



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

Processo n° 15504.724607/2012-27
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **1102-001.029 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 11 de março de 2014
Matéria IRPJ. Omissão de receitas. Glosa de despesas . Compensação de prejuízos indevida. Multa isolada pelo não recolhimento de estimativas. Multa qualificada. Responsabilidade tributária.
Recorrente Responsáveis solidários de SUPERMERCADO COELHO DINIZ LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

JURISPRUDÊNCIA DO CARF. PRIMEIRA INSTÂNCIA. NÃO VINCULAÇÃO.

Exceto quando há súmula vinculante, inexistente exigência de que a autoridade julgadora *a quo* observe os entendimentos expressos pela jurisprudência do CARF.

PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO. DIREITO DE DEFESA.

Inexistente cerceamento do direito de defesa no curso do procedimento de fiscalização. O processo, com todas as garantias, só se inicia após o lançamento, com a apresentação de uma impugnação tempestiva.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA. VÍCIO DE FORMA.

Inexistente vício de forma em termo de sujeição passiva que faz referência direta aos autos de infração lavrados contra a pessoa do contribuinte e possibilita a defesa das pessoas apontadas como responsáveis tributários.

GARANTIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ARROLAMENTO. AUSÊNCIA DE COMPETÊNCIA.

O papel do CARF é o de julgar os recursos das decisões de primeira instância. Dentre as competências materiais definidas para tal instância, não consta a impugnação contra medidas de garantia dos créditos tributários. Por isso, quaisquer questionamentos sobre essa matéria devem ser direcionados à autoridade titular da unidade de origem da Receita Federal.

MESMA CONDOTA. MÚLTIPLAS INFRAÇÕES. DISCRICIONARIEDADE DA ADMINISTRAÇÃO.

O fato de uma mesma conduta representar infrações na apuração de tributos diferentes não vincula a Administração no sentido de efetuar autuações relativamente a todos esses tributos. Se o auditor-fiscal verificar irregularidades relativamente a outros tributos, deve representar à Administração para que esta, na sua prerrogativa discricionária, decida sobre a oportunidade e conveniência de ampliação ou abertura de nova fiscalização.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO.

A artificialidade dos atos praticados com a finalidade precípua de gerar (indevida) economia tributária justifica a manutenção dos lançamentos, inclusive com a imposição da penalidade em percentual majorado, a teor do quanto disposto nos artigos 71 e 72 da Lei n. 4.502/64 c/c art. 44 da Lei n. 9.430/96

MULTA QUALIFICADA. FALSEAMENTO DE INFORMAÇÕES. SONEGAÇÃO.

O falseamento consciente de informações, excetuando aquele que exclui ou modifica características essenciais do fato gerador (a segunda hipótese da fraude), mas que, ainda assim, está relacionado com sua ocultação, recai no campo da sonegação. Ou seja, é uma ação dolosa que impede ou retarda o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Como consequência, é cabível a qualificação da multa nessas situações.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. SÓCIOS ADMINISTRADORES.

É cabível a responsabilização solidária de sócios administradores que praticam os atos ilícitos, ou seja, a conduta infratora prevista no artigo 135 do CTN.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. INTERESSE COMUM. GRUPO ECONÔMICO. CONFUSÃO PATRIMONIAL.

Possuem o interesse comum previsto no artigo 124, I, do CTN, com a consequente responsabilização solidária, as sociedades de um mesmo grupo econômico que realizam atividades aparentemente independentes que denotam confusão patrimonial.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

IRPJ. CSLL. ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA PROPORCIONAL.

Incabível a aplicação simultânea da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário. Isso porque o não pagamento das estimativas é apenas uma etapa preparatória da execução da infração. Como as estimativas caracterizam meras antecipações dos tributos devidos, a concomitância significaria dupla imposição de penalidade sobre a mesma infração, qual seja, o descumprimento de uma obrigação principal de pagar tributo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário para exonerar os créditos tributários referentes às multas isoladas aplicadas, vencidos: (i) os conselheiros João Carlos de Figueiredo Neto e Marcelo Baeta Ippolito, que acolhiam a preliminar de nulidade por inovação da decisão recorrida e, no mérito, davam provimento ao recurso; e (ii) os conselheiros João Otávio Oppermann Thomé e José Evande Carvalho Araujo, que negavam provimento ao recurso. No tocante ao vínculo de responsabilidade pelo crédito tributário, por maioria de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento aos recursos interpostos pelas pessoas físicas e jurídicas apontadas como responsáveis, vencido o conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho, que dava parcial provimento apenas para reconhecer que a sujeição passiva tributária imposta aos responsáveis pessoas físicas tenha caráter subsidiário, e não solidário, em relação à Contribuinte. Acompanham o relator pelas conclusões, no tocante ao mérito do lançamento e à manutenção da multa qualificada, os conselheiros João Otávio Oppermann Thomé, José Evande Carvalho Araujo, e Antonio Carlos Guidoni Filho. O conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho fará declaração de voto para expor os fundamentos adotados pela maioria do colegiado no tocante a estas matérias.

Documento assinado digitalmente.

João Otávio Oppermann Thomé - Presidente.

Documento assinado digitalmente.

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: João Otávio Oppermann Thomé, Antonio Carlos Guidoni Filho, José Evande Carvalho Araujo, Marcelo Baeta Ippolito, Ricardo Marozzi Gregorio e João Carlos de Figueiredo Neto.

Relatório

Inicialmente, esclareço que todas as indicações de folhas inseridas neste relatório e no subsequente voto dizem respeito à numeração digital do sistema e-Processo.

Trata-se de recursos voluntários interpostos por SUPERMERCADO COELHO DINIZ LTDA e responsáveis tributários contra acórdão proferido pela 3ª Turma da DRJ/Belo Horizonte que concluiu pela procedência integral dos lançamentos efetuados e da responsabilidade atribuída.

Os créditos tributários lançados, no âmbito da Divisão de Fiscalização da SRRF/06, referentes ao IRPJ e à CSLL, devidos nos períodos de apuração correspondentes aos anos-calendário de 2007 a 2010, totalizaram o valor de R\$ 31.830.229,70. Tal autuação foi fundamentada nas seguintes infrações: (i) omissão de receitas de operações locatícias; (ii) glosa de despesas com operações locatícias; (iii) compensação indevida de prejuízos; e (iv) multa isolada pelo não recolhimento de estimativas. Sobre as duas primeiras infrações foi aplicada multa qualificada.

Ademais, foi atribuída sujeição passiva solidária às pessoas jurídicas HAF EMPREENDIMENTOS LTDA e HAF LOCADORA DE VEÍCULOS E EQUIPAMENTOS LTDA, bem como às sete pessoas físicas, componentes de uma mesma família, que integram a sociedade e exercem sua administração em comum, a saber: HERCILIO ARAUJO DINIZ, HERCILIO ARAUJO DINIZ FILHO, ALEX SANDRO COELHO DINIZ, HELTON COELHO DINIZ, FABIO COELHO DINIZ, ANDRE LUIZ COELHO DINIZ e HENRIQUE MULFORD COELHO DINIZ.

Da autuação:

Em seu relatório, a decisão recorrida assim transcreveu o feito fiscal:

No termo de verificação fiscal a folhas 110 a 235 os autuantes apresentam a motivação dos lançamentos. Dele extraem-se as observações e argumentos resumidos adiante.

- A empresa fiscalizada é uma rede de lojas de comércio varejista no ramo de supermercados, com atuação concentrada na cidade mineira de Governador Valadares (GV).
- De acordo com sua DIPJ (Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica) do ano-calendário de 2009 registrou receitas de vendas da ordem de R\$211 milhões, auferidas por uma rede de 10 estabelecimentos varejistas. Informa ainda um patrimônio líquido em torno de R\$ 21 milhões. Esses valores são

suficientes para lhe conferir status de principal empresa do grupo formado por mais outras 04 (quatro) sociedades, as quais contemplam em seus quadros societários sete pessoas físicas integrantes de uma mesma família (Coelho Diniz).

- As empresas sob controle da família Coelho Diniz encontram-se organizadas sob a forma de sociedade empresária de responsabilidade limitada. Sua representação legal é exercida de forma compartilhada entre os entes familiares, no mesmo modo das cotas societárias, divididas igualmente entre eles, conforme se verifica pelas redações atuais dos contratos sociais.

- O histórico das sociedades constituídas pela família Coelho Diniz tivera início em 1966, com o estabelecimento da firma Armazém Diniz Ltda, com foco no comércio atacadista de produtos alimentícios em geral. No ano de 1992 foi constituída aquela que se tornaria a principal sociedade comercial sob comando da família, a autuada. Em 1997, foi a vez de a família constituir em Governador Valadares a empresa Haf Distribuidor Ltda, voltada para o comércio atacadista.

- No segundo semestre do ano de 2007 ocorrem dois eventos simultâneos no histórico da organização, a saber: as integralizações de capital social em duas novas sociedades, Haf Empreendimentos e Haf Locadora constituídas como locadoras de bens, as estruturas operacionais, objeto social, formas de constituição e aspectos tributários envolvendo tais sociedades mereceram abordagem em tópico especial no termo de verificação fiscal. As mutações patrimoniais verificadas na contabilidade da empresa supermercadista, em operações envolvendo essas sociedades coirmãs, importaram em significativa redução da base de incidência de tributos federais sobre suas atividades comerciais, em especial IRPJ e CSLL.

- Os endereços das sedes das sociedades sob controle da família Coelho Diniz, constantes da base cadastral mantida nesta RFB, bem assim dos seus respectivos contratos sociais, têm em comum o fato de remeterem a uma localização contígua, na área central da cidade de Governador Valadares.

- Através de verificação *in loco*, deparou-se com uma edificação formada por dois prédios comerciais interligados, com frente para a Rua Marechal Floriano, e integrada por sobreloja e lojas inferiores contíguas. No andar superior (sobreloja, com acesso pelo nº 1503 da referida rua), foi detectada a estrutura administrativa da autuada. Na estrutura inferior da edificação (nível da rua), foram detectados os seguintes pontos de venda em operação: a loja-matriz da rede de supermercados, estabelecida na altura do número 1495 da Rua Marechal Floriano; e outra loja-matriz de mais uma sociedade comercial comandada pela família Coelho Diniz, Armazém Diniz Ltda, que explora o comércio semi-atacadista, instalada em espaço contíguo ao da sede desta fiscalizada, mais especificadamente, à altura do número 1515 da Rua Marechal Floriano.

- Quanto à Haf Distribuidor Ltda, cujo contrato social registra como endereço da sede inicial o número 1527 da Rua Marechal Floriano em Governador Valadares, foi observada alteração datada de 03/2010, transferindo-o para a Rua Hélio Diniz (Galpão B1), na mesma cidade.

- No que se refere às sociedades de constituição mais recente (Haf Locadora de Veículos e Equipamentos Ltda, e Haf Empreendimentos), cujos endereços-sede cadastrados na RFB e em seus contratos societários encontram-se atribuídos,

respectivamente, aos números 1485 e 1525 da mencionada Rua Marechal Floriano em Governador Valadares, a fiscalização, quando da inspeção *in loco* efetivada naquela cidade, não se deparara com instalações físicas ou estrutura operacional existentes em tais endereços.

• O crescimento do faturamento da atuada no período de 2007 a 2009, o qual levou a que suas receitas de vendas saltassem da cifra de R\$160 milhões para R\$211 milhões, não foi acompanhado por crescimento correspondente na apuração anual dos tributos federais de IRPJ e CSLL; estes, ao contrário, se contraíram expressivamente.

• Enquanto as vendas cresciam 31% no ano de 2009 sobre o faturado em 2007, os valores dos tributos federais apurados pelo contribuinte sobre os resultados ajustados em DIPJ no mesmo período minguiaram para 9,6% daqueles registrados no ano-calendário de 2007. O IRPJ e a CSLL calculados sobre o lucro real despencaram de um montante de R\$ 2,7 milhões em 2007 para apenas R\$ 0,26 milhões no ano-calendário de 2009.

• A queda acentuada na apuração desses tributos, inerentes aos anos-calendário de 2008 e 2009, está diretamente associada a uma série de registros efetivados na contabilidade desta empresa supermercadista, de vultosas despesas com aluguéis envolvendo diversos bens outrora integrantes do seu patrimônio (imóveis, veículos, máquinas e equipamentos); os quais, em ato contínuo às respectivas baixas contábeis registradas em seu ativo permanente, passaram a ser formalmente locados pela própria fiscalizada das empresas coirmãs recém-constituídas.

• Assim, despesas de tal natureza, até então inexpressivas ou inexistentes na contabilidade da empresa supermercadista, passaram a figurar no resultado operacional, reduzindo sobremaneira a base tributável final de IRPJ e CSLL, ajustada em DIPJ. Tais registros de despesas lhe propiciaram ainda consideráveis "excedentes" (direitos creditórios fiscais, com base em saldos negativos de IRPJ e CSLL espelhados em DIPJ anual), obtidos sobre valores que haviam sido recolhidos (antecipados) a título de estimativas mensais (baseadas nas receitas de vendas), mormente no ano-calendário de 2008, quando o contribuinte optara por este regime de tributação.

• Na medida em que iam sendo gerados tais créditos excedentes, o contribuinte passara então a utilizá-los na compensação de demais tributos federais, via emissão de Declarações de Compensação (Dcomp), especialmente nos recolhimentos das contribuições sociais de PIS e COFINS, cujas incidências são sempre significativas no segmento de supermercados. Ou até mesmo nos recolhimentos dos próprios tributos de IRPJ e CSLL, devidos em períodos subsequentes ao ano fiscal de 2008.

• Além dos excedentes no recolhimento das estimativas, permitindo a emissão de Dcomp, as vultosas despesas com aluguéis sobre bens também chegaram a ser computados pela fiscalizada em seus Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais (DACON), sob a forma de "créditos dedutíveis" (despesas incorridas pela empresa, passíveis de descontos do PIS e COFINS), no regime de apuração mensal "não-cumulativo" das mencionadas contribuições sociais. O que configura uma redução do ônus tributário federal orquestrada pela fiscalizada sob duas frentes de atuação.

Haf Empreendimentos Ltda

- Com endereço-sede formal remetido à área central da cidade de Governador Valadares (Rua Marechal Floriano, 1525), e objeto social descrito como exploração das atividades de administração e locação de imóveis, compra e venda de imóveis, e exploração de atividade agropecuária, o contrato societário inicial da Haf Empreendimentos, firmado em outubro de 2002, por sete sócios integrantes da família Coelho Diniz, trazia registrado o compromisso dos cotistas em integralizar capital em moeda corrente, no montante de R\$2.100.000,00, dividido em 7 parcelas de R\$ 300 mil, com vencimento previsto para ocorrer, naquela oportunidade, na data de 05/04/2003.
- Tal promessa de integralização se repetira no texto da 1ª alteração contratual, registrada na JUCEMG em 01/04/2004, situação que persistira até setembro de 2007 quando, finalmente (via 2ª alteração registrada em 26/09/2007), fora formalizada a integralização do capital social. Na redação do artigo 6º da referida alteração contratual está registrado que o capital social de R\$2.100.000,00 "...não tendo sido integralizado nos prazos e na forma estabelecida no Contrato Social, é totalmente integralizado neste ato em moeda corrente do país....".
- No mesmo evento, a descrição formal do objeto social da empresa ficou reduzida à locação de imóveis. Foi registrado naquele mesmo instrumento que a administração empresarial da sociedade se daria na forma de exercício comum entre os sócios constituídos, para os quais seria fixada retirada mensal a título de pró-labore. Na mesma alteração, foi registrada ainda a saída de dois sócios: André Luiz Coelho Diniz e Hercílio Araújo Diniz Filho, ficando as suas cotas distribuídas de forma igualitária entre os 05 sócios remanescentes.
- Finalmente, através da 3ª alteração contratual (com registro na JUCEMG em 13/10/2010), ocorrera o retorno dos 02 sócios excluídos na alteração anterior; recompondo-se assim a formação inicial da Haf Empreendimentos.
- Intimada a apresentar documentos que comprovem a efetiva integralização de capital sob a forma de dinheiro em espécie, inclusive documentos que atestem transferência ou depósito em conta bancária ou a entrega de numerário em espécie, e que sinalizem a origem dos recursos que foram integralizados, restringiu-se a empresa ao fornecimento de cópias de declaração de imposto de renda de pessoa física (DIRPF) pertencentes aos sócios, atribuindo-se aos patrimônios individuais nelas registrados a fonte do dinheiro em espécie.
- A Haf Empreendimentos entregou também cinco recibos dispondo sobre o recebimento de "*importância em moeda corrente*", no valor de R\$ 420 mil (um para cada um dos 5 sócios), os quais se encontram impressos sob idêntica tipografia, sem assinatura da empresa emitente, e com data de 3 de setembro de 2009 - ou seja, formalizados depois de 2 anos da integralização de capital constante da alteração contratual de 03/09/2007.
- Considerando, pois, o valor envolvido no evento de integralização das cotas do capital social da Haf Empreendimentos (R\$ 2,1 milhões "em espécie", divididos em 05 cotas de 420 mil), esperava esta fiscalização que a contribuinte em comento apresentasse documentos hábeis, devidamente coincidentes em data e valor com a forma a que se atribuíra a integralização do capital, como comprovantes de

retirada de recursos mantidos em conta bancária pessoal para repasse direto à empresa.

- Consoante escrituras públicas de compra e venda, lavradas em tabelionato de notas de Governador Valadares, primeira transferência formal de ativo imobiliário da fiscalizada para a Haf Empreendimentos ocorrera em 13/09/2007 (dez dias após a integralização de capital), envolvendo o seguinte bem: 01 terreno com área de 3.120 m², em GV, pelo valor de R\$ 380 mil.

- Após a citada operação, somente em meados do ano seguinte é que foram formalizadas as demais transferências de imóveis integrantes do ativo permanente desta fiscalizada para a empresa relacionada Haf Empreendimentos (total de 22 registros de transferência de imóveis em 2008, iniciados no mês de Junho, em valores totais escriturados de R\$5.612.274,13). Tais transferências encontram-se formalizadas através de escrituras de compra e venda lavradas em cartório local, cujos imóveis objetos da transação já abrigavam, em maioria, lojas (pontos de venda) da rede supermercadista; e outros em fase de edificação. No rol de transferências imobiliárias formalizadas naquele ano estão ainda terrenos e casas residenciais, que também integravam o ativo permanente da fiscalizada em tela.

- Os registros, na contabilidade da Haf Empreendimentos, dos imóveis transferidos pela fiscalizada ocorreram na forma de lançamentos de crédito (conta do passivo) em nome de Supermercado Coelho Diniz Ltda, e de débito (ativo) na rubrica "Imóveis". O que sinaliza não ter havido, no momento das transferências, nenhum dispêndio financeiro por parte da suposta adquirente. Isso não se coaduna com as escrituras de compra e venda, nas quais consta que a empresa fiscalizada transacionara seus imóveis na condição de venda por preço certo e ajustado "...já recebido integralmente da outorgada compradora, razão porque, do dito preço, lhe dá plena e geral quitação. A contradição se confirma pela DOI (Declaração sobre Operações Imobiliárias), transmitidas pelo Cartório à RFB, onde consta a expressão "À VISTA" em campo específico do documento.

- Os imóveis foram transferidos pela fiscalizada a preços de custo contábil, em valores bem aquém dos que serviram de base para incidência do ITBI. Enquanto as transferências formalizadas em 2008 indicam registros no total de R\$5,6 milhões, a base de cálculo do referido tributo sinaliza o montante de R\$14 milhões.

- Somente com despesas de ITBI, as transações consumiram cerca de R\$345mil. Intimada a apresentar documentos que comprovassem que a adquirente suportou tal ônus, limitaram-se (a fiscalizada e a Haf Empreendimentos) a informar que o ITBI ficou a cargo da adquirente formal e que foram recolhidos na firma de dinheiro em espécie. Tal afirmação, entretanto, não se confirma pelos dados da contabilidade da suposta adquirente, já que os registros nela encontrados reportam apenas 03 (três) despesas de tal natureza, lançadas em 30/10/2008 e ainda assim, em valores insignificantes perante os dos de transferência de ativos (apenas R\$6.012,96 identificados na contabilidade da Haf Empreendimentos contra cerca de R\$345mil, destacados nas escrituras de compra e venda). Ademais, com base na descrição contida nos históricos desses pagamentos, que não chegam a 2% do valor consumido em ITBI, nota-se que os imóveis a que se referem não integram a relação dos bens baixados do patrimônio da fiscalizada.

- Os imóveis baixados do ativo permanente da fiscalizada foram transferidos à Haf Empreendimentos em valores que praticamente se igualam aos custos

históricos registrados na contabilidade da empresa supermercadista, de forma que não implicaram acréscimo de receitas tributadas em seu regime de lucro real, conforme espelham os registros de sua contabilidade, em especial o da sua Demonstração de Resultado do Exercício (DRE), onde não se observa resultado positivo no confronto de receitas de venda de ativos frente ao custo da baixa patrimonial.

- Logo após as transferências de imóveis, formalizadas sem ônus financeiro à empresa adquirente, iniciou-se uma série de registros de vultosas despesas de alugueis na contabilidade da fiscalizada (tributada sob regime de lucro real), envolvendo os imóveis por ela transferidos. Essas despesas, por outro lado, encontram-se registrados como receitas na contabilidade da locadora (que apura tributos no regime de lucro presumido).

- As locações dos imóveis ajustadas entre as empresas relacionadas encontram-se contabilizadas sob registros envolvendo a conta "Caixa Geral", o que sinaliza que o pagamento dos alugueis respectivos a cargo do Supermercado Coelho Diniz Ltda se dera na forma de suprimentos em espécie.

- Antes mesmo da lavratura em cartório das escrituras, os imóveis compreendidos no primeiro lote de transferências para a empresa locadora já estavam gerando despesas na contabilidade da fiscalizada. Como é o caso dos dois lançamentos de despesas de alugueis, datados de 10/05/2008 e 09/06/2008, no valor total de R\$700 mil, que envolveram diretamente a conta "caixa" das empresas contratante e contratada. Tal inconsistência pode ser facilmente percebida quando se verifica que o primeiro lote de escrituras de compra e venda ocorrera em 19/06/2008.

- O primeiro e único imóvel transferido no ano de 2007 (inicialmente terreno e depois prédio edificado, localizado na quadra 47 do bairro VILA ISA, em GV), somente veio a ser locado pela fiscalizada em 11/2009, conforme sinaliza o terceiro contrato de locação fornecido pela fiscalizada, o que afasta qualquer ilação de que o registro antecipado de despesas de alugueis, antes mesmos da transferência documental dos imóveis, estivesse relacionado ao imóvel transferido em 2007.

- Essa seqüência de eventos já permite concluir pela existência de uma orquestração articulada pela fiscalizada junto a sociedades relacionadas, com o fim de promover, de maneira forçosa e artificial, a redução de tributos federais sobre suas expressivas atividades varejistas.

- Não bastasse a notória discrepância observada entre os valores de "venda" dos imóveis, e aqueles que serviram de base de cálculo do ITBI, desperta atenção o preço do aluguel pactuado entre as empresas nesse primeiro contrato de locação, quando comparado com o valor de transferência contabilizado para o mesmo ativo envolvido na operação. Por exemplo, um mesmo imóvel transferido por R\$ 70 mil foi locado, em ato contínuo, por um valor mensal de R\$ 20 mil. Ou seja, com apenas 3,5 meses de aluguel a locadora já cobre o valor atribuído ao ativo transferido, condição essa notadamente anômala, dissociada e não usual perante as condições normais do nosso mercado imobiliário, ainda mais quando se leva em conta que na aquisição do bem locado não houve desembolso algum.

- A mesma condição se verifica na locação do imóvel que abriga a filial do Supermercado Coelho Diniz na cidade mineira de Manhuaçu, formalmente transferido por R\$320mil, valor que a adquirente formal Haf Empreendimentos alcança em apenas 06 meses de locação, visto o aluguel contratado no valor de R\$ 50 mil/mês.
- Nessa linha de vantagens atípicas e desproporcionais perante a normalidade do mercado, estão os demais imóveis transacionados. O prazo contratual médio suficiente para compensar o valor investido se situa entre 8 e 10 meses de locação imobiliária.
- Se se dividir, no caso do primeiro contrato de 2008, a locação mensal total (R\$ 355 mil) pelo custo de aquisição dos 08 imóveis contabilizados naquela oportunidade (R\$ 3,8 milhões), chega-se a um percentual médio de 9%. Esse percentual é totalmente dissociado do mundo real do segmento imobiliário, no qual a remuneração mensal de imóvel comercial num mercado competitivo, como o da cidade de São Paulo, por exemplo, gira entre 0,7% a 1,1%, o que, na melhor hipótese, exigiria cerca de 100 meses para que um investidor tivesse de volta o investimento feito em um imóvel comercial. Tal anomalia pode ser facilmente observada quando se visita o *site* da FGV (<http://portalibre.fgv.br/>), onde se encontra divulgada a série histórica do IGMI-C (Índice Geral do Mercado Imobiliário) – índice que mensura as rentabilidades trimestrais e anuais de retorno de capital investido em imóvel comercial.
- Já no ano fiscal de 2009, um segundo contrato fora celebrado para os mesmos 08 imóveis transferidos inicialmente, cujas cláusulas tornaram as condições ainda mais desproporcionais com relação às práticas normais do mercado. Deixando mais clara a real intenção por trás das supostas "vendas" de bens do ativo permanente, formalizadas entre esta empresa operativa e a suposta locadora, constituída apenas em forma. A começar pelo valor mensal da locação, que passara a ser calculado aplicando-se o percentual de 4% sobre o faturamento bruto mensal de cada uma das lojas da rede supermercadista. Tomando-se por base as vendas do mês anterior, o contrato previa que o aluguel deveria ser pago até o dia 10 de cada mês. Dessa forma, as despesas mensais com locações de imóveis registradas na contabilidade da fiscalizada aumentaram-se de forma significativa. Nesse novo contrato, o prazo de vigência, antes definido em 12 meses, passara para tempo "indeterminado". Observa-se que, ao indexar por prazo indeterminado os contratos a percentual incidente sobre o faturamento da rede supermercadista, os sócios controladores "em comum" dessas empresas coirmãs fazem com que as transferências de recursos da empresa operativa para a empresa formal, sob a figura de "despesas de aluguéis" dos imóveis, cresçam na mesma proporção do seu faturamento.
- A inspeção efetuada pela auditoria fiscal no endereço-sede da Haf Empreendimentos permitira, de antemão, a percepção da inexistência fática desta suposta prestadora de serviços locatícios, que, naquela oportunidade, não demonstrara autonomia física, pois não apresentou um mínimo de estrutura operacional que pudesse indicar exercício efetivo do objeto social previsto em seu contrato societário. O porte revelado resume-se a uma sala de reuniões, desprovida de empregados e de estrutura operacional, detectada no mesmo local em que funciona o centro administrativo da fiscalizada. Não existe identificação da numeração do seu endereço na rua Marechal Floriano; nessa rua funciona a matriz do Supermercado Coelho Diniz, o Atacado Diniz e a sede administrativa destes; a

fiscalização foi recebida na sede administrativa do Supermercado Coelho Diniz Ltda por Alex Sandro Coelho Diniz, diretor comercial; no local, sede administrativa do Coelho Diniz, não existe indicação de atividade da Haf Empreendimentos; o Sr. Alex Sandro nos informou que a Haf Empreendimentos funcionaria na sala 9; nessa sala do escritório, não trabalham funcionários, existe apenas uma mesa de reunião com cadeiras, sem nenhum sinal de atividade administrativa ou financeira.

- A Haf Empreendimentos, depois de inquirida a apresentar documentos e informações que pudessem asseverar exercício fático, operacional e autônomo de suas atividades (no que se esperava documentos comprovando gastos operacionais com a atividade empresarial formalizada em seu contrato social, em especial despesas gerais, atinentes à administração central da atividade locatícia, como serviços de energia elétrica, telefonia, água, segurança e outros consumidos no local-sede; bem assim, despesas com divulgação e marketing comercial, etc), se limitara a fornecer contas de energia e água que remetem a "construções em andamento" em imóveis que já pertenciam ao Supermercado Coelho Diniz; ou ligados a edificações em terrenos e imóveis adquiridos em nome da locadora; quando a sua contabilidade já espelhava expressivas receitas de locações formalizadas junto à fiscalizada; como também empréstimos concedidos pela empresa supermercadista. Ou seja, não foram fornecidos documentos comprovando gastos com administração própria da locadora de imóveis.

- Na mesma condição se apresentam os documentos alusivos a "despesas com pessoal", fornecidos pela locadora, todos inerentes a trabalhadores da construção civil (servente, pedreiro, pintor, serviços gerais, etc), lotados em obras executadas em imóveis adquiridos com recursos advindos das operações orquestradas entre empresa operativa (Supermercado Coelho Diniz Ltda) e empresa constituída apenas em forma (Haf Empreendimentos).

- Em 2008, ano em que fora registrado na contabilidade da locadora algo em torno de R\$ 3,2 milhões em receitas de alugueis de imóveis (iniciadas no mês de maio daquele ano), foi identificado um único empregado registrado em seu quadro de pessoal, a saber: Sebastião Lacerda Filho, admitido em 01/09/2008, na função de "serviços gerais". O segundo registro de empregado formalizado na locadora somente veio ocorrer em janeiro/2010, depois que a ela já havia auferido cerca de R\$ 12 milhões em receitas atribuídas a locações imobiliárias.

- Destarte, não há como se atribuir autonomia operacional e existência fática a uma sociedade empresarial que auferira cerca de R\$ 12 milhões em receitas de locação imobiliária, somente no biênio de 2008 e 2009, sem apresentar um registro sequer de gastos diretamente relacionados com sua estrutura administrativa (pessoal de apoio, como atendentes e/ou secretariado; material de consumo em escritório e equipamentos pertinentes, como móveis, computadores, impressoras e softwares); e ainda despesas com serviços de limpeza e manutenção, telefonia, propaganda e marketing, e outros de natureza geral, inerentes ao exercício natural do dia-a-dia de empresa que explore atividade locatícia.

- Ora, nenhuma empresa, como ente autônomo de fato, persegue receitas sem que incorra em despesas naturais da atividade que propusera exercer - já que destas decorrem aquelas. Primeiro vêm os custos de constituição, montagem do negócio e aparelhamento da estrutura (despesas com instalação e manutenção da sede administrativa, recursos materiais, móveis e equipamentos, quadro de pessoal. no que se incluem inevitavelmente funcionários ligados à atividade fim e de apoio

administrativo); para somente depois se auferir receitas. Esse é o caminho natural no mundo real dos negócios empresariais.

- No caso da locadora em comento, nota-se que a mesma já nascera com receitas, sem qualquer custo de instalação. Nem mesmo a sua "matéria prima" ("bens imóveis") lhe custara, pois, como vimos, a mesma somente "quitara" os milhões de imóveis que lhe foram transferidos a preços históricos pela fiscalizada depois de contabilizadas mais de 03 anos em receitas de locações advindas da própria empresa que lhe transmitira os imóveis; e, curiosamente, depois de submetida a uma série de questionamentos no curso desta ação fiscal. Locações estas que, junto a empréstimos concedidos de forma sistemática e generosa pela "real patrocinadora" ora fiscalizada

- No ano de 2007, a Haf Empreendimentos tem como seu "cliente exclusivo" esta empresa supermercadista, com ela formalizando praticamente a totalidade de suas locações; ficando apenas uma operação com outra empresa relacionada (Haf Distribuidor) no valor de R\$45mil/mês; referente a 01 imóvel comercial que também integrava o acervo patrimonial do Supermercado Coelho Diniz.

- Nos anos de 2008 e 2009, foi registrado na contabilidade da Haf Empreendimentos o montante aproximado de R\$ 11 milhões em locações imobiliárias realizadas para o Supermercado Coelho Diniz, e outros R\$900.000,00 afetos ao imóvel locado à Haf Distribuidor; perfazendo, assim, um total de receitas registradas da ordem de R\$12 milhões, somente naquele biênio. O imóvel locado a essa empresa atacadista, também controlada pela família Coelho Diniz, encontra-se incluído no conjunto de bens baixados contabilmente do ativo permanente da fiscalizada em 2008.

- Somente no segundo semestre de 2009 é que se observam em sua contabilidade 3 raros registros de operações envolvendo locatários distintos do Supermercado Coelho Diniz Ltda. O primeiro é com a Cooperativa UNIMED-GV, referente a uma casa alugada entre janeiro a novembro de 2009, na Rua Sete de Setembro, 3596; em GV (total de R\$88.000,00 em 2009); tendo o contrato se encerrado no final do ano. O segundo com Denis R. Celestino Silva, referente a 1 lote alugada entre maio a dezembro de 2009; no valor de R\$ 788,30 por mês (total de R\$6.305,80 em 2009); valor que passara para R\$ 830,08 em maio de 2010. O terceiro é a locação de uma "pedreira" a Sebastião Fernandes, pelo valor mensal de R\$12.000,00, conforme registros contabilizados entre set/2009 a dez/ 2009 (R\$48.000,00); e outros R\$72.000,00 entre jan/2010 e jun/2010; em local situado na fazenda "Vila Rica", adquirida em nome da Haf Empreendimentos em 28/08/2008, junto a outra fração de terra intitulada "Fazenda Figueira".

- Ou seja, de um total de R\$12 milhões em receitas de locação contabilizadas nos anos de 2008 e 2009 pela Haf Empreendimentos, apenas a quantia de R\$142 mil encontra-se atribuída a locações feitas a terceiros, o que corresponde a um percentual irrisório em torno de 1% do total de operações registradas no período.

- O contrato firmado com a cooperativa UNIMED em GV, no valor mensal de R\$8.000,00, refere-se a uma casa residencial com frente para a Rua Sete de Setembro nº 3596. O mesmo imóvel se encontrava em obras ao longo do ano de 2008, cujo custeio contara com recursos da fiscalizada, sob a forma de empréstimo

concedido em 01/12/2008, no valor de R\$1.000.000,00. Nesta mesma data, a contabilidade da locadora espelha um "TED" bancário de idêntico valor, creditando fornecedor de material de construção, conforme se pode constatar pelo conteúdo dos registros contábeis.

• Esse fato é mais um elemento a sinalizar que as operações formalizadas em nome da Haf Empreendimentos têm, como agente efetivo, a fiscalizada. É esta quem de fato controla as operações orquestradas e lastreia financeiramente novas aquisições de terrenos e imóveis em nome da locadora, seja por meio de "empréstimos" ou pelo expressivo volume de transferências mensais, sob a forma de "despesas com aluguéis". O próprio contrato celebrado com a UNIMED (vide transcrição abaixo) reforça a assertiva de que a Haf Empreendimentos cumpre papel meramente formal, uma vez que sua efetivação contara com a participação de outro agente, conforme sinaliza o logotipo "Valeria Esteves" registrado no corpo do contrato de locação. O mesmo agente aparece em contrato de compra e venda de um terreno, destinado à instalação de uma loja do Supermercado Coelho Diniz na cidade de Ipatinga; cuja aquisição ao final de 2009, no valor de R\$ 10 milhões, fora custeada com recursos da fiscalizada, ficando somente formalizada em nome da locadora.

• Na mesma situação se encontra o imóvel locado à pessoa física Denis R. Celestino Silva, em maio/2009, cuja efetivação contara com os serviços de uma empresa imobiliária ("Segurança Imóveis").

• Já o aluguel de R\$ 12 mil, contabilizado a partir de set/2009, refere-se a um imóvel rural adquirido em nome da Haf Empreendimentos em 2008; intitulada fazenda Vila Rica; onde a pessoa física Sebastião Fernandes já arrendava e explorava uma "pedreira". Com a aquisição, o valor de locação passara para as mãos da nova proprietária; situação que perduraria até jun/2010; quando o arrendatário deixara de pagar pelo arrendamento; conforme consta em Ação de Cobrança Judicial promovida pelo mesmo agente que aparece no contrato de locação da UNIMED, ou seja, "Valeira Esteves".

• O extrato de recibo (a seguir transcrito) emitido em nome da empresa "Segurança Imóveis Ltda", comprova que a locação a Denis Celestino foi efetivada por empresa locatícia distinta da Haf Empreendimentos. No recibo consta inclusive "taxa de administração" no valor de R\$87,59, cobrada pela intermediação junto ao cliente final. O que reforça o papel de mera formalidade atribuído à locadora Haf Empreendimentos, embora formalmente concebida para locação de imóveis, para efetivar a atividade que lhe dera origem a tomador outro (que não a fiscalizada), recorre a uma corretora de imóveis ou a terceiros agentes.

• Na realidade, os imóveis transferidos de maneira formal à Haf Empreendimentos nunca saíram da posse efetiva da fiscalizada. Em essência, continuaram abrigando a rede de lojas do supermercado, tendo ocorrido apenas uma migração dos seus registros contábeis, que passaram de uma empresa operativa para uma outra com ela relacionada, existente somente em forma jurídica, sem que efetivamente saíssem do controle e administração da fiscalizada, na figura dos sócios que sempre os detiveram, ou seja, os entes da família Coelho Diniz controladores e responsáveis pelos atos de gestão da empresa supermercadista. Da mesma maneira, nada se alterou na gestão dos imóveis que estavam em construção e vinham sendo custeados pela fiscalizada, para abrigar futuras lojas; bem assim lotes,

terrenos e casas que integravam o seu acervo patrimonial, e que passaram a integrar, apenas formalmente, o patrimônio contábil da Haf Empreendimentos.

- Assim, as receitas das três raras operações envolvendo pessoas distintas da fiscalizada, formalizadas em nome da Haf Empreendimentos, deverão ser oferecidas à tributação no regime de lucro real do Supermercado Coelho Diniz, sob a figura de "receitas omitidas", de maneira a se restabelecer o fato jurídico tributário que se encontrava dissimulado por tais operações, anulando a subtração indevida de tributos sobre tais receitas. Nessa forma de recomposição da verdade sobre a base tributável, os valores dos mesmos tributos declarados em nome da locadora no período fiscalizado serão levados em conta na apuração final dos valores devidos pela empresa principal fiscalizada.

- O mesmo tratamento será observado quanto às receitas que a suposta locadora contabilizara em operações com a Haf Distribuidor Ltda, referente a imóvel que integrava o patrimônio do Supermercado Coelho Diniz.

- As locações de imóveis aqui retratadas se traduzem essencialmente em operações registradas por um centro ou departamento contábil externo Haf Empreendimentos, que, revestida em forma jurídica de "empresa locadora de imóveis", encontra-se de fato vinculada a sua patrocinadora, funcionando, na prática, como uma espécie de "apêndice-contábil" desta.

- Essa orquestração sistemática permite ainda a concentração de disponibilidades financeiras na contabilidade da Haf Empreendimentos, que, reforçadas com generosos empréstimos concedidos pela fiscalizada, lastreiam aquisições de mais imóveis para servirem, inclusive, à instalação de novas lojas supermercadistas. Essas aquisições, sob a forma de locações futuras, implicam novas despesas redutoras de lucro na contabilidade da empresa operativa; e, obviamente, mais transferências de recursos da fiscalizada para a empresa de existência apenas formal.

- Exemplifica nitidamente tal orquestração uma aquisição de elevado porte feita pela família Coelho Diniz, ao final de 2009, de um terreno localizado na cidade de Ipatinga-MG, pelo valor pactuado de R\$ 10 milhões. A quantia foi dividida em duas parcelas iguais, com vencimento em 18.12.2009 e 23.12.2009, conforme disposto em contrato de compra e venda. Pelos registros contábeis do Supermercado Coelho Diniz pode-se visualizar lançamento de dois empréstimos concedidos à Haf Empreendimentos, nas mesmas datas e nos exatos valores supracitados. O fato demonstra claramente que a compra do terreno junto a terceiros foi de fato custeada pela empresa operativa em comento, ficando a aquisição apenas formalizada em nome da Haf Empreendimentos. Ao tempo dessa aquisição, já haviam sido registradas, na contabilidade da suposta locadora, receitas que ultrapassam o total de R\$11 milhões em operações junto à empresa supermercadista. Recursos que, aliados a empréstimos por concedidos pela fiscalizada, já vinham suportando outras aquisições imobiliárias em nome da locadora, ao longo de 2008 e 2009. Ademais, a contabilidade do Supermercado Coelho Diniz registra ainda empréstimo de R\$5 milhões, contraído em 23/12/2009 junto ao Banco Mercantil do Brasil S/A.

- Os registros contábeis da aquisição em evidência se deram na forma de débitos, em conta do ativo do Supermercado Coelho Diniz Ltda (*realizável a longo prazo* "Outras Contas a Receber") com contrapartida de crédito em sua conta "Bancos". Já na contabilidade da suposta adquirente (Haf Empreendimentos), a

compra do terreno aparece sob registro datado do dia 31/12/2009. com débito na conta "Imóvel", e crédito na conta contábil "Cx.Geral". A data é posterior, obviamente, àquela em que seu caixa recebera recursos da fiscalizada sob a forma de empréstimos.

- A assertiva de que a aquisição do terreno atende a objetivo exclusivo do Supermercado Coelho Diniz encontra-se estampada em reportagem publicada em 15/01/2010, em jornal daquela cidade.

- Essas aquisições imobiliárias, longe de atribuírem operacionalidade à Haf Empreendimentos, têm, como suporte financeiro efetivo as economias tributárias obtidas de forma forçosa pelo Supermercado Coelho Diniz Ltda. Essas economias fiscais, uma vez concentradas contabilmente na locadora de existência apenas formal, se encontram ainda reforçadas com valores transferidos pela empresa supermercadista, na forma de empréstimos concedidos.

- Conforme comprovado por outros exemplos tirados da escrituração, reproduzidos no relatório fiscal, o Supermercado Coelho Diniz, ao tempo em que contabiliza expressivas despesas com locação de imóveis que já lhe pertenciam, transferindo recursos e financiando aquisições de outros imóveis em nome da Haf Empreendimentos, arca também com custos de obras e edificações em imóveis aparentemente locados junto a esta.

- Saliente-se, na contabilidade da locadora Haf Empreendimentos (ano de 2008), conta *Construção em Andamento*, o registro de gastos com fornecedor (obra na rua Sete de setembro, em GV), no valor de R\$1milhão, custeados mediante empréstimo concedido pela fiscalizada. O Supermercado Coelho Diniz responde diretamente pela quase totalidade dos R\$1,3 milhões locados em 2008 na referida obra.

- Na contabilidade do Supermercado Coelho Diniz salientam-se os registros de mais empréstimos concedidos à coirmã Haf Empreendimentos, totalizando o valor de R\$10.335.000,00 em valores contabilizados em 2009. A esses se junta empréstimo de R\$1.000.000,00 concedido em 2008; e mais as transferências imobiliárias (R\$5.612.274,13) formalizadas no mesmo ano, em valores históricos; sem exigência de dispêndio imediato ou de curto prazo, e sem previsão de juros ou outra forma de correção. Ou seja, somente desta fiscalizada foram transferidos e contabilizados na suposta locadora de imóveis recursos da ordem de R\$17milhões, entre meados de 2008 ao final de 2009. Isso, sem considerar os repasses registrados na contabilidade do Supermercado Coelho Diniz Ltda como "*despesas de alugueis de imóveis*", cujos valores redutores do seu lucro tributável atingiram a cifra de R\$11milhões somente nos anos de 2008 e 2009, conforme já repercutido neste relatório fiscal. Assim, temos neste dois anos recursos totais contabilizados de R\$28milhões envolvendo tais empresas relacionadas, sendo R\$15milhões na forma de haveres desta fiscalizada junto à Haf Empreendimentos; e outros R\$11milhões repassados na forma de *despesas de alugueis*.

- Outro indício convergente, a apontar para a participação da Haf Empreendimentos como sociedade meramente formal se configura quando se busca pelo seu nome comercial em *site* de pesquisa de alcance nacional, especializado em fornecer endereços e telefones de pessoas físicas e jurídicas. A ausência de **informação no retorno de dados de localização** é mais um elemento a sinalizar que a **Haf Empreendimentos não se apresenta ao mundo dos negócios para cumprimento**

do seu objeto social, tendo sido concebida somente para atender à orquestração tributária promovida pela empresa supermercadista.

- Depois de iniciada a auditoria fiscal, fora apresentado à fiscalização cópia de cheque emitido em nome da Haf Empreendimentos, no valor de R\$5.612.274,13, com data de 05/07/2011, pelo qual as interessadas atribuem a quitação dos imóveis transacionados entre as sociedades relacionadas. Ou seja, a quitação em valores históricos somente se efetivara depois que a suposta locadora auferira, por mais de 03 anos, um montante que ultrapassa R\$ 20 milhões em receitas advindas de operações locatícias.

- Juntamente com a cópia do cheque a que a fiscalizada atribui a quitação dos imóveis, a interessada anexou contrato de promessa de compra e venda (datado de 20/04/2008), contemplando os imóveis transferidos em 2008. Nele estão firmadas assinaturas de dois sócios que figuram concomitantemente no quadro social de ambas sociedades. Esse contrato não contém nem sequer reconhecimento em cartório das firmas atribuídas aos signatários.

- Sobre o *know how* em administração e venda de imóveis atribuído a Haf Empreendimentos no contrato supra, observa-se que, da sua constituição em 2007 até a data de assinatura do mencionado contrato (20/04/2008), a suposta locadora não efetivara nenhuma operação de locação nem venda de imóvel. O único evento observado até aquela data é a transferência para a sua contabilidade, no segundo semestre de 2007, de 1 imóvel integrante do acervo patrimonial da fiscalizada, a saber: um terreno no bairro Vila Isa, em Governador Valadares. O conhecimento alegado também não se materializara em tempo futuro, já que, daquela data até o final de 2010, somente foram observados 3 contratos envolvendo terceiros locatários (distintos do Supermercado Coelho Diniz). Ainda assim, para que eles fossem efetivados, a locadora recorreu a serviços de intermediação de terceiros (agentes), conforme já repercutido neste relatório. Ou seja, pelas informações e documentos trazidos a esse processo fiscal, em momento algum se confirma o elemento motivador mencionado pelas partes em tal contrato. O que se comprova de fato é a existência apenas formal dessa suposta locadora, que, a todo tempo, se revela desprovida de estrutura operacional para o exercício efetivo do objeto social previsto em seu contrato societário.

Haf Locadora de Veículos e Equipamentos Ltda

- Na mesma linha do que fora engendrado pelo Supermercado Coelho Diniz nas operações envolvendo a empresa relacionada Haf Empreendimentos, aponta-se o papel relegado à também coirmã Haf Locadora, o qual consiste em servir a esta fiscalizada, empregando forma legal a numerosas operações locatícias que se revelaram artificiosas, concebidas exclusivamente sob intento doloso de promover a redução forçosa de tributos federais sobre as atividades comerciais da empresa supermercadista.

- Com capital social integralizado em 2007, a Haf Locadora tem sede e domicílio formalmente atribuído à área central da cidade de Governador Valadares, mais precisamente na altura do número 1.485, da já referida Rua Marechal Floriano. Com objeto descrito em contrato societário como locação de veículos, máquinas e equipamentos em geral, contempla em seu quadro social as mesmas pessoas que integram as demais sociedades controladas pela família Coelho Diniz (ou seja, o pai

Hercílio Diniz e 6 filhos), que juntos dividem igualmente tanto suas cotas de capital da sociedade quanto sua representação legal.

- Na 1ª alteração do contrato social consta a retirada dos sócios André Luiz Coelho Diniz e Hercílio Araújo Diniz Filho. Os dois, porém, retornam à sociedade na alteração contratual subsequente, recompondo-se assim a formação original constituída por 07 (sete) sócios de uma mesma família.

- Nesse mesmo instrumento contratual encontra-se registrada a integralização do capital social, no valor de R\$ 700 mil, divididos em 07 cotas de R\$ 100 mil, nos mesmos moldes da Haf Empreendimentos, ou seja, integralizados em "espécie", com origem atribuída pela contribuinte a patrimônios pessoais dos sócios espelhados em suas respectivas DIRPF. Contudo, não se apresenta documentação consistente, indicativa da efetiva passagem de tais recursos para os cofres da locadora, coincidentes em data e valor.

- Um documento no qual consta assinatura remetida ao sócio controlador Fabio Coelho Diniz dando recibo de quitação da cota do irmão e também sócio André Luiz Coelho Diniz representa a forma com que a interessada atribui a passagem de recursos em espécie dos 07 (sete) sócios pessoas físicas para a composição de capital social na Haf Locadora, no valor total de R\$700.000,00.

- Na mesma condição da locadora analisada anteriormente, também se apresentara a esta fiscalização a Haf Locadora quando inspecionado o seu endereço sede, oportunidade em que a auditoria fiscal não detectara no local nenhum indício de existência fática da empresa, conforme se observa pelo Termo de Constatação lavrado em 11/04/2011.

- A inspeção *in loco* efetivada na cidade de Governador Valadares, cotejada com a análise de documentos e demais informações acessadas ao longo dos trabalhos, permite asseverar que a suposta locadora de veículos encontra-se constituída apenas em forma jurídica. O local, formalmente atribuído como sede da Haf Locadora não conta com estrutura operacional ou corpo funcional, se resumindo a uma sala de reuniões, situada no mesmo prédio onde está a administração central da empresa supermercadista em tela.

- Não foram identificados em sua contabilidade registros de despesas indicativas e correlatas a gastos normalmente demandados pelo exercício da atividade, como dispêndios com pessoal, recursos materiais e gastos inerentes á manutenção de estrutura administrativa própria.

- Entre as atividades comumente presentes neste ramo empresarial, cujo exercício efetivo demanda estrutura operacional, podem-se citar, como de ocorrência necessária e inevitável no cotidiano de uma empresa que explora a locação de veículos e equipamentos, as seguintes: atividades de atendimento a clientes, com estrutura correlata, no que se inclui central telefônica ou telefones comerciais e respectivos recursos humanos (telefonista, atendentes, etc); atividades de controle e segurança patrimonial dos bens móveis, o que demanda espaço físico para estocagem dos veículos e equipamentos a serem locados, bem assim, mão-de-obra para exercício das tarefas de testes, manobras e manuseio deles; demandas naturais do exercício da atividade locatícia, como compras, contatos com clientes, contratação de seguros, emissão de contratos, faturas e orçamentos, compras de

peças, e atividades de reparação e manutenção dos bens, o que requer quadro de pessoal e estrutura física condizente. Nenhuma dessas situações foi detectada no local atribuído como sede da Haf Locadora.

• A fiscalização provocara ainda a contribuinte a apresentar documentos e informações que pudessem asseverar a manutenção de estrutura operacional para exercício autônomo e natural das atividades previstas em seu contrato social,. No que foram requeridas, entre outros, informações e documentos quanto a locações a clientes variados, empregados e suas funções exercidas na empresa, e ainda comprovação de despesas administrativas próprias (gastos com telefonia, energia, elétrica, material de escritório, e com segurança patrimonial da sede administrativa; marketing e publicidade, hospedagem de *site*, etc). Conforme se depreende da informação fornecida pela contribuinte, o "quadro de pessoal" da locadora de veículos, necessário ao cumprimento do seu objeto social, resume-se aos sócios controladores, pelo que recebem pró-labore mensal de cerca de 1 salário mínimo. Esses mesmos sócios são os que gerenciam e controlam as demais empresas da família, para as quais, entretanto, não se dispensaram gastos com dezenas de empregados contratados, e com o custeio mensal de estruturas operacionais mantidas para o cumprimento das atividades contempladas em seus contratos societários.

• Uma fração das receitas contabilizadas em nome da Haf Locadora encontra-se formalizada em operações envolvendo outras duas empresas relacionadas (Haf Distribuidor Ltda e Armazém Diniz Ltda). porém, sob controle efetivo do Supermercado Coelho Diniz.

• Diante de requisições fiscais acerca da documentação comprobatória das operações locatícias, foram fornecidos diversos recibos contendo numeração. Entre esses, alguns nem sequer assinados. Provocadas (fiscalizada e locadoras formais) a apresentar, em momento posterior, "todos os recibos originais", pôde a fiscalização se deparar com situações curiosas, como a verificada em determinados meses do ano de 2009, nos quais estão presentes dois recibos contendo mesma numeração e valor, porém, sob assinaturas distintas, conforme se pode atestar pela documentação que acompanha este Relatório.

• A corroborar com toda essa montagem de operações aparentes, está a inexistência fática da locadora de veículos, sinalizada quando se pesquisa pelo seu nome comercial em *site* voltado para a busca de endereços e telefones, conforme se observa na seqüência. Respostas diferentes, entretanto, foram obtidas ao se buscar, no mesmo *site*, por outras empresas controladas pela família Coelho Diniz, com existência de fato, como a atacadista Haf Distribuidor Ltda e o Armazém Diniz Ltda, cujos dados de localização e telefones retornaram normalmente. O quão difícil seria a sobrevivência no mercado de uma empresa autônoma e existente de fato que, uma vez constituída para explorar comercialmente a locação de veículos e equipamentos em geral, dispensasse todos os meios de divulgação comercial do seu negocio, como faz Haf, já que em sua contabilidade inexistem despesas de tal natureza. Ela não apresentando gastos nem mesmo com telefonia comercial ou com registro de "sítio" na rede mundial de computadores.

• Tal locadora não apresenta carteira com clientes distintos da fiscalizada; nem com outra sociedade com esta relacionada, sob mesmo comando da família..

• Consoante lista fornecida pela locadora de veículos, configura-se a partir de 01/08/2007, uma série de transferências formais de bens da fiscalizada para Haf

Locadora, compreendo dezenas de veículos e equipamentos (entre caminhões, motocicletas, reboques do tipo "sidecar", e geradores de energia), cujos valores totais atingem cerca de R\$ 2,2 milhões, em transferências contábeis iniciais.

- Entre os bens móveis, integrantes da referida relação e que passaram a ser locados por esta fiscalizada, estão veículos também segregados formalmente da contabilidade das empresas relacionadas Haf Distribuidor Ltda e Armazém Diniz Ltda. Assim, chega-se a uma relação inicial envolvendo 133 bens transferidos para a contabilidade da Haf Locadora nos anos de 2007 e 2008.
- Os veículos e equipamentos baixados contabilmente do patrimônio da fiscalizada, a estes se somando outros que se encontravam registrados na contabilidade das empresas relacionadas, passaram a representar na contabilidade da fiscalizada expressivas despesas de alugueis, cujas cifras atingiram o montante de R\$ 7,2 milhões no período de 2007 a 2009, e outros R\$ 6,5 milhões contabilizadas em 2010; perfazendo um total de cerca de R\$ 13,7 milhões em despesas.
- Em apenas 3, as receitas contabilizadas pela Haf Locadora, no regime tributário de lucro presumido, já representavam mais de 3 vezes o custo dos bens envolvidos nas transferências contábeis. Para cada R\$ 1 em veículos ou equipamentos transferidos contabilmente para a Haf Locadora foram gerados cerca de R\$ 3,2 em despesas de aluguel na contabilidade do Supermercado Coelho Diniz.
- No primeiro dos contratos de transferência, consta um total transferido de R\$ 560 mil, referente a 6 caminhões, cujos valores de alienação se igualam, praticamente, àqueles registrados no imobilizado da fiscalizada, de forma que as receitas com tais transferências não implicaram resultado positivo a ser tributado no regime de lucro real da transmitente. Pelas cláusulas do contrato, o pagamento desses bens encontra-se dividido em 03 parcelas, a saber: 31/10/2007 (R\$180.000,00); 30/11/2007 (R\$180.000,00), e 31/12/2007 (R\$200.000,00).
- Uma vez que essas transferências implicaram em locações imediatas suportadas pela própria empresa transmitente (antes mesmo que o Supermercado recebesse pelas alienações), somente com os 6 caminhões foram registradas receitas de R\$181 mil na contabilidade da locadora, no período de 08/2007 a 12/2007 (R\$36.200,00/mês. Nesse raciocínio, bastariam no máximo 10 meses de locação para que as receitas locatícias praticamente cobrissem o valor envolvido na transferência.
- Há uma série de outras transferências feitas por esta fiscalizada a custos irrisórios, a que se seguiram locações imediatas em valores mensais bem superiores ao do próprio valor de registro de transmissão do bem, retratando situações anômalas, notória e flagrantemente distorcidas perante a normalidade do mercado. Nesse sentido, foram detectados diversos exemplos, nos quais se verifica que 01 mês apenas de locação do bem representa cerca de 4 vezes o custo da aquisição.
- É o caso de dois caminhões Ford F4000, que, transferidos por apenas R\$1.000,00 cada, foram locados pela fiscalizada, no mesmo mês, por um valor unitário de R\$ 4.800,00. No mesmo lote, encontra-se envolvido outro caminhão Ford F4000, transferido pela fiscalizada por meros R\$ 500,00, para ser locado logo em seguida pelo valor de R\$ 4.800,00. Somente com esses 3 contratos foi propiciada uma diferença anual de R\$142.800,00 a favor da suposta locadora, entre receitas de

locação e custo de aquisição dos veículos de carga. Pergunta-se qual empresa no mercado, numa relação de autonomia e independência gerencial, jogaria fora do seu patrimônio 3 caminhões, pela bagatela de R\$2.500,00, mantendo em seu quadro os motoristas e empregados respectivos, para logo em seguida locá-los a um custo anual de R\$172.800,00.

- Situações dessa natureza, não usuais e anômalas diante do mundo dos negócios, só se estabelecem entre entes vinculados e sob interesses convergentes, como é o caso desta fiscalizada em tela (operativa e de alto faturamento, ávida por reduzir suas obrigações tributárias decorrentes da sua lucrativa atividade) e de outro, essa suposta locadora (instituída apenas em forma jurídica para gerar despesas para aquela que lhe dera origem, de maneira orquestrada). Assim, não há motivação negocial fática nessas operações, senão o intento único em mascarar a realidade e contornar normas fiscais, subtraindo tributos federais em prejuízo da Fazenda Nacional.

- Distorções dessa natureza estão presentes na maioria dos bens envolvidos nas operações, como motocicletas e seus baús (ou reboques do tipo "*sidecar*"), utilizados em entregas a domicílio pelas lojas supermercadistas, assim como os geradores de energia - todos segregados contabilmente do patrimônio desta fiscalizada, sem interrupção de suas atividades e sem que deixassem de atender aos seus propósitos.

- No caso dos chamados "*sidecar* SC", observa-se que, transferidos ao custo de R\$500,00 por unidade, encontram-se locados junto a motocicletas (estas, transferidas entre R\$500,00 e R\$900,00 a unidade), em contratos nos quais estão registrados valores mensais de aluguel de R\$1.600,00 por conjunto. Ou seja, nessa situação, basta 1 mês de locação para que o bem adquirido seja pago pela locadora.

- A mesma situação é verificada em operações envolvendo 7 geradores de energia, utilizados em lojas do Supermercado e que foram segregados da sua contabilidade em 10/03/2009, pelo valor médio de R\$90 mil a unidade; representando um custo final para a adquirente (locadora) de R\$600 mil. No exato mês em que fora formalizado a transferência, os mesmos geradores aparecem contabilizados pela fiscalizada como despesas de alugueis a um custo mensal de R\$71 mil. Essas despesas a fiscalizada ainda utilizara como crédito na apuração de COFINS não-cumulativo, na forma de dispêndios mensais com "alugueis de máquinas e equipamentos; e alugueis de imóveis", conforme se lê pelo demonstrativo de apuração da referida contribuição social.

- No conjunto das transferências de bens para formação do patrimônio contábil da Haf Locadora estão ainda veículos de "passeio" (automóveis), transferidos por sócios dirigentes do Supermercado Coelho Diniz (ou por familiares), para, em ato contínuo, serem locados por esta fiscalizada. Ou seja, veículos de passeio pertencentes aos sócios também serviram para gerar despesas mensais na contabilidade da empresa supermercadista, de maneira a reduzir o seu lucro tributável. Porém, sob a seguinte curiosidade: nessa situação, ao contrário do ocorrido com os bens diretamente pertencentes ao patrimônio da fiscalizada, observa-se que o valor atribuído às alienações dos bens de titularidade dos sócios encontra-se em valores próximos ao de um veículo novo, de mesmo modelo.

- Nesse processo de geração artificial de despesas, depara-se com situações em que o recibo emitido pela locadora (dando quitação ao Supermercado de valores

recebidos por locações de veículos) se encontra datado em mês no qual nem sequer existia a formalização da contratação.

- Com os recursos transferidos mensalmente pelo Supermercado Coelho Diniz, a contabilidade da Haf Locadora passara, então, a espelhar disponibilidades suficientes a suportar novas aquisições de veículos e de equipamentos em seu nome; mas que visam atender de fato ao aparelhamento da própria fiscalizada.

- A seqüência de eventos demonstra que o resultado obtido com as locações artificiais entre empresas coirmãs, além de lastrear aquisições de veículos de carga e novos equipamentos para a rede supermercadista, serve ainda à renovação dos automóveis de uso pessoal dos sócios controladores.

- Ilustra a expressividade das despesas geradas pela fiscalizada com locações artificiais de veículos este exemplo: somente com dois contratos, envolvendo veículos da categoria passeio, incorre-se numa despesa anual da ordem de R\$ 840 mil.

- Nessas circunstâncias é que a fiscalização apurara cerca de R\$ 24,8 milhões em operações locatícias formalizadas pela fiscalizada em nome da Haf Locadora, no período compreendido entre agosto de 2007 a dezembro de 2010.

Ilícitos fiscais, matéria tributável e responsabilidade tributária

- A ação fiscal veio comprovar que, por trás das formalizadas operações locatícias atribuídas às sociedades constituídas em 2007, não há motivação comercial efetiva, de forma a configurar unidade autônoma, independente, com corpo funcional e estrutura física própria, dispendo de existência fática e exploração comprovada do seu objeto social - seja pela absorção de receitas de clientes variados e independentes; seja pelo inevitável incorrer em custos e dispêndios inerentes ao exercício natural da atividade empresarial que propuseram executar; em especial, os afetos à administração do negócio.

- Desprovidas de estrutura operacional, as supostas locadoras utilizadas pela fiscalizada em numerosas operações locatícias, se resumem a unidades ou departamentos meramente contábeis; que funcionam, em essência, como apêndices de escrituração das operações envolvendo o "imobilizado" da empresa principal; tudo articulado e controlado, de forma a atender objetivo unicamente tributário.

- Não se trata aqui de tolher a liberdade de auto-organização de que gozam as entidades empresariais, sob intuito lícito de produzir riqueza, princípio esse consagrado entre as liberdades constitucionais, e sim de atacar arranjos organizacionais concebidos entre sociedades sob mesmo comando e controle societário visando, unicamente, a economia tributária.

- Não se identifica, nas relações jurídicas afetas aos negócios contabilizados pelas empresas relacionadas, motivação outra que não a de gerar, a todo custo, economias tributárias sobre as atividades da empresa principal. E a esse contorno do normativo tributário, promovido pela fiscalizada via operações locatícias articuladas junto a empresas coirmãs, constituídas apenas em forma jurídica, há que se reagir o Fisco Federal, de forma a restabelecer a matéria tributável de fato, a qual se encontra propositalmente dissimulada pelas práticas orquestradas.

- Destarte, a contribuinte incorrera nos ilícitos de "fraude e sonegação", conforme definidos em nosso ordenamento tributário pelos artigos 71 e 72 da Lei 4.502/64.
- A sonegação, no campo tributário, se configura em razão de uma ação ou mesmo de uma omissão, que, sob intenção deliberada (dolosa) do contribuinte, tende a impedir ou retardar, ainda que parcialmente, que a autoridade fazendária tome conhecimento da ocorrência do fato gerador do tributo.
- Já a fraude se estabelece quando, sob as mesmas circunstâncias, o contribuinte procura impedir ou retardar, ainda que parcialmente, a ocorrência do fato gerador do tributo, ou modificar as suas características essenciais, objetivando reduzir o montante do imposto devido, ou mesmo evitar ou diferir o seu pagamento.
- Tais disposições se enquadram perfeitamente ao caso em tela, tendo sido evidenciado que a contribuinte fiscalizada incorrera em fraude e sonegação tributária ao articular uma série de operações locatícias artificiosas junto a sociedades relacionadas, desprovidas de existência fática e constituídas apenas em forma jurídica, sob o intento único e exclusivo de subtrair tributos federais.
- No tocante às operações registradas em nome da locadora formal Haf Locadora, foi observado que a sua contabilidade espelha ainda receitas advindas de operações locatícias formalizadas junto a duas outras sociedades constituídas pela família Coelho Diniz, também relacionadas com esta empresa supermercadista, a saber: Armazém Diniz Ltda: total de R\$ 5,4 milhões em receitas de locações de veículos, no período de 2007 a 2010; Haf Distribuidor Ltda: total de R\$ 5,6 milhões em receitas de locação de veículos, no mesmo período.
- Uma vez comprovada, pelos procedimentos fiscais, a inexistência fática das sociedades tidas como "locadoras de bens"; e dado o fato de ser a fiscalizada a maior interessada no resultado que tais negócios jurídicos propiciam - detentora do maior faturamento e quem de fato articula, promove e controla em seu núcleo administrativo as operações registradas em nome das locadoras, fazendo uso, inclusive, de demais empresas constituídas pelos mesmos sócios controladores -, as receitas registradas na contabilidade da Haf Locadora - advindas de operações locatícias formalizadas pela fiscalizada junto às demais sociedades relacionadas devem ser adicionadas ao resultado apurado no regime de lucro real da fiscalizada, como omissão de receitas, de forma a se restabelecer a verdadeira incidência tributária naquela empresa que efetivamente promove e controla as operações artificiosas em nome da locadora formal.
- O mesmo procedimento há de ser observado com as receitas de locações imobiliárias contabilizadas em nome da locadora Haf Empreendimentos em operação locatícia formalizada com a relacionada Haf Distribuidor Ltda (a qual rendera à locadora formal cerca de R\$ 1,4 milhões no período fiscalizado), cujo imóvel envolvido também integrava o acervo patrimonial da empresa supermercadista. O mesmo se aplica às receitas contabilizadas em nome da suposta locadora e decorrentes de 3 operações locatícias formalizadas com terceiros, em todo o período fiscalizado, no montante de R\$ 223.311,94.

- Por sua vez, as locações registradas diretamente como despesas de aluguel na contabilidade não de ser glosadas como despesas artificiais (indevidas e não necessárias).
- O tributos de IRPJ e CSLL declarados em DCTF sobre as receitas de operações locatícias contabilizadas pela fiscalizada em nome das sociedades formais Haf Empreendimentos e Haf Locadora são compensados na apuração dos valores devidos pela fiscalizada.
- Sobre o valor principal apurado incidirão os acréscimos legais, isto é, juros moratórios e a multa punitiva de 150% pelo evidente intuito de fraude, e ainda multa de 50% sobre eventual diferença de IRPJ e CSLL, apurados e antecipados mensalmente pela contribuinte, na sistemática de estimativa.

Solidariedade e responsabilidade tributária

- Tanto a fiscalizada quanto as demais empresas utilizadas na orquestração tributária encontram-se controladas e administradas pelas mesmas pessoas físicas (entes da família Coelho Diniz), na qualidade de sócios-administradores, como bem acentua a própria interessada ao relatar que nos anos de 2007, 2008 e 2009 a empresa foi gerida e operacionalizada pelos seus sócios administradores, pelo que fizeram jus a retiradas pró-labore.
- Demonstrou-se exaustivamente a forma com que as operações articuladas sob intuito doloso deslocam recursos da empresa operativa em tela para a contabilidade de sociedades formais (supostas "locadoras de bens"), nelas concentrando recursos suficientes a suportar aquisições de novos ativos para atender a interesse próprio da empresa "promotora". Tudo isso transformado, em ato contínuo e automático, em novas e vultosas despesas de aluguel na contabilidade da fiscalizada, de forma a realimentar o círculo vicioso da engenhosa orquestração tributária, turbinando, cada vez mais, a sonegação tributária.
- Essa engenharia tributária atende ainda aos interesses pessoais dos sócios controladores e administradores em comum das sociedades envolvidas no esquema, tanto na forma de aquisições de veículos de passeio para uso próprio de alto valor, quanto pelos expressivos "haveres" espelhados na contabilidade da empresa supermercadista e demais sociedades relacionadas, na forma de lucros acumulados, dividendos e juros sobre capital próprio, não devendo ser esquecidas outras aquisições mencionadas, de interesse específico dos sócios controladores (e, por outro, dissociados do objeto principal da fiscalizada), como "fazendas" e outras áreas rurais.
- O relatório é farto em exemplos que indicam nítida ligação e interesse econômico dos 7 sócios nas operações orquestradas, os quais, na função de controladores e administradores das sociedades coirmãs envolvidas, concorreram diretamente para práticas eivadas de fraude e sonegação fiscal, com intuito exclusivo de alterar características do fato gerador da obrigação tributária principal, e subtrair tributos do Fisco federal, conforme definido nos artigos 71 e 72 da Lei 4.502/64. Por isso, tais pessoas físicas devem ser solidariamente obrigadas pelo crédito tributário decorrente do procedimento fiscal.

- Nessa sujeição passiva não de ser também incluídas as sociedades formais (tidas como "locadoras de bens") que eles constituíram tão somente para conferir forma jurídica a uma série de operações locatícias que, em essência, se revelaram artificiosas, concebidas sob intuito doloso para que a empresa principal contornasse normas tributárias e obtivesse expressivas vantagens fiscais em detrimento da Fazenda Nacional.
- A legislação sobre sujeição passiva e responsabilidade tributária (artigo 121, parágrafo único, artigo 123, artigo 124, incisos I e II, parágrafo único, artigo 135, incisos I, II, e III, todos do CTN) não deixa dúvidas quanto às implicações supramencionadas.
- Destarte, junto ao sujeito passivo ora fiscalizado, não de responder solidariamente pelo "quantum" tributário as seguintes pessoas físicas e jurídicas a listadas no relatório fiscal, para as quais serão emitidos, um a um, os respectivos termos de sujeição passiva solidária: Haf Empreendimentos, Haf Locadora, Hercílio Araújo Diniz, Hercílio Araújo Diniz Filho, Alex Sandro Coelho Diniz, Héilton Coelho Diniz, Fábio Coelho Diniz, André Luiz Coelho Diniz e Henrique Mulford Coelho Diniz.

Lançamento de CSLL

- As infrações apuradas sobre o IRPJ geram reflexos na determinação da base de cálculo da CSLL. Assim, os valores adicionados à base de incidência daquele tributo, apurados no curso desta ação fiscal, serão também adicionados à base de cálculo desta. Sobre tais diferenças deve incidir a multa de ofício de 150% pelos mesmos motivos que resultaram no agravamento daquele imposto, a saber: comprovada prática de fraude e sonegação tributária, nos termos dos artigos 71 e 72 da Lei 4.502/64.

Multa de ofício

- Não resta dúvida quanto à intenção deliberada de cometer os ilícitos tributários tipificados nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64. Sob prática dolosa, a fiscalizada e seus respectivos sócios administradores promoveram a montagem de uma série de negócios jurídicos artificiosos (transferências formais de bens do ativo permanente entre sociedades vinculadas a mesmo controle societário, compreendendo ente operativo e outros constituídos somente em forma jurídica, a que se seguiram vultosas locações dos próprios bens envolvidos nas transferências contábeis), tudo exclusivamente articulado pela empresa principal para dissimular a base de incidência tributária e subtrair expressivos valores de impostos federais, em especial IRPJ e CSLL.
- Sendo assim, há de se aplicar a multa qualificada de 150% prevista no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, com a redação atualizada pelo artigo 14 da lei 11.488/07

Multa isolada sobre recolhimentos de estimativas mensais

- Eventual falta ou insuficiência de pagamento mensal das antecipações estimadas do IRPJ e da CSLL implica multa isolada de 50% sobre a diferença apurada, conforme previsto nos art. 222 e 843 do RIR/99; e no art. 44, inciso II,

alínea "b", da Lei 9.430/96; sob redação atualizada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488/07.

- Nos anos-calendário de 2009 e 2010, também alcançados pela ação fiscal, a contribuinte fiscalizada alterou o seu regime tributário, passando a apurar IRPJ e CSLL na forma de lucro real trimestral; o que dispensa o pagamento mensal sobre base estimada dos referidos tributos, nos termos da Lei 9.430/96.

O crédito tributário

- Os valores de IRPJ e CSLL apurados alcançam também registros de prejuízo fiscal apontados pela fiscalizada em DIPJ, em relação ao 3º trimestre de 2009 (- R\$ 93,17); 4º trimestre de 2009 (-R\$ 313.233,26); e 1º trimestre de 2010 (- R\$ 36.840,06); totalizando o valor de R\$350.166,49 em resultados negativos. Esse montante a empresa utilizara como compensação na apuração do lucro real afeto ao 2º trimestre de 2010 (R\$2.913.429,17 - R\$ 350.166,49 = R\$2.563.262,68). Com o ajuste decorrente de receitas omitidas e despesas glosadas, o que antes era resultado fiscal negativo passara a resultado positivo, tornando indevida a compensação feita pelo sujeito passivo. Disso decorreram as multas isoladas por compensação indevida de prejuízo fiscal (IRPJ), e por compensação indevida de base de calculo negativa da CSLL. Foi efetuada ainda pela fiscalização a alteração de dados no sistema eletrônico SAPLI, de uso interno da RFB, de forma a espelhar a situação real ora apurada.

- Por fim, foi emitida, concomitantemente a este lançamento tributário, a competente Representação Fiscal para Fins Penais, nos termos da Portaria RFB nº 2439/10.

Das impugnações:

Essencialmente, a empresa autuada e as pessoas apontadas como responsáveis tributários apresentaram em suas impugnações os mesmos argumentos que serão relatados no tópico “Dos recursos voluntários”.

Da decisão recorrida:

A já mencionada 3ª Turma da DRJ/Belo Horizonte, ao apreciar a impugnação interposta, proferiu o Acórdão nº 02-41.086, de 31 de outubro de 2012, por meio do qual decidiu pela integral procedência do feito fiscal.

Assim figurou a ementa do referido julgado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

DESPESAS DE ALUGUEL - CONTRATOS RESULTANTES DE OPERAÇÕES FORJADAS

Se o conjunto de provas reunido pela fiscalização demonstra que foram forjadas as operações pelos quais a empresa alienou e subseqüentemente alugou bens que antes integravam o seu ativo permanente, estão sujeitas a glosa fiscal as importâncias registradas a título de despesas com aluguel.

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

Se o conjunto de provas reunido pela fiscalização demonstra que foram forjadas as operações pelos quais a empresa alienou bens que foram subseqüentemente locados a terceiros e ainda continuou a atuar como se fosse sua administradora e proprietária de fato, os respectivos alugueis devem ser computados como sua receita tributável.

MULTA DE OFÍCIO - PERCENTUAL DE APLICAÇÃO

Aplica-se a multa de ofício no percentual de 150% se estiverem comprovadas as circunstâncias previstas na lei como caracterizadoras de infração qualificada.

LANÇAMENTO DECORRENTE - CSLL

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se aos lançamentos que com ele compartilham o mesmo fundamento factual e para os quais não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA

As pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador são solidariamente responsáveis pelo crédito tributário apurado.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Dos recursos voluntários:

Além de repetir muito do que foi alegado nas impugnações, a empresa autuada e as pessoas apontadas como responsáveis tributários adicionaram em seus recursos voluntários novos argumentos especificamente direcionados contra as razões de decidir do voto condutor do acórdão recorrido.

Contribuinte: SUPERMERCADO COELHO DINIZ LTDA

Em seu recurso (fls. 4370 a 4477), resumidamente, a contribuinte apresenta as seguintes alegações:

1. Como matéria preambular, a decisão recorrida desprestigiou a jurisprudência administrativa citada na impugnação ao afirmar que não está vinculada ao entendimento do CARF. Além disso, não se fundamenta em nenhuma das normas indicadas pela fiscalização como enquadramento legal do aventado ilícito. Faz menção a apenas alguns dispositivos do Código Civil e do Código de Processo Civil.

- 2.1. Houve falhas no procedimento fiscal marcadas pelo evidente objetivo preestabelecido da autoridade lançadora em descaracterizar os atos e a personalidade jurídica das sociedades HAF EMPREENDIMENTOS LTDA e HAF LOCADORA DE VEÍCULOS E EQUIPAMENTOS LTDA. Nesse sentido, antes mesmo da resposta da contribuinte ao primeiro termo de intimação, a fiscalização já havia tirado conclusões precipitadas que ficaram expressas num termo de constatação lavrado na mesma data daquele primeiro termo. A decisão recorrida considerou normal a fiscalização expor os fatos apurados na ordem e com a ênfase que julgar mais adequadas, bem como omitir circunstâncias, fatos e pormenores que sejam irrelevantes. Contudo, é dever da autoridade fazendária deixar claro o objetivo dos seus trabalhos. Isso não foi feito porque o critério utilizado estaria amparado no artigo 116 do CTN. O CARF já se pronunciou no sentido de que o termo de verificação e constatação fiscal seja claro e traduza os atos praticados no decorrer do procedimento de fiscalização. Ao lavrar o termo de constatação na mesma data da primeira intimação, houve cerceamento do direito à ampla defesa prejudicando o próprio procedimento de fiscalização. Neste sentido, transcreve opinião de Alberto Xavier e decisões do STJ e do STF.
- 2.2. É nula a decisão recorrida, por inovação da imputação fiscal, como decorrência da inclusão de legislação que não havia sido indicada no enquadramento legal dos autos de infração. Estes não determinaram de modo preciso e explícito a norma que efetivamente amparou o procedimento de fiscalização, qual seja, o parágrafo único do artigo 116 do CTN, mas, sim, mencionaram artigos genéricos do RIR/99, os quais tem a ver com o conceito de lucro real, adições e exclusões, bem como outros que não se relacionam com a imputação fiscal. Por outro lado, a decisão recorrida afirmou que a fiscalização limitou-se a imputar a omissão de receitas e a dedução indevida de custos e despesas, mas inovou o lançamento originário incluindo em seu voto condutor um novo enquadramento legal (citou os artigos 277 a 304 do RIR/99, o que, descontando os artigos mencionados pela fiscalização, resultaria na inovação dos artigos 281 a 287, 289 a 298 e 301 a 304). Ademais, para defender a tese de que não seria necessária a aplicação do parágrafo único do artigo 116 do CTN, novamente inovou ao citar artigos do Código de Processo Civil (332 e 366) e do Código Civil (212). Sobre a impossibilidade de inovação do lançamento pelas instâncias julgadoras, transcreve decisões do CARF e do STF e a opinião de Alberto Xavier. Sobre a impossibilidade de desconsideração dos negócios jurídicos, ampara seu entendimento na opinião de Hugo de Brito Machado acerca da exigência da legalidade.
- 2.3. Inexiste uma expressa tipificação sobre as aventadas “práticas orquestradas” que evidenciaram a suposta conduta ilícita. A tipicidade cerrada nada mais é do que um elemento da legalidade. Neste sentido, transcreve decisões do CARF e a doutrina de Sacha Calmon Navarro Coelho.
- 2.4. A inconsistência do enquadramento legal utilizado pela fiscalização decorre do fato de que a imputação fiscal foi dissociada da tipificação invocada como fundamento para a autuação. O enquadramento legal adotado pela fiscalização não pode ser definido aleatoriamente com base em dispositivos genéricos. Não se vislumbra nesse enquadramento dispositivo que pudesse amparar a descaracterização das operações perante as sociedades relacionadas, nem ato normativo da Receita Federal que tornasse estas últimas inaptas. O disposto no artigo 50 do Código Civil exige decisão judicial para o ato de desconsideração da personalidade jurídica mediante procedimento no qual é assegurado o contraditório e a ampla defesa. A fiscalização, na impossibilidade de se

utilizar do parágrafo único do artigo 116 do CTN, se socorreu de outros dispositivos que em nada se relacionam com os procedimentos de desconsideração de atos e personalidade jurídica. Sobre a impossibilidade de desconsideração dos negócios jurídicos e a descrição dos fatos incompatível com o enquadramento legal, cita outras decisões do CARF.

2.5. Há nulidade absoluta do lançamento devido à ausência de norma vigente que ampare o procedimento adotado pelo agente lançador. O critério adotado pela fiscalização pautou-se na interpretação econômica do direito tributário, há muito refutada pelos órgãos julgadores administrativos e pela própria administração tributária. Não cabe ao agente lançador interferência nas operações regularmente empreendidas no sentido de desvincular a marca “SUPERMERCADO COELHO DINIZ” dos demais ativos da sociedade, ainda que eventualmente tenha, subsidiariamente, resultado em planejamento com a redução da carga tributária. O procedimento adotado pela fiscalização se subsume exatamente ao comportamento descrito no parágrafo único do artigo 116 do CTN. Contudo, essa norma carece de regulamentação legal. Ampara tais argumentos em decisão do CARF e na doutrina de Ives Gandra da Silva Martins.

3. Como razões de mérito, argumenta que:

3.1. Ocorreu decadência parcial da pretensão fazendária em relação aos fatos geradores referentes aos meses de janeiro a outubro de 2007. Isso porque só houve ciência da decisão recorrida, que procedeu à inovação do lançamento, em novembro de 2012.

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

3.3. Há provas que demonstram inequivocamente a existência de fato e de direito das sociedades HAF EMPREENDIMENTOS LTDA e HAF LOCADORA DE VEÍCULOS E EQUIPAMENTOS LTDA. A decisão recorrida, tentando contornar o constrangimento de ter que pedir o reexame de período já fiscalizado, incorreu nos mesmos equívocos da fiscalização. Neste sentido, alegou que não existe incompatibilidade no fato de ter constado no Termo de Verificação Fiscal as informações contraditórias de que houve exame por amostragem e de que foi feita uma análise minuciosa. Na verdade, a decisão recorrida também baseou-se na acusação fiscal acerca da inexistência de fato daquelas sociedades. Porém, em nenhum momento as autoridades fazendárias praticaram qualquer ato com vistas à baixa de suas inscrições no cadastro do CNPJ.

3.3.1. A existência de fato e de direito da HAF EMPREENDIMENTOS LTDA pode ser constatada pelos elementos de prova juntados com a impugnação: fluxograma das atividades da empresa, relação de 350 empregados e um conjunto de 20 documentos (atos comerciais, assuntos judiciais e extrajudiciais, alterações contratuais, escrituras, dentre outros). A decisão recorrida tentou fragilizar esses elementos alegando que

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

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

3.4. Inexistem vícios na constituição das sociedades HAF EMPREENDIMENTOS LTDA e HAF LOCADORA DE VEÍCULOS E EQUIPAMENTOS LTDA, uma vez que foram regularmente constituídas, funcionam normalmente, e de acordo com seus propósitos, bem como seus atos constitutivos foram estabelecidos em condições normais de mercado. A evolução histórica do quadro societário das empresas examinadas nos autos permite concluir que não existia coincidência no controle acionário das pessoas jurídicas envolvidas na transferência de propriedade dos imóveis transferidos à HAF EMPREENDIMENTOS LTDA.

3.4.1. São inaplicáveis as exigências da fiscalização nos casos de integralização de capital para o início do negócio. A contribuinte apresentou as DIRPF's dos sócios com a indicação dos valores integralizados, mas a fiscalização e a decisão recorrida entendem que são necessários documentos coincidentes em data e valor. Tal exigência não se coaduna com negócios que ainda irão ter seu início. Neste sentido, cita decisões do CARF.

3.4.2. São efetivamente dedutíveis as despesas glosadas pela fiscalização em virtude do regular funcionamento das sociedades HAF EMPREENDIMENTOS LTDA e HAF LOCADORA DE VEÍCULOS E EQUIPAMENTOS LTDA. As despesas são comprovadamente usuais e vinculadas à atividade operacional da contribuinte. A decisão recorrida seguiu a mesma linha da fiscalização, questionando os valores dos aluguéis, os preços de transferência dos bens e outros pormenores. A contribuinte apresenta com seu recurso laudos de avaliação elaborados por profissionais do ramo imobiliário para afastar a alegação de que haveria um "imenso desequilíbrio nos aluguéis". No máximo, poderiam ser cogitadas diferenças, as quais poderiam ser infirmadas pela contribuinte em um procedimento sujeito ao contraditório. Quanto à acusação de falta de instalações físicas, nada impede que duas empresas se instalem na mesma área geográfica. Transcreve decisão do CARF neste sentido. Ademais, foi anexada à peça impugnatória a relação dos 350 empregados da sociedade HAF

EMPREENDEMENTOS LTDA. A decisão recorrida inverteu o ônus da prova ao manter a glosa das despesas e não dar a devida importância aos registros contábeis e contratos de locação apresentados pela contribuinte. Cita diversos julgados do CARF que atestam que o ônus da prova é da fiscalização.

3.4.3. Há regularidade formal e material nos instrumentos que ampararam as operações questionadas pela fiscalização. Inexiste vedação legal para que os imóveis sejam transferidos com base no valor contábil. A operação não visava o lucro imobiliário, mas, sim, a reestruturação societária. Não compete à fiscalização questionar a forma com que se concretizou o pagamento dos imóveis à época das respectivas escrituras. O valor do ITBI não é parâmetro para eventual imputação fiscal. Cita jurisprudência do CARF neste sentido. Não há que se questionar o fato de as despesas de locação terem sido contabilizadas antes da lavratura em cartório das respectivas escrituras porque a contribuinte apresentou à fiscalização um contrato de promessa de compra e venda celebrado anteriormente à cobrança de qualquer verba locatícia. Cita decisões judiciais que corroboram seu entendimento segundo o qual aquele que não detém o título de domínio está apto a locar o imóvel objeto de promessa. As particularidades de sua reestruturação societária devem ser consideradas para afastar a alegação da fiscalização de que houve vantagens atípicas e desproporcionais perante a normalidade do mercado. Ademais, deve também ser refutada a alegação de que uma outra empresa do ramo imobiliário teria intermediado o contrato de locação com Denis Celestino porque foi uma exigência deste último. São absurdos os comentários acerca das obras realizadas no SUPERMERCADO COELHO DINIZ uma vez que eram necessárias e que havia expressa previsão contratual para isso. Da mesma forma, deve ser afastado o indício de que a HAF EMPREENDEMENTOS LTDA seria meramente formal pelo simples fato de não ter sido localizada no sítio da internet *www.telelista.net*. Outras entidades também não aparecem no mesmo.

3.5. Há, ao menos, três inconsistências básicas no lançamento tributário.

3.5.1. A contribuinte aproveitou com crédito, na apuração da COFINS não cumulativa, os dispêndios mensais com aluguéis. A fiscalização manteve incólumes tais créditos, no entanto, glosou as despesas referentes a estes aluguéis para efeito da apuração do IRPJ.

3.5.2. A fiscalização entendeu por deslocar receitas de locação, legitimamente auferidas pelas empresas HAF EMPREENDEMENTOS LTDA e HAF LOCADORA DE VEÍCULOS E EQUIPAMENTOS LTDA para a contribuinte. Entretanto, deixou de efetuar o deslocamento das despesas inerentes aos mesmos bens locados, as quais se encontram devidamente registradas nos documentos fiscais disponibilizados à fiscalização.

3.5.3. A fiscalização não considerou no Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário o lançamento da CSLL no valor de R\$ 85.166,08, o que ocasiona a incorreção daquele documento fiscal.

3.6. É impossível a aplicação da multa qualificada de 150% se não restar comprovado, de forma indubitável, no caso concreto, o evidente intuito do contribuinte em cometer um ato ilícito. Há de se considerar o fato de que a contribuinte efetivamente prestou todos os esclarecimentos devidos. Não há como se cogitar da hipótese de que eventual planejamento fiscal seria suficiente para configurar evidente intuito de fraude. A decisão recorrida afirmou que houve a prática intencional de atos que caracterizariam “em tese” os crimes tributários. O dolo não pode ser presumido, ele deve ser cabalmente

comprovado por quem o alega. No presente caso, a única coisa evidente foi a intenção da contribuinte em não cometer qualquer ilicitude. Para confirmar suas alegações, transcreve trechos da doutrina de Marco Aurélio Greco e de decisões do CARF.

- 3.7. Deve ser excluída a aplicação da multa isolada, no cômputo do lançamento tributário, imposta em conjunto com a multa de ofício, penalidades estas que jamais poderiam ter sido aplicadas concomitantemente em face da contribuinte. Neste sentido, cita diversas decisões do CARF.
- 3.8. Quanto ao procedimento reflexo inerente à CSLL, reporta-se aos argumentos anteriormente utilizados nos tópicos anteriores relativamente ao IRPJ.
- 3.9. Quanto à recomposição do saldo de prejuízos fiscais e da base negativa da CSLL, em razão da relação de causa e efeito, reporta-se também aos argumentos anteriores.

Ao final, requer seja declarada a nulidade/improcedência do feito fiscal.

Responsáveis Tributários

A seguinte lista de recursos foi apresentada pelas pessoas apontadas como responsáveis tributárias:

HAF EMPREENDIMENTOS LTDA (fls. 4657 a 4697)
HAF LOCADORA DE VEÍCULOS E EQUIPAMENTOS LTDA (fls. 4698 a 4737)
ALEX SANDRO COELHO DINIZ (fls. 4738 a 4778)
ANDRÉ LUIZ COELHO DINIZ (fls. 4779 a 4818)
FÁBIO COELHO DINIZ (fls. 4819 a 4859)
HÉLTON COELHO DINIZ (fls. 4860 a 4900)
HENRIQUE MULFORD COELHO DINIZ (fls. 4901 a 4941)
HERCÍLIO ARAÚJO DINIZ (fls. 4942 a 4982)
HERCÍLIO ARAÚJO DINIZ FILHO (fls. 4983 a 5022)

Os conteúdos desses recursos, essencialmente, se repetem. Mas, por possuírem pequenas diferenças, sobretudo na ordem de apresentação, e para facilitar o relato, reunir-se-á, separadamente, as alegações das duas pessoas jurídicas e das sete pessoas físicas.

Responsáveis Tributários – Pessoas Jurídicas

4. Como matéria preambular, a decisão recorrida desprestigiou a jurisprudência administrativa citada na impugnação ao afirmar que não está vinculada ao entendimento do CARF.
5. Como preliminares de nulidade, argumentam que:
 - 5.1. A decisão recorrida rejeitou a preliminar de nulidade do termo de sujeição passiva solidária invocada na impugnação porque entendeu que não há forma prescrita na lei para sua formalização. Entretanto, a determinação do pólo passivo por meio de documento diverso do auto de infração só é possível se em tal documento estiverem presentes os requisitos legais exigidos no artigo 10 do Decreto nº 70.235/72. Neste sentido, transcrevem trecho de uma decisão do CARF. O fato de o termo de sujeição passiva solidária ter sido ou não acompanhado de documentos que consubstanciavam o lançamento não exige a fiscalização de observar todos os requisitos listados no dispositivo legal acima citado, sob pena de ser decretada a nulidade do ato.
 - 5.2. A decisão recorrida não atentou para a exigência segundo a qual o lançamento deve conter a disposição legal infringida. Deve ser declarada a nulidade da autuação pela ausência de indicação expressa dos supostos ilícitos listados nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64. A fundamentação genérica da base legal do lançamento importa na nulidade do procedimento. Neste sentido, transcrevem trechos de decisões do CARF.
 - 5.3. O artigo 135, III, do CTN, indicado pela fiscalização como justificativa para a imposição da sujeição passiva solidária, é inaplicável ao caso porque jamais figuraram como quaisquer das pessoas responsáveis por créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, perante a contribuinte. A decisão recorrida apegou-se ao fato de que a fiscalização também citou na sua fundamentação o artigo 124 do CTN. Ocorre que a indicação deste último não afasta a inaplicabilidade do outro. A incompatibilidade da fundamentação legal com o suposto ilícito acarreta nulidade da autuação. Neste sentido, citam decisões do CARF.
 - 5.4. A decisão recorrida não tomou conhecimento da alegação de que o arrolamento de bens é improcedente porque foi efetuado com base em uma inovação da IN/RFB nº 1.171/2011. A lei jamais criou a possibilidade de o arrolamento alcançar bens e direitos de terceiros. A decisão recorrida escondeu-se sobre o pálio manto da incompetência para não conhecer de pedido válido e expresso levado à tutela da autoridade julgadora.
6. Como razões de mérito, argumentam que:
 - 6.1. A evolução histórica do quadro societário das empresas examinadas nos autos permite concluir que não existia coincidência no controle acionário das pessoas jurídicas envolvidas na transferência de propriedade dos bens móveis e imóveis transferidos a título oneroso pela contribuinte.
 - 6.2. A decisão recorrida agiu de forma parcial ao considerar irrelevante que, na ocasião em que as transferências de imóveis ocorreram, não havia coincidência de composição societária. Contudo, para ensejar a constatação de conduta fraudulenta e/ou simulada, é necessário o fornecimento, por parte da administração fazendária, de elementos de **prova inquestionáveis e contundentes com os seguintes requisitos:**

- 6.2.1. O dolo não pode ser presumido, ele deve ser demonstrado por quem o alega. No presente caso, a única coisa evidente foi a intenção da contribuinte em não cometer qualquer ilicitude. Para que ocorra fraude ou simulação, é necessária a intenção de praticar ato que se sabe que é ilícito. Sustenta tal entendimento na doutrina de Marco Aurélio Greco.
- 6.2.2. Os elementos de dolo e culpa não se presumem. Há que se demonstrá-los de forma inequívoca.
- 6.2.3. Não se pode permitir que se concretize a constituição de um fato ilícito a partir de elementos dúbios, por meio de presunções que carecem de provas físicas definitivas.
- 6.2.4. As presunções do tipo *hominis* são proibidas no campo das ilicitudes tributárias. Em matéria penal-tributária, aplica-se o princípio do *in dubio pro* contribuinte. Neste sentido, citam julgado do STJ.
- 6.3. A decisão recorrida fundamentou seu entendimento, no que se refere à sujeição passiva solidária, no artigo 124, I, do CTN. Contudo, para o enquadramento neste dispositivo, é necessário que se comprove cabalmente a efetiva participação ou contribuição da pessoa supostamente solidária na prática da infração. Isso não pode ser atestado numa situação em que a pessoa imputada como responsável sequer figura como sócia da empresa contribuinte. E, mesmo para o caso em que a pessoa é sócia da empresa contribuinte, há decisões do CARF que afastam a responsabilização com base naquele dispositivo legal quando os fatos não se enquadram na interpretação adequada do conceito de “interesse comum”.

Ao final, requerem seja afastada a responsabilidade imposta.

Responsáveis Tributários – Pessoas Físicas

7. Como matéria preambular, a decisão recorrida desprestigiou a jurisprudência administrativa citada na impugnação ao afirmar que não está vinculada ao entendimento do CARF.
8. Como preliminar de nulidade, argumentam que a decisão recorrida rejeitou a preliminar de nulidade do termo de sujeição passiva solidária invocada na impugnação porque entendeu que não há forma prescrita na lei para sua formalização. Entretanto, a determinação do pólo passivo por meio de documento diverso do auto de infração só é possível se em tal documento estiverem presentes os requisitos legais exigidos no artigo 10 do Decreto nº 70.235/72. Neste sentido, transcrevem trecho de uma decisão do CARF. O fato de o termo de sujeição passiva solidária ter sido ou não acompanhado de documentos que consubstanciavam o lançamento não exige a fiscalização de observar todos os requisitos listados no dispositivo legal acima citado, sob pena de ser decretada a nulidade do ato.
9. A evolução histórica do quadro societário das empresas examinadas nos autos permite demonstrar que a decisão recorrida atribuiu responsabilidade solidária: (i) sem que as

recorrentes ALEX SANDRO COELHO DINIZ, FÁBIO COELHO DINIZ, HÉLTON COELHO DINIZ, HENRIQUE MULFORD COELHO DINIZ e HERCÍLIO ARAÚJO DINZ tenham participado da composição societária da contribuinte durante o período autuado, quando só figuravam como sócios das outras empresas envolvidas; ou (ii) apenas pelo fato de as recorrentes ANDRÉ LUIZ COELHO DINIZ e HERCÍLIO ARAÚJO DINIZ FILHO terem participado exclusivamente da composição societária da contribuinte durante o período autuado, sem ter participação e/ou gerência nas duas outras empresas envolvidas. A parcialidade da decisão recorrida ao analisar o caso é evidente. Contudo, para ensejar a constatação de conduta fraudulenta e/ou simulada, é necessário o fornecimento, por parte da administração fazendária, de elementos de prova inquestionáveis e contundentes com os seguintes requisitos:

- 9.1. O dolo não pode ser presumido, ele deve ser demonstrado por quem o alega. No presente caso, a única coisa evidente foi a intenção da contribuinte em não cometer qualquer ilicitude. Para que ocorra fraude ou simulação, é necessária a intenção de praticar ato que se sabe que é ilícito. Sustenta tal entendimento na doutrina de Marco Aurélio Greco.
- 9.2. Os elementos de dolo e culpa não se presumem. Há que se demonstrá-los de forma inequívoca.
- 9.3. Não se pode permitir que se concretize a constituição de um fato ilícito a partir de elementos dúbios, por meio de presunções que carecem de provas físicas definitivas.
- 9.4. As presunções do tipo *hominis* são proibidas no campo das ilicitudes tributárias. Em matéria penal-tributária, aplica-se o princípio do *in dubio pro* contribuinte. Neste sentido, citam julgado do STJ.
10. As recorrentes ALEX SANDRO COELHO DINIZ, FÁBIO COELHO DINIZ, HÉLTON COELHO DINIZ, HENRIQUE MULFORD COELHO DINIZ e HERCÍLIO ARAÚJO DINZ não possuem qualquer responsabilidade, tanto solidária, quanto pessoal, por qualquer ilícito tributário envolvendo a contribuinte porque no período entre setembro/2007 e outubro/2008 não exerciam cargo passível de lhes atribuir poderes de gerência. A decisão recorrida apegou-se ao fato de que a fiscalização, além do artigo 135, III, do CTN, também citou na sua fundamentação o artigo 124 do CTN. Ocorre que não há legitimidade passiva para figurarem no pólo passivo do feito, uma vez que não integravam a composição societária da contribuinte no aludido período. Neste sentido, citam decisão do CARF.
11. Como razões de mérito, argumentam que:
 - 11.1. A decisão recorrida fundamentou seu entendimento, no que se refere à sujeição passiva solidária, nos artigos 124, I, e 135, III, do CTN. Contudo, para o enquadramento no artigo 124, I, é necessário que se comprove cabalmente a efetiva participação ou contribuição da pessoa supostamente solidária na prática da infração. Isso não pode ser atestado numa situação em que a pessoa imputada como responsável sequer figura como sócia da empresa contribuinte. E, mesmo para o caso em que a pessoa é sócia da empresa contribuinte, há decisões do CARF que afastam a responsabilização com base naquele dispositivo legal quando os fatos não se enquadram na interpretação adequada do conceito de “interesse comum”. Quanto ao enquadramento no artigo 135, III, este dispositivo trata da responsabilidade pessoal do sócio do sujeito passivo da obrigação

principal, e não responsabilidade solidária. Ademais, não há prova de que houve a prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Citam decisões do CARF e do STJ neste sentido.

- 11.2. A decisão recorrida não atentou para a exigência segundo a qual o lançamento deve conter a disposição legal infringida. Deve ser declarada a nulidade da autuação pela ausência de indicação expressa dos supostos ilícitos listados nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64. A fundamentação genérica da base legal do lançamento importa na nulidade do procedimento. Neste sentido, transcrevem trechos de decisões do CARF.

Ao final, requerem seja afastada a responsabilidade imposta.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio, Relator

Os recursos voluntários são tempestivos e preenchem os requisitos de admissibilidade, portanto, deles tomo conhecimento.

Da matéria preambular:

Todas as recorrentes alegam que a decisão recorrida desprestigiou a jurisprudência administrativa citada na impugnação ao afirmar que não está vinculada ao entendimento do CARF. Além disso, a empresa contribuinte alegou também que aquela decisão não se fundamentou em nenhuma das normas indicadas pela fiscalização, limitando-se a mencionar alguns dispositivos dos Códigos Civil e de Processo Civil.

Não assiste razão às recorrentes.

O julgamento administrativo em primeira instância é regulado pelas disposições contidas no Decreto nº 70.235/72, com as suas seguidas alterações, bem como no Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Nessas disposições inexistente a exigência de que a autoridade *a quo* observe os entendimentos expressos pela jurisprudência do CARF. Como bem lembrou o voto condutor da decisão recorrida, a única exceção ocorre quando o CARF edita súmula vinculante sobre uma determinada matéria. Definitivamente, esse não foi o caso das questões contestadas na impugnação.

Afora isso, o fato de a decisão recorrida ter se socorrido de dispositivos legais alienígenas à legislação tributária não invalida sua eficácia. O direito é unitário. A subdivisão em campos distintos tem autonomia meramente didática. É tarefa do intérprete identificar as diferentes normas que incidem sobre uma determinada matéria fática e resolver os eventuais conflitos mediante uma correta fundamentação argumentativa. Neste sentido, por exemplo, a

identificação de uma determinada norma contida na lei civil para respaldar o procedimento fiscal que impõe à matéria fática uma consequência tributária distinta daquela que seria obtida considerando as formas jurídicas adotadas.

No caso em exame, até pelo conteúdo desenvolvido nas peças impugnatórias e recursivas, é notório que a extensa descrição dos fatos no Termo de Verificação Fiscal pôde dar pleno conhecimento aos sujeitos passivos sobre as conclusões da fiscalização quanto à matéria constatada e suas respectivas consequências jurídico-tributárias. As pautas argumentativas trazidas no voto condutor da decisão recorrida em nada afetaram os exercícios do direito de defesa daqueles sujeitos passivos.

Das preliminares:

Em seu recurso, a empresa contribuinte alegou que a fiscalização lavrou um termo de constatação na mesma data da primeira intimação e que naquele termo havia conclusões precipitadas com o objetivo preestabelecido de descaracterizar os atos e a personalidade jurídica das sociedades HAF EMPREENDIMENTOS e HAF LOCADORA.

Compulsando os autos, de fls. 245 à 408, é possível verificar que trata-se, na verdade, de dois termos de constatação e que, mesmo durante o procedimento de fiscalização, a contribuinte não havia se conformado com seus conteúdos. Tanto que apresentou uma “OPOSIÇÃO/CONTESTAÇÃO” na qual postulava seus cancelamentos por entender que contrariavam normas e princípios que protegem os direitos dos contribuintes.

Nada obstante, o que houve foi apenas a formalização, a termo, de algumas circunstâncias constatadas no ato de início da fiscalização no tocante à inexistência física e operacional das empresas HAF EMPREENDIMENTOS e HAF LOCADORA. Em nenhum momento, a lavratura dos citados termos impediu que a empresa contribuinte pudesse comprovar eventual inverdade de seus conteúdos. Trata-se de mera técnica de auditoria.

Mesmo que tais circunstâncias fossem previamente conhecidas, como já ressaltado na instância *a quo*, inexistente norma legal que impeça o início de uma fiscalização com o propósito específico de investigar determinada situação de cuja conformação já se tenha algum conhecimento que desperta suspeita. O importante é que os fatos e o direito que fundamentaram o lançamento estejam expostos com clareza e precisão. Não há que se falar em cerceamento do direito de defesa no curso do procedimento de fiscalização. O processo, com todas suas garantias, só se inicia após o lançamento, com a apresentação de uma impugnação tempestiva.

Outro conjunto de alegações da empresa contribuinte sustenta que a decisão recorrida seria nula, por inovação da imputação fiscal, recorrendo a artigos do RIR/99 e dos Códigos Civil e de Processo Civil, bem como que os autos de infração não teriam determinado de modo preciso e explícito a norma que efetivamente os amparou, qual seja, o parágrafo único do artigo 116 do CTN. Nesse sentido, acrescenta, também, que não há tipificação expressa para as aventadas “práticas orquestradas”, que o enquadramento legal foi definido com base em dispositivos genéricos, que o artigo 50 do Código Civil exige decisão judicial para o ato de desconsideração da personalidade jurídica e que a fiscalização pautou-se na interpretação econômica do direito tributário.

Todas essas questões estão intrinsecamente relacionadas com a discussão que a seguir farei acerca do fenômeno dos planejamentos tributários. Por tal motivo, deixo para apreciá-las no momento oportuno.

Relativamente às pessoas apontadas como responsáveis tributários, em seus recursos, todas questionaram a formalização da sujeição passiva solidária por meio de documento diverso do auto de infração. Entendem que a decisão recorrida deveria ter acatado a preliminar de nulidade dos termos de sujeição passiva solidária lavrados pela fiscalização porque há um precedente no CARF que anulou a determinação do pólo passivo realizada sem intimação para a exigência do tributo e informação das condições de pagamento e impugnação, tal como prescrito pelo artigo 10 do Decreto nº 70.235/72.

Importante notar, como já apontado pela decisão recorrida, que não há uma forma prevista na lei para a atribuição da responsabilidade tributária. O artigo 142 do CTN determina que, no lançamento, a autoridade fiscal identifique o sujeito passivo da obrigação tributária e o seu artigo 121 pressupõe duas modalidades de sujeito passivo: o contribuinte e o responsável tributário. Por conseguinte, o lançamento deve conter a especificação do sujeito passivo na exata amplitude verificada.

Os artigos 9º e 10 do Decreto nº 70.235 trazem os parâmetros básicos para a formalização da exigência do crédito tributário mediante lavratura do auto de infração, *verbis*:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

(...)

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Destarte, além de outros requisitos, a qualificação do autuado, *ex-vi* do artigo 10, I, deve vir expressa no auto de infração. Isso, de fato, ficou registrado nos documentos intitulados “Autos de Infração” (fls. 2 a 109) ao serem registrados os dados cadastrais da empresa contribuinte no campo destinado a identificação do sujeito passivo. Esse, aliás, é o

tratamento padrão adotado pelo sistema de informática que gera os autos de infração. O nome do contribuinte assume o papel de sujeito passivo no corpo desses documentos.

Essa automação se presta para a grande maioria das situações encontradas nos procedimentos de fiscalização. Mas, o que fazer quando também são detectados responsáveis tributários? Nesses casos, a solução adotada tem sido a lavratura dos chamados termos de sujeição passiva. Desde que tais documentos façam referência direta aos autos de infração lavrados contra a pessoa do contribuinte e possibilitem a defesa das pessoas apontadas como responsáveis tributários, não cogito vício de forma.

Diante disso, cumpre transcrever o seguinte trecho contido em todos os documentos intitulados “Termo de Sujeição Passiva Solidária” (fls. 1446 a 1463) os quais tiveram a incumbência de atribuir a responsabilidade solidária às recorrentes sobre o crédito tributário lançado:

“Nos termos dos artigos 124 e 135, inciso III, da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional), e consoante detalhamento exposto no Termo de Verificação Fiscal que integra o referido processo fiscal, restou caracterizada a sujeição passiva (...)

Assim sendo, fica este sujeito passivo **solidário** CIENTIFICADO das exigências tributárias contidas nos Autos de Infração que integram o referido processo, para cobrança de IRPJ e CSLL contra a PJ em epígrafe, cujas cópias são entregues neste ato juntamente com o presente Termo.”

Como se vê, a referência ao Termo de Verificação Fiscal, que contém o detalhamento dos fatos e do direito infringido, e aos Autos de Infração, que contém a especificação das exigências tributárias, é inequívoca. Ademais, resta claro que não houve qualquer prejuízo para as defesas das pessoas apontadas como responsáveis tributários, tanto é que todas apresentaram suas respectivas impugnações e recursos.

Sobre o precedente invocado pelas recorrentes, note-se que não há obrigação de que uma turma julgadora deste CARF siga o entendimento expresso por outra. A observância da jurisprudência consolidada só é exigida no caso das súmulas já editadas. Por isso, o fato de o citado julgamento ter recusado legitimidade a um documento semelhante aos utilizados no presente caso, não significa que a estes deva-se destinar a mesma sorte.

E para não ficar a impressão de que a opinião manifestada naquele julgamento seria a única desta Casa, reproduzo abaixo a ementa de um outro julgado que decidiu pela validade formal do termo de sujeição passiva:

“TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA. VALIDADE FORMAL.

Conforme estabelecido no art. 142 do CTN, compete à autoridade administrativa, no exercício da atividade do lançamento, identificar o sujeito passivo da obrigação tributária. Por outro lado, segundo o art. 121 do mesmo diploma legal, o sujeito passivo pode ser qualificado como contribuinte ou como responsável. Nesse sentido, é formalmente válida a lavratura de termo de sujeição passiva, pois, é por meio dele que o auditor identifica a pessoa que, a seu juízo, mesmo sem revestir a condição de contribuinte, é responsável pelo cumprimento da obrigação tributária.” (Acórdão nº 1201-000.768, de 04 de dezembro de 2013)

As duas pessoas jurídicas apontadas como responsáveis tributárias também questionam a possibilidade de o arrolamento efetuado pela fiscalização alcançar bens e direitos de terceiros. Entendem que a decisão recorrida não poderia ter se escondido sobre o manto da incompetência para apreciar tal matéria.

O arrolamento de bens e direitos do sujeito passivo realizado em conformidade com as determinações dos artigos 64 e 64-A da Lei nº 9.532/97 é uma medida de garantia do crédito tributário.

De fato, a instância *a quo* não conheceu dessa matéria por verificar que suas atribuições regimentais circunscrevem-se aos litígios instaurados em razão da contestação da exigência de crédito tributário e de decisões administrativas relativas à restituição, compensação, ressarcimento, reembolso, imunidade, suspensão, isenção e redução de alíquotas de tributos, incentivos fiscais, opção pelo Simples, direitos antidumping, compensatórios e salvaguardas comerciais.

Outrossim, as atribuições desta segunda instância de julgamentos administrativos estão definidas regimentalmente. Vêm expressas logo no artigo 1º do Anexo I do RICARF:

“Art. 1º O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, tem por finalidade julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância, bem como os recursos de natureza especial, que versem sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.”

Portanto, o papel do CARF é o de julgar os recursos das decisões de primeira instância. Dentre as competências materiais definidas para a primeira instância, como bem verificou a decisão recorrida, não consta a impugnação contra medidas de garantia dos créditos tributários. Por isso, endosso a posição da instância *a quo* que não tomou conhecimento das arguições que dizem respeito ao arrolamento de bens. Quaisquer questionamentos sobre essa matéria devem ser direcionados à autoridade titular da unidade de origem da Receita Federal.

Esse é também o posicionamento expresso em outras decisões do CARF:

“ARROLAMENTO DE BENS.

Questões relativas a arrolamento de bens, de que trata o art. 64 da Lei nº 9.532/97, não são da competência do CARF, e devem ser dirigidas ao Titular da Delegacia da Unidade de origem, razão pela qual essa matéria não deve ser conhecida.” (Acórdão nº 1102-000.804, de 02 de outubro de 2012)

ARROLAMENTO DE BENS. APRECIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

“Nos termos da delimitação imposta pelo Decreto nº 70.235, de 1972, escapa à competência dos órgãos administrativos de julgamento a apreciação acerca da procedência de arrolamento de bens e direitos formalizado pela autoridade fiscal.” (Acórdão nº 1301-001.229, de 12 de junho de 2013)

Quanto às demais questões preliminares levantadas pelas pessoas apontadas como responsáveis tributários, elas serão melhor esclarecidas se examinadas após a apreciação das razões de mérito invocadas.

Do mérito:

Antes de enfrentar as questões de mérito propriamente ditas, considero importante fixar algumas premissas, mesmo que breves, para deixar claro como me situo nas discussões sobre o fenômeno dos planejamentos tributários.

- Sobre os planejamentos tributários:

É cediço que esta Casa, até praticamente a virada do século passado, manteve uma posição bastante firme no sentido de que se as operações engendradas pelos contribuintes fossem conformadas com os trâmites formais previstos no direito privado a autoridade fiscal não poderia desconsiderá-las para efeitos tributários. Somente em caso de simulação, o Fisco estaria autorizado a refutar os atos e negócios praticados com a finalidade de evitar ou reduzir a incidência tributária. Neste sentido, os seguintes julgados da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

“IRPJ – "TRADING COMPANY" – SIMULAÇÃO INEXISTENTE. A criação de empresa comercial exportadora, dada como boa pelas autoridades competentes, à luz do Decreto-lei nº 1.248/72, não pode, depois, ser considerada produto de simulação fraudenta, pelas autoridades tributárias, ao fundamento de que objetivava, simplesmente, evasão fiscal ilícita.” (Acórdão CSRF/01-01.101, de 27 de novembro de 1990)

“IRPJ - INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADES - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS - Incomprovada a ocorrência de simulação na operação de incorporação de uma empresa superavitária por uma deficitária, podem os prejuízos desta serem compensados como os lucros daquela, no futuro, observado o prazo legal, posto não haver vedação legal. Recurso a que se nega provimento.” (Acórdão CSRF/01-01.756, de 17 de outubro de 1994)

“I.R.P.J. – SIMULAÇÃO NA INCORPORAÇÃO – Para que se possa materializar é indispensável que o ato praticado não pudesse ser realizado, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. Se não existia impedimento para a realização da incorporação tal como realizada e o ato praticado não é de natureza diversa daquele que de fato aparenta, isto é, se de fato e de direito não ocorreu ato diverso da incorporação: não há como qualificar-se a operação de simulada. Os objetivos visados com a prática do ato não interferem na qualificação do ato praticado, portanto, se o ato praticado era lícito, as eventuais consequências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal e não de evasão ilícita.” (Acórdão CSRF/01-01.874, de 15 de maio de 1995)

Marco Aurélio Greco, em sua obra de referência sobre o tema, denominou aquele período como a primeira fase do debate (liberdade, salvo simulação)¹. Haveria uma liberdade absoluta na qual o contribuinte, desde que antes da ocorrência do fato gerador, poderia agir como bem entendesse para dispor de seus negócios. A exceção ficaria por conta das situações em que se constatasse a prática de ilícitos maculados pela simulação.

Necessário anotar que o conceito de simulação que inspirou essa fase é aquele orientado pelo vício de vontade. Nesta visão, a simulação ocorre quando as partes em um negócio jurídico declaram algum aspecto que seja falso, portanto, uma vontade aparente ou simulada (simulação absoluta). Ou, em outra hipótese, quando as partes declaram algum aspecto que tem por objeto encobrir outro de natureza diversa, portanto, uma vontade aparente ou simulada que encobre uma vontade real ou dissimulada (simulação relativa ou dissimulação). A simulação teria a intenção de lesar o Fisco mediante o falseamento ou a manipulação de aspectos relevantes dos negócios jurídicos.

Esse modo de ver o fenômeno dos planejamentos tributários foi sustentado por uma doutrina ultraformalista que propugnava por ideias como a exigência da “tipicidade cerrada” nas regras formadoras das regras-matriz de incidência tributária e o direito constitucional de os contribuintes evitarem o pagamento dos tributos. Todo planejamento tributário seria lícito enquanto não fosse veiculada norma específica antielisiva para combatê-lo. Seria constituído de negócios jurídicos indiretos, nos quais ocorre uma mera incongruência entre a função econômico-social típica do negócio e os objetivos concretos visados pelas partes².

Nada obstante a influência que tais ideias exerciam sobre a aplicação do direito tributário brasileiro, a verdade é que o quadro era outro no plano internacional, tanto no âmbito do direito tributário quanto no do direito privado.

No contexto dos países da Europa Continental, para combater os planejamentos tributários tido como abusivos, criavam-se normas gerais antielisivas consubstanciadas por conceitos abertos e abstratos, tais como: abuso de formas (Alemanha e Espanha), abuso de direito (França), fraude à lei (Holanda e Espanha) e ausência de razões econômicas (Itália, Portugal e Bélgica). Nos países anglo-saxões, por sua vez, onde a ideia da preponderância da substância sobre a forma é inerente aos seus sistemas jurídicos, o efeito de economia tributária provocada pelo planejamento era suficiente para a requalificação jurídico-tributária das operações. Com isso, igualmente surgiam conceitos para fixar os contornos dos precedentes judiciais, tais como: *step transaction* (Reino Unido), *business purpose* (EUA) e *conduit companies* (EUA)³.

Com objetivos semelhantes, a própria organização supranacional europeia reforçava o trilha das cláusulas antiabusivas nas diretrizes tributárias emanadas pelo seu Conselho. Neste sentido, na diretiva sobre reorganizações societárias⁴, estipulou-se que os Estados-Membros podem se recusar a aplicar ou podem retirar, no todo, ou em parte, os benefícios contidos na diretiva se for evidente que a reorganização societária tiver como principal objetivo, ou como um dos principais objetivos, a evasão ou a elisão fiscais. Essa previsão de abuso pode ser presumida se a reorganização societária não for executada por razões comerciais válidas como a reestruturação ou a racionalização das atividades societárias. Outrossim, na diretiva matriz-filial sobre dividendos intersocietários⁵, estipulou-se que a diretiva não impede a aplicação das disposições nacionais ou convencionais necessárias para

² Cf. Marciano Seabra de Godoi, "Dois Conceitos de Simulação e suas Conseqüências para os Limites da Elisão Fiscal". In: Valdir de Oliveira Rocha (Org.), *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2007, v. 11, pp. 272 a 298.

³ Cf. Marco Aurélio Greco... , pp. 374 a 390.

⁴ Cf. artigo 11º, 1º, "a" da Diretiva nº 90/434/CEE.

⁵ Cf. artigo 1º, 2º, da Diretiva nº 90/435/CEE.

evitar a evasão ou a elisão. Nesse mesmo tom, o Tribunal de Justiça da União Europeia começava a consolidar sua jurisprudência contrária aos planejamentos tributários abusivos⁶.

Além disso, era também marcante a preocupação com os abusos praticados por reorganizações societárias internacionais, as quais criavam empresas veículos que visavam ao aproveitamento de benefícios conferidos por acordos celebrados para evitar a tributação, prática que ficou conhecida como *treaty shopping*. Surgiam, então, as cláusulas de “limitação de benefícios” para restringi-los às empresas que comprovassem ter seu capital preponderantemente detido por residentes dos países signatários do acordo. Igualmente, o conceito de “beneficiário efetivo” (ou *beneficial ownership*), inicialmente concebido na lei inglesa antitruste, ganhou tamanha aprovação que passou a contar com a expressa previsão de sua inclusão nos textos dos artigos 10, 11 e 12 dos acordos celebrados com base na Convenção-Modelo da OCDE⁷.

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

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

Para tal desiderato, elegeu o legislador a figura da “desconsideração” dos negócios jurídicos praticados com a finalidade da “dissimulação”. Ademais, condicionou tal providência à observância de “procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”.

A eleição dos negócios jurídicos praticados com a finalidade da dissimulação remetia ao conceito da simulação relativa e, como já ressaltado, à noção preconcebida de que esses negócios jurídicos só poderiam ser desconsiderados caso fosse detectada a intenção de lesar o Fisco mediante o falseamento ou a manipulação de seus aspectos relevantes. Isso aliado ao fato de que os artigos 13 a 19 da superveniente Medida Provisória nº 66/2002 não foram convertidos em lei, os quais tinham a intenção de especificar os procedimentos para a desconsideração, levou a já referida doutrina ultraformalista a propugnar pela dispensabilidade e pela eficácia limitada da norma geral. Ou seja, malgrado todo o esforço legislativo, para os defensores da primeira fase do debate continuava-se no mesmo patamar de antes.

Em outro prisma, no âmbito do direito privado, a teoria das causas exercia sua influência na configuração dos requisitos de validade dos negócios jurídicos em países como a França, a Itália e a Espanha⁸. A causa ou propósito de um negócio jurídico distingue-se das vontades das partes que o celebram. É que estas têm a ver com os motivos íntimos e pessoais que acionam cada sujeito de direito na realização do negócio, enquanto que a causa ou propósito é inerente à espécie do negócio jurídico tipificado no Ordenamento. Nesta linha de pensamento, Orlando Gomes, dentre os civilistas brasileiros o mais célebre defensor da inclusão da causa como requisito de validade dos negócios jurídicos, exemplificava que a

⁶ Cf. Caso C-28/95 ("Leur Bloem") e Caso C-264/96 ("Imperial Chemical Industries - ICI").

⁷ Cf. 1986 OECD Report: Double Taxation Conventions an the Use of Conduit Companies.

⁸ Cf. Marciano Seabra de Godói, p. 287, e Luís Eduardo Schoueri, "Direito Tributário". São Paulo: Saraiva, 2010, pp. 161 a 163.

prevenção de riscos é a causa inerente ao contrato de seguros⁹. Se numa situação específica ficar constatado que nunca houve risco a cobrir, a validade do contrato poderia ser questionada por lhe faltar o requisito da causa.

A causa é, desta forma, o propósito, a razão de ser, a finalidade prática que se persegue com um determinado negócio jurídico. Com essa perspectiva, surge a possibilidade de que as partes utilizem uma estrutura negocial para atingir um resultado que não corresponda à causa típica do negócio posto em prática¹⁰. É o que ocorre quando, por exemplo, mediante um contrato de compra e venda objetiva-se efetuar uma doação. Igualmente, quando por intermédio de um contrato social constitui-se uma sociedade empresária com objeto distinto da causa empresarial, qual seja, em conformidade com os artigos 966 e 982 do Código Civil, o exercício de uma atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens ou de serviços. Nesses casos, diz-se que há vício na causa do negócio jurídico. Aparece, então, o conceito de simulação orientado pelo vício da causa.

Para Orlando Gomes, na simulação com essa perspectiva, a divergência entre o que querem as partes e o que declaram é produzida deliberadamente¹¹. Aqui a causa real (ou dissimulada) prepondera sobre a causa negocial (ou simulada), mas não há falseamento ou manipulação de aspectos relevantes do negócio jurídico. Ocorre uma preponderância da causa prática sobre a causa típica do negócio jurídico prescrito na lei. O saudoso autor sustentava que a causa como requisito de validade dos negócios jurídicos era o instrumento de controle da autonomia privada com vistas à conformá-la às novas exigências sociais dos tempo modernos¹².

Marco Aurélio Greco chancela essa visão e argumenta que o conceito de simulação estampado no *caput* do artigo 167 do Código Civil (“É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou se válido for na substância e na forma”), ao contrário da noção imediata que diretamente lhe advém, segundo a qual seriam necessários dois negócios jurídicos (o simulado e o dissimulado) para a sua aplicação, pode comportar também a ideia de que bastaria para isso apenas um negócio jurídico único, real, mas simulado (com vício de causa). Como consequência, considerando que as nulidades podem ser alegadas por qualquer interessado (artigo 168) e que os negócios jurídicos nulos não são suscetíveis de confirmação, nem de convalescença pelo decurso do tempo (artigo 169), o Fisco pode, sem necessidade de prévia decretação de nulidade, invocá-la para reputar as operações assim qualificadas como inoponíveis contra si¹³.

Marciano Seabra de Godoi trata as duas visões da simulação de modo a existir um conceito restrito, em que os negócios jurídicos estão apenas maculados pelo vício da vontade (doutrina ultraformalista), e um conceito amplo, no qual adiciona-se o vício da causa. Ainda na época dos extintos Conselhos de Contribuintes, constatava este autor uma progressiva mudança na jurisprudência administrativa para dar guarida ao conceito amplo de simulação. Neste sentido, depois de reconfigurar o conceito amplo de simulação como “simulação-elusão” e o conceito restrito, como “simulação-evasão”, o citado autor concluía¹⁴:

⁹ Cf. Orlando Gomes, "Introdução ao Direito Civil". Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 393.

¹⁰ Cf. Marciano Seabra de Godoi ..., p. 284.

¹¹ Cf. Orlando Gomes ..., p. 440.

¹² *Ibidem*, pp. 394 e 395.

¹³ Cf. Marco Aurélio Greco ..., pp. 265 a 273.

¹⁴ Cf. Marciano Seabra de Godoi ..., pp. 288 a 290.

Na prática, o CC-MF passou, portanto, a reconhecer *três* possibilidades (e não *duas* como insiste a visão tradicional da doutrina) de qualificação do planejamento tributário: *elisão lícita e eficaz* (Acórdão 107-07.596), *simulação-dissimulação-elusão* (passível de desconsideração mesmo antes da LC 104 mas não com punição de multa agravada - conclusão do Acórdão 103-21.046) e *simulação-evasão-sonesgação* (passível de desconsideração e de punição com multa agravada - conclusão do Acórdão 101-94.771).

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

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

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

A fraude à lei, a meu ver, pode também ser um eficaz instrumento para confrontar o assunto¹⁵. Sobretudo, quando se percebe que ela desfruta do mesmo status de “hipótese de invalidade do negócio jurídico” no novo Código Civil (artigo 166, VI). Por outro lado, o abuso de direito parte de pressupostos que me parecem insuperáveis diante da concepção filosófica que adoto para a teorização dos conflitos normativos¹⁶. Entretanto, este não é o espaço adequado para tais digressões. A exposição supra já é suficiente para os propósitos do presente voto.

- Das operações constatadas no presente processo:

Delineado o fenômeno dos planejamentos tributários e minha adesão à tese de sua inoponibilidade ao Fisco quando formados por negócios jurídicos de propósito preponderantemente marcado pela economia tributária, afigura-me, agora, oportuno investigar as operações constatadas no presente processo. Para isso, vale reprisar os principais aspectos do conjunto probatório reunido pela fiscalização e confrontá-los com as alegações trazidas pelas recorrentes.

¹⁵ Cf. Marciano Seabra de Godoi, "A figura da fraude à lei tributária prevista no parágrafo único do art. 116 do CTN". Revista Dialética de Direito Tributário, nº 68, 2001, pp. 101 a 123; e "A figura da fraude à lei tributária na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal". Revista Dialética de Direito Tributário, nº 79, 2002, pp. 75 a 85.

¹⁶ Cf. Ricardo Marozzi Gregório, "Preços de Transferência: Arm's Length e Praticabilidade". São Paulo: Quartier Latin, p. 225.

Do que se relatou, a fiscalização foi motivada pela percepção, no âmbito da Receita Federal, de que o IRPJ e a CSLL apurados pela empresa contribuinte caíram de um valor aproximado de R\$ 2,7 milhões, em 2007, para algo em torno de R\$ 0,26 milhões, em 2009. Sem embargo, o faturamento da empresa, no mesmo período, havia aumentado de R\$ 160 milhões para R\$ 211 milhões. Portanto, uma brutal redução da carga tributária sem uma correspondente redução da atividade empresarial.

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

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

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

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

A bem da verdade, para um cálculo mais exato da real economia tributária, haveria que se considerar também os demais tributos envolvidos, como o PIS e a COFINS, por exemplo, os quais possuem características distintas nas diferentes empresas (aproveitamento dos créditos da não cumulatividade pela empresa contribuinte, conforme relatado às fls. 120, e obrigatoriedade de apuração segundo o regime cumulativo pelas outras duas empresas como consequência da opção pelo lucro presumido). Nada obstante, a vantagem alcançada com o IRPJ e a CSLL dificilmente seria revertida pelos demais tributos.

Logo de início, a fiscalização verificou que aquelas duas empresas não possuíam estruturas físicas e operacionais condizentes com empresas semelhantes que efetivamente atuem nos respectivos mercados. Tal situação ficou ainda mais exposta com os argumentos utilizados para contraditar aquela verificação ainda no curso do procedimento

fiscal, os quais só reforçavam a tese de que se tratavam de empresas com o propósito de viabilizar a economia tributária engendrada. Assim, por exemplo, no tocante à HAF Empreendimentos, forneceu-se documentação de despesas realizadas com obras nos próprios imóveis locados (ou que estavam sendo preparados para locação) junto à empresa contribuinte. Por sua vez, relativamente à HAF Locadora, informou-se que bastavam seus próprios sócios (os mesmos das empresas contribuinte) para a execução de suas atividades operacionais, pelo que recebiam pró-labores no valor de um salário mínimo.

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

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

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

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

Um outro aspecto que desperta a atenção e que é fundamental para a qualificação do planejamento empreendido foi a transferência dos bens imóveis para a titularidade da HAF Empreendimentos. Pelo que foi relatado (fls. 139 e 140), nas escrituras de compra e venda, foi firmada a falsa declaração de que os preços pactuados já haviam sido quitados. Todavia, a própria contabilidade da empresa contribuinte destacava que os respectivos valores tinham sido lançados como dívidas da empresa adquirente dos imóveis (a

HAF Empreendimentos). A falsidade pôde depois ser comprovada quando foi providenciado um cheque com o objetivo de dar a quitação dos valores transacionados após o início do procedimento de fiscalização (cf. fls. 181 e 182).

Sobre as operações de transferência dos imóveis, a recorrente apenas afirma que há regularidade nos instrumentos formais e materiais que ampararam essas operações, que inexistem vedação legal para que os imóveis sejam transferidos com base no valor contábil, que não compete à fiscalização questionar a forma com que se concretizou o pagamento à época das respectivas escrituras e que o valor do ITBI não é parâmetro para eventual imputação fiscal. Portanto, não enfrentou a questão crucial do falseamento das informações fornecidas acerca da quitação dos imóveis transferidos.

Além disso, diversas constatações apontam para uma informalidade excessiva no relacionamento das empresas locadoras com a empresa contribuinte. Nesse sentido, por exemplo: a utilização, sem contrapartida financeira, da estrutura física e operacional desta última; a assinatura de contratos e recibos desprovidos de qualquer preocupação formal; a emissão de recibos de pagamentos de aluguéis datados em meses para os quais inexistia a contratação dos respectivos bens; a realização de empréstimos sem previsão de juros ou outra forma de correção; e a contabilização de pagamentos via contas de caixa, sugerindo o uso excessivo de dinheiro em espécie sem a devida comprovação da origem.

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

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

- Da qualificação das operações empreendidas:

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

Há que se investigar, então, se os negócios jurídicos que consolidaram as operações empreendidas tiveram o propósito preponderante de gerar as despesas que foram deduzidas nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Em outras palavras, o planejamento tributário engendrado pode ser oponível ao fisco?

Apesar de todo o esforço argumentativo construído em sede de recurso, não identifiquei outro motivo que possa prevalecer sobre a questão da economia tributária. A transferência do acervo patrimonial para outras empresas do mesmo grupo econômico poderia até ser justificada por razões de melhoria das práticas gerenciais ou de aproveitamento de oportunidades financeiras. Por exemplo, talvez fosse mais racional que uma empresa do grupo concentrasse a administração e manutenção dos bens componentes daquele acervo. Contudo, isso não justifica que também ocorra a transferência dos lucros gerados nas empresas operacionais mediante a fixação de preços de aluguéis em patamares bastante superiores aos custos de depreciação que antes eram apropriados. Numa situação como essa, o normal é que os gastos com administração e manutenção dos bens sejam rateados em acordos de compartilhamento de custos.

Os diversos elementos probatórios constatados pela fiscalização são importantes para fortalecer a convicção de que a economia tributária foi o propósito preponderante de toda a operação. Isoladamente, podem até ser questionados pelas recorrentes. Entretanto, quando reunidos, desvelam a dissonância entre a causa real e a causa típica dos negócios jurídicos engendrados. A transferência dos bens não foi motivada por razões de melhoria das práticas gerenciais ou de aproveitamento de oportunidades financeiras. Como já se disse, nesse caso não se justifica a locação dos bens transferidos. Por outro lado, também está claro que as empresas locadoras não foram criadas para atuarem no ramo locatício. Falta-lhes uma atuação efetiva no mercado.

Numa primeira aproximação, poder-se-ia dizer, então, que há um planejamento tributário inoponível ao Fisco. E isso, diante de tudo o que foi dito sobre o assunto, já é suficiente para não se cogitar das nulidades alegadas pela empresa contribuinte em sede de razões preliminares. Afinal, a detalhada descrição factual dos acontecimentos e das consequências apontadas revelou que, apesar de todas as formatações jurídicas adotadas, para o Fisco, os valores contabilizados como aluguéis dos bens locados pela empresa contribuinte não deveriam ter impacto na apuração do lucro tributável. Trata-se da sua interpretação dos fatos, com a consequente subsunção na regra-matriz de incidência tributária. E, como vimos, trata-se de procedimento respaldado pela jurisprudência dessa Casa. Portanto, são descabidas as alegações de que faltou a indicação da norma que teria amparado a atuação (§ único do artigo 116 do CTN), de que não há norma expressa para as aventadas “práticas orquestradas”, de que o enquadramento legal foi definido com base em dispositivos genéricos, de que seria necessária decisão judicial para a desconsideração da personalidade jurídica e de que houve equivocada interpretação econômica do direito tributário. Não se pode nem mesmo concordar com a crítica de que houve inovação da imputação fiscal pela decisão recorrida porque esta nada mais fez do que identificar normas que amparam o procedimento fiscal que impôs à matéria fática uma consequência tributária distinta daquela que seria obtida considerando as formas jurídicas adotadas. Aliás, isso nada mais é do que aqui também se faz em segunda instância.

Não obstante a possibilidade de o caso ser tratado como mero planejamento tributário inoponível ao Fisco, verifico que houve uma circunstância capaz de deslocar a qualificação das operações empreendidas para o campo das práticas evasivas. Trata-se do falseamento das informações contidas nas escrituras de compra e venda, segundo as quais os

pagamentos dos valores estabelecidos na transferência dos bens imóveis já teriam sido quitados. Como já ressaltado, isso contrastava com a contabilidade da empresa contribuinte que sugeria que não houve dispêndios nessas transferências ao indicar que os respectivos valores representavam dívidas da empresa adquirente.

Quando a fiscalização questionou a forma de liquidação dos pagamentos, talvez num ímpeto de corrigir a grave falha do planejamento, foram apresentados um contrato de promessa de compra e venda, datado de 20/04/2008, e a cópia de um cheque emitido pela empresa adquirente (HAF Empreendimentos), datado de 05/07/2011, no valor de R\$ 5.612.274,13. Tal contrato, desprovido de qualquer formalidade, tal como seu registro em cartório, contradiz as escrituras de compra e venda lavradas em meses seguinte do mesmo ano de 2008. Isso porque nele foi estipulado que a totalidade dos imóveis transferidos seriam pagos, coincidentemente no mesmo valor do cheque emitido, no prazo de até quarenta e oito meses. Todas esses acontecimentos foram relatados pela fiscalização de fls. 138 a 140 e 181 a 184. Os documentos citados foram juntados de fls. 1082 a 1131.

Ou seja, ao que tudo indica, não fossem os questionamentos da fiscalização, nunca ocorreria o pagamento pela transferência da propriedade dos bens imóveis.

Há poucas linhas, firmou-se que o conceito de simulação pode ser orientado pelo vício de vontade ou pelo vício de causa. São duas situações claramente distintas.

Na simulação por vício de vontade, há o requisito do falseamento ou manipulação de aspectos relevantes dos negócios jurídicos. As partes declaram algum aspecto que seja falso, portanto, uma vontade aparente ou simulada (simulação absoluta), ou algum aspecto que tem por objeto encobrir outro de natureza diversa, portanto, uma vontade aparente ou simulada que encobre uma vontade real ou dissimulada (simulação relativa ou dissimulação). Trata-se, com efeito, das hipóteses em que se concretizam condutas como a sonegação ou a fraude penais. Estamos fora do campo dos planejamentos tributários propriamente ditos.

Por outro lado, na simulação por vício de causa, situações em que se verificam os planejamentos tributários inoponíveis ao Fisco, inexistem condutas maculadas pelo falseamento ou manipulação de aspectos relevantes dos negócios jurídicos. As partes deixam às claras as formas jurídicas empregadas.

Assim, diante do falseamento de informações verificado no presente caso, há que se superar sua qualificação como mero planejamento tributário inoponível ao Fisco e deslocá-la para o campo da evasão tributária, com todas as consequências que lhe são inerentes.

E é nessa seara que se deve enfrentar as alegações da empresa contribuinte segundo as quais seria descabida a aplicação da multa qualificada de 150% se não restar comprovado o evidente intuito de cometer um ato ilícito.

Como se viu, o ilícito foi conscientemente cometido. Aspectos relevantes dos negócios jurídicos empreendidos, quais sejam, os pagamentos das transferências dos bens imóveis para a titularidade da HAF Empreendimentos, foram falseados.

A hipótese de qualificação da multa aplicada está contida no artigo 44, I, e seu § 1º, da Lei nº 9.430/96¹⁷, *verbis*:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Por sua vez, os referidos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 são os que abaixo se reproduz:

Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

¹⁷ A redação original desse dispositivo, abaixo transcrita, apesar de um pouco distinta, não altera o entendimento pronunciado na sequência.

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Portanto, a qualificação (duplicação) da multa não decorre de nova infração. Ela surge quando a falta de pagamento ou recolhimento, a falta de declaração ou a declaração inexata estiver associada a uma das condutas típicas definidas como sonegação, fraude ou conluio. Tais condutas supõem a inequívoca constatação de dolo, elemento essencial do tipo, no seu mais puro sentido penal.

Em minha opinião, o falseamento consciente de informações, excetuando aquele que exclui ou modifica características essenciais do fato gerador (a segunda hipótese da fraude), mas que, ainda assim, está relacionado com sua ocultação, recai no campo da sonegação. Ou seja, é uma ação dolosa que impede ou retarda o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Como consequência, entendo que é cabível a qualificação da multa nessas situações.

- Das demais questões levantadas pela empresa contribuinte:

A empresa contribuinte alegou que aproveitou créditos, na apuração da COFINS não cumulativa, referentes aos dispêndios mensais com aluguéis. Como a fiscalização manteve incólume tais créditos, entende que haveria incoerência com o procedimento que glosou as correspondentes despesas na apuração do IRPJ.

O fato de uma mesma conduta representar infrações na apuração de tributos diferentes não vincula a Administração no sentido de efetuar autuações relativamente a todos esses tributos. A definição dos procedimentos de fiscalização é uma atividade discricionária. O auditor-fiscal pode ser incumbido de proceder a fiscalização de um só tributo num determinado contribuinte. Se verificar irregularidades relativamente a outros tributos, deve representar à Administração para que esta, na sua prerrogativa discricionária, decida sobre a oportunidade e conveniência de ampliação ou abertura de nova fiscalização.

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

Contudo, o procedimento da fiscalização foi bastante claro. Ao incluir essas receitas na apuração da empresa contribuinte, descontou os correspondentes tributos devidos que haviam sido apurados na sistemática do lucro presumido pelas empresas locadoras. Como se sabe, para as atividades locatícias, a presunção do lucro é de 32%, sendo, portanto, admitida uma despesa presumida de 68%. Caso a recorrente, de fato, se sentisse prejudicada com esse

coeficiente de presunção, poderia ter apresentado os comprovantes das despesas efetivamente

incorridas com a administração e manutenção dos bens locados. Seria seu direito obter uma maior dedução, uma vez que o regime de apuração foi deslocado para o lucro real. Entretanto, a simples menção ao fato, em três econômicos parágrafos, não passa de mera tentativa de desqualificação do trabalho fiscal.

Outro ponto levantado refere-se à ausência do valor equivalente a R\$ 85.166,08, relativo a um auto de infração lavrado exclusivamente para a compensação indevida de base negativa da CSLL (fato gerador 30/06/2010), no documento intitulado “Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário” anexado às fls. 2 do processo.

Tal ausência não resultaria em nenhum prejuízo ao lançamento, visto que se trata de documento informativo meramente complementar, sem maiores funções processuais. Ainda assim, equivocou-se a recorrente, pois esse documento foi gerado exclusivamente para essa parte da autuação e foi incluída às fls. 101 do processo.

Um questionamento mais consistente é o que argumenta contra a aplicação da multa isolada em razão da concomitância com a multa de ofício.

Com relação a este tema, sigo o entendimento majoritário da Câmara Superior de Recursos Fiscais que rejeita a aplicação simultânea da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário. Isso porque o não pagamento das estimativas é apenas uma etapa preparatória da execução da infração. Como as estimativas caracterizam meras antecipações dos tributos devidos, a concomitância significaria dupla imposição de penalidade sobre a mesma infração, qual seja, o descumprimento de uma obrigação principal de pagar tributo.

Nesse sentido, pela clareza da argumentação empreendida, peço vênia para reproduzir trecho, conquanto extenso, do voto proferido pela ilustre Conselheira Karem Jureidini Dias no julgamento realizado em 15/08/2012 (*Acórdão nº 9101-01.455*):

A MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES

A multa isolada, aplicada por ausência de recolhimento de antecipações, é regulada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, *verbis*¹⁸:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

(...)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

¹⁸ Redação Original:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente.

(...)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.”

A norma prevê, portanto, a imposição da referida penalidade quando o contribuinte do IRPJ e da CSLL, sujeito ao Lucro Real Anual, deixar de promover as antecipações devidas em razão da disposição contida no artigo 2º da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

“Art.2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

§1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§1º e 2º do artigo anterior.

§4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo.”

A natureza das antecipações, por sua vez, já foi objeto de análise do Superior Tribunal de Justiça, que manifestou entendimento no sentido de considerar que as

antecipações se referem ao pagamento de tributo, conforme se depreende dos seguintes julgados:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. CSSL. RECOLHIMENTO ANTECIPADO. ESTIMATIVA. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.

1. *“É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96” (AgRg no REsp 694278RJ, relator Ministro Humberto Martins, DJ de 3/8/2006).*

2. *A antecipação do pagamento dos tributos não configura pagamento indevido à Fazenda Pública que justifique a incidência da taxa Selic.*

3. *Recurso especial improvido.”*

(Recurso Especial 529570 / SC Relator Ministro João Otávio de Noronha Segunda Turma Data do Julgamento 19/09/2006 DJ 26.10.2006 p. 277)

“AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO CSSL APURAÇÃO POR ESTIMATIVA PAGAMENTO ANTECIPADO OPÇÃO DO CONTRIBUINTE LEI N. 9430/96.

É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96. Precedentes:

REsp 492.865/RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ25.4.2005 e REsp 574347/SC, Rel. Min. José Delgado, DJ 27.9.2004. Agravo regimental improvido.”

(Agravo Regimental No Recurso Especial 2004/01397180 Relator Ministro Humberto Martins Segunda Turma DJ 17.08.2006 p. 341)

Do exposto, infere-se que a multa em questão tem natureza tributária, pois aplicada em razão do descumprimento de obrigação principal, qual seja, falta de pagamento de tributo, ainda que por antecipação prevista em lei.

Debates instalaram-se no âmbito desse Conselho Administrativo sobre a natureza da multa isolada. Inicialmente me filiei à corrente que entendia que a multa isolada não poderia prosperar porque penalizava conduta que não se configurava obrigação principal, tampouco obrigação acessória. Ou seja, mantinha o entendimento de que a multa em questão não se referia a qualquer obrigação prevista no artigo 113 do Código Tributário Nacional, na medida em que penalizava conduta

Neste passo, até o encerramento do ano-calendário o que se tem por tributo devido é o IRPJ e a CSLL, apurados conforme cálculo previsto para antecipação. Já após o encerramento do ano-calendário e apuração do IRPJ e CSLL pelo lucro real, não há como negar que o montante do tributo devido é aquele definitivamente apurado, após as adições, exclusões e compensações previstas em lei.

Considerando que o IRPJ e a CSLL são auferidos ao final do ano-calendário, sendo provisório o montante calculado nas antecipações, conclui-se que:

i) Quando a multa isolada é aplicada durante o ano-calendário, a base é o tributo até então apurado, conforme cálculo das antecipações, já que outro não existe a substituí-lo por definitividade naquele momento.

ii) Quando a multa isolada é imputada após o encerramento do ano-calendário e apuração definitiva do tributo devido, sem dúvida a hipótese de aplicação é a mesma, falta de recolhimento das antecipações, não obstante, sua base de incidência terá por limite o valor do tributo definitivamente apurado.

Nem há que se imaginar que se nega vigência à norma em questão. O que ocorre é a eliminação, pela interpretação, de eventual contrariedade. Ressalte-se que não se trata sequer de contradição, mas de mera e aparente contrariedade. Isto porque, tanto a multa isolada, quanto a multa de ofício têm seu lugar, bem como a multa isolada pode ser aplicada inclusive após o encerramento do ano-calendário, mas, em se tratando de multa de natureza tributária, a base é o tributo que deixou de ser recolhido. Este tributo – IRPJ e CSLL – é aquele apurado conforme cálculo de antecipação até o encerramento do período e é aquele apurado pelo lucro real após o encerramento do período.

Neste ponto, peço vênica para novamente transcrever trecho do voto do brilhante Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, proferido no julgamento do recurso nº 105-139.794, já mencionado anteriormente, *verbis*:

“(...) Vale dizer, após o encerramento do período, o balanço final (de dezembro) é que balizará a pertinência do exigido sob a forma de estimativa, pois esse acumula todos os meses do próprio ano-calendário.

Nesse momento, ocorre juridicamente o fato gerador do tributo e pode-se conhecer o valor devido pelo contribuinte. Se não há tributo devido, tampouco há base de cálculo para se apurar o valor da penalidade.(...)”

Se o lançamento é efetuado antes do fim do exercício – portanto antes dos ajustes / apuração do lucro, base de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos – a base para imposição da sanção é aquela devida por antecipação e calculada até aquele momento. Naquele momento, inclusive, não há autorização para constituição de obrigação principal definitiva – tributo – especialmente porque o mesmo ainda não se quantificou definitivamente porque não concluído o fato gerador. Nestes termos dispõe o *caput* do artigo 15 da Instrução Normativa nº 93/97, *verbis*:

“Art. 15. O lançamento de ofício, caso a pessoa jurídica tenha optado pelo pagamento do imposto por estimativa, restringir-se-á à multa de ofício sobre os valores não recolhidos.”

De outra feita, em momento posterior ao encerramento do ano-calendário, já existe quantificação do tributo devido definitivamente pelos ajustes determinados em legislação de regência, então esta é a limitação ao critério quantitativo da imposição de multa isolada.

Vale destacar a lição de Marco Aurélio Greco a respeito do tema, *verbis*:

“(...) mensalmente o que se dá é apenas o pagamento por imposto determinado sobre base de cálculo estimada (art. 2º, caput), mas a materialidade tributada é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano (art. 3º do art. 2º). Portanto, imposto e contribuição verdadeiramente devidos, são apenas aqueles apurados ao final do ano. O recolhimento mensal não resulta de outro fato gerador distinto do relativo período de apuração anual; ao contrário, corresponde a mera antecipação provisória de um recolhimento, em contemplação de um fato gerador e uma base de cálculo positiva que se estima venha ou possa vir a ocorrer no final do período. Tanto é provisória e em contemplação de evento futuro que se reputa em formação – e que dele não pode se distanciar – que, mesmo durante o período de apuração, o contribuinte pode suspender o recolhimento se o valor acumulado pago exceder o valor calculado com base no lucro real do período em curso (art. 35 da Lei nº 8.891/95)”. (In: “Multa Agravada em Duplicidade” São Paulo, Revista Dialética de Direito Tributário nº 76, p. 159).

Tampouco é de se questionar esta interpretação com base no fato de que a multa em questão é aplicável até mesmo em casos de apuração de base negativa da CSLL e de prejuízo fiscal no ano-calendário correspondente, conforme dispõe a alínea “b”, do inciso II, do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, anteriormente capitulado no § 1º do citado artigo.

O direito, *in casu*, deve ser analisado à luz da relação de coordenação existente entre a norma veiculada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b” da Lei nº 9.430/96 e aquela veiculada pelo artigo 39, parágrafo segundo, da Lei nº 8.383/91, *verbis*:

“Art. 39. As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão optar pelo pagamento, até o último dia útil do mês subsequente, do imposto devido mensalmente, calculado por estimativa, observado o seguinte:

(...)

§ 2º A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto mensal estimado, enquanto balanços ou balancetes mensais demonstrarem que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto calculado com base no lucro real do período em curso.(...)”

Referido dispositivo, conforme é possível constatar, autoriza que o contribuinte interrompa ou reduza os pagamentos devidos por antecipação desde que **demonstre, por meio de balancete mensal, que o valor da estimativa anteriormente**

paga e, portanto, acumulada no período, excede o valor do tributo apurado com base no lucro ajustado no período em curso.

Assim, a exegese que se extrai dos comandos legais contidos no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, mesmo após as alterações inseridas pela Lei nº 11.488/07, é aquela segundo a qual o lançamento da multa isolada pode ser feito em duas hipóteses:

(i) Antes da apuração do tributo devido no balanço do final do ano-calendário, quando a base para a imposição da multa observará um dos seguintes critérios: (i.1) o valor correspondente às antecipações não pagas calculadas a partir da margem setorial (o percentual definido em lei) da receita bruta acumulada; ou (i.2) o valor correspondente às antecipações não pagas calculadas a partir do balanço de redução ou suspensão (neste último caso, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL).

(ii) Após a apuração do tributo devido no balanço do final do ano-calendário, somente se ficar constatado que houve parcela daquele tributo devido que deixou de ser paga na forma de antecipação (quando deveria ter sido paga nesta forma), mas foi paga no ajuste. A base para a imposição da multa corresponderá exatamente ao valor da mencionada parcela. Não se admite, por óbvio, que tal base supere o valor do tributo devido apurado.

A impossibilidade de lançamento da multa isolada concomitantemente com a multa proporcional é explicada na sequência do voto:

CONCOMITÂNCIA DA MULTA ISOLADA E DA MULTA DE OFÍCIO

Por tudo quanto exposto na interpretação da norma que dispõe sobre a multa isolada em razão do não pagamento, ou pagamento a menor de antecipações, conclui-se que esta é devida e calculada sobre a obrigação principal até então apurada. O mesmo ocorre com a multa de ofício que acompanha o lançamento referente à totalidade ou diferença de tributo que deixou de ser constituído pelo contribuinte, ao final do ano-calendário.

Verifico identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias, pois ambas alcançam o contribuinte – sujeito passivo – e têm por critério material o descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido.

Inevitável, portanto, concluir-se que impor sanção pelo não recolhimento do tributo apurado conforme lançamento de ofício que apura IRPJ e CSLL devidos ao final do ano-calendário e impor sanção pelo não recolhimento ou recolhimento a menor das antecipações devidas, relativamente aos mesmos tributos, é penalizar o mesmo contribuinte duas vezes por ter deixado de recolher integralmente o tributo devido. Portanto, nestes casos, uma penalidade é excluyente da outra.

Se o que prevalece para fins de quantificação da obrigação principal é o valor decorrente da apuração final, consolidada e definitiva do tributo – justamente porque as antecipações são apurações provisórias do mesmo tributo – também assim deve ser em relação a aplicação das penalidades: prevalece a multa aplicada quando o contribuinte não recolhe o tributo devido em conformidade com a apuração

definitiva. 200-2 de 24/08/2001

Além disso, é inegável que no caso em análise a aplicação da multa isolada é mera penalização de conduta meio de deixar de recolher tributo, uma vez que, por meio do mesmo lançamento, foi constituída, também, multa de ofício pelo não recolhimento de tributo apurado quando da consolidação da obrigação principal devida no exercício e não constituída/recolhida pelo contribuinte.

Neste ponto vale destacar outro trecho do bem elaborado voto proferido pelo Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, em julgamento já referido, realizado nesta mesma Turma, a respeito da matéria ora sob análise, tratando do princípio da consunção da conduta-meio pela conduta-fim, *verbis*:

“Quando várias normas punitivas concorrem entre si na disciplina jurídica de determinada conduta, é importante identificar o bem jurídico tutelado pelo Direito. Nesse sentido, para a solução do conflito normativo, deve-se investigar se uma das sanções previstas para punir determinada conduta pode absorver a outra, desde que o fato tipificado constitui passagem obrigatória de lesão, menor, de um bem de mesma natureza para a prática da infração maior.

No caso sob exame, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda.

Com efeito, o bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. Assim, a interpretação do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa que o ilícito principal. É o que os penalistas denominam “princípio da consunção”. (Recurso do Procurador nº 105139.794– Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – Rel. Marcos Vinícius Neder de Lima – Sessão de 04/12/2006)

Adicionalmente, vale notar que é possível valorar as duas penalidades e estabelecer qual delas deve ser aplicável porque, em casos como o ora analisado, senão em razão da identidade de critérios pessoal e material das duas penalidades, ou por força da impossibilidade de se apenar conduta meio e conduta fim, também porque a lei que estabelece as referidas multas não determina expressamente que deve haver concomitância.

A lei não estabelece concomitância, não se tratando *in casu* de contradição. E como não há determinação legal de que ambas sejam aplicadas, o que vemos é um caso de aparente contrariedade. Ou seja, há aplicação normativa por excludência, segundo o que se determina a aplicação de uma ou de outra penalidade, a depender do caso, da valoração do bem maior a ser protegido, e das condutas incorridas pelo contribuinte. Se somente houve falta de recolhimento das antecipações esta é a conduta fim. Se, por outro lado, o contribuinte além de não recolher as antecipações,

também deixou de constituir/recolher o tributo devido conforme a apuração definitiva, ocorrida após o encerramento do ano-calendário, então aquela é conduta-meio desta que é a conduta-fim.

Destarte, há concomitância se multas isolada e proporcional forem aplicadas como consequência da não antecipação de parcela do tributo devido que também não foi paga no ajuste. Isso ocorre, por exemplo, quando se verifica uma omissão de receita. A receita excluída no cálculo da estimativa é uma etapa preparatória do não pagamento do tributo devido no balanço final do mesmo ano-calendário. O mesmo fenômeno ocorre quando se efetua uma glosa de despesa que havia sido incluída no cálculo da estimativa apurada em balanço de suspensão ou redução. O impacto que a não antecipação causa na apuração do tributo devido é devidamente penalizado pela multa proporcional.

No caso em apreço, a fiscalização lançou as multas isoladas pelo não pagamento das estimativas calculadas com a exclusão das despesas glosadas nos balancetes mensais. Essas mesmas despesas impactaram a apuração feita pela fiscalização do tributo devido no final do ano-calendário. Trata-se, portanto, de concomitância.

Assim, concluo que as multas isoladas devem ser canceladas.

A empresa contribuinte também alegou que houve decadência parcial em relação aos fatos geradores referentes aos meses de janeiro a outubro de 2007 porque a ciência do lançamento só ocorreu em novembro de 2012.

Essa alegação não faz sentido para os tributos lançados, o IRPJ e a CSLL. Isso porque, em 2007, optou-se pela apuração anual, com o fato gerador ocorrendo em dezembro daquele ano. E foi a partir desse fato gerador que se fez o lançamento.

Destarte, a alegação só tem cabimento para as multas isoladas pelo não recolhimento de estimativas, as quais foram aplicadas, relativamente aos anos-calendário de 2007 e 2008, com periodicidade mensal, para os fatos geradores iniciados a partir de setembro de 2007. Nada obstante, como já ressaltado, afastei a aplicação dessas multas, pelo que, é desnecessária a apreciação de tal mérito.

- Das responsabilidades tributárias apontadas:

As pessoas apontadas como responsáveis tributários, em seus recursos, fazem questionamentos acerca do fato de que algumas delas não pertenciam, à época dos fatos geradores, do quadro social de uma ou outra das empresas envolvidas nas operações engendradas. Nesse sentido, argumentam (i) que as recorrentes ALEX SANDRO COELHO DINIZ, FÁBIO COELHO DINIZ, HÉLTON COELHO DINIZ, HENRIQUE MULFORD COELHO DINIZ e HERCÍLIO ARAÚJO DINIZ não participavam da composição societária da contribuinte durante o período autuado, apenas figuravam como sócias das outras empresas envolvidas; e (ii) que as recorrentes ANDRÉ LUIZ COELHO DINIZ e HERCÍLIO ARAÚJO DINIZ FILHO participavam exclusivamente da composição societária da contribuinte durante o período autuado, sem participação e/ou gerência nas duas outras empresas envolvidas.

Ademais, sustentam que não houve comprovação efetiva de dolo ou culpa na conduta fraudulenta e/ou simulada imputada e que os artigos 124 e 135, III, do CTN, indicados pela fiscalização e corroborados pela decisão recorrida, são inaplicáveis ao caso.

O fato de algumas daquelas pessoas físicas não compor o quadro societário de uma ou outra das empresas envolvidas nas operações engendradas à época dos fatos geradores não é suficiente para afastar sua responsabilidade tributária. Isso porque, como foi ressaltado, a empresa contribuinte e a empresa HAF Empreendimentos foram os personagens dos atos ilícitos contidos nas operações orquestradas. A transferência dos bens imóveis foi decisão, ainda que meramente culposa, dos sócios administradores das duas partes.

A necessidade de mera culpa para a caracterização do ato ilícito exigido pelo artigo 135 do CTN foi bem esclarecida no Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009, *verbis*:

59. A respeito da necessidade de presença de ato doloso por parte do administrador ou da suficiência da presença de culpa, deve-se observar que, ao contrário do que defende parte da doutrina, a jurisprudência maciça do STJ exige tão-só a presença de “infração de lei” (= ato ilícito), a qual, pela teoria geral do Direito, pode ser tanto decorrente de ato culposos como de ato doloso (não obstante alguns poucos acórdãos referirem expressamente à necessidade de prova do dolo, em contraposição à imensa maioria que exige somente a culpa). Logo, se a lei e a jurisprudência não separaram as hipóteses de culpa em sentido estrito e dolo, tanto um quanto outro elemento subjetivo satisfaz a hipótese do art. 135 do CTN. Em verdade, o Direito Tributário preocupa-se com a externalização de atos e fatos, não possuindo espaço para a persecução do dolo; basta a culpa.

Ademais, a tentativa de correção da falha do planejamento (elaboração da promessa de compra e venda e emissão do cheque pela HAF Empreendimentos) foi executada em momento bem posterior, quando, segundo informação contida nos próprios recursos e confirmada pelos contratos sociais juntados aos autos (fls. 369 a 372 e 445 a 451), a configuração dos quadros societários já indicava o restabelecimento da participação das sete pessoas físicas nas duas empresas envolvidas.

É puro sofisma tentar, em cada recurso, alegar que não se poderia atribuir a responsabilidade tributária ao respectivo recorrente porque este não compunha o quadro societário de uma das empresas no período a que se referiu a autuação. Afinal, mesmo que qualquer dos sócios administradores não estivesse momentaneamente participando da composição societária de uma das empresas, a alegação cai por terra porque, no mesmo período, participava do quadro societário da outra.

Atos ilícitos, ou seja, a conduta infratora prevista no artigo 135 do CTN, com efeito, foram praticados por esses sócios administradores. Portanto, é, sim, cabível a responsabilização tributária de todos eles. E considero que é, de fato, solidária, à luz do que propõem o Parecer acima citado e a jurisprudência do STJ esposada no REsp nº 717.717/SP. Confira-se:

Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009:

89. Em verdade, a responsabilidade tributária imposta ao administrador em decorrência da prática de ato ilícito é, no que tange ao nascimento, à natureza e à cobrança, autônoma da responsabilidade (em sentido amplo) da pessoa jurídica contribuinte pelo pagamento do crédito tributário. O dever desta decorre de ato lícito: o fato jurídico tributário propriamente dito (evento econômico – produção, circulação ou detenção de riqueza). Já a responsabilidade daquele decorre de ato ilícito: a “infração de lei” prevista no *caput* do art. 135 do CTN. A hipótese normativa de nascimento dum obrigação é fato lícito; a doutra, fato ilícito. Em substância, as naturezas de ambas as obrigações são distintas. A obrigação do responsável é tributária tão-só mediatamente, pois a norma que a impõe remete seu prescritor à obrigação tributária *stricto sensu*. Em suma, trata-se de obrigações distintas, autônomas (nesses termos), atadas entre si simplesmente pelo *nexo de adimplemento*: o pagamento dum extingue a outra.

90. Assim, surgindo a responsabilidade do administrador-infrator, não temos *uma obrigação solidária* propriamente dita, senão *obrigações solidárias*. Explicamos. Não temos uma obrigação unitária com pluralidade de sujeitos passivos na relação jurídica. Temos, isto sim, duas ou mais obrigações, ligadas pelo vínculo da solidariedade. É o que a doutrina antiga chamava de solidariedade imprópria.

REsp nº 717.717/SP:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. DÉBITOS PARA COM A SEGURIDADE SOCIAL. REDIRECIONAMENTO. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LTDA). SOLIDARIEDADE. PREVISÃO PELA LEI 8.620/93, ART. 13. NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR CF, ART. 146, III, B). INTERPRETAÇÕES SISTEMÁTICA E TELEOLÓGICA. CTN, ARTS. 124, II, E 135, III. CÓDIGO CIVIL, ARTS. 1.016 E 1.052. VIOLAÇÃO AO ART. 535. INOCORRÊNCIA.

(...)

3. A solidariedade prevista no art. 124, II, do CTN, é denominada de direito. Ela só tem validade e eficácia quando a lei que a estabelece for interpretada de acordo com os propósitos da Constituição Federal e do próprio Código Tributário Nacional.

4. Inteiramente desprovidas de validade são as disposições da Lei nº 8.620/93, ou de qualquer outra lei ordinária, que indevidamente pretenderam alargar a responsabilidade dos sócios e dirigentes das pessoas jurídicas. O art. 146, inciso III, b, da Constituição Federal, estabelece que as normas sobre responsabilidade tributária deverão se revestir obrigatoriamente de lei complementar.

5. O CTN, art. 135, III, estabelece que os sócios só respondem por dívidas tributárias quando exercerem gerência da sociedade ou qualquer outro ato de gestão vinculado ao fato gerador. O art. 13 da Lei nº 8.620/93, portanto, só pode ser aplicado quando

presentes as condições do art. 135, III, do CTN, não podendo ser interpretado, exclusivamente, em combinação com o art. 124, II, do CTN.

6. O teor do art. 1.016 do Código Civil de 2002 é extensivo às Sociedades Limitadas por força do prescrito no art. 1.053, expressando hipótese em que os administradores respondem solidariamente somente por culpa quando no desempenho de suas funções, o que reforça o consignado no art. 135, III, do CTN.

7. A Lei 8.620/93, art. 13, também não se aplica às Sociedades Limitadas por encontrar-se esse tipo societário regulado pelo novo Código Civil, lei posterior, de igual hierarquia, que estabelece direito oposto ao nela estabelecido.

As recorrentes reclamam também que a indicação dos ilícitos, necessária para caracterização das reponsabilidades tributárias, não figurou de forma expressa na autuação. Segundo elas, isso seria suficiente para que se declare a nulidade do lançamento para fins da imputação das responsabilidades tributárias.

Contudo, como já destacado, a descrição dos ilícitos consta nos autos relatada pela fiscalização de fls. 138 a 140 e 181 a 184. Os documentos citados nesse relato foram juntados de fls. 1082 a 1131. O próprio enquadramento legal previsto nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64 consta transcrito no relatório fiscal (fls. 218 e 219).

Já a responsabilização solidária das empresas HAF Empreendimentos e HAF Locadora foi imputada com base na verificação do interesse comum que detinham na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal (artigo 124, I, do CTN).

O interesse comum é um conceito indeterminado que exige construção jurisprudencial. De imediato, impõe-se a consagrada interpretação segundo a qual ocorre tal hipótese quando duas ou mais pessoas se instalam no mesmo lado da relação obrigacional escolhido pelo legislador para a configuração da sujeição passiva tributária (exemplo clássico dos coproprietários de um imóvel em relação ao IPTU). Além disso, o STJ cristalizou o entendimento de que o fato de haver empresas que pertençam ao mesmo grupo econômico, por si só, não enseja a responsabilidade solidária (AgRg no REsp nº 1.102.894, AgRg no Ag nº 1.055.860, REsp nº 834.044, REsp nº 1.001.450). Portanto, em situações semelhantes, há que se demonstrar algo mais do que a mera pertinência dentro do grupo econômico.

No presente caso, entendo que houve tal demonstração na medida em que essas sociedades foram parte fundamental de todo o arcabouço jurídico criado pela empresa contribuinte, sendo, inclusive, beneficiárias de recursos financeiros (via empréstimos e pagamentos pelos bens locados) fornecidos por esta última. Constata-se uma ligação umbilical entre atividades aparentemente independentes caracterizada pela confusão patrimonial, vinculação gerencial e coincidência de sócios administradores. Nesse mesmo sentido, o CARF já emitiu a seguinte decisão:

CONFUSÃO PATRIMONIAL. GRUPO ECONÔMICO.

Respondem solidariamente pelo crédito tributário as pessoas jurídicas integrantes do mesmo grupo econômico que são administradas pelos sócios de fato como se uma única empresa fossem, praticando conjuntamente fatos jurídicos tributários e compartilhando seus resultados econômicos.

(Acórdão nº 1101-000.927, de 07 de agosto de 2013)

Assim, concluo que estão corretas as responsabilidades tributárias apontadas.

Pelo exposto, dou provimento parcial aos recursos voluntários apenas para exonerar os créditos tributários referentes às multas isoladas aplicadas.

É como voto.

Documento assinado digitalmente.

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator

Declaração de Voto

Em que pese o extenso trabalho de investigação procedido pelo ilustre Relator, pede-se vênha para acompanhá-lo, quanto à matéria principal, por suas conclusões.

Conforme se depreende do voto condutor supra, o ilustre Relator entendeu ter havido planejamento tributário abusivo, de conteúdo simulatório (vício de vontade), ante o fato de a Contribuinte ter praticado atos que buscavam preponderantemente vantagem tributária com o uso de “declaração falsa” em um dos documentos os (atos) materializaram (escritura de venda e compra dos imóveis). Justificou seu entendimento, entre outros, pelos fatos de que (a) as empresas locadoras dos imóveis (que antes eram de propriedade da Contribuinte) fizeram opção pelo regime do lucro presumido, enquanto a Contribuinte permaneceu optante do lucro real; (b) o valor de locação era bastante superior ao montante correspondente à depreciação dos imóveis; e (c) teria havido falsa declaração na escritura de transferência dos imóveis que os valores correspondentes à venda e compra já teriam sido quitados (quando, em verdade, não estavam, conforme registro contábil das empresas locadoras e cheque emitido após o início do procedimento da fiscalização com o objetivo de dar quitação dos valores transacionados).

A par de se discordar em parte da teoria defendida pelo ilustre Relator a respeito dos planejamentos tributários, diga-se que o fato de a Contribuinte, optante pelo lucro real, ter alienado seus imóveis a empresas optantes pelo lucro presumido (ainda que do mesmo grupo econômico), de per si, não justifica a glosa de despesas dos aluguéis pagos. Também não é adequado dizer que o valor locatício deve corresponder ao valor da depreciação dos bens imóveis segundo a contabilidade da empresa alienante, sob pena de indedutibilidade, já que o preço do aluguel segue regras de mercado incompatíveis com a depreciação contábil dos

ativos, mormente quando considerada aquela contida na contabilidade da pessoa jurídica vendedora.

Diferentemente do quanto mencionado pelo ilustre Conselheiro Relator, a eficiência tributária é algo que deve ser sempre perseguido pelos contribuintes. É dever, e não faculdade, do administrador de uma companhia obter eficiência em todos os aspectos econômicos de sua empresa, inclusive o tributário, de enorme relevância nos dias atuais. O que não admite é que tal eficiência seja obtida por meio de atos viciados, simulados, sem conteúdo econômico, mormente quando praticados entre partes relacionadas.

Os fatos de a Contribuinte e as empresas compradoras terem regime de apuração diferenciado e buscarem economia tributária seriam irrelevantes no caso (a) se a venda dos bens realizada pela Contribuinte tivesse ocorrido com base em valores de mercado; (b) se o preço tivesse sido pago tempestivamente pelas empresas compradoras; (c) se a Contribuinte tivesse apurado e recolhido tributos sobre o ganho de capital correspondente; e (d) se as empresas compradoras tivessem prática comercial autônoma e desenvolvessem atividades imobiliárias, de locação, mediante adoção de preços de mercado, seja com empresas relacionadas, seja com terceiros, indistintamente. Estivessem presentes essas características na operação objeto desse processo administrativo, ou seja, tivessem sido praticados os atos alegados pela Contribuinte em sua plenitude econômica, as despesas com o pagamento do aluguel seriam legítimas, ante a eficácia dos negócios jurídicos (efetivamente) praticados.

Contudo, conforme exposto longamente no voto do ilustre Conselheiro Relator, a cujas razões ora se reporta, as circunstâncias acima sintetizadas não estão presentes no caso. Em apertado resumo, e a par dos demais fatos invocados pela Fiscalização para justificar a glosa das despesas de locação, (a) a Contribuinte vendeu seus bens móveis e imóveis por valor inferior ao de mercado e sequer recebeu tempestivamente o preço correspondente; (b) a Contribuinte não apurou tributos sobre ganho de capital, embora, como se disse, tenha vendido imóveis de valor bastante superior àqueles mantidos em sua contabilidade; (c) a autonomia das empresas compradoras em relação à Contribuinte é no mínimo controversa, conforme longamente demonstrado pelo ilustre Conselheiro Relator em seu voto condutor.

Em suma, considerada a ausência de conteúdo econômico nos atos de venda e compra praticados demonstrada pelos elementos dos autos, tem-se que, nada obstante a formalização respectiva, a Contribuinte não pretendeu vender, assim como as empresas compradoras efetivamente não compraram, os bens que geraram as despesas de locação objeto de glosa pelos lançamentos. Tais operações foram instrumentalizadas apenas pois realizadas entre partes relacionadas e suficientes para redução sensível da carga tributária da Contribuinte.

Nesse sentido, ante a artificialidade dos atos praticados com a finalidade precípua de gerar (indevida) economia tributária em favor da Contribuinte, justifica-se a manutenção dos lançamentos com a imposição da penalidade em percentual majorado, a teor do quanto disposto nos artigos 71 e 72 da Lei n. 4.502/64 c/c art. 44 da Lei n. 9.430/96.

Esses foram os fundamentos que justificaram o proferimento de voto “pelas conclusões” para manutenção da exigência fiscal em referência.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Guidoni Filho – Redator designado