

**APELAÇÃO CÍVEL Nº 115.478 — RS**

**(Registro nº 6.463.746)**

Relator: Sr. Ministro Américo Luz  
Remetente: Juízo Federal da 5ª Vara — RS  
Apelante: Grendene S/A Calçados e Componentes  
Apelada: União Federal  
Advogados: Drs. Rene Izoldi Ávila, Marcos Jorge Caídas Pereira e outro

EMENTA: Ação anulatória de débito fiscal. Imposto de Renda. Lucro presumido. Omissão de Receita.

Legitimidade da atuação do Fisco, em face dos elementos constantes dos autos.

Constituídas foram, no mesmo dia, de uma sô vez, pelas mesmas pessoas físicas, todas sócias da autora, 8 (oito) sociedades com o objetivo de explorar comercialmente, no atacado e no varejo, calçados e outros produtos manufaturados em plástico, no mercado interno e no internacional.

Tais sociedades, em decorrência de suas características e pequeno porte, estavam enquadradas no regime tributário de apuração e resultados com base no lucro presumido, quando sua fornecedora única, a autora, pagava o tributo de conformidade com o lucro real.

Reconhece-se á recorrente, apenas, o direito de compensação do Imposto de Renda pago pelas aludidas empresas.

Reforma parcial da sentença.

Apelação provida em parte.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, em que são partes as acima indicadas. Decide a 6ª Turma do Tribunal Federal de Recursos, por unanimidade, dar parcial provimento ao recurso, na forma do relatório e notas taquigráficas anexas que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Custas como de lei.

Brasília, 18 de fevereiro de 1987 (data do julgamento).

Ministro CARLOS VELLOSO, Presidente. Ministro AMÉRICO

LUZ. Relator.

## RELATÓRIO

O SR. MINISTRO AMÉRICO LUZ: Adoto o da sentença, lavrada pelo MM. Juiz Federal Dr. Luiz Dória Furquim, posto nestes termos (fls. 1063/1066):

«Grendene S.A. Calçados e Componentes, qualificada na inicial, move ação ordinária de anulação de débito fiscal contra União Federal, alegando que no dia 16 de setembro de 1981 foi autuada pela fiscalização do IR em Caxias do Sul, que pretendia cobrar-lhe imposto supostamente devido por múltiplas supostas infrações. Entre elas se encontrava a parcela de Cr\$ 73.689.279,00, classificada como omissão de receita, importando no imposto de Cr\$ 29.475.711,00, e que é o objeto desta ação. Segundo o auto, houve subfaturamento, utilizando-se para tanto empresas coligadas de propriedade de seus Diretores, às quais teria vendido mercadorias por preços inferiores aos praticados normalmente com os seus clientes. O valor da suposta omissão seria a diferença entre os preços pelos quais a autora vendeu seus produtos às referidas empresas e os preços pelos quais ditas empresas venderam ditos produtos aos lojistas, valor apurado através dos livros fiscais das mesmas, concluindo-se que a diferença entre o valor da entrada (compra) e da saída

(venda), ambas tributadas pelo ICM, naquele montante, seria receita omitida pela autora «considerando-se que as 8 empresas comerciais apuram seus resultados com base no lucro presumido, do que se verifica que a prática adotada pela Grendene S.A. e pelas empresas causa grave prejuízo à Fazenda Nacional». Deve-se a autuação, portanto, a uma suposta vantagem fiscal resultante do fato de que a autora paga IR pelo lucro real (apurado na contabilidade) ao passo que as empresas em questão pagam pelo sistema do lucro presumido (sobre uma porcentagem da receita bruta) independentemente do lucro verdadeiramente obtido, uma vez que possuíam receita bruta inferior, anualmente, 100.000 ORTNs. Ora, isso não configura omissão de receita, pois não se enquadra em nenhuma hipótese do RIR/80, artigos 180, 181, 158. Essas caracterizações se baseiam em presunções relativas, as quais devem ser provadas pelo Fisco. O que existiu foi na realidade transferência de receita representada pela diferença de preços nas transações entre a autora e as demais empresas, pois a receita que não se realizou foi realizada pelas demais empresas, ainda que sob regime de determinação diferente. O auto dá conta de que a autora vendeu, por exemplo, uma sandália, á Alpene por Cr\$ 198,00 e esta revendeu-a por 330,00. Não houve receita, e não se pode omitir o que não se realizou. Além disso, inadmissível o montante de Cr\$ 73.689.279,00, diferença entre as entradas e as saídas nos livros fiscais de ICM, como representando receita omitida, eis que, além do próprio ICM incidente sobre a diferença, cada empresa tem seus custos próprios (aluguel, salários, luz, PIS, pró-labore, custos administrativos, impressos, etc...) o que reduz o lucro efetivo a quantia muito inferior àquele montante. Além disso, todas pagaram IR calculado sobre a receita bruta, embora a uma taxa favorecida, tendo sido os sócios tributados normalmente, conforme demonstrará a perícia. O débito a anular é de originariamente Cr\$ 29.475.711,00 correspondente a 40% sobre a suposta omissão de receita, os quais, com acréscimos legais se elevariam a Cr\$ 386.146.547,00 conforme demonstrativo, à data da inicial. Requer perícia contábil e depósito do montante do crédito tributário em discussão, a fim de se evitar a exigibilidade do mesmo mediante execução fiscal.

Deferido o depósito, citada a União, requisitadas as cópias do processo

administrativo, contestou a União alegando que os diretores da autora, em 2 de maio de 1980, constituíram oito sociedades por cotas de responsabilidade limitada, dirigidas para o comércio específico de calçados, às quais a autora vendeu mercadoria por preços inferiores aos do mercado. Com esta manobra restou artificialmente reduzido o lucro real da autora, ao passo que, em contrapartida, cada «coligada» pagou um Imposto de Renda privilegiado sobre um lucro dito presumido, em função de suas respectivas receitas brutas, que não atingiram o limite máximo em cada empresa. A evidência, a autora, por seus diretores constituiu oito sociedades com o objetivo precípuo de pagar menos imposto. Como foi enfatizado no acórdão da 3ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, das oito empresas «Subsidiárias ou coligadas» somente quatro tinham um empregado cada uma e todas funcionavam em endereços que coincidem com os da própria autora, assumindo como despesas mais expressivas, os fretes até o destino das mercadorias.

Replicou a autora alegando que é demais exigir-se que pessoas jurídicas existam de fato, eis que as previstas no artigo 16 do Código Civil só existem de direito, pois se trata de ficção jurídica. O que existe de fato são seus elementos (sócios) ou patrimônio (nas fundações), além dos livros, registros, etc. «É possível existirem 30 ou 300 empresas com uma mesma sede social, uma só escrivania e uma só máquina de escrever», assevera. Não é, ainda, verdade, que os preços sejam inferiores aos do mercado, mas, apenas aos praticados com empresas varejistas, pois, iguais aos praticados com empresas distribuidoras (atacadistas), em terceiro lugar, a autora pagou, no cômputo geral, junto a seus sócios, mais imposto. O processo administrativo revela que a decisão não foi tomada pacificamente, mas, pelo voto de qualidade do presidente. O mesmo conselho, unanimemente, decidiu ser inaplicável a multa prevista em lei para a ocorrência de falsidade, material ou ideológica. Logo, a decisão é incoerente, pois a multa é aplicável sobre a receita omitida, sobre a qual foi mantida a exigência do imposto.

Nomeado o perito, indicado assistente técnico pela autora, oferecidos os quesitos, veio aos autos o laudo pericial, subscrito pelo perito e pelo assistente técnico da autora. Sobre ele manifestaram-se as partes, reiterando a autora

que, pelas respostas aos quesitos, ficou demonstrado não ter havido evasão fiscal, e a ré que, as circunstâncias que cercam as coligadas da autora comprovam-no».

Após longa fundamentação, S. Exa. assim decidiu a controvérsia (fl. 1075):

«Isto posto, julgo procedente, em parte, a ação, anulando o auto de infração tão somente no que se refere ao valor omitido, que passa a ser de Cr\$ 50.484.618,49, valor tributável no exercício de 1981, sobre o qual incidirão todos os efeitos pecuniários do auto de infração, os quais, devidamente atualizados monetariamente até 28-2-86 e, a partir de então, convertidos em cruzados, vencerão apenas juros legais. Havendo sucumbência recíproca, deixo de arbitrar honorários advocatícios. Arbitro honorários periciais em 4 valores de referência, condenando a autora e a ré a pagá-los proporcionalmente, pela metade cada uma. Custas antecipadas igualmente proporcionais.»

Houve remessa de ofício.

Inconformada, apela a autora. Aduzindo as razões de fls. 1 .077/1 .080, postula a reforma da sentença, decretando-se a nulidade do crédito em discussão, ou em caso de sua confirmação, a compensação do tributo originariamente pago.

Contra-arrazoado o recurso, subiram os autos, opinando a ilustrada Subprocurador-Geral da República pelo seu conhecimento e desprovimento.

Dispensada a revisão, é o relatório.

## VOTO

O SR. MINISTRO AMÉRICO LUZ (Relator): Da decisão recorrida leio o que se me afigura fundamental à apreciação do recurso sub examine (fls. 1066/1068):

«Do acurado exame das provas oriundas do processo administrativo, compulsando-se detidamente o termo de verificação e conclusão fiscal (fls. 25 a 28), a decisão administrativa, notadamente o item 9 (fls. 78/83), o Acórdão da 3ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes (fls. 749 e fls. 755 usque 775), conferindo-se a cláusula Quinta, bem como as assinaturas de sócios componentes nos contratos sociais das 8 sociedades de responsabilidade limitada e respectivas datas de constituição e registro (fls. 795 a 826) tem-se como provados os fatos apontados, pelas autoridades fazendárias, segundo os quais, foram constituídas, de uma só vez, no mesmo dia, pelas mesmas pessoas físicas, que por sua vez são sócios da autora, 8 pessoas jurídicas com o objeto social declarado de «explorar comercialmente por atacado e varejo calçados e outros produtos inerentes ao ramo de manufaturas de plásticos, no mercado nacional, podendo outrossim, operar também com o mesmo objetivo no mercado internacional». Provado ainda que tais sociedades têm os mesmos endereços de departamentos administrativos da própria autora (fl. 26). Provado, ainda, que não havia necessidade de utilização de transporte para o deslocamento de mercadorias produzidas pela autora para as suas intermediárias «atacadistas», mas, tão-somente destas para as compradoras varejistas, pois não é crível que se carregassem furgões para sair da fábrica e dar um passeio pelo quarteirão, entregando-se as mesmas no mesmo endereço de onde saíram só que em salas diferentes dos mesmos prédios.

Provado tudo isto, não resta dúvida de que anormalidade existiu na constituição de pessoa jurídica com a única função de «distribuir mercadorias», recebendo-as por atacado e vendendo-as, também por atacado, a varejistas.

O que decorre da leitura das respostas do perito aos quesitos da autora, porém, não autoriza o intérprete a vislumbrar em toda a extensão das formalidades jurídicas formadoras e dos atos comerciais praticados pelas pessoas jurídicas em questão, qualquer irregularidade formal sob o aspecto jurídico.

As sociedades foram registradas direitinho, contabilizaram tudo à perfeição, pagaram ICM religiosamente, enfim, fizeram tudo às claras, como se costuma dizer.

Só que havia um detalhe que se revelou importante sob qualquer ângulo que se encare e que causou prejuízo considerável à Fazenda Pública: é que tais sociedades, em razão de suas características e porte pequeno, estavam enquadradas no regime tributário de apuração de resultados com base no lucro presumido, ao passo que sua fornecedora única, a autora, pagava o tributo de conformidade com o lucro real.

Dai surgir uma diferença, classificada pela Fazenda como omissão de receita e pela autora como transferência de receita, sem omissão, eis que a receita fora realizada pelas oito sociedades satélites. Na fase judicial, louva-se a autora em respostas dadas a seus quesitos pelo perito em laudo assaz detalhado e minucioso.

Em que pesem as conclusões do perito também subscritas pelo assistente técnico da autora, o âmbito da perícia é restrito a matéria de fato e de direito (esta objeto de quesitos impertinentes e inadmissíveis por tratarem de questão de direito, apenas por um lapso judicial não declarados tais uma vez que jurisperito somos nós, o juiz do processo, e não o perito, que é chamado a emitir opinião sobre matéria extrajurídica) e não tem o alcance que parece ter principalmente no deslinde da natureza jurídica de sociedades, seus procedimentos e resultados financeiros perante o Fisco.

Com efeito, as conclusões da perícia dão como certas a existência das pessoas jurídicas, a escrituração de seus atos, suas transações,

etc. mas, somente para fins de Direito Privado e ainda assim, para o efeito de apresentar as entidades em questão, com as vestimentas, os paramentos jurídicos e que a habilitariam a serem consideradas autônomas e responsáveis perante o Fisco.»

Eis outros tópicos importantes do decisum (fls. 1.070/1.071):

«A realidade que tomou vulto nestes autos, através de minucioso levantamento das operações entre as aludidas sociedades e a autora, é de que elas só existem e só se justificam para dar lucro à autora, não têm finalidade própria, não têm objeto social próprio, não têm simulacros de pessoas jurídicas cujas atividades são pré-ordenadas mediante um plano concebido por três sócios da autora, que se revezaram nos quadros daquelas, na faina de proporcionar à autora pelo artificioso confronto de dois regimes tributários, apreciáveis diferenças de receitas que podem ser consideradas omitidas pela autora, á luz da interpretação econômica dos fatos geradores.

As respostas do laudo não infirmam essa conclusão, porquanto enfatizam meramente o *envoltório jurídico* das operações cuja *finalidade* era acobertar a receita omitida representada pela diferença financeira resultante da justaposição de regimes tributários, privilegiados, de um lado, do lucro real de outro.

Eis um efeito tributário ilícito, não meramente elisivo, conclusão a que se chega inclusive pela via do absurdo que representa o garantir à autora o beneplácito a um procedimento que quebra o principio da igualdade de tratamento tributário perante a comunidade de contribuintes. Absurdo sem dúvida, pois justamente enfatiza o relator do Acórdão Administrativo,

«... chega a ser grosseira a afronta á legislação que institui o regime simplificado de tributação para as pequenas empresas, permitindo-lhes a opção do lucro presumido. O objetivo de minorar a carga tributária e os encargos administrativos das pequenas empresas, proporcionando-lhes meios de sobrevivência e possibilidade de crescimento, de notório interesse para a

economia nacional, não se coaduna com a adoção de expedientes indefensáveis, consubstanciados na artificiosa criação de mini-empresas, por iniciativa das empresas de porte com intuitos confessados de evasão fiscal.

E a falta de cerimônia foi ao ponto de se criarem 8 (oito) de cambulhada. Se necessário, seriam oitenta, ou oitocentas.» (Fl. 773).

Não se diga, com a resposta do perito, que não se pode falar em lucro, senão após deduzidos gradativamente os valores das despesas comerciais, administrativas, provisionadas, financeiras, etc. (fl. 884). Embora possível o conceito de lucro tributável de um tal enfoque, in casu, tais despesas inexistiram, haja vista que as entidades não passam de «pessoas jurídicas - papel», (ditas com habilidade pelo culto patrono da autora, cujos trabalhos sempre honraram os processos desta vara, existentes, só necessariamente, «de direito» e não «de fato»). Assim, as considerações do laudo só são aproveitáveis teoricamente. Quanto às constatações contábeis, somente demonstram a preocupação constante de documentar operações comercialmente desnecessárias (a pseudo «distribuição atacadista» e consecutórias), mas, tributariamente úteis, sob o ponto de vista do sonegador de receitas tributáveis.»

E, finalmente, dou também relevo ao seguinte trecho da excelente fundamentação sentencial (fls. 1.074/1.075):

«A segunda parte do pedido, redução do montante de imposto a pagar, ao pressuposto de ser ele exigível, baseia-se em que a tributação deveria incidir sobre Cr\$ 50.484.618,49, valor achado após as deduções enumeradas pelo Sr. perito à fl. 888. »

O valor encontrado pelo Fisco, Cr\$ 73.689.279,00, não é o resultado final antes do Imposto de Renda, mas, meramente, «a diferença entre as entradas e as saídas nos livros fiscais de ICM», base ainda não escoimada das deduções regulamentares, e nesse ponto é procedente em parte a ação, porquanto, em que pese o fato de terem sido as pessoas jurídicas desconsideradas para fins

tributários, não poderá o Fisco justificar a imposição sobre montante que não expresse lucro real.

Assim, apesar do notável e verdadeiramente homérico esforço do culto procurador da autora, de quem já nos habituamos a haurir profundas lições em processos anteriores desta Vara, encerramos esta sentença convictos de que a decisão administrativa deve prevalecer quanto ao pressuposto de fato da omissão de receita, corrigida, entretanto, no quantum tributável, que fica orçado no valor encontrado pelo perito.»

Estou em que a sentença merece confirmação. Contudo, tem razão a apelante ao dizer em suas alegações recursais (fl. 1 .079-A).

«O direito á compensação do Imposto de Renda pago pelas empresas no montante der Cr\$ 2.547.436 (quesito nº 6 do Laudo, fls. 889) sob pena de, nessa parte, ocorrer tributação dupla e indevida.

*Com efeito, se se fizer de conta que as Empresas não existem — e só mediante essa abstração é possível classificar seus resultados como receita omitida da A., tal como o fez a Ré na Autuação e a sentença na decisão — é imperativo que, do tributo que resultar da aplicação do Auto de Infração aos lucros de Cr\$ 50.484.618,49, sejam deduzidos os valores pagos por elas, de Cr\$ 2.547.436,00.*

Esse detalhe, inclusive, só se pode debitar a um esquecimento do MM. Prolator da Sentença, dada a inevitabilidade de tal procedimento no raciocínio desenvolvido.»

Conferindo-se o laudo pericial verifica-se, em verdade, que nele estão especificados os valores que totalizam o quantum indicado pela recorrente, sem que o expert o tenha deduzido do montante final por ele apurado.

O douto parecer do Ministério Público (fls. 1090/1092), como o ilustre Magistrado de primeiro grau, não fazem referência a esse aspecto, o qual, entretanto, deve ser examinado.

Com estas considerações, dou provimento parcial á apelação para o fim acima explicitado e reformo em parte a sentença remetida.

### VOTO

O SR. MINISTRO EDUARDO RIBEIRO: Sr. Presidente, não há dúvida de que a chamada «elisão fiscal», como alguns assim denominam, é lícita e não incide em censura jurídica. O contribuinte pode adequar o seu procedimento a modelo que lhe diminua, ou mesmo afaste por completo, a carga tributária. Isto é lícito fazer. No caso, entretanto, houve muito mais do que isto: montou-se uma gigantesca fraude. Oito empresas fingidas, que, na realidade, só existiram no papel, com um único objetivo de diminuir a tributação da empresa.

A empresa-mãe naturalmente vendia para a outra por um preço inferior. Diminuía, por conseguinte, a sua receita, e essas, por seu turno, dividindo por oito, caíam num sistema privilegiado.

Malgrado o brilho dos ilustres patronos do apelante, acompanho o eminente Relator, dando provimento parcial à apelação.

### EXTRATO DA MINUTA

AC nº 115.478 — RS — (Reg. 6.463.746) — ReI.: O Sr. Min. Américo Luz.

Remte.: Juízo Fed. da 5ª Vara - RS. Apte.: Grendene 5/A Calçados e Componentes.

Apda.: União Federal. Advs.: Rene Izoldi Ávila, Marcos Jorge Caldas Pereira e outro.

Decisão: A Turma, por unanimidade, deu parcial provimento ao recurso (em 18-2-87 — 6ª Turma). Sustentação oral: Dr. Marcos Jorge Caldas Pereira, pela apelante. Dr. José Arnaldo Gonçalves de Oliveira, Subprocurador-Geral da República, pela apelada.

Participaram do julgamento os Srs. Mins. Eduardo Ribeiro e Carlos Velloso. Presidiu a sessão o Sr. Ministro CARLOS VELLOSO.