitado? Todo e qualquer “planejamento” é admissível? Minha resposta é negativa. (pág. 190)

Ou seja, cumpre analisar o tema do planejamento tributário não apenas sob a ótica das formas jurídicas admissíveis, mas

⁸ RIBEIRO, Darci Guimarães. *PROVAS ATÍPICAS*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998, p. 88.

⁹ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2011, pp. 198-208.

também sob o ângulo da sua utilização concreta, do seu funcionamento e dos resultados que geram à luz dos valores básicos de igualdade, solidariedade social e justiça. (pág. 202)

[...] com o advento do Código Civil de 2002 a questão ficou solucionada, pois seu artigo 187 é expresso ao prever que o abuso de direito configura ato ilícito:

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. (pág. 206)

No Brasil, entendo que esta possibilidade de recusa de tutela ao ato abusivo (mesmo antes do Código Civil de 2002) encontra base no ordenamento positivo, por decorrer dos princípios consagrados na Constituição de 1988 e da natureza da figura. Porém, a atitude do Fisco no sentido de desqualificar e requalificar os negócios privados somente poderá ocorrer se puder demonstrar de forma inequívoca que o ato foi abusivo porque sua única ou principal finalidade foi conduzir a um menor pagamento de imposto.

Esta conclusão resulta da conjugação dos vários princípios acima expostos e de uma mudança de postura na concepção do fenômeno tributário que não deve mais ser visto como simples agressão ao patrimônio individual, mas como instrumento ligado ao princípio da solidariedade social. (pág. 208)

Em suma, não há dúvida de que o contribuinte tem o direito, encartado na Constituição Federal, de organizar sua vida da maneira que melhor julgar. Porém, o exercício deste direito supõe a existência de causas reais que levem a tal atitude. A auto-organização com a finalidade predominante de pagar menos imposto configura abuso de direito, além de poder configurar algum outro tipo de patologia do negócio jurídico, como, por exemplo, a fraude à lei. (pág. 228)

Nota-se, assim, que o direito ao planejamento tributário não pode ser absoluto, há que haver uma conformação entre a existência do direito e o modo como se exerceu esse direito, sob pena de incorrer-se em abuso de direito.

Ricardo Lobo Torres, a esse respeito, esclarece que “a proibição da elisão abusiva no campo tributário nada mais é que a especificação do princípio geral, jurídico e moral, da vedação do abuso de direito”.¹⁰

A tributação, historicamente, sempre contou com a rejeição do povo. Esse o motivo em função do qual foi fixada, em 1215, a limitação à tributação pela lei. Na Inglaterra de então, os barões e os religiosos procuraram conter o arbítrio do Rei, fixando que não haveria tributação sem lei que a estabelecesse. Mais adiante, a Constituição Norte-Americana de 1787 e a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789 reprisaram a limitação. Essa perspectiva, entretanto, sofreu alteração ao longo do tempo. Hoje, a tributação não é mais uma concessão da sociedade em favor do Estado, mas um instrumento da sociedade que tem por finalidade manter uma máquina pública estruturada em favor da própria sociedade. Esse é o

¹⁰ LOBO TORRES, Ricardo. Planejamento Tributário. Elisão abusiva e evasão fiscal. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 20. Documento assinado digitalmente em 22/07/2013 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 22/07/2013 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 24/07/2013 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 13/08/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO Impresso em 14/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

sentido do dever fundamental do indivíduo de recolher os tributos devidos. Confira-se, a respeito, o pensamento de Klaus Tipke (“Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva”, Douglas Yamashita, São Paulo, Malheiros, 2002, pág. 13):

O dever de pagar impostos é um dever fundamental. O imposto não é meramente um sacrifício, mas sim uma contribuição necessária para que o Estado possa cumprir suas tarefas no interesse do proveitoso convívio de todos os cidadãos. O Direito tributário de um Estado de Direito não é Direito técnico de conteúdo qualquer, mas ramo jurídico orientado por valores. O direito Tributário afeta não só a relação cidadão/Estado, mas também a relação dos cidadãos uns com os outros. É um direito da coletividade.

A Constituição Federal de 1988 caminhou no sentido defendido por Tipke, quando afirma no seu art. 1º que a República Federativa do Brasil constitui-se em Estado Democrático de Direito e estipula como seus fundamentos a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e o pluralismo político. A atividade produtiva deve cumprir o seu papel social de importância ao desenvolvimento do país e de fonte de manutenção dos membros da sociedade, mas sem que se sobreponha à cidadania e a dignidade humana.

O art. 3º da Constituição estipula como objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e a marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais e a promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Para o atingimento desses objetivos é de suma importância os recursos oriundos da tributação, daí que não se pode admitir o planejamento tributário lastreado exclusivamente na liberdade negocial e no respeito às formas, mas com mascaramento dos atos e negócios praticados para disfarçar o real objetivo da operação, unicamente para esquivar-se do pagamento dos tributos.

O pagamento de tributos é a contrapartida à proteção estatal que cada cidadão aspira. Ele tem muita importância para a coletividade e, por isso, pode ser exigido. Não se pode ter uma fixação por direitos, sob o aspecto individualista, esquecendo-se dos deveres, que também são importantes e que cada cidadão deve cumprir em função da posição que ocupa na sociedade.

Cabível assentar, também, que a orientação constitucional e jurisprudencial antes referida não representa novidade em termos internacionais. Nos Estados Unidos da América, meca do capitalismo e do liberalismo, a Suprema Corte, ao apreciar o caso Gregory v. Helvering, já em 1935, reconheceu o direito de planejamento do contribuinte, mas afastou a licitude de operações societárias nas quais presente choque entre a realidade e o artifício formal. Daquele julgado, que tratou de pretensa operação societária isenta do imposto de renda, colhe-se o seguinte excerto da decisão (“Interpretação Econômica do Direito Tributário: o caso Gregory v. Helvering e as doutrinas do propósito negocial (*business purpose*) e da substância sobre a forma (*substance over form*)”, Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy, Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte, nº 43, págs. 55 a 62):

Nessas circunstâncias, os fatos falam por eles mesmos e permitem apenas uma única interpretação. O único empreendimento, embora conduzido nos termos do item “b” da seção 112, fora de fato uma forma elaborada e errônea de transposição simulada como reorganização societária, e nada mais. A regra que exclui de consideração o motivo da elisão fiscal não guarda pertinência com a situação presente, porquanto a transação em sua essência não é alcançada pela intenção pura da lei. Sustentar-se de outro modo seria uma exaltação do artifício em desfavor da realidade, bem como retirar da previsão legal em questão qualquer propósito sério. É mantido o julgamento de segunda instância.

Marco Aurélio Greco assevera ainda que “nem tudo o que é lícito é o honesto” e que o “o ordenamento jurídico não se resume à legalidade; ele contempla também mecanismos em última análise de neutralização de esperteza”, fazendo

*parte daquilo que Tércio Sampaio Ferraz Júnior denomina de **regras de calibração do ordenamento**. Ou seja, os textos legais dão as peças do sistema jurídico, mas para que funcionem coordenadamente precisam ser calibradas, ajustadas.*¹¹ (grifo nosso)

Sobre o tema, Ricardo Lobo Torres conclui que

*No direito tributário o mais importante para a Administração é requalificar o ato abusivo, sem anulá-lo em suas consequências no plano das relações comerciais ou trabalhistas.[...] Na elisão, afinal de contas, ocorre um abuso na subsunção do fato à norma tributária; como lembra Paul Kirchhof, a elisão é sempre uma subsunção malograda [...] Cabe à Administração Tributária, conseqüentemente, corrigir a subsunção malograda, requalificando o fato de acordo com a interpretação correta da regra de incidência.*¹²

Discorrendo sobre o tema planejamento tributário, Greco assim se manifesta:

Recordando: na primeira fase, predomina a liberdade do contribuinte de agir antes do fato gerador e mediante atos lícitos, salvo simulação; na segunda fase do ainda predomina a liberdade de agir antes do fato gerador e mediante atos lícitos, porém nela o planejamento é contaminado não apenas pela simulação, mas também pelas outras patologias do negócio jurídico, como o abuso de direito e a fraude à lei.

*Na terceira fase, acrescenta-se um outro ingrediente que é o princípio da capacidade contributiva que – por ser um princípio constitucional tributário – acaba por eliminar o predomínio da liberdade, para temperá-la com a solidariedade social inerente à capacidade contributiva.*¹³ (grifo nosso)

Salienta ainda o doutrinador que a capacidade contributiva é uma norma programática “possuindo caráter positivo em todos os momentos da atividade de concreção dos

¹¹ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, p. 231.

¹² LOBO TORRES, Ricardo. Planejamento Tributário. Elisão abusiva e evasão fiscal. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 25.

¹³ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, p. 319.

preceitos constitucionais: legislação, execução e jurisdição. **É a afirmação de que a eficácia jurídica alcança os intérpretes e aplicadores do Direito e não apenas o legislador**¹⁴. (grifo nosso) Acrescenta ainda que se tratam de instrumentos de controle do abuso de direito, fraude à lei e outras patologias dos negócios jurídicos, uma vez que negariam a eficácia de regramentos constitucionais.¹⁵

O Supremo Tribunal Federal já vêm se manifestando nesse sentido, como é possível observar no voto do Ministro Carlos Velloso no julgamento do RE nº 227.832-1 DJ de 28.06.2002), cujo excerto transcreve-se a seguir:

[...] a interpretação puramente literal e isolada do §3º do art. 155 da Constituição Federal levaria ao absurdo, conforme linhas atrás registramos, de ficarem excepcionadas do princípio inscrito no art. 195, caput, da mesma Carta – “a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei...” – empresas de grande porte, as empresas de mineração, as distribuidoras de derivados de petróleo, as distribuidoras de eletricidade e as que executam serviços de telecomunicações – o que não se coaduna com o sistema da Constituição, e ofensiva, tal modo de interpretar isoladamente o § 3º do art. 155, a princípios constitucionais outros, como o da igualdade (C.F., artigo 5º e artigo 150, II) e da capacidade contributiva.

A respeito da colisão entre liberdade de iniciativa e solidariedade, Greco, em excepcional análise sobre o tema, conclui:

[...] quando se diz que é preciso tributar segundo a capacidade contributiva, também é preciso ponderar não ser adequado transformar a capacidade contributiva num valor absoluto que atropela a legalidade e a tipicidade. [...]

*Minha concepção ideológica é de que sempre haverá de ponderar os dois conjuntos de valores; ou seja, para mim o ponto de partida é o de que ambos devem estar sentados à mesa para dialogar. Vale dizer, não é a rigor um “ponto” de partida, mas uma “dualidade” de partida. Não há caso que não envolva dois tipos de valores. Isso está escrito com todas as letras no artigo 3º, I, da Constituição de 1988 – quando formula **os objetivos do Estado brasileiro** – ao estabelecer que **um deles é o de construir uma sociedade livre, justa e solidária**. Formulação linguística muito feliz, pois coloca numa ponta a liberdade (típica do Estado de Direito) e, na outra ponta, a solidariedade (típica do Estado Social) e entre elas a justiça que resultará da ponderação das duas. Ou seja, **só vamos ter justiça se e quando houver ponderação entre os valores liberdade e solidariedade**.¹⁶ (grifo nosso)*

Portanto, as alegações da Recorrente quanto à ausência de normas para o procedimento adotado pela Fiscalização, ou possíveis infringências da autoridade fiscal aos

¹⁴ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, p. 343.

¹⁵ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, p. 344.

¹⁶ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, p. 53-54.

princípio da legalidade e da livre iniciativa, mostram-se superadas, quer pela doutrina, quer pela jurisprudência do Pretório Excelso. Também não há que se falar em desconsideração da personalidade jurídica ou de atos jurídicos. O que houve, na prática, foi uma requalificação dos atos realizados pelo contribuinte, prática adotada como regra de calibração do sistema (conforme Tércio Sampaio Ferraz Júnior), ou de “neutralização de esperteza”, nas palavras de Marco Aurélio Greco.

Desse modo, conforme comprovado pela Fiscalização, o que se verifica é que houve transferência de resultados de GEOSOL para Localog e Amazônia. A doutrina já se posicionou sobre a matéria.

Greco¹⁷ trata o tema com a maestria peculiar:

Operação Estruturadas em Sequência

Sob esta denominação estão as step transactions, vale dizer, aquelas sequências de etapas em que cada uma corresponde a um tipo de ato ou deliberação societária ou negocial encadeado com o subsequente para obter determinado efeito fiscal mais vantajoso. Neste caso, cada etapa só tem sentido se existir a que lhe antecede e se for deflagrada a que lhe sucede.

Uma operação estruturada indica a existência de um objetivo único, predeterminado à realização de todo o conjunto. E mais, indica a existência de uma causa jurídica única que informa todo o conjunto. Nestes casos, 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. (p. 462)

Uso de Sociedades

[...] o elemento relevante quando estamos perante uma pessoa jurídica não é apenas a sua existência formal (no registro competente etc.); tão importante ou até mais – em matéria tributária – é a identificação do empreendimento que justifica sua existência. A criação de uma pessoa jurídica tem sentido na medida em que corresponda à vestimenta jurídica de determinado empreendimento econômico ou profissional. A ideia de empresa é o núcleo a ser perquirido. (vide a importância que o Código Civil dá à noção de empresa – artigos 966 e segs.). (p. 468/469)

Conduit companies

A primeira situação a observar é das chamadas conduit companies (empresas-veículos ou de passagem) em que uma pessoa jurídica é criada apenas para servir como canal de passagem de um patrimônio ou de dinheiro sem que tenha efetivamente outra função dentro do contexto. (p. 470)

Deslocamento da Base Tributável

Outro aspecto a ser considerado é o do deslocamento da base tributável para sociedades que se encontrem em situação tributariamente mais favorável.

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)

Por oportuno, convém transcrever excerto do voto do Relator Paulo Cortez no acórdão nº 143795 da extinta Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, citando voto da Conselheira Sandra Faroni: *“A mais moderna corrente doutrinária entende que a ótica da análise não deve ser sob o ângulo da licitude ou ilicitude [...], mas sim da oponibilidade dos seus efeitos ao fisco. O conceito de legalidade a ser observado não tem sentido estrito de corresponder à conduta que esteja de acordo com os preceitos específicos da lei, mas sim um sentido amplo, de conduta que esteja de acordo com o Direito, que abrange, além da lei, os princípios jurídicos”*.

Tal entendimento, inclusive, encontra-se hoje positivado na Lei nº 9.784/99 – Lei do Processo Administrativo, quem seu art. 2º, inciso I, impõe que a Administração deve atuar conforme *“a Lei e o Direito”*. Maria Helena Diniz, ao tratar sobre o assunto, conclui que *“as normas são partes de um âmbito maior, que é o direito; sendo assim, não esgotam a totalidade jurídica nem podem identificar-se com ela.”*¹⁸

No mesmo sentido, assevera Marcos Vinícius Neder:

*A interpretação deste dispositivo leva, portanto, ao entendimento que, para o processo administrativo, a lei não é a única fonte. O agente deve cumprir a lei com a observância de todo o ordenamento jurídico. Assim, pode-se inferir a possibilidade do emprego de diversos veículos normativos, tais como: regulamentos, atos normativos, jurisprudência dos tribunais, costumes e **princípios** gerais do Direito para preenchimento de lacunas na lei processual no âmbito do processo administrativo”*.¹⁹ (grifo nosso)

No caso concreto constata-se que as operações desenvolvidas pela Recorrente e seus funcionários foram contabilizadas como sendo receitas de Amazônia com o evidente intuito de transferir a base tributável para uma empresa em situação tributária mais favorável.

¹⁸ DINIZ, Maria Helena. AS LACUNAS DO DIREITO. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 72.

¹⁹ NEDER, Marcos Vinícius. LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado (de acordo com a Lei n.º 9412 de 2009, e o Regimento Interno do CARF). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 32-33.

De igual modo, a locação de bens anteriormente de sua propriedade, nos moldes realizados, permitem concluir que o objetivo era a criação de despesas em GEOSOL, tributada com base no lucro real, ao mesmo tempo que as receitas correspondentes eram tributadas em Localog, optante pelo Lucro Presumido. A economia tributária com tal conduta chegou a 28,72% das receitas transferidas, reduzindo em praticamente 2/3 a tributação dessas mesmas receitas se fossem oferecidas à tributação por quem realmente as auferiu: GEOSOL.

Conforme se observa, os pontos destacados por Greco ressaltam aos olhos no caso concreto pois as operações perpetradas pela Recorrente foram estruturadas em sequência, possibilitando, ao final, que fossem disponibilizados maiores lucros aos seus sócios, às custas de uma menor tributação, obtida, frise-se em total descompasso com o Direito. Ou seja, utilizou-se de sociedades de passagem que se encontravam em situação tributariamente mais favorável com único intuito de deslocar a base tributável para essas sociedades e, conseqüentemente, reduzir a tributação incidente sobre as receitas auferidas por GEOSOL.

Na mesma linha de raciocínio desenvolvida, trata-se, aqui, do exame de operações realizadas em sequência, cujos fatos, *de per si*, não denotam qualquer infração, mas, em seu conjunto, demonstram inequivocamente que o único propósito comercial das operações foi diminuir a carga tributária incidente sobre as receitas de intermediação de financiamento.

Frise-se: não se está afirmando que não se pode abrir uma empresa no Lucro Presumido para prestar determinado serviço, desde que, de fato, essa nova empresa passe a desempenhar as respectivas atividades. Contudo, não é o que ocorreu no caso concreto, no qual as receitas oferecidas à tributação por Localog e Amazônia tiveram origem em atividades desenvolvidas por GEOSOL e seus funcionários.

Destaque-se ainda que, como a contabilização de despesas em Localog e Amazônia em nada diminuiria suas tributações, uma vez que optantes pelo Lucro Presumido²⁰, houve transferência deliberada de operações entre estas e GEOSOL. Tal fato, por si só, já denota o caráter abusivo do procedimento adotado pela Recorrente, infringindo, inclusive, aspectos contábeis básicos, como o da confrontação entre despesas e receitas (regime de competência) e o período de apuração: ora, as despesas devem ser reconhecidas na demonstração do resultado com base na associação direta entre elas e os correspondentes itens de receita²¹. Obviamente, tal princípio contábil deve ser aplicado levando-se em conta outro pilar mestre da ciência contábil: o princípio da Entidade²². Não há como dissociar receitas e as despesas correspondentes. Segregá-las em Entidades distintas, sobretudo, fere de morte a lógica de todo o sistema. E foi isso que GEOSOL colocou em prática ao manter as despesas em

²⁰ Conforme já salientado, no Lucro Presumido as bases de cálculo de IRPJ e CSLL dependem única e exclusivamente dos valores de receita bruta e acréscimos, ou seja, o montante de custos e despesas não implica qualquer modificação nas bases de cálculo desses tributos.

Ao mesmo tempo, a opção pelo Lucro Presumido impõe, como regra, a tributação do PIS e da Cofins na sistemática cumulativa. Nesse caso, como não há direito ao cálculo de créditos, a existência ou não de despesas e custos também não alterará o valor devido a título dessas contribuições.

²¹ Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) - Pronunciamento Conceitual Básico. Item 95.

²² Nesse sentido dispõe a Resolução CFC nº 750/1993, com as alterações da Resolução CFC nº 1282/2010:

Art. 4º O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por conseqüência, nesta acepção, o Patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

Parágrafo único – O PATRIMÔNIO pertence à ENTIDADE, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova ENTIDADE, mas numa unidade de natureza econômico-contábil.

sua contabilidade - reduzindo o resultado do período - e, ao mesmo tempo, transferir as receitas correspondentes a essas mesmas despesas para o resultado de Localog e Amazônia.

O acórdão recorrido, ainda, analisa diversos aspectos da ausência de estrutura das empresas tributadas pelo Lucro Presumido.

Convém, neste momento, discorrer acerca do conceito de empresa.

A conceituação jurídica de empresa, parte da noção econômica, que se vincula à ideia central da organização dos fatores da produção (capital, trabalho, insumos e tecnologia para a realização de uma atividade econômica). Desse modo, pode-se afirmar que a empresa consiste na unidade produtora cuja tarefa é combinar fatores de produção com o fim de oferecer ao mercado bens ou serviços, não importando qual o estágio da produção.²³

No Direito italiano – com forte influência para o Direito Comercial pátrio–, o Código Civil de 1942 adotou a Teoria da Empresa para definir o campo de aplicação do Direito Comercial. Todavia, a legislação italiana não formulou um conceito jurídico sobre o que seja empresa, restando à doutrina fazê-lo. Nesse sentido, destaca-se a teoria dos perfis da empresa elaborada por Alberto Asquini.²⁴

Ao analisar o Código Civil italiano, Asquini concluiu pela diversidade de perfis no conceito, de forma a compreender a empresa como “um fenômeno jurídico poliédrico, o qual tem sob o aspecto jurídico não um, mas diversos perfis em relação aos diversos elementos que ali concorrem”. Os perfis de empresa por ele identificados são os seguintes: subjetivo, funcional, objetivo ou patrimonial e corporativo.

O **perfil subjetivo** identifica a empresa com a figura do **empresário**, cujo conceito é fornecido pelo artigo 2.084 do Código Civil Italiano (bastante semelhante ao artigo 966 de nosso Código Civil) como "aquele que exercita profissionalmente atividade econômica organizada com o fim da produção e da troca de bens ou serviços". O **perfil funcional** identifica empresa com atividade empresarial, ou seja, ela (empresa) seria compreendida como um conjunto de atos tendentes a organizar os fatores da produção para a distribuição ou produção de certos bens ou serviços.

Por sua vez, o **perfil objetivo ou patrimonial** identificaria a empresa com o conjunto de bens destinado ao exercício da atividade empresarial, ao passo que, de acordo com o **perfil corporativo**, seria "aquela especial organização de pessoas que é formada pelo empresário e por seus prestadores de serviço, seus colaboradores (...) um núcleo social organizado em função de um fim econômico comum". Quanto a esse último perfil (corporativo), verifica-se que ele foi desconsiderado doutrinariamente, por lastrear-se não com fundamento em dados objetivamente apreciáveis, mas tão somente na ideologia fascista, fortemente marcante na elaboração do Código Civil italiano de 1942.

A utilidade dessa teoria reside no fato de que, à exceção do perfil corporativo – de natureza eminentemente político-ideológica –, os perfis restantes demonstram três realidades intimamente ligadas, e muito importantes na teoria da empresa: a empresa (perfil

²³ NUSDEO, Fábio. Curso de Economia: Introdução ao Direito Econômico. 6ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

²⁴ ASQUINI, Alberto. Perfis de Empresa. Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro n. 104. Trad. Fábio Konder Comparato. São Paulo: Revista dos Tribunais, out.-dez. 1996, p. 109-126. Com base nesse texto foi formulada a exposição de material de apoio sobre o tema “Perfis de Empresa”.

funcional), o empresário (perfil subjetivo) e o estabelecimento empresarial (perfil objetivo ou patrimonial).

No ordenamento jurídico nacional, o Direito de Empresa encontra-se atualmente previsto nos artigos 966 a 1.195 do Código Civil.

Com base nos ensinamentos de Asquini pode-se afirmar, portanto, que empresa é a atividade econômica organizada de produção ou circulação de bens ou serviços, equivalendo ao perfil funcional da teoria do citado doutrinador italiano.

Por atividade entende-se o conjunto de atos destinados a uma finalidade comum, não bastando, portanto, a ocorrência de um ato isolado para a caracterização de empresa. Faz-se necessária, para tanto, a realização de uma sequência de atos dirigidos a uma mesma finalidade, que, em razão do caráter econômico apresentado, exige que ela tenha o condão de criar novas utilidades, novas riquezas, afastando-se, desse modo, as atividades de mero gozo. Essa criação de novas riquezas abrange a transformação de matéria-prima (indústria), bem como também a atividade de intermediação na circulação de bens (comércio em sentido estrito).

A economicidade da atividade empresarial impõe que ela deva ser dirigida ao mercado, o que significa dizer que ela deve destinar-se à satisfação de necessidades alheias, de maneira que o titular da atividade deve ser diverso do destinatário último do produto ou do serviço. Nesse contexto, não caracteriza empresa a atividade daquele que cultiva ou fabrica para o próprio consumo. A finalidade perseguida pela atividade empresarial é o lucro (busca de excedente econômico para o fim de acumulação).

Outro traço característico da empresa consiste na **organização dos fatores da produção**, pois o fim lucrativo de criação de novas riquezas pressupõe atos coordenados, inter-relacionados e programados para a consecução de tal objetivo. Essa organização pode variar de acordo com as necessidades da atividade explorada, sendo que os fatores de produção tradicionalmente são divididos em: a) capital; b) trabalho ou mão-de-obra; c) tecnologia; e d) matéria-prima.

Fábio Ulhôa Coelho diz que na ausência de um desses fatores não se fala mais em organização. Isso significa que, faltando apenas um dos quatro fatores, não há organização e, conseqüentemente, não se pode falar em empresário. Por exemplo: um bar ou armazém cujo atendimento é feito apenas pelos proprietários, sem utilização de mão-de-obra, será uma sociedade simples. Isso implica que, faltando apenas um dos quatro fatores, não há organização e, conseqüentemente, não se pode falar em empresa.

Contudo, a doutrina e a jurisprudência dominantes sustentam que, se a natureza da atividade realizada prescindir na sua organização de um desses quatro fatores (por exemplo, força de trabalho), não há que se falar em descaracterização da atividade de empresa, desde que presentes e organizados os fatores de produção imprescindíveis para a consecução da atividade especificamente considerada.

No caso concreto, constata-se com clareza que Localog e Amazônia não preenchem os requisitos necessários para se enquadrarem como uma empresas. Desenvolver suas atividades sem qualquer estrutura operacional e praticamente sem dispor de mão de obra é algo inimaginável. Ainda que se considere a situação narrada pela Recorrente, far-se-ia necessário um mínimo existencial, em nenhum momento, há indícios de ter existido. Observa-se, isso sim, a ausência da organização de seus fatores de produção a fim de desempenhar suas funções visando ao lucro. O lucro, na realidade, advém de operações que deveriam ter sido

tributadas por GEOSOL, mas que, por conta de uma série de atos, sem qualquer propósito negocial, foram deslocadas para Localog e Amazônia com intuito de diminuição da carga tributária sobre operações de GEOSOL.

Merece ainda, no caso concreto, analisar quem se desincumbiu do respectivo ônus probatório.

Em primeiro lugar, faz-se necessário discorrer sobre a força probatória dos indícios. Sabe-se que os indícios e presunções constituem prova. Já no art. 136 do antigo Código Civil previa-se que os indícios são substratos fáticos que formam a presunção.

Gilberto de Ulhôa Canto (Presunções no Direito Tributário, Resenha Tributária, São Paulo, 1991, p. 3/4) ensina:

Na presunção toma-se como sendo a verdade de todos os casos aquilo que é a verdade da generalidade dos casos iguais, em virtude de uma lei de freqüência ou de resultados conhecidos, ou em decorrência da previsão lógica do desfecho. Porque na grande maioria das hipóteses análogas, determinada situação se retrata ou define de um certo modo, passa-se a entender que desse mesmo modo serão retratadas e definidas todas as situações de igual natureza. Assim, o pressuposto lógico da formulação preventiva consiste na redução, a partir de um fato conhecido, da conseqüência já conhecida em situações verificadas no passado; dada a existência de elementos comuns, conclui-se que o resultado conhecido se repetirá. Ou, ainda, infere-se o acontecimento a partir do nexu causal lógico que o liga aos dados antecedentes.

Já Moacyr Amaral Santos (Primeiras Linhas de Direito Processual Civil, 2º volume, 3ª ed., São Paulo, Ed. Saraiva, 1977, p. 436/437), assim leciona:

[...] prova é a soma dos fatos produtores da convicção, apurados no processo.

A prova indireta é o resultado de um processo lógico. Na base desse processo está o fato conhecido. O fato conhecido, o indício, provoca uma atividade mental, por via da qual poder-se-á chegar ao fato desconhecido, como causa ou efeito daquele. O resultado positivo dessa operação será uma presunção [...]

Um dos maiores especialistas sobre provas no Direito Processual Civil brasileiro – Darci Guimarães Ribeiro – assim se manifesta sobre os indícios:

Nas presumptiones hominis, também conhecidas por simples, comuns ou de homem, e que, para os criminalistas, chamam-se indícios e, para os ingleses, denominam-se circunstâncias, o raciocínio dedutivo é feito pelo homem. Aqui, o legislador não quis legalmente presumir o fato desconhecido, deixando, em especial, ao juiz fazer o raciocínio necessário, a fim de chegar à descoberta do fato desconhecido, utilizando a experiência comum ou técnica, a fim de obter o convencimento necessário. [...] Enquanto as presunções legais servem para dar segurança a certas situações de ordem social, política, familiar e patrimonial,

*as presunções feitas pelo homem-juiz cumprem uma função exclusivamente processual, porque estão diretamente ligadas ao princípio da persuasão racional da prova, contido no art. 131 do CPC. [...] Seu campo de atuação é vastíssimo, tanto no processo civil quanto no processo penal, máxime para apreender os conceitos de simulação, dolo, fraude, má-fé, boa-fé, intenção de doar, pessoa honesta, etc.*²⁵

Corroborando essas teses, a jurisprudência administrativa segue a mesma direção:

MEIOS DE PROVA - A omissão de receitas, quando sua prova não estiver estabelecida na legislação fiscal, pode realizar-se por todos os meios admitidos em Direito, inclusive presuntiva com base em indícios veementes, sendo livre a convicção do julgador. (Acórdão nº 105-4.032/90, 1º Conselho de Contribuintes, Publicado em 14/09/90).

Observe-se o que diz Paulo Celso B. Bonilha (Da prova no Processo Administrativo Tributário, Dialética, São Paulo, 1997, p. 92):

Sob o critério do objeto, nós vimos que as provas dividem-se em diretas e indiretas. As primeiras fornecem ao julgador a idéia objetiva do fato probando. As indiretas ou críticas, como as denomina CARNELUTTI, referem-se a outro fato que não o probando e que com este se relaciona, chegando-se ao conhecimento do fato por provar através de trabalho de raciocínio que toma por base o fato conhecido. Trata-se, assim, de conhecimento indireto, baseado no conhecimento objetivo do fato base, “factum probatum”, que leva à percepção do fato por provar (“factum probandum”), por obra do raciocínio e da experiência do julgador.

Desse modo, pode-se afirmar que indício é o fato conhecido do qual se parte para o desconhecido e que assim é definido por Moacyr Amaral dos Santos (*op.cit.*):

Assim, indício, sob o aspecto jurídico, consiste no fato conhecido que, por via do raciocínio, sugere o fato probando, do qual é causa ou efeito.

Evidencia-se, portanto, que o indício é a base objetiva do raciocínio ou atividade mental por via do qual poder-se-á chegar ao fato desconhecido. Se positivo o resultado, trata-se de uma presunção.

Sobre o tema, evoca-se o voto vencedor do acórdão nº CSRF/01-02.743, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que toma por base a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal:

Indícios de omissão de receitas é que não faltam. A propósito, como relembra o preclaro mestre Hely Lopes Meirelles, o Egrégio Supremo Tribunal Federal já decidiu que “indícios vários e concordantes são prova”, com o que, de plano, este relator poderia dar o assunto por encerrado. (STF, RTJ 52/140 apud Hely Lopes Meirelles in Direito Administrativo Brasileiro. São Paulo, Malheiros, 22ª ed., 1997, p. 97.)

Oportuna, neste ponto, a lição de Maria Rita Ferragut (Evasão fiscal: o parágrafo único do artigo 116 do CTN e os limites de sua aplicação, Revista Dialética de Direito Tributário nº 67, Dialética, São Paulo, 2001, p. 119/120), ao tratar da força probatória das presunções e indícios, bem como da imperatividade de seu uso na esfera tributária:

É a comprovação indireta que distingue a presunção dos demais meios de prova (exceção feita ao arbitramento, que também é meio de prova indireta), e não o conhecimento ou não do evento. Com isso, não se trata de considerar que a prova direta veicula um fato conhecido, ao passo que a presunção um fato meramente presumido. Só a manifestação do evento é atingida pelo direito e, portanto, o real não tem como ser alcançado de forma objetiva: independentemente da prova ser direta ou indireta, o fato que se quer provar será ao máximo jurídica certo e fenomenicamente provável. É a realidade impondo limites ao conhecimento.

Com base nessas premissas, entendemos que as presunções nada ‘presumem’ juridicamente, mas prescrevem o reconhecimento jurídico de um fato provado de forma indireta. Faticamente, tanto elas quanto as provas diretas (perícias, documentos, depoimentos pessoais etc.) apenas “presumem”.

O conjunto de indícios e presunções é chamado pela doutrina de prova indireta. Sobre o tema, Antônio da Silva Cabral (*Processo Administrativo Fiscal, Ed. Saraiva, São Paulo, 1993, página 305*) assim se pronunciou:

Valor da prova indireta. Em direito fiscal conta muito a chamada prova indireta. Conforme consta do Ac. CSRF/01-0.004, de 26/10/79, ‘A prova indireta é feita a partir de indícios que se transformam em presunções. Constitui o resultado de um processo lógico, em cuja base está um fato conhecido (indício), prova que provoca atividade mental, em persecução do fato conhecido, o qual será causa ou efeito daquele. O resultado desse raciocínio, quando positivo, constitui a presunção.

Sobre o tema, prossegue o mesmo autor (*Op. cit., página 312*):

O julgador de uma causa não esteve em contato com os fatos, não conheceu as circunstâncias e as pessoas que atuaram. Tudo isso é dado no processo e ele procura, manipulando as provas, chegar ao verdadeiro conhecimento dos fatos para, depois, aplicar a norma. Como todo ser humano que se debruça sobre os fatos, tem ele de valer-se por vezes, da experiência adquirida com o trato da coisa pública. As presunções e os indícios servem, pois, para o julgador chegar à verdade dos fatos.

Alberto Xavier (*Do Lançamento – Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário, editora Forense, 1998, pág. 133*), quando analisa o lançamento, assim se manifesta:

Nos casos em que não existe ou é deficiente a prova direta pré-constituída, a Administração fiscal deve também investigar livremente a verdade material. É certo que ela não dispõe agora de uma base probatória fornecida diretamente pelo contribuinte

ou por terceiros; e por isso deverá ativamente recorrer a todos os elementos necessários à sua convicção.

Tais elementos serão, via de regra, constituídos por provas indiretas, isto é, por fatos indiciantes, dos quais se procura extrair, com o auxílio de regras de experiência comum, da ciência ou da técnica, uma ilação quanto aos fatos indiciados. A conclusão ou prova não se obtém diretamente, mas indiretamente, através de um juízo de relação normal entre o indício e o tema prova. Objeto de prova em qualquer caso são os fatos abrangidos na base de cálculo (principal ou substitutiva) prevista na lei: só que no caso a verdade material se obtém de um modo direto e nos outros de um modo indireto fazendo intervir ilações, presunções, juízos de probabilidade ou de normalidade. Tais juízos devem ser, contudo, suficientemente sólidos para criar no órgão de aplicação do direito a convicção da verdade.

Como visto, os indícios, ou fatos conhecidos, são as bases para construção da prova. No caso concreto, a Fiscalização demonstrou de forma inequívoca uma série de fatos e apontou como única finalidade a transferência da base tributável para uma empresa em situação tributária mais favorável. Todos os indícios coligidos possuem consistência e vínculo com a infração apontada.

Constata-se assim, que a Fiscalização reuniu farto arcabouço probatório. Inúmeros foram os indícios colacionados pela autoridade fiscal: a ausência de estrutura de Localog e Amazônia, o descompasso dos valores de locação quando realizados com terceiros e com Localog, locação esta com bens anteriormente vertidos pela própria GEOSOL na integralização de capital de Localog, a comprovação de que receitas, cujas receitas foram tributadas por Amazônia no Lucro Presumido, foram prestados por GEOSOL, manutenção de custos e despesas em GEOSOL – tributada com base no Lucro Real e transferência das receitas para as empresas Localog e Amazônia, optantes pelo Lucro Presumido. Portanto, constatando-se que as receitas registradas por GEOSOL, Localog e Amazônia pertencem, de fato, somente à primeira, nela devem ser tributadas, conforme concluiu a autoridade fiscal, inclusive compensando-se os valores declarados pelas outras empresas.

E, reforce-se, contra os fatos, nada opôs a Recorrente. Em suas peças de defesa chegou a tecer alegações quanto a questões mercadológicas que demonstrariam o propósito negocial. Contudo, limitou-se a argumentar, sem trazer qualquer elemento que comprovasse suas alegações.

Tal ponto merece destaque. Sobre motivação da operação e seu ônus probatório, Greco assim se manifesta:

Exame do contexto

Examinar o contexto da operação realizada implica examinar seus antecedentes e consequentes, onde se encontram, respectivamente o motivo e a finalidade do ato ou negócio. Motivo da operação deve ser uma razão prévia e real, enquanto finalidade da operação deve predominantemente não tributária. Sublinhe-se que esta finalidade (ou a intenção acima referida) é a objetiva, que resulta dos fatos e das condutas; não se trata de uma finalidade ou intenção subjetiva que estaria na mente das pessoas.

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

Autenticado digitalmente em 22/07/2013 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 22/07/2013 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 24/07/2013 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 13/08/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 14/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Motivo que não seja real e prévio à operação, assim como finalidade exclusiva ou predominantemente tributária são razões que fragilizam, ou mesmo contaminam, planejamentos tributários feitos.²⁶

Distribuição do ônus da prova

Em operações de planejamento tributário, contribuinte e Fisco podem ser chamados a prova fatos relevantes para a conclusão que postulam.

Do lado do contribuinte, na medida em que motivo e finalidade passam a ser relevantes para a oponibilidade da operação e de seus efeitos ao Fisco, dele espera-se uma justificativa do porquê e do para quê realizou a operação. Se o contribuinte não justificar o que fez, isto não é suficiente para autorizar o Fisco a cobrar, mas sua posição na discussão se fragiliza pois, se não explica o motivo e a finalidade, abre-se maior espaço para o Fisco caminhar na construção da sua qualificação dos fatos.

Como provar

*[...] a falta de inerência, de relevância (entre motivo e operação), ou a falta de pertinência (entre operação e finalidade) bem como a falta de congruência entre os três elementos é um indicador de a operação apresentada pelo contribuinte não ser aquela que resulta dos textos e das condutas, mas o que realmente existiu foi outra operação, esta sim que atende a outra estrutura de inerência, relevância, pertinência e congruência.*²⁷ (grifo nosso)

Impende-se frisar os ensinamentos de Marco Aurélio Greco: a motivação e a finalidade dos atos necessitam ser comprovadas pelo próprio contribuinte, desde que a Fiscalização tenha trazido elementos que demonstrem que a motivação e a finalidade mostrem-se preponderantemente fiscais. A Fiscalização, sem sombra de dúvidas, cumpriu com sua parte. Caberia à Recorrente fazer a sua.

Nesse contexto, conclui-se que competia ao contribuinte provar a veracidade do que afirmou, 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 dispõe o art. 333 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (CPC):

²⁶ GRECO, Marco Aurélio. A Prova no Planejamento Tributário. In: NEDER, Marcos Vinícius, DINIZ DE SANTI, Marcos e FERRAGUT, Maria Rita (coords). A Prova no Processo Tributário. São Paulo, Dialética, 2010, p. 200.

²⁷ GRECO, Marco Aurélio. A Prova no Planejamento Tributário. In: NEDER, Marcos Vinícius, DINIZ DE SANTI, Marcos e FERRAGUT, Maria Rita (coords). A Prova no Processo Tributário. São Paulo, Dialética, 2010, p. 201.

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, convém transcrever 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 Nº8-3 — PR, R. Sup. Trib. Just., Brasília, a. 7, (66): 93-116, fevereiro 1995. 99)

RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA - APOSENTADORIA - NEGATIVA DE REGISTRO - TRIBUNAL DE CONTAS - ATOS ADMINISTRATIVOS NÃO COMPROVADOS - ART.

333, INCISO II, DO CPC - PAGAMENTO DOS PROVENTOS DE NOVEMBRO/96 E DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO DAQUELE MESMO ANO - IMPOSSIBILIDADE - SÚMULAS 269 E 271 DA SUPREMA CORTE - 1. O ônus da prova incumbe ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor (art. 333, II, do Código de Processo Civil). Incumbe às Secretarias de Educação e da Fazenda a demonstração de que a professora havia sido notificada da suspensão de sua aposentadoria. (STJ - ROMS 9685 - RS — 6ª T. - Rel. Min. Fernando Gonçalves -DJU 20.08.2001 - p. 00538)

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL - IMPOSTO DE RENDA - VERBAS INDENIZATÓRIAS - FÉRIAS E LICENÇA-PRÊMIO - NÃO INCIDÊNCIA - COMPENSAÇÃO - AJUSTE ANUAL - ÔNUS DA PROVA - O ônus da prova incumbe ao autor quanto ao fato constitutivo de seu direito e ao réu quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. Cabe ao contribuinte comprovar a ocorrência de retenção na fonte do imposto de renda incidente sobre verbas indenizatórias e à Fazenda Nacional incumbe a prova de eventual compensação do imposto de renda retido na fonte no ajuste anual da declaração de rendimentos. Recurso provido. (STJ - REsp 229118 - DF - 1ª T. - Rel. Min. Garcia Vieira -DJU 07.02.2000 - p. 132)

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO - EXECUÇÃO FISCAL - EMBARGOS DO DEVEDOR - NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO - IMPRESCINDIBILIDADE - ÔNUS DA PROVA - 1. Imprescindível a notificação regular ao contribuinte do imposto devido. 2. Incumbe ao embargado, réu no processo incidente de embargos à execução, a prova do fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor (CPC, art. 333, II). 3. Recurso especial conhecido e provido. (STJ - REsp 237.009 - (1999/0099660-7) - SP — 2ª T. - Rel. Min. Francisco Peçanha Martins - DJU 27.05.2002 - p. 147)

Documento assinado digitalmente em 22/07/2013 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 22/07/2013 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 24/07/2013 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 13/08/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 14/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL - IRPF - REPETIÇÃO DE INDÉBITO - VERBAS INDENIZATÓRIAS - RETENÇÃO NA FONTE - ÔNUS DA PROVA - VIOLAÇÃO DE LEI FEDERAL CONFIGURADA - DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO COMPROVADA - SÚMULA 13/STJ - PRECEDENTES - Cabe ao autor provar que houve a retenção do imposto de renda na fonte, por isso que é fato constitutivo do seu direito; ao réu competia a prova de eventual compensação na declaração anual de rendimentos dos recorrentes, do imposto de renda retido na fonte, fato extintivo, impeditivo ou modificativo do direito do autor - Incidência da Súmula 13 STJ - Recurso especial conhecido pela letra a e provido. (STJ-RESP 232729 - DF - 2a T. - Rel. Min. Francisco Peçanha Martins -DJUI8.02.2002 - p. 00294)

Cumprе ressaltar ainda que as normas citadas pela Recorrente não abrigam aqueles que se posicionam artificialmente diante delas. Nada impede que os contribuintes busquem formas de pagar menos tributos, mas o procedimento deve estar dentro daquilo que é autorizado pelo ordenamento jurídico, mas sem o desvirtuamento dos atos praticados para o atingimento desses objetivos, como é o caso dos autos. De igual forma, o princípio da livre iniciativa insculpido na Constituição Federal não possui o condão de transformar os fatos efetivamente ocorridos.

A fim de se evitar posteriores questionamentos, convém ainda abordar se é necessária a descrição do conceito jurídico em que se enquadram determinados fatos. Marco Aurélio Greco assim expôs sobre o tema:

[...] o foco da prova neste campo não é determinado conceito jurídico que expresse uma patologia do negócio jurídico. Ou seja, o foco da prova no planejamento tributário não é a simulação, a fraude à lei ou o abuso em si mesmos considerados. O reconhecimento da existência de um caso de simulação, fraude ou abuso será decorrência de uma prova anteriormente produzida que estará focada no caso em si, naquilo que ocorreu em função da conclusão que se extrair a partir disto, então, será possível afirmar ter ou não ocorrido a patologia do negócio jurídico.

Por isso, pouco ajuda iniciar o debate sobre a prova pensando numa das patologias. Ao contrário, pensar nelas ofusca a análise e lança na bruma exatamente aquilo que deve ser o núcleo da preocupação nessa análise. Em suma, o tema da prova no planejamento tributário não é um debate “conceitual” ligado às patologias.²⁸ (grifo nosso)

*[..]
Provar o que não está escrito*

²⁸ GRECO, Marco Aurélio. A Prova no Planejamento Tributário. In: NEDER, Marcos Vinícius, DINIZ DE SANTI, Marcos e FERRAGUT, Maria Rita (coords). A Prova no Processo Tributário. São Paulo, Dialética, 2010, p.191.

*O primeiro ponto sensível é ter bem nítido que aquilo que deve ser provado é que não está escrito. Objeto da prova no planejamento tributário transcende o texto escrito.*²⁹

[...]

Provar o ocorrido

O segundo ponto consiste em determinar o que ocorreu, se aquilo descrito no texto ou se outro evento.

*A prova direta de que teria ocorrido evento diverso daquele descrito no texto raramente existe. É uma exceção. Pode existir a prova direta de alguns elementos ou aspectos de algo mais amplo, mas a prova do planejamento tributário realizado se dá, como regra, através do exame do conjunto de elementos que cercam o caso.*³⁰

Em resumo: a discussão conceitual sobre as patologias do planejamento tributário não pode se sobrepor aos fatos. E assim não poderia deixar de ser pois, no que tange ao lançamento tributário, o art. 142 do CTN é cristalino ao estabelecer que compete à autoridade administrativa “*constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente*”.

Portanto, evidencia-se que o mais importante é a correta descrição dos fatos e não sua qualificação. Nesse aspecto, a Fiscalização foi exemplar: preocupou-se com os fatos efetivamente ocorridos e não sua qualificação jurídica. E isso, repise-se, em nada prejudicou a Recorrente, que pôde se defender de todos os pontos abordados na autuação.

Isso posto, peço vênia a Marco Aurélio Greco para tomar como minhas suas conclusões, já transcritas no corpo de meu voto, que muito se encaixam no fechamento do meu entendimento sobre o caso, em especial o conflito entre livre iniciativa e solidariedade:

*Minha concepção ideológica é de que sempre haverá de ponderar os dois conjuntos de valores; ou seja, para mim o ponto de partida é o de que ambos devem estar sentados à mesa para dialogar. Vale dizer, não é a rigor um “ponto” de partida, mas uma “dualidade” de partida. Não há caso que não envolva dois tipos de valores. Isso está escrito com todas as letras no artigo 3º, I, da Constituição de 1988 – quando formula os objetivos do Estado brasileiro – ao estabelecer que um deles é o de construir uma sociedade livre, justa e solidária. Formulação linguística muito feliz, pois coloca numa ponta a liberdade (típica do Estado de Direito) e, na outra ponta, a solidariedade (típica do Estado Social) e entre elas a justiça que resultará da ponderação das duas. Ou seja, **só vamos ter justiça se e quando houver ponderação entre os valores liberdade e solidariedade.***³¹

Diante do exposto, a infração imputada pela autoridade fiscal encontra-se em sintonia com o Direito, devendo ser repelidos os argumentos contrários colacionados pela Recorrente.

²⁹ GRECO, Marco Aurélio. A Prova no Planejamento Tributário. In: NEDER, Marcos Vinícius, DINIZ DE SANTI, Marcos e FERRAGUT, Maria Rita (coords). A Prova no Processo Tributário. São Paulo, Dialética, 2010, p. 194.

³⁰ GRECO, Marco Aurélio. A Prova no Planejamento Tributário. In: NEDER, Marcos Vinícius, DINIZ DE SANTI, Marcos e FERRAGUT, Maria Rita (coords). A Prova no Processo Tributário. São Paulo, Dialética, 2010, p. 194.

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

Autenticado em 14/08/2013 por FERNANDO BRASILEIRO DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 22/07/2013 por FERNANDO BRASILEIRO DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 24/07/2013 por MOISES

GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 13/08/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 14/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

3.4 DA EXIGÊNCIA DE CSLL

Todos os argumentos utilizados para fundamentar a exigência de IRPJ amoldam-se perfeitamente à exigência de CSLL.

Isso posto, voto por negar provimento ao recurso voluntário também em relação a esse item.

3.4 DA MULTA DE OFÍCIO

Requer a Recorrente a exclusão da multa de ofício aplicada. Subsidiariamente, requer sua substituição pela multa de mora de 20%.

Mais uma vez não merecem prosperar os argumentos da Recorrente.

A decisão recorrida muito bem aborda a questão, e em razão disso passo a adotá-la:

O argumento com o qual a impugnante fundamenta a postulação de que a multa de ofício seja excluída tem como a premissa a alegação de que a fiscalização, tanto na apuração da infração como na determinação do crédito tributário, adotou procedimento que somente teria amparo legal se tivesse sido editada a lei ordinária a que se refere o parágrafo único do artigo 116 do CTN. Contudo, na subseção deste voto na qual se aprecia a arguição de nulidade baseada no mesmo argumento, acha-se demonstrado que essa alegação é infundada. Em realidade, a fiscalização empregou a fiscalização simplesmente aplicou a legislação em vigor, que lhe atribui tanto a prerrogativa como o dever de glosar as despesas e custos que não satisfizerem os requisitos da necessidade, usualidade e efetividade. Em consequência, a postulação da impugnante torna-se infundada.

Além disso, se não houvesse amparo legal para o procedimento fiscal, não seria o caso de exonerar o sujeito passivo apenas da multa de ofício. Também os montantes dos tributos exigidos deviam ser exonerados. Com efeito, se é procedente a exigência do tributo, também o é a imposição da multa, visto que apenas nas hipóteses expressamente previstas em lei se admite o lançamento de ofício desacompanhado da respectiva multa de ofício no percentual mínimo de 75%, conforme cominado no artigo 44 da Lei 9.430, de 1996. Nenhuma dessas hipóteses se enquadra o caso dos autos.

A impugnante sustenta que a autuada procedeu de boa-fé e não sonegou informações ao fisco. Contudo, semelhante conduta não a exime da sanção em causa, no percentual mínimo de 75%, visto que os § 1º e 2º artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, prescreve sanções ainda mais elevadas para os contribuintes que procederem de forma dolosa ou que deixarem de atender às requisições do fisco. Noutras palavras, a legislação não premia a boa-fé e o espírito cooperativo do infrator; em vez disso, apenas pune mais severamente aquele que comete irregularidades de forma intencional ou ainda que resiste em colaborar com o fisco. Da mesma forma, deve ser rejeitada a pretensão de que a multa de ofício seja substituída pela multa de mora no percentual máximo de 20% prevista no artigo 61 da Lei nº 9.430, de 1996. Essa segunda sanção somente é cabível quando o contribuinte, antecipando-se a qualquer ação fiscal, toma a iniciativa de recolher, depois do vencimento, o tributo devido. Havendo o lançamento de ofício, a punição que cumpre impor é a prevista no artigo 44 da mesma lei.

É forçoso, pois, rejeitar ambas as pretensões da impugnante e manter integralmente a multa de ofício lançada.

4. CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto no sentido de rejeitar as arguições de decadência e a preliminar de nulidade e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário, mantendo a integralidade do crédito tributário exigido.

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Relator

Declaração de Voto

Voto vencido Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva.

“À coisa julgada sempre existiram dois valores em tensão o primeiro, o perigo de se manter uma sentença resultante de erro, ou de injustiças, e o segundo, o perigo de desfazê-la sem limites de deixá-la sempre aberta, causando à sociedade, amiúde, grande insegurança jurídica.” Savigny³²

Entre o perigo de se manter uma decisão resultante de erro ou de injustiças e o perigo de desfazê-la sem limites, causando insegurança jurídica à sociedade, o legislador constituinte adotou a primeira opção, protegendo o instituto da coisa julgada. (Art. 5º, XXXVI, da CF).

Em que pese o douto voto do ilustre relator, a quem rendo sinceras homenagens, vou pedir vênua para divergir em relação à exigência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido cobrada em relação aos anos-calendário de 2007 e 2008.

Conforme destacado pelo ilustre relator, a recorrente, assim como outras empresas, à época, ingressou com ação judicial alegando a inconstitucionalidade da Lei nº 7.689 de 1988, sob o argumento de que a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL somente podia ser instituída por lei complementar.

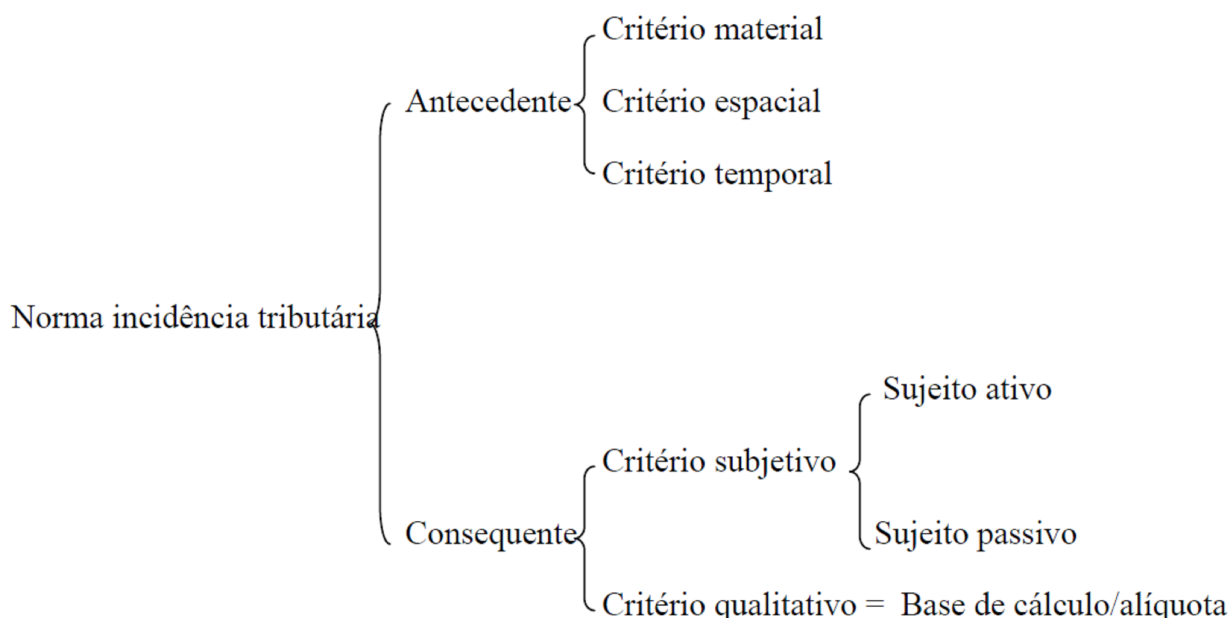
A pretensão da recorrente foi acolhida por decisão transitada em julgado que entendeu que a Lei nº 7.689 de 1988 não podia instituir CSLL, contribuição esta que, a teor da decisão, exigia Lei Complementar.

Para o ilustre relator que "a Lei nº 8.212, de 1991, constitui fundamento legal apto para exigir a CSLL de contribuintes que se acham desobrigados, por decisão judicial definitiva, de cumprir a Lei nº 7.689, de 1988".

Peço vênia para divergir. Entendo que a Lei nº 8.212, de 1991, assim como nenhuma das normas posteriores à Lei nº 7.689, de 1988, não possui aptidão para, de forma autônoma, instituir a CSLL. **Falta a estas normas o critério material da exigência.**

Da hipótese de incidência tributária

A regra-matriz de incidência tributária, conforme ilustração a seguir, possui em seu **antecedente o critério material, espacial e temporal**. No conseqüente encontra-se o critério subjetivo, integrado pelo sujeito ativo e o sujeito passivo e o critério qualitativo composto pela base de cálculo, alíquota ou valor determinado.



O critério material é o núcleo da norma. É o verbo, acompanhado de complemento, que identifica a conduta tipificada, sob a ótica do direito tributário.

Quando o artigo 1º da Lei nº 7.689, de 1988, diz que "**fica instituída** contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social." o critério material está nas expressões "**fica instituída**".

Declarada, em relação ao caso concreto, a inconstitucionalidade do artigo 1º que continha o critério material da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL, para que pudesse se afirmar que o artigo 11, parágrafo único, alínea "d", da Lei nº 8.212, de 1991, instituiu a CSLL, como destacado pelo relator, seria necessário que se encontrasse nesta norma um **verbo, acompanhado de complemento**, que caracterize o critério material da CSLL. **Em outras palavras, a referida norma precisaria instituir a CSLL, fato que não o fez, conforme transcrição**

"Art. 11. No âmbito federal, o orçamento da Seguridade Social é composto das seguintes receitas:

.....

II - receitas das contribuições sociais;

.....

Parágrafo único. Constituem contribuições sociais:

.....

d) as das empresas, incidentes sobre faturamento e lucro.

Com a devida vênia de todos quantos pensam de forma contrária, mas a norma acima não contém critério material da CSLL. **Em outras palavras, a Lei 8.212, de 1991, não instituiu a CSLL.**

O voto do ilustre relator ainda faz referência aos artigos 15 e 23, 30, 33, 34 e 55, da Lei nº 8.212, de 1991, destacando que estas normas, junto com o artigo 11, parágrafo único letra "d", contêm os elementos necessários à instituição da CSLL.

Mais uma vez rogo vênia para discordar. Inicialmente, não se pode perder de vista que a Lei nº 8.212, de 1991, dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências.

O artigo 15 limita-se a conceituar empresa e em momento algum fala em CSLL. O artigo 23, II, por sua vez, fala que a contribuição sobre o lucro líquido no período base será de 10% (dez por cento)³³. Aqui, volto a repetir, não há norma instituindo CSLL. **Não se pode confundir alíquota que está no consequente da norma de incidência tributária, com os critérios que compõem o antecedente.**

Quanto aos artigos 30, 33, 34³⁴ e 55³⁵ citados pelo ilustre relator, observo que são normas que tratam de questões administrativas, mais precisamente arrecadação, fiscalização, sem fazer qualquer referência a critério material, temporal ou espacial na norma relacionado à hipótese de incidência.

Quanto ao argumento já ouvido em debate nesta turma de que *"não constitui nenhum demérito para a Lei nº 8.212, de 1991, afirmar que esta reitera o conteúdo da Lei nº 7.689, de 1988. Trata-se de fenômeno comumente observado na atividade legislativa. E a reiteração é particularmente comum quando o objetivo do legislador é consolidar as normas a respeito de mesmo assunto ou de inteiro ramo do direito"*, tenho que não se pode esquecer que, no momento em que o Poder Judiciário, mediante norma individual e concreta, afasta a incidência das disposições da Lei nº 7.689, de 1988, em relação à recorrente, qualquer norma subsequente que faz referência a anterior, no que diz respeito a quem teve decisão judicial a seu favor, é fazer referência a algo que não irradia efeitos jurídicos. A algo sem validade e ineficaz sob a ótica do direito.

Em atenção aos debates, observo que durante as sessões têm se questionado a possibilidade de se abstrair as disposições dos artigos 1º e 2º³⁶ da Lei nº 7.689 de 1988 e,

³³ Lei posterior reduziu esta alíquota para 9%. (nove por cento).

³⁴ Art. Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009.

³⁵ Art. Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009.

³⁶ Art. 1º. Fica instituída contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social.

Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o Imposto sobre a Renda.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o artigo 2.200-2 de 24/08/2001

mesmo assim encontrar na legislação subsequente norma que contenha o critério material, espacial e temporal da CSLL.

Em relação a esta possibilidade, tenho constado que os autos de infração, como fundamento da exigência, invocam os artigos 28 da Lei nº 9.430, de 1996 e o artigo 37 da Lei nº 10.637, de 2002, os quais transcrevo:

Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos artigos 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei.

Art. 37. Relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2003, a alíquota da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, será de 9% (nove por cento)."(Revogado pela Lei 11.727, de 2008).

O artigo 28 da Lei nº 9.430, de 1996, trata da apuração da base de cálculo e do recolhimento das estimativas da CSLL. Portanto, nesta regra, não se tem norma instituindo a CSLL e indicando a situação fática sobre a qual haveria de incidir.

O artigo 37 da Lei nº 10.637, de 2002, refere-se à trata da alíquota, elemento este que integra o critério quantitativo e não o critério material de incidência da norma.

Ao tratar da exigência da CSLL diante da coisa julgada, os autos de infração, ao descrever os fatos, argumentam que a Lei nº 7.689, de 1988, foi alterada por novos diplomas jurídicos, e normalmente citam os artigos 41, § 3º e 44 da Lei nº 8.383 de 1991; artigo 11 da Lei Complementar nº 70, de 1991 e art. 22 e § 1º e 23 da Lei nº 8.212 de 1991 e demais disposições das leis nº 8.981 de 1995; nº 9.065 de 1995, 9.532, de 1997; nº 9.718, de 1998; nº 9.779, de 1999; nº 9.959 de 2000; nº 10.246, de 2002, 10.637 de 2002, nº 10.684, de 2003; nº 10.833 de 2003 e as Medidas Provisórias nº 2.158-35 de 2001 e nº 2.159, de 2001.

Ocorre que as referidas leis não são normas que instituem a CSLL e nem fixam critério material desta. O artigo 41 da Lei nº 8.383, de 1991, por exemplo, prevê que o lucro arbitrado e a contribuição serão apurados mensalmente. O artigo 44 da citada Lei, por sua vez, estabelece que “aplicam-se à contribuição social sobre o lucro (Lei nº 7.689, de 1988) e ao

b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela:

- 1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;
- 2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixado durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base;
- 3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto sobre a Renda;
- 4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;
- 5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;
- 6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base. (Redação dada à alínea pela Lei nº 8.034, de 12.04.1990)

§ 2º No caso de pessoa jurídica desobrigada de escrituração contábil, a base de cálculo da contribuição corresponderá a 10% (dez por cento) da receita bruta auferida no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano, ressalvado o disposto na alínea b do parágrafo anterior.

imposto incidente na fonte sobre o lucro líquido (Lei nº 7.713, de 1988, artigo 35) as mesmas normas de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas.”

No ponto em que o artigo 44 da Lei nº 8.383, de 1991, faz referência à Lei nº 7.689, de 1988, vale repetir o que foi dito anteriormente, isto é: *no momento em que o Poder Judiciário, mediante norma individual e concreta, afasta a incidência das disposições da Lei nº 7.689, de 1988, em relação à recorrente, qualquer norma subsequente que faz referência a anterior, no que diz respeito a quem teve decisão judicial a seu favor, é fazer referência a algo que não irradia efeitos jurídicos. A algo sem validade e ineficaz sob a ótica do direito.*

O artigo 11 da Lei Complementar nº 70, invocado em determinadas ocasiões pela autoridade fiscal, apenas “elevada em oito pontos percentuais a alíquota referida no § 1º do artigo 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, relativa à contribuição social sobre o lucro das instituições a que se refere o § 1º do artigo 22 da mesma lei, mantidas as demais normas da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, com as alterações posteriormente introduzidas.”

O § 1º do artigo 22 da Lei nº 8.212, de 2001, que também costuma ser invocado, trata do adicional de alíquota devido pelos bancos comerciais.

Igualmente, não verifiquei em nenhum dos dispositivos das Leis nº 8.981 de 1995; nº 9.065 de 1995, 9.532, de 1997; nº 9.718, de 1998; nº 9.779, de 1999; nº 9.959 de 2000; nº 10.246, de 2002, nº 10.637 de 2002, nº 10.684, de 2003; nº 10.833 de 2003 e as Medidas Provisórias nº 2.158-35 de 2001 e nº 2.159 de 2001, norma que pudesse ser considerada como critério material da hipótese de incidência (núcleo a descrição fática), para que se pudesse afirmar que mesmo afastando do sistema jurídico os artigos 1º e 2º da Lei nº 7.789, de 1988, seria possível cobrar a CSSL.

Quanto aos demais aspectos, não desconheço que após a decisão proferida em relação a recorrente e que transitou em julgado, o Supremo Tribunal Federal reconheceu que a Lei nº 7.689, de 1988, é constitucional. Contudo, tal decisão não serve de fundamento para afastar a segurança jurídica decorrente da coisa julgada. Nesse sentido, a lição se SAVIGNY³⁷ para quem “à coisa julgada sempre existiram dois valores em tensão o primeiro, o perigo de se manter uma sentença resultante de erro, ou de injustiças, e o segundo, o perigo de desfazê-la sem limites de deixá-la sempre aberta, causando à sociedade, amiúde, grande insegurança jurídica.” Para ele, na verdade, a escolha deveria espelhar, sempre, uma determinada situação que causasse menos dano que outra. Foi por esse motivo que, segundo ele, deve optar-se pelo afastamento das situações de perpétua insegurança jurídica e deve-se haver opção política pela chamada “força legal da sentença”, ou “ficcção da verdade”, pela garantia de que a decisão passada em julgado não seria passível de futuras impugnações ou invalidações.

Na mesma linha de pensamento, conforme destaca estudo de Lutiana Nacur Lorentz³⁸, Celso Neves³⁹, assevera que foi a necessidade de estabilidade social, como fundamento histórico-jurídico que, aos poucos, foi impondo a coisa julgada. No mesmo sentido, com relação ao fundamento da coisa julgada como pressuposto de segurança das relações jurídicas, cita-se, na doutrina brasileira, GRECO FILHO, que liga tal conceito ao preceito constitucional do art. 5º, XXXV, da Constituição, de 1988, “in verbis:

³⁷ 4. SAVIGNY, Friederich Karl Von. Sistema del diritto romano attuale. Trad. de Scialoja, Turim, 1886-1889, v. 6, § 280.

³⁸ A Coisa Julgada Coletiva: Ultra partes, erga omnes e secundum eventum litis. Revista do Curso de Direito da Faculdade de Ciências Humanas - FUMEC, Vol. 6- 2003, pág. 129.

³⁹ NEVES, Celso. Coisa julgada civil. São Paulo: RT, 1971, p. 429. Assinado digitalmente em 22/07/2013 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 24/07/2013 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 13/08/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 14/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

“Para atender à necessidade de segurança e estabilidade, existe o fenômeno da coisa julgada. Após serem esgotados todos os recursos, a decisão judicial torna-se imutável, não podendo ser alterada ainda que, objetivamente, tenha concluído contrariamente ao direito.”

No caso concreto não se perquire o acerto ou não da decisão recorrida, mas sim a necessidade de segurança em relação ao que foi decidido como meio necessário à paz social. Diante do perigo de se manter uma decisão resultante de erro ou de injustiças e o perigo de desfazê-la sem limites, causando à sociedade grande insegurança jurídica, o legislador constituinte, de forma expressa, decidiu pela primeira opção, entendendo por proteger a coisa julgada (art. 5º, XXXVI, da CF.)

De tudo o que se disse, desnecessário apontar outros fundamentos para dar provimento ao recurso da recorrente. Porém, em face do disposto no artigo 62-A do Regimento Interno do CARF que estabelece que as definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, observo que o STJ, ao apreciar o REsp 1.118.893/MG, da relatoria do Ministro Arnaldo Esteves Lima, julgado em 23 de março de 2011, de acordo com o regime do art. 543-C, do CPC, consolidou sua jurisprudência na seguinte linha, com observância obrigatória pelos demais tribunais:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. RITO DO ART. 543-C DO CPC. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – CSLL. COISA JULGADA. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI 7.689/88 E DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA. SÚMULA 239/STF. ALCANCE. OFENSA AOS ARTS. 467 E 471, CAPUT, DO CPC CARACTERIZADA. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL CONFIGURADA. PRECEDENTES DA PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PROVIDO.

1. Discute-se a possibilidade de cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro – CSLL do contribuinte que tem a seu favor decisão judicial transitada em julgado declarando a inconstitucionalidade formal e material da exação conforme concebida pela Lei 7.689/88, assim como a inexistência de relação jurídica material a seu recolhimento.

2. O Supremo Tribunal Federal, reafirmando entendimento já adotado em processo de controle difuso, e encerrando uma discussão conduzida ao Poder Judiciário há longa data, manifestou-se, ao julgar ação direta de inconstitucionalidade, pela adequação da Lei 7.689/88, que instituiu a CSLL, ao texto constitucional, à exceção do disposto no art 8º, por ofensa ao princípio da irretroatividade das leis, e no art. 9º, em razão da incompatibilidade com os arts.195 da Constituição Federal e 56 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias –ADCT (ADI 15/DF, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, DJ 31/8/07).

3. O fato de o Supremo Tribunal Federal posteriormente manifestar-se em sentido oposto à decisão judicial transitada em julgado em nada pode alterar a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada, sob pena de negar validade ao próprio controle difuso de constitucionalidade.

4. Declarada a inexistência de relação jurídico-tributária entre o contribuinte e o fisco, mediante declaração de inconstitucionalidade da Lei 7.689/88, que instituiu a CSLL, afasta-se a possibilidade de sua cobrança com base nesse diploma legal, ainda não revogado ou modificado em sua essência.

5. "Afirmada a inconstitucionalidade material da cobrança da CSLL, não tem aplicação o enunciado nº 239 da Súmula do Supremo Tribunal Federal, segundo o qual a "Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores" (AgRg no AgRg nos EREsp 885.763/GO, Rel. Min. HAMILTON CARVALHIDO, Primeira Seção, DJ 24/2/10).

6. Segundo um dos precedentes que deram origem à Súmula 239/STF, em matéria tributária, a parte não pode invocar a existência de coisa julgada no tocante a exercícios posteriores quando, por exemplo, a tutela jurisdicional obtida houver impedido a cobrança de tributo em relação a determinado período, já transcorrido, ou houver anulado débito fiscal. Se for declarada a inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo, não há falar na restrição em tela (Embargos no Agravo de Petição 11.227, Rel. Min. CASTRO NUNES, Tribunal Pleno, DJ 10/2/45).

7. "As Leis 7.856/89 e 8.034/90, a LC 70/91 e as Leis 8.383/91 e 8.541/92 apenas modificaram a alíquota e a base de cálculo da contribuição instituída pela Lei 7.689/88, ou dispuseram sobre a forma de pagamento, alterações que não criaram nova relação jurídico-tributária. Por isso, está impedido o Fisco de cobrar a exação relativamente aos exercícios de 1991 e 1992 em respeito à coisa julgada material" (REsp 731.250/PE, Rel. Min. ELIANA CALMON, Segunda Turma, DJ 30/4/07).

8. Recurso especial conhecido e provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do Código de Processo Civil e da Resolução 8/STJ.

Por oportuno, não desconheço que o Ministro Napoleão Nunes Malha Filho, em Embargos de Declaração nos Embargos de Divergência nº 991.788, em decisão monocrática, assim se posicionou (Dje de 02-02-2012):

"27. A discussão jurídica sobre o tema da perda de eficácia da coisa julgada, em caso como este, somente veio a se exaurir no Judiciário com o julgamento da ADIN 15 (Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, DJU 01.08.2007); o venerando Acórdão proferido nesse julgamento concentrado do STF **tem força vinculante e aplicabilidade erga omnes**, por isso que a partir do seu trânsito em julgado, tem-se essa controvérsia por **encerrada**, prevalecendo, porém, os efeitos da res judicata anterior, o trânsito em julgado dessa decisão emergente da Corte Suprema."

A decisão acima referida foi atacada por agravo regimental que esteve em pauta em 12/12/2012, ocasião em que o Ministro César Asfor Rocha acompanhou o relator, pedindo vista o Ministro Mauro Campbell Marquês que colocou o processo em pauta na sessão de 27/2/2013, dando provimento ao agravo regimental, ocasião em que o próprio Ministro Relator resolveu pedir vista, com quem se encontra o processo.⁴⁰

Durante os debates noticiou-se a existência do Parecer nº 492/2011, da Procuradoria da Fazenda Nacional, homologado pelo Ministro da Fazenda. Procura o referido parecer, juntado nos autos do agravo acima referido, mitigar os efeitos da coisa julgada, como se isto fosse possível. Tal procedimento faz lembrar-me estudos da década passada defendendo

a relativização da coisa julgada. Neste embalo, em 2005 chegou-se ao ponto de se inserir parágrafo único no artigo 741 do Código de Processo Civil, prevendo a possibilidade de deixar de honrar decisão de sentença judicial fundada em aplicação ou interpretação de lei ou ato normativo declaradas inconstitucionais pelo STF. Tal norma, por afrontar o instituto da coisa julgada, diante de sua inconstitucionalidade, transformou-se em letra morta, sem encontrar guarida na doutrina e jurisprudência.

O que pretende Parecer da PGFN, citado pelo ilustre relator, é negar validade aos efeitos da coisa julgada, como se isto fosse possível por meio de ato administrativo.

Por fim, peço vênia ao relator para destacar que, em que pese as lições que se colhem de pareceres e atos normativos, nenhum Conselheiro que integra o CARF deve submissão a tais atos. Nossa atuação deve estar alicerçada na interpretação que nossa consciência e saber jurídico manda que façamos em relação às leis, para melhor aplicação do direito.

O dia em que o CARF tiver como limite de atuação o entendimento decorrente de pareceres normativos da Procuradoria da Fazenda Nacional, sejam eles homologados ou não pelo Ministro da Fazenda, o órgão, por omissão de seus integrantes, perderá sua razão de ser.

ISSO POSTO, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso para cancelar a exigência da CSLL.

(assinado digitalmente)
Moisés Giacomelli Nunes da Silva