

Personalidades Acadêmicas Homenageadas:

Augusto Malcher Meira (Instituto Silvio Meira - ISM)

Eduardo Vera-Cruz (Universidade de Lisboa - Portugal)

Raimundo Chaves Neto (Universidade de Lisboa - Portugal)

**O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO À LUZ DO PRINCÍPIO DA
ENTIDADE: UMA ANÁLISE ATRAVÉS DO ACÓRDÃO 1301-002.921
DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**

***THE TAX PLANNING IN LIGHT OF THE PRINCIPLE OF THE ENTITY:
AN ANALYSIS THROUGH THE JUDGMENT 1301-002.921 OF THE
ADMINISTRATIVE COUNCIL OF TAX APPEALS***

DEMÉTRIUS NICHELE MACEI

Doutor em Direito. Professor do Programa de Mestrado em Direito Empresarial e Cidadania pelo Centro Universitário Curitiba – UNICURITIBA.

JULIANO DEFFUNE FLENIK

Mestrado em Direito Empresarial e Cidadania pelo Centro Universitário Curitiba – UNICURITIBA.

RESUMO

O presente artigo visa analisar o planejamento tributário, à luz da separação patrimonial, fiscal e contábil, de empresas que possuam embora mesmos sócios, ou endereço, mas possuam segregação de contabilidade, e tenham atividades diferenciadas, respeitando o princípio da entidade. Tal princípio embora afeto diretamente ao espectro contábil vem sendo cada vez mais utilizado pelo direito tributário, como forma de esclarecer, o planejamento empresarial, daquelas empresas que necessitem de uma operacionalização mais específica de suas atividades, em detrimento do grau de especialidade que exerçam. Tal postura, extremamente hígida do ponto de vista empresarial, contábil, fiscal e tributário, vem sendo constantemente

Personalidades Acadêmicas Homenageadas:

Augusto Malcher Meira (Instituto Silvio Meira - ISM)

Eduardo Vera-Cruz (Universidade de Lisboa - Portugal)

Raimundo Chaves Neto (Universidade de Lisboa - Portugal)

atuada pelo fisco, o que invariavelmente, vem trazendo transtornos ao empresário, que se veem forçados a recorrer aos conselhos de recursos fiscais, para demonstrar a legalidade de suas operações.

PALAVRAS-CHAVE: Planejamento tributário; Princípio da Entidade; Elisão Fiscal.

ABSTRACT

The purpose of this article is to analyze tax planning, in the light of the tax and accounting separation of companies that have the same partners or address, but who are segregated by accounting, and have differentiated activities, respecting the principle of the entity. This principle, although affecting directly to the accounting spectrum, is increasingly being used by tax law, as a way of clarifying, business planning, those companies that need a more specific operationalization of their activities, to the detriment of the degree of specialty they carry out. This position, extremely healthy from a business, accounting, tax and tax point of view, has been constantly assessed by the tax authorities, which has invariably been causing inconvenience to the entrepreneur, who are forced to resort to fiscal resources boards to demonstrate legality of its operations.

KEYWORDS: Tax Planning; Entity Principle; Tax Elision.

INTRODUÇÃO

O planejamento tributário vem sendo cada vez mais usado pelas empresas como forma de racionalização de suas operações mercantis e empresariais, afim de dar dinamicidade à sua capacidade econômico-financeira, esfera está circunscrita além das barreiras do Direito Tributário.

Personalidades Acadêmicas Homenageadas:

Augusto Malcher Meira (Instituto Silvio Meira - ISM)

Eduardo Vera-Cruz (Universidade de Lisboa - Portugal)

Raimundo Chaves Neto (Universidade de Lisboa - Portugal)

Nesse espectro econômico, a atividade empresarial tenta otimizar sua renda e expectativa de lucro, conformando sua atividade, com as regras tributárias então vigentes, para que dentro, do espectro da legalidade possa gerar uma eficiência e equilíbrio de seu lucro, mantendo sua atividade fim hígida e equilibrada.

Dentro de nosso espectro tributário, as altas cargas de impostos ao sistema pátrio, revela, um desdobramento, econômico, que por sua vez, reflete uma maior concentração de esforços da atividade empresarial, em construir operações que possam refletir uma “eficiência tributária”¹ maior.

Assim, há que se entender que o planejamento tributário, é um uma primeira vista um binômio de racionalidade operacional, aliado à economia financeira das empresas, pautado em legalidade, e nos princípios gerais do direito tributário, os quais dão suporte à estas operações, de forma a causar otimização econômica das mesmas.

Nesse contexto, o planejamento tributário, vem se utilizando de instrumentos legais, e convergindo, de forma coerente entre outras áreas de conhecimento, tal qual a contabilidade, onde muitas vezes se socorrem de elementos de outras áreas, para aportar em suas operações e demonstrar a legalidade do planejamento tributário proposta.

Neste trabalho, pautado no acórdão 1301-002.921 da 3ª Câmara DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS, verificamos que tais posturas estão sendo cada mais solidificadas em defesa do contribuinte, clarificando de forma pacífica, o planejamento pautado inclusive pelo princípio da entidade.

Tal princípio, embora afeto mais às ciências contábeis, vem sendo utilizado para demonstrar que a composição, e funcionamento das empresas podem ser cotejadas à luz do contraditório para reconhecer-se e afastar autos de infração que

¹ Utilizamos a expressão “eficiência tributária” no sentido de aferir com maior cientificidade a racionalidade do planejamento tributário. No espectro da elisão fiscal, vemos com certa clareza este conceitos, pois demonstra a engrenagem proposta pelo instrumento do planejamento, de otimizar a relação tributária, dando suporte econômico-financeiro à atividade empresarial.

Personalidades Acadêmicas Homenageadas:

Augusto Malcher Meira (Instituto Silvio Meira – ISM)

Eduardo Vera-Cruz (Universidade de Lisboa - Portugal)

Raimundo Chaves Neto (Universidade de Lisboa - Portugal)

não possuam motivação suficiente, em razão da similitude estruturais e operacionais, que possam existir entre empresas.

As razões expostas na decisão em análise demonstra de forma cabal, que a proximidade entre empresas seja pelo aspecto físico, e mesmo sua composição, não são aptas a ensejar autuações baseadas em conjecturas administrativas de cunho fiscalizatório, que não demonstrem de forma cabal, as violações pretendidas. Dessa forma ao afastar essas autuações, dá-se ao contribuinte a possibilidade e o reconhecimento pleno deste desenvolvimento organizacional de suas atividades, e reconhece-se a autonomia empresarial de diligência de seus negócios.

2 DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Compulsando o dicionário de PLÁCIDO E SILVA (2003, pg. 1046), verificamos o vocábulo planejamento, originariamente reputa o ato “de planejar, é o mesmo que plano, isto é programa de realizações fixado para ser cumprido de um certo prazo ou período”. Para HIROMI (2013, pg. 658), este o trata como elisão fiscal, “a prática de ato com total observância de leis para evitar a ocorrência de fato gerador de tributos”, acrescentando ainda, de forma complementar “Trata-se de planejamento tributário para a economia de tributos”.

Nesse espectro introdutório do planejamento tributário, cumpre novamente salientar para que não haja qualquer entendimento distorcido sobre as questões de elisão e planejamento, que tal instituto se trata de operação empresarial, de análise e mapeamento da operação econômica envolvida, com vistas à racionalização econômica da empresa.

Salientamos que toda operação, é pautada pelo rigor do princípio da legalidade, liberdade contratual, licitude das operações, tudo com vistas à diminuição da incidência e arrecadação de tributos. Este conjunto de condutas, buscando uma menor carga possível de tributo, é a chamada economia lícita, pauta por Hugo de

Personalidades Acadêmicas Homenageadas:

Augusto Malcher Meira (Instituto Silvio Meira - ISM)

Eduardo Vera-Cruz (Universidade de Lisboa - Portugal)

Raimundo Chaves Neto (Universidade de Lisboa - Portugal)

Brito Machado, a qual nos alinhamos, nesse sentido, pois conforme já citado anteriormente o conteúdo econômico da empresa, é que está afetado diretamente pela elisão/planejamento fiscal. Vejamos, também que o planejamento tributário, é em suma o conjunto de atitudes lícitas, aptas a impedir a ocorrência do fato gerador, ou a diminuição de carga tributária.

Nesse contexto, verificamos que a legalidade, está sempre na base do planejamento, como pilar de sustentabilidade das operações comerciais, bem como de re-arranjo empresarial a ser praticado. No espectro constitucional, tais elementos reverberam principalmente da liberdade empresarial do art. 1 e 170 da Constituição Federal, na livre concorrência da alínea IV do art. 170 e nas liberdades previstas do art. 5 da CF/88.

No que tange, especificamente ao rearranjo empresarial, aqui se cinge a linha tênue, objeto de análise da presente decisão consubstanciada, do princípio da entidade, como forma de planejamento tributário que está diretamente afeto pelo direito comercial, consistente na reorganização empresarial, segregando as atividades, seja pelo grau de especialização e especificidade, seja pela extensão de seu objeto contratual.

O princípio da entidade, reconhecidamente como princípio da ciência contábil vem sendo reconhecido de forma recorrente pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais como sendo forma hígida de planejamento tributário, apto a fomentar a atividade empresarial, inclusive como forma de afastar eventual alegação de simulação.

Vejamos portanto, que a amplitude do planejamento tributário, vem agregando não só elemento que possam diminuir base de cálculo, e a incidência de impostos, mas converge-se para a dinamização da atividade econômica, e racionalização de suas operações, fatos estes de extrema importância, que nem sempre o fisco está preparado para analisar.

Personalidades Acadêmicas Homenageadas:

Augusto Malcher Meira (Instituto Silvio Meira - ISM)

Eduardo Vera-Cruz (Universidade de Lisboa - Portugal)

Raimundo Chaves Neto (Universidade de Lisboa - Portugal)

3 DA ANÁLISE DO ACÓRDÃO 1301002.921 – 3ª CÂMARA / 1ª TURMA ORDINÁRIA, DO CARF

Dentro de nossa análise, fizemos a questão de trazer à luz deste artigo, a decisão do acórdão 1301002.921 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, do CARF, julgado recentemente (09.05.2018), onde claramente verificamos que o princípio da entidade, vem sendo deveras reconhecido, como forma de planejamento tributário lícito, em confluência com sua origem societária e operacional.

Dentro do acórdão, o mesmo foi sumarizado da seguinte forma:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Ano calendário: 2010, 2012 IRPJ/CSLL SIMULAÇÃO INEXISTÊNCIA O direito de se auto-organizar autoriza a constituição de sociedades pelos mesmos sócios, que tenham por escopo atividades similares, complementares ou mesmo distintas. Se corretamente constituídas e operadas, afastasse o entendimento de que se trata de mera simulação. Para que determinada operação seja considerada simulada, devem ser consideradas as características do caso concreto, demonstradas através de provas.

Essa decisão foi escolhida, porque revela acima de tudo, a parcialidade da autuação, sua interpretação desconforme o instituto do princípio da entidade, e reval a possibilidade de planejamento empresarial e societário afim de buscar economicidade nas relações comerciais.

4 DO PRINCÍPIO DA ENTIDADE

Ao buscarmos o conceito do princípio da entidade, verificamos que os princípios Fundamentais de Contabilidade, estão incertos na Resolução 750/93, através de seu do art. 4º:

Art. 4º O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da

Personalidades Acadêmicas Homenageadas:

Augusto Malcher Meira (Instituto Silvio Meira – ISM)

Eduardo Vera-Cruz (Universidade de Lisboa - Portugal)

Raimundo Chaves Neto (Universidade de Lisboa - Portugal)

diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição. Parágrafo único. O PATRIMÔNIO pertence à ENTIDADE, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova ENTIDADE, mas numa unidade de natureza econômico-contábil.”

Veja-se que a autonomia patrimonial, é um dos pilares da análise pelo princípio da entidade, que desdobram a condição objetiva do princípio em uma condição material a ser observada. A importância desta observação se faz de forma concentrada na figura societária, visto que recai esta observação, na extensão comercial e empresarial, para a configuração ou não da simulação, como exclusão da diferenciação patrimonial e societária de critérios de ilicitude.

Ainda dentro da Resolução 774 de 1994, do Conselho Federal de Contabilidade, tratando tais fatos em seu apêndice e especificamente no item 2.1, revela:

O cerne do Princípio da ENTIDADE está na autonomia do patrimônio a ela pertencente. O Princípio em exame afirma que o patrimônio deve revestir-se do atributo de autonomia em relação a todos os outros Patrimônios existentes, pertencendo a uma Entidade, no sentido de sujeito suscetível à aquisição de direitos e obrigações. A autonomia tem por corolário o fato de que o patrimônio de uma Entidade jamais pode confundir-se com aqueles dos seus sócios ou proprietários. Por consequência, a Entidade poderá ser desde uma pessoa física, ou qualquer tipo de sociedade, instituição ou mesmo conjuntos de pessoas, tais como: - famílias; - empresas; - governos, nas diferentes esferas do poder; - sociedades beneficentes, religiosas, culturais, esportivas, de lazer, técnicas; - sociedades cooperativas; - fundos de investimento e outras modalidades afins.

Some-se a isso, a mesma Resolução reencarta em seu item 2.1.1.- que a:

A garantia jurídica da propriedade, embora por vezes suscite interrogações de parte daqueles que não situam a autonomia patrimonial no cerne do Princípio da Entidade, é indissociável desse princípio, pois é a única forma de caracterização do direito ao exercício de poder sobre o mesmo Patrimônio, válida perante terceiros. Cumpre ressaltar que, sem autonomia

Personalidades Acadêmicas Homenageadas:

Augusto Malcher Meira (Instituto Silvio Meira – ISM)

Eduardo Vera-Cruz (Universidade de Lisboa - Portugal)

Raimundo Chaves Neto (Universidade de Lisboa - Portugal)

patrimonial fundada na propriedade, os demais Princípios Fundamentais perdem o seu sentido, pois passariam a referir-se a um universo de limites imprecisos.

Em que pese seja este princípio, um elemento de análise, fato é que este conceito é perfeitamente aplicável, dada a importância para o planejamento tributários e fiscal da empresa. Não nos espanta, que este princípios contábeis cada mais especializados, vem integrando a norma de forma coerente, o sistema tributário, dando inclusive ao art. 107, 108 e 109 do CTN .

Veja-se que aqui, enquanto citamos o art. 107, 108 e 109, estamos verificando, que as normas integrativas, estão sendo interpretadas e integradas, pró-contribuinte, fato este amplamente de suma importância para atividade empresarial. Tais críticas, as quais imputam, que as normas integrativas, referiam-se mais as posições do Fisco, tal como Sacha Calmon Navarro Coelho, (2015, pg. 579), verificarmos que na decisão do acórdão sob análise, tal postura vem mudando, em razão da integração e interpretação do caso fático, à luz da realidade empresarial, e de outros institutos que conformam a possibilidade de planejamento empresarial.

No que tange ainda ao princípio da entidade, verificamos ainda na Resolução 774/94 do CFC, que a mesma prescreve:

O Princípio da Entidade apresenta corolário de notável importância, notadamente pelas suas repercussões de natureza prática: as somas e agregações de patrimônios de diferentes Entidades não resultam em nova Entidade. Tal fato assume especial relevo por abranger as demonstrações contábeis consolidadas de Entidades pertencentes a um mesmo grupo econômico, isto é, de um conjunto de Entidades sob controle único.

5 DO PRINCÍPIO DA ENTIDADE À LUZ DO ACÓRDÃO 1301-002.921 DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

Compulsando a decisão em análise verificamos em suma, que duas empresas, com similitude de sócios, localização física, foram autuadas pelo fisco

Personalidades Acadêmicas Homenageadas:

Augusto Malcher Meira (Instituto Silvio Meira – ISM)

Eduardo Vera-Cruz (Universidade de Lisboa - Portugal)

Raimundo Chaves Neto (Universidade de Lisboa - Portugal)

federal, no ano calendário de 2010 e 2012, em razão da Fazenda Nacional entender simulação, nos negócios empresariais da autuada, fazendo com que surgisse a exação relativos ao IRPJ e CSLL das empresas.

De forma muito objetiva, o auto de infração, fora lavrado, fato pelo qual os autuados recorreram à DRJ/BHA, julgando procedente a impugnação apresentada, com o seguinte ementário:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Ano calendário: 2010, 2012 DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. BASE LEGAL. Os vícios dos contratos caracterizados por condutas dolosas que tipifiquem, por exemplo, a simulação, a fraude, o abuso de direito e de formas afastam a liberdade de contratar e autorizam a atuação do Fisco no sentido de desconstituir o ato viciado, como parte diretamente interessada e em defesa à Fazenda Pública. O art. 149, VII, do CTN, outorga ao Fisco a competência para desconsiderar, para efeitos fiscais, atos ou negócios fictícios, fraudados, eivados de vício de vontade ou de forma, ou simulados. A conduta dolosa que tipifique tais vícios deve estar devidamente comprovada no processo administrativo fiscal. Não havendo nos autos elementos que evidenciem tal conduta dolosa, carece de base legal o lançamento. No caso, os indícios trazidos aos autos pela Fiscalização não foram suficientes para sustentar a sua acusação. Impugnação Procedente Crédito Tributário Exonerado.(Acórdão nº 0272.295, pela 10ª Turma da DRJ/BHE).

Veja-se, portanto, que em sede de impugnação tal autuação foi desconsiderada ante prova da inexistência de simulação, dolo ou fraude, inclusive consubstanciando ainda que há a possibilidade e previsão legal a teor do art. 149, VIII do CTN, outorga de competência para afastar atos com indícios de fraude ou simulados.

No espectro do art. 149, VII do CTN, à respeito do lançamento de ofício em razão, do sujeito passivos, que age com dolo, fraude ou simulação, o Prof. Hugo de Brito Machado, (2005, pg. 160, vol. III) “ as hipóteses dos incisos IV e VII do art. 149, embora eventualmente possam ser também invocadas como casos de excepcional lançamento de ofício, a rigor se ajustam melhor como hipóteses de revisão de lançamento.”

Personalidades Acadêmicas Homenageadas:

Augusto Malcher Meira (Instituto Silvio Meira – ISM)

Eduardo Vera-Cruz (Universidade de Lisboa - Portugal)

Raimundo Chaves Neto (Universidade de Lisboa - Portugal)

Tal revisão, como entendimento de direito administrativo tributário, imputa que o ato de lançamento estaria albergado pela homologação fazendária, então aí sim surgiria a revisão do ato. No contexto, em sequência à essa revisão, verificou-se então um erro de direito, ou nas palavras do já citado Prof. Hugo de Brito Machado, (2005, pg. 165, vol. III), uma “mudança de critério jurídico”. Nesse sentido, o Ilmo prof. Ensina:

Há erro de direito, quando a questão de saber qual a solução adequada para o caso concreto não se limita a uma questão de interpretação da norma aplicável ao caso, mas envolve a consideração do ordenamento jurídico em sua totalidade, e exige inclusive a adequada consideração de seus postulados e princípios jurídicos (MACHADO, 2005. Pg. 165).

Assim observada o erro de direito por parte da fazenda, a mesma efetuou a autuação dos contribuintes os quais tiveram que apresentar a devida impugnação conforme apresentado anteriormente, sendo a mesma julgada procedente.

6 DOS CRITÉRIOS UTILIZADOS PARA AUTUAÇÃO FAZENDÁRIA

Feitas as colocações anteriores, verificamos na decisão sob análise que o Relatório Fiscal, descola da realidade empresarial alegando em suma:

1) Compartilhamento do mesmo endereço administrativo, comercial e produtivo; 2) Mesmos sócios e idêntica participação societária em ambas as empresas; 3) Mesmo objeto social (atividade formal); 4) Mesma atividade comercial e produtiva (atividade de fato).

Feitos os cotejamentos, específicos pela análise dos fatos, verificou-se posteriormente, que o “simples desmembramento das atividades não caracterizam o ilícito, ou seja refogem à revisão do inciso VII, do art. 149 do CTN.

No mesmo sentido, verificamos, que a chamada mudança de critério jurídico, operado pela autuação fazendária, desbota da melhor interpretação sobre a matéria,

Personalidades Acadêmicas Homenageadas:

Augusto Malcher Meira (Instituto Silvio Meira – ISM)

Eduardo Vera-Cruz (Universidade de Lisboa - Portugal)

Raimundo Chaves Neto (Universidade de Lisboa - Portugal)

e também não reputa à solução adequada ao caso concreto, conforme preleciona Hugo de Brito Machado:

Já a mudança de critério Jurídico nos conduz a uma solução que pode parecer mais adequada precisamente em face da consideração do ordenamento jurídico em sua totalidade, dos postulados fundamentais de direito da lógica jurídica, de tudo, enfim que o jurista efetivamente deve considerar para chegar a uma solução adequada no caso concreto (MACHADO, 2005. P. 165).

Somos fortes nesses argumentos, pois o que se depreende da decisão aferida em sede da autuação da Fazenda nacional, é justamente a busca de uma verdade material das autuações, as quais nem sempre vem atrelados à realidade jurídica, mas somente à uma parcialidade fazendária.

No mesmo sentido, verifica-se pelo acórdão, que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, onde se reconhece o “direito de se auto organizar” das empresas bem como a “constituição” de sociedade pelos mesmos sócios que tenham atividades complementares, ou mesmo distintas. Sendo que devidamente e regularmente constituídas afastando-se o entendimento de que se trata mera simulação².

Nesse sentido, o acórdão prescreve:

“Simular” significa disfarçar uma realidade jurídica, encobrendo uma que é efetivamente praticada, ou que não existe. Assim, para que determinada operação seja considerada simulada (art. 167, I, do Código Civil¹), devem ser consideradas as características do caso concreto, demonstradas através de provas.

Verificou-se pela análise dos autos de infração, e pelas defesas apresentadas, que houve portanto constituição de nova sociedade, com

² 1 Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma. § 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando: I – aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem. II – contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira. III – os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós datados

Personalidades Acadêmicas Homenageadas:

Augusto Malcher Meira (Instituto Silvio Meira – ISM)

Eduardo Vera-Cruz (Universidade de Lisboa - Portugal)

Raimundo Chaves Neto (Universidade de Lisboa - Portugal)

compatibilidade de prestação de serviço diversos da empresa anteriormente constituída, com separação de pessoal, maquinários e receitas decorrentes de suas atividades.

A fiscalização foi nas palavras do Relator, “em direção oposta, concluindo por haver simulação no caso, entendendo existir uma independência meramente formal entre a empresa recorrida e a Construtora...de sorte que, em sua ótica, a realidade econômica comprovaria que se tratava de um único negócio, de uma única receita, e que a criação da nova empresa serviu apenas para propiciar a alternância dos regimes de apuração do IRPJ e da CSLL.”.

A relatoria às fls. 31 do acórdão informa categoricamente que a realidade posta, diverge da apresentada pelo relatório de fiscalização, pois o mesmo encontrou nos autos, “provas de que há entre elas independência operacional, laboral, patrimonial e técnica, e não apenas a independência formal”.

No que tange ao aspecto material para utilizarem o mesmo endereço, o Ilmo Relator, informa corretamente às fls. 31: “O fato de compartilharem o mesmo endereço, não pode, em absoluto, justificar a alegação de que se trate de um único negócio, vez que inexistente qualquer ilegalidade nesta conduta, quando se observa a atividade desenvolvida pelas empresas em questão.”

Ademais, as empresas em enfoque, possuíam objetos empresariais, diversos e com grau de especialização muito claro. A empresa Construtora de pavimentação, embora adquirente da empresa colidente, tinha um objeto social mais amplo, mas, contudo não possuía a especificidade da empresa autuada conjuntamente, visto que esta tinha foco na extração Mineral, ou Mineração³.

Veja-se que já pela realidade fática, onde uma é exploradora de mineração, e a outra, é de pavimentação, com objetos sociais extremamente distintos, e inclusive

³ Fls. 34 acórdão 1301-002.921 CARF: “Com efeito, não se deve focar a igualdade da atividade de ambas empresas apenas na venda ou revenda de pedra britada, desconsiderando completamente o fato de que a Simoso pratica a extração mineral do referido produto. Obviamente, tratam-se de atividades bem distintas. A venda ou revenda de pedra brita já extraída e beneficiada é atividade meramente comercial, enquanto a sua extração é atividade de mineração.”

Personalidades Acadêmicas Homenageadas:

Augusto Malcher Meira (Instituto Silvio Meira - ISM)

Eduardo Vera-Cruz (Universidade de Lisboa - Portugal)

Raimundo Chaves Neto (Universidade de Lisboa - Portugal)

patrimônio distinto uma da outra, sequer poder-se-ia pensar em autuação como forma de revisão do lançamento, tudo em detrimento do chamado princípio da entidade.

Pois havendo regularidade da documentação fiscal e contábil da empresa, é certo que a operação estaria albergada pela legalidade. Nesse sentido, o Relator, muito bem declina à fls. 34 do acórdão:

Concluo também, como base nas evidências acima, ter sido preservado o princípio da Entidade. Tal princípio professa a verdade intuitiva e jurídica de que o patrimônio da entidade, objeto de contabilização, tem de estar completamente separado do patrimônio de seus sócios ou acionistas. Tal separação, por evidente, afeta também os patrimônios de pessoas jurídicas distintas, ainda que possuam quadro societário idêntico, como ocorre no caso aqui em espeque.

Ainda às fls.34, revela:

Compulsando os autos, não vejo provas de que o referido princípio tenha sido desrespeitado. Não houve confusão patrimonial entre as duas empresas ou mistura no reconhecimento de receitas, custos e despesas. Cada empresa existia de fato com estrutura própria, de equipamentos operacionais e pessoal próprio. A defesa, a todo tempo, alega isso a seu favor. E a Fiscalização, no "Relatório Fiscal Diligência, expressamente admitiu isso [...].

Veja-se portanto, dentro do acórdão, que havendo contabilidade hígida, recolhimento normal dos tributos incidentes, segregação de contabilidade, através de contabilidade regular, e que não havia confusão patrimonial (princípio da entidade), cada qual com sua estrutura própria, de equipamentos e pessoal, não há como se falar em violação ao princípio da entidade, devendo-se afastar por completo qualquer autuação que macule a saúde financeira, econômica e fiscal da empresa.

Fatos pelos quais, o recurso administrativo, apresentado pela Fazenda Nacional, foi negado provimento, que considerou procedente a impugnação e exonerou o crédito tributários exigido.

CONCLUSÃO

Personalidades Acadêmicas Homenageadas:

Augusto Malcher Meira (Instituto Silvio Meira - ISM)

Eduardo Vera-Cruz (Universidade de Lisboa - Portugal)

Raimundo Chaves Neto (Universidade de Lisboa - Portugal)

Dessa feita, em análise da decisão proferida recentemente (09.05.2018), pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, verificamos que cada vez mais, o planejamento tributário, através do respeito ao princípio da entidade, vem sendo solidificado, como forma de dinamicidade da atividade empresarial, em respeito a economicidade da atividade, e em respeito sobretudo à moralidade e à legalidade.

No âmbito das decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, extraímos desse julgado, que a atividade de revisão, seja pelo erro de direito ou pela interpretação jurídica, e mudança de critério jurídico, devem ser postas através do processo administrativo Fiscal, como forma de expurgação dos males interpretativos e integrativos feitos de forma parcial pelo órgão autuante.

Nesse contexto do Procedimento Administrativo Fiscal, à luz de um contraditório, e ampla defesa, bem como pela paridade de armas existente dentro das defesas administrativas, ainda que pesem às críticas ao sistema dos Tribunais Administrativos Fiscais, certo é que nem sempre o planejamento societário e empresarial está eivado de dolo, fraude ou simulação como se pretende os órgãos fazendários.

O afastamento da simulação, da fraude e do dolo, através do processo administrativo fazendário revela a dinâmica que as defesas e esses tribunais, vêm criando em relação à realidade empresarial e econômica brasileira. Vemos com certa tendência, que há uma convergência das decisões migrarem para a busca da verdade material fiscal, que nem sempre é aquela esculpida nos autos de infrações. Vêmos que as distorções principiológicas ditadas pela fazenda, pode e deve ser discutida à luz das provas trazidas às defesas administrativas.

Esta nova dinâmica de valoração probatória, a qual chamamos de busca da verdade material fiscal, nos parece traduzir, portanto, a purificação da autuação, que vem sempre eivada da parcialidade fazendária.

Esta nova realidade demonstra somente, que a atividade empresarial, precisa de um órgão que esteja à altura de sua dinamicidade, que opera de forma muito

Personalidades Acadêmicas Homenageadas:

Augusto Malcher Meira (Instituto Silvio Meira – ISM)

Eduardo Vera-Cruz (Universidade de Lisboa - Portugal)

Raimundo Chaves Neto (Universidade de Lisboa - Portugal)

rápida em razão das necessidades do sistema de mercado. Já no contexto interpretativo, vemos com mais importância a convergência dos institutos de diversas áreas sejam elas as contábeis, o direito civil, bem como regras de direito tributário, capazes de redirecionar as interpretações malogradas do fisco, sempre em profundo combate em relação à superficialidade e ausência de aprofundamento quanto à dinâmica empresarial averiguada.

Elementos que refogem ao direito, mas que são uma constante no mundo econômico, tal qual competitividade, lucratividade, economicidade, eficiência e efetividade, são uma constante da vida empresarial, empurrando as decisões societárias forçando-as à tomar rumos para enfrentar desafios e buscar o objetivo primordial seja o desenvolvimento de sua atividade.

O simples fato de lançar dúvida quanto ao planejamento tributário das empresas mesmo em detrimento do procedimento contábil se encontrar hígido, transparece que a desídia, adotada, é de cunho meramente, persecutório, e não pautados em uma orientação independente e legalista.

Ao contrário, verifica-se que a autuação em muito se desbota da legalidade, inclusive a constitucional, onde a ausência de parâmetros interpretativos, levam a equívocos, inclusive com relação à matéria de fato.

Nesse contexto, não há como não se cocorrer, de novos conceitos, trazidos por áreas coirmãs do direito tributário, tal qual a Contabilidade, que contribui, e vem contribuindo para uma integração e interação com as normas tributárias, criando assim um novo paradigma interpretativo. Veja que as lacunas interpretativas, e mesmo as interpretações equivocadas, que já são por si só grandes problemas nas autuações, temos que lidar com distorções, trazidas pela fazenda com o intuito de impedir o normal desenvolvimento empresarial através de sua autonomia privada.

A livre iniciativa, direito este constitucionalmente protegido, vem diametralmente sendo violadas, quando se impõe através do fisco, as autuações que impedem o livre desenvolvimento empresarial. A autonomia privada das empresas deve e precisa ser respeitada, sob pena de violação constitucional. Essa violação à

Personalidades Acadêmicas Homenageadas:

Augusto Malcher Meira (Instituto Silvio Meira - ISM)

Eduardo Vera-Cruz (Universidade de Lisboa - Portugal)

Raimundo Chaves Neto (Universidade de Lisboa - Portugal)

capacidade empresarial, anexada à segregação do empresariado à autuações diversas, estão pavimentando ainda mais o contencioso tributário. Dessa forma, respaldar essa autuação desmedida da fazenda nacional, a qual distorce e equivoca-se na interpretação de princípios tributários, contábeis e constitucionais, é cancelar de forma jocosa um parâmetro ditatorial, unilateral, e parcial da atividade do Estado, consubstanciado em uma intervenção do Estado na atividade privada.

Já no aspecto interpretativo fazendário, percebemos que a despeito das violações a qual as fiscalizações fazendárias estão acostumados, há que se fazer especial menção aos erros perpetrados pelo ente fazendário, que nem sempre usa da melhor exegese dos princípios e das normas tributárias.

Essa parcialidade, é o que está levando milhares de autuações aos Tribunais Administrativos Fiscais, que não raras vezes, se veem deparados com interpretações abusivas e elásticas que destoam do sistema tributários nacional, causando ao contribuinte, um constrangimento de se ver perante um processo, de forma indevida.

Tais posturas, além de empurrarem milhares de processos à análise pelo órgão administrativo, cria um custo de manutenção destes processos, ao contribuinte, que é obrigado a arcar com sua defesa administrativa, sem ao menos a possibilidade de ver estas despesas recuperadas posteriormente.

No mesmo sentido, como já citado anteriormente, tudo isto nos leva à crer, que este modelo de intervenção do Estado na atividade privada através de uma fiscalização distorcida, nos leva a crer em uma violação constitucional. Pela presente análise da decisão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, fica clara que tais princípios e institutos de direito tributário, vem sendo distorcidos, o que revela uma intervenção indevida.

Compreendemos ainda, que as distorções interpretativas, mesmo que passíveis de decantação pelos órgão de julgamentos, arrastam de forma indevida uma legião de contribuintes que de forma legalista, recolhem seus tributos, e possuem ética e moral em suas atividades empresariais.

Personalidades Acadêmicas Homenageadas:

Augusto Malcher Meira (Instituto Silvio Meira – ISM)

Eduardo Vera-Cruz (Universidade de Lisboa - Portugal)

Raimundo Chaves Neto (Universidade de Lisboa - Portugal)

Já por outro lado, a atividade fiscalizatória, mesmo que faça um autuação errônea, ou mesmo que utilize de distorções interpretativas, está, e sempre estará albergada pelo manto da indiferença. Tal fato, fica muito bem posto no acórdão analisado, pois de um simples princípio contábil, seja por negligência, ou imperícia na fiscalização a empresa autuada teve que lutar mais de 6 anos, para ver seus direitos definitivamente aferidos.

Assim, conclui-se, que o princípio da entidade, traduz hoje, mais do que uma possibilidade de planejamento tributário, mas um princípio contábil, capaz de afastar as má interpretações dos entes fazendários. Tal princípio se revela, como ferramenta empresarial moderna e dinâmica, capaz de dar agilidade aos processos comerciais, à dinamicidade socioetária, gerando riqueza e economia à empresas.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Janaína Nicolau de; SANTANA, Hadassah Laís de Souza; JÚNIOR, Nilson José Franco. As possíveis transformações no conselho administrativo de recursos fiscais. In: **Revista Jurídica – UNICURITIBA**, v. 4, n. 45 (2016).

BRASIL. CARF. **Processo nº 10865.720538/201511**, Recurso nº De Ofício, Acórdão nº 1301002.921, – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária Sessão de 09 de abril de 2018 Matéria SIMULAÇÃO. Recorrente FAZENDA NACIONAL Interessado CONSTRUTORA SIMOSO LTDA. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>.

CARVALHO, Paulo de Barros, **Curso de direito tributário**, Paulo de Barros Carvalho – 20 ed. Ed.Rev. – São Paulo: Saraiva, 2008.

COELHO, Sacha Calmon Navarro, 1940 – **Curso de direito tributário brasileiro / Sacha Calmon Navarro Coelho** – 14 Ed. Ver e atual. – Rio de Janeiro; Forense, 2015.

HIROMI, Higuchi, **Imposto de renda das empresas: interpretação e prática: atualização até 10-01-2013 / Hiromi Higushi** - 38º Ed. – São Paulo : IR Publicações , 2013.

Personalidades Acadêmicas Homenageadas:

Augusto Malcher Meira (Instituto Silvio Meira - ISM)

Eduardo Vera-Cruz (Universidade de Lisboa - Portugal)

Raimundo Chaves Neto (Universidade de Lisboa - Portugal)

MACHADO, Hugo de Brito, **Comentários ao Código Tributário Nacional** – Hugo de Brito Machado – São Paulo: Atlas, 2003. Volume I, II e III.

NERY JUNIOR, Nelson. **Código Civil comentado** / Nelson Nery Junior, Rosa Maria de Andrade Nery, 10 ed. – São Paulo: Editora Revistas dos Tribunais, 2013.

SILVA, De plácido e , **Vocabulário Jurídico**/ atualizadores: Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho – Rio de Janeiro, 2003.