



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

Processo n° 10480.731547/2013-81
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1302-001.863 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 5 de maio de 2016
Matéria IRPJ e outros tributos.
Recorrente MOURA DUBEUX ENGENHARIA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

SIMULAÇÃO FISCAL. NÃO DEMONSTRADA.

A simulação no campo cível exige três elementos: divergência entre a vontade interna e a vontade manifestada; um acordo; e o objetivo de enganar terceiros estranhos a esse ato simulado. Todavia, quando tratamos especificamente de simulação fiscal, há um quarto elemento indispensável, qual seja, que o ato dissimulado seja tributariamente mais oneroso do que o ato simulado, pois, se assim não for, o ato pode até ser simulado, mas não terá qualquer efeito no campo tributário.

Não resta provado que a operação, como feita, tenha gerado vantagem indevida, se a operação dita dissimulada (venda direta do bem da MDE para CONE) poderia ter sido substituída por uma dação do bem em integralização de capital sem gerar qualquer base tributável, já que as pessoas jurídicas envolvidas na operação estavam sob o controle das mesmas pessoas físicas.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. COFINS. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS. MULTA ISOLADA.

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada com relação ao lançamento do IRPJ é aplicável, *mutatis mutandis*, aos lançamentos da CSLL, Cofins, Contribuição para o PIS e Multa Isolada por falta de recolhimento do IRPJ e CSLL sobre a base estimada de abril de 2010.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/01/2010, 28/02/2010

MULTA ISOLADA. FALTA DE PAGAMENTO. LANÇAMENTO PROCEDENTE

A multa isolada pune o contribuinte que não observa a obrigação legal de antecipar o tributo sobre a base estimada ou levantar o balanço de suspensão,

logo, conduta diferente daquela punível com a multa de ofício proporcional, a qual é devida pela ofensa ao direito subjetivo de crédito da Fazenda Nacional. Ademais, no presente caso, as multas isoladas devidas sobre as bases estimadas de IRPJ e CSLL de janeiro e fevereiro de 2010 decorrem de falta de pagamento e as multas de ofício lançadas se referem a omissões de receitas detectadas em outro mês do ano-calendário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: 1) por maioria de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente às multas isoladas de janeiro/2011 e fevereiro/2011, divergindo a Conselheira Talita Pimenta Félix; e 2) relativamente às demais exigências, por maioria de votos, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário para afastar a ocorrência de simulação, votando pelas conclusões o Conselheiro Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa e divergindo os Conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado, Ana de Barros Fernandes Wipprich e Edeli Pereira Bessa, que admitiam a ocorrência de simulação e prosseguiam na análise.

ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR – Relator.

EDELI PEREIRA BESSA - Presidente.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa (Presidente), Ana de Barros Fernandes Wipprich, Alberto Pinto Souza Júnior, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Rogério Aparecido Gil e Talita Pimenta Félix

Relatório

Versa o presente processo sobre recurso voluntário, interposto pelo contribuinte em face do Acórdão nº 1656.620 da 3ª Turma da DRJ/SP1, o qual foi assim ementado:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA
IRPJ**

Ano-calendário: 2010

IRPJ. LUCRO REAL OMISSÃO DE RECEITA.

Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

CSLL. PIS. COFINS. RECEITA OMITIDA. BASE DE CÁLCULO.

O valor da receita omitida é considerado na determinação da base de cálculo das contribuições CSLL, COFINS e PIS.

**ATIVIDADE IMOBILIÁRIA. LUCRO REAL. REGIME DE
COMPETÊNCIA. TRIBUTAÇÃO DO IRPJ E DAS
CONTRIBUIÇÕES CSLL, PIS E COFINS. RECONHECIMENTO DA
RECEITA. DATA DA CONTRATAÇÃO DA VENDA.**

Em se tratando de atividade imobiliária e regime de apuração pelo lucro real, o reconhecimento da receita, para fins de tributação do IRPJ e da CSLL, e, por via de consequência, das contribuições PIS e COFINS, sujeita-se ao regime de competência, exceção feita às hipóteses previstas na legislação tributária.

A legislação tributária não elegeu, como elemento temporal do fato gerador, a data da transcrição no registro público de imóveis, mas a da contratação, ainda que o seja por instrumento particular de promessa de compra e venda.

EFEITOS TRIBUTÁRIOS DOS NEGÓCIOS JURÍDICOS.

No âmbito federal, o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil tem competência privativa para constituir o crédito tributário pelo lançamento, portanto, cabe a ele o dever de considerar os efeitos tributários decorrentes das condutas efetivamente praticadas pelos contribuintes, ainda que os negócios jurídicos, formal e individualmente considerados, aparentem outra realidade.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO.

Encerrado o ano-calendário, o lançamento deve contemplar multa isolada, incidente sobre as estimativas devidas e não recolhidas, bem como o IRPJ e a CSLL devidos, em 31 de dezembro, e não recolhidos, acrescidos de multa de ofício.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Anocalendário: 2010

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Não é nulo, tampouco requer saneamento, o Auto de Infração que, lavrado por pessoa competente, traz, com clareza e precisão, os motivos de fato e de direito que levaram a Fiscalização a dar efeitos tributários diversos dos pretendidos pela Impugnante, principalmente, quando suas razões de defesa revelam plena compreensão dos fatos que lhe foram imputados

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A fls. 1847 dos autos, consta “AR” relativo à ciência da decisão recorrida à recorrente, o qual está assinado, mas sem data de recebimento, logo considera-se intimada a recorrente da referida decisão 15 dias após a data de expedição da intimação, nos termos do art. 23, § 2º, II, *in fine*, do Decreto nº 70235/72. Com foi expedida a intimação em 15/04/2014, considera-se a recorrente intimada da decisão recorrida em **30/abril/2014**.

A recorrente interpôs, em 14/05/2014 (vide Termo a fls. 1848 e segs.), o recurso voluntário a fls. 1849 e segs., o qual aduz as seguintes razões de defesa:

a) que, em síntese, pode-se afirmar que o presente lançamento visa a cobrança do IRPJ e CSLL supostamente devidos pela Moura Dubeux Engenharia em virtude da venda de imóvel realizada pela empresa AGM Empreendimentos Imobiliarios Ltda. a sociedade CONE S/A;

b) que, como efeito reflexo do entendimento adotado, foram lançadas as contribuições sociais (PIS/COFINS), bem como aplicada multa isolada pelo pagamento a menor das estimativas mensais do IRPJ e CSLL;

c) que o Fisco asseverou que a subscrição e integralização do imóvel em questão realizado pela MDE (Impugnante) no capital da AGM e sua posterior venda a empresa CONE foi uma operação dissimulada, assim narrada pelo ilustre auditor:

“7. A fiscalizada vendeu o imóvel (Gleba 1B, matrícula 48.842, com 198,840 hectares) de sua propriedade, registrado do ativo circulante, para a empresa CONE S/A, dissimulando a operação através da formalização de subscrição de capital e integralização, pelo valor contábil, na empresa AGM EMPREENDIMENTO IMOBILIÁRIO (“AGM”) – pessoa ligada, e subsequente venda, como se fora de mercadoria da AGM, com tributação pelo Lucro Presumido (favorecida no IRPJ/CSLL/PIS/COFINS)”

“25. Portanto, trata-se de operação desprovida de propósito negocial, a não ser uma economia tributária lastreada em fato jurídico não condizente com a realidade, que se tratou de uma venda realizada pela fiscalizada (MDE); ou seja, a conferência de ativos para a subscrição do capital na AGM foi realizada para dissimular a real operação ocorrida, e somente objetivou propiciar uma tributação menos onerosa da subscritora, atuação que não a legitima para ser oponível ao fisco.”;

d) que o lançamento é nulo por patente ausência de motivação, descompasso entre os fatos narrados e a fundamentação da autuação e correspondentes dispositivos apontados como infringidos;

d.1) que contraditoriamente, apesar de reconhecer de forma expressa a licitude da conduta da Impugnante, o relatório fiscal a acusa de ter dissimulado "a real operação ocorrida", conforme trecho abaixo transcrito:

“27. Também, há de se observar que, o fato de os atos societários terem sido executados de acordo com as formalidades previstas na legislação societária e comercial, é condição essencial para que a conduta do contribuinte possa ser considerada lícita, mas não suficiente para se concluir que os efeitos de seu conjunto estejam em conformidade com o ordenamento jurídico. Eis que, não havendo propósito negocial, é possível que cada um dos atos praticados pelo contribuinte, individualmente considerado, esteja de acordo com as exigências formais de alguma norma específica, mas que, em seu conjunto, não surta os efeitos esperados pelo ordenamento jurídico.

28. O contribuinte tem o direito de efetuar planejamento tributário, desde que o faça atendendo aos requisitos da licitude dos meios, previedade em relação ao fato gerador e inexistência de simulação sem distorções ou agressões ao ordenamento.”.

d.2) que a linha de pensamento exposta revela uma patente contradição, pois não há em todo relatório fiscal uma linha sequer acerca de fato previsto nos instrumentos firmados que não tenha efetivamente ocorrido;

d.3) que, no item 28 transcrito, emerge ainda mais clara a nulidade, na medida em que, ao tempo que condiciona a legalidade do planejamento tributário a

“previada (sic) em relação ao fato gerador” e a “inexistência de simulação” e “agressões ao ordenamento”, o ilustre auditor não formulou um argumento sequer tendente a demonstrar a inobservância dos requisitos apontados;

d.4) que como decorrência óbvia de qualquer confronto de ideias, ao bradar pela dissimulação da “real operação”, emerge para o fisco o dever de apontar clara e incisivamente o ato ou negócio jurídico celebrado pelas partes envolvidas que não se prestou ao fim nele descrito;

d.5) que em momento algum da autuação, o fisco desnatura qualquer dos instrumentos firmados, dando-lhes outro caráter ou intenção, ao revés, para chegar à conclusão contida no relatório fiscal, o Auditor admitiu como verdade absoluta todas as manifestações de vontade contidas nos negócios entabulados, logo, em virtude de acolher e acatar os negócios firmados, para dar-lhes interpretação estranha ao que neles está dito, deveria o lançamento trazer à baila as razões de fato e de direito que, em tese, autorizam tal medida;

d.6) que, na ausência dessa exposição, inarredável concluir que o lançamento se ressentia de motivação, requisito fundamental a sua validade, posto não haver qualquer argumentação que tenha tratado objetivamente das razões jurídicas pelas quais a operação global não estaria “em conformidade com o ordenamento jurídico”;

e) que há uma descompasso entre o cenário descrito no auto de infração e a realidade fenomênica dos fatos;

e.1) que é improcedente o lançamento quanto à sujeição passiva tributária da impugnante em relação à venda de imóvel por terceiro, no caso, a empresa AGM;

e.2) que analisando o relato da imputação fiscal, é possível extrair a interpretação do fisco quanto aos fatos ocorridos, ou seja, no entendimento fazendário, ciente da venda do imóvel descrito como GLEBA 1B, a Impugnante realizou operações em cadeia, desnudas de qualquer lastro negocial, focadas unicamente na redução da carga tributária incidente sobre a alienação do bem;

e.3) que, conforme Termo de Encerramento, diante de uma futura e certa venda do imóvel (Gleba 1B), a Impugnante travestiu a operação de venda firmada com a CONE S/A através da utilização da empresa veículo AGM;

e.4) que constata-se que a acusação fiscal apoia seu entendimento em três premissas irremovíveis:

i. os passos anteriores à conhecida e prevista venda da Gleba 1B para a CONE S/A não teriam propósito negocial, na medida em que a integralização do imóvel na AGM fora realizada em virtude única e exclusivamente da futura venda do imóvel;

ii. os negócios firmados pelas partes envolvidas (MDE, AGM, ZPE e CONE S/A) partiram de um fim pré-determinado e certo (venda do imóvel Gleba IB), isto é, dada a certeza da venda, as operações foram pensadas e arquitetadas de “trás para frente”, “do fim para o início”;

iii. a venda do imóvel integralizado pela MDE na AGM foi realizada com a CONE, empresa sob o mesmo comando societário;

e.5) que constituída em 03/06/1987 pelos sócios Marcos José Moura Dubeux, Aluísio José Moura Dubeux e Gustavo José Moura Dubeux, a Moura Dubeux Engenharia S/A (originariamente denominada MAG Engenharia Ltda.) nasceu construtora/incorporadora, na concepção mais pura dos termos;

e.6) que dado o considerável crescimento experimentado, que atraiu oportunidades das mais variadas naturezas, a empresa passou, também, a participar de outras sociedades, na condição de controladora, coligada ou mera investidora, conforme alteração societária de 09/03/2007 e, assim sendo, por questões de governança corporativa, controle gerencial e estratégia negocial, a MDE deu início a um paulatino processo de descentralização da gestão de seus ativos;

e.7) que apoiada nessa diretriz, a MDE começou a operar majoritariamente através de participações em sociedades de propósito específico, *joint ventures* e sociedades controladas, aproximando-se cada vez mais do conceito de holding pura, o que ensejou ao longo do tempo a franca diminuição de suas receitas ligadas à construção e incorporação, conforme demonstrativo abaixo reproduzido (fichas das DIPJ):

ANO CALENDÁRIO	Linha	DESCRIÇÃO	VALORES	%
2008	6 ou 7	Unid. Imobiliárias vendidas	42.990.170,60	39,7%
	7 ou 8	Locação	440.988,54	0,4%
	24 ou 25	Result. Positivo Part. Societárias	64.991.966,58	59,9%
		SOMA	108.423.125,72	
2009	6 ou 7	Unid. Imobiliárias vendidas	82.425.009,34	45,8%
	7 ou 8	Locação	250.881,19	0,1%
	24 ou 25	Result. Positivo Part. Societárias	97.158.182,47	54,0%
		SOMA	179.834.073,00	
2010	6 ou 7	Unid. Imobiliárias vendidas	50.134.868,87	18,0%
	7 ou 8	Locação	64.295,00	0,0%
	24 ou 25	Result. Positivo Part. Societárias	227.978.459,67	82,0%
		SOMA	278.177.623,54	
2011	6 ou 7	Unid. Imobiliárias vendidas	21.304.334,66	6,3%
	7 ou 8	Locação	147.000,00	0,0%
	24 ou 25	Result. Positivo Part. Societárias	315.411.970,32	93,6%
		SOMA	336.863.304,98	
2012	6 ou 7	Unid. Imobiliárias vendidas	13.878.642,29	3,6%
	7 ou 8	Locação	-	0,0%
	24 ou 25	Result. Positivo Part. Societárias	366.562.501,71	96,4%
		SOMA	380.441.144,00	

e.8) que, além de atestar a minoração das receitas de venda de unidades imobiliárias, o quadro revela o consequente aumento dos resultados positivos em participações societárias (equivalência patrimonial);

e.9) que foi com base nesse planejamento que já no ano de 2010, objeto da autuação, a MDE detinha participação em 76 sociedades, das quais 16 eram em parcerias com investidores externos, como fazem provas as certidões emitidas pela JUCEPE e as alterações contratuais que atestam a presença de investidores nas sociedades;

e.10) que, nessa sistemática, a MDE concentra em seu patrimônio os ativos, até que sejam identificadas suas respectivas destinações, ensejando a partir daí sua integralização numa sociedade controlada, para a devida exploração;

e.11) que, com esse foco, a MDE prestigia a gestão segregada, focada e específica da atividade exercida por cada braço de suas operações, perseguindo, dentre outros

aspectos primordiais, a autossuficiência das controladas, sobretudo na captação de recursos financeiros;

e.12) que, por óbvio, considerando as despesas dessa prática, que envolveram, em 2010, 7.068 admissões e demissões, pode-se concluir que, longe de pretender minorar cegamente o custo, a MDE visa a riqueza de informações fidedignas de seus investimentos, permitindo uma melhor gestão estratégica, possibilitando um maior controle de custos e rentabilidade de cada projeto e a tomada de decisões mais apropriadas, se não vejamos, no quadro abaixo, o número de admissões e demissões, por ano:

ADMISSÕES		DEMISSÕES	
Total 2008	1.496	Total 2008	1.526
Média 2008	125	Média 2008	127
Total 2009	2.044	Total 2009	1.073
Média 2009	170	Média 2009	89
Total 2010	4.452	Total 2010	2.616
Média 2010	371	Média 2010	218
Total 2011	4.789	Total 2011	4.590
Média 2011	399	Média 2011	383
Total 2012	5.419	Total 2012	4.679
Média 2012	452	Média 2012	390
Total 2013	4.630	Total 2013	4.067
Média 2013	514	Média 2013	452

e.13) que, imbuída desse pensamento, e vislumbrando o crescimento da região do Porto de Suape, a MDE adquiriu, em 2007, uma série de imóveis de localização estratégica, dentre eles o objeto do lançamento, levando em consideração sua posição geográfica favorecida pelo porto de Suape, aeroporto do Recife e malha rodoviária e ferroviária federal (Transnordestina);

e.14) que tais imóveis deveriam sofrer, como de fato sofreram, tratamento, com a realização de benfeitorias, agregando-lhes valor, para posteriormente serem

utilizados em empreendimentos imobiliários explorados através de sociedades controladas (de propósito específico ou não), conforme a descrita linha de atuação da MDE;

e.15) que, após estudos de mercado, a MDE constatou que a região carecia de uma gama de produtos, como aluguel de área, aluguel de galpões (modelo *built to suit* ou não), loteamentos residenciais e industriais e empresas de logística;

e.16) que, face as características específicas da GLEBA 1B, a MDE vislumbrou realizar um loteamento industrial na área, consistente em 102 (cento e dois) lotes de, aproximadamente, 10.700 m², sendo que, para se certificar do acerto desse projeto, a MDE encomendou, no início de 2008, estudo a consultoria internacional Newmark Knight Frank acerca do VGV (valor geral de venda) do empreendimento;

e.17) que, utilizando o método involutivo, a consultoria sugeriu como valor final de venda do projeto de loteamento industrial a quantia de R\$ 131.320.000,00;

e.18) que em vista do período de maturação do empreendimento, conjugado com a necessidade de captação de recursos para início das fases preliminares apontadas no estudo, em novembro de 2008, a MDE alienou em fidúcia o imóvel sob apreço, para garantir uma série de cédulas de crédito bancário firmadas com o Itaú BBA, tendo a última delas, no valor de R\$ 40.830.482,72, prazo de vencimento previsto para 29/11/2011, consoante se verifica na matrícula a averbação do título "R-8 – 48842" (matrícula acostada);

e.19) que, iniciadas as obras preliminares do loteamento industrial, a MDE foi procurada pelo Governo do Estado de Pernambuco e pelo Município de Jaboatão dos Guararapes, que sugeriram a criação de uma Zona de Processamento de Exportação - ZPE na área em questão, instituído aprimorado pela Lei nº 11.508/07;

e.20) que a MDE contratou (doc. 10), em 31/03/2009, a empresa GPZ Consultoria, com o seguinte objeto:

"Objeto deste Contrato é a elaboração do "Projeto de Criação da Zona de Processamento de Exportação de Jaboatão, PE", em terreno pertencente a MOURA DUBEUX a ser encaminhado ao Conselho Nacional das Zonas de Processamento de Exportação (CZPE), conforme proposta em anexo, que integra este instrumento."

e.21) que, no item seguinte, o instrumento é mais específico quanto ao objeto da contratação, elencando alguns pontos, dentre eles:

6. Elaboração de regimento interno, política de prestação de serviços aos usuários, inclusive orientação e elaboração de projetos de investimento (também submetidos ao CZPE);

7. Orientação no planejamento e execução de obras de infraestrutura etc.; e

8. Elaboração de plano de negócios para a ZPE de Jaboatão, em colaboração com a equipe técnica da MOURA DUBEUX;

e.22) que, da descrição do objeto do contrato, é possível atestar que a intenção da MDE foi, desde o início, gerir a ZPE a ser criada em seu imóvel, logo jamais teve em mente a venda do imóvel;

e.23) que apesar de acreditar na viabilidade do projeto (doc. 12 - apresentação em power point), a MDE enxergava com cautela o cenário, pois apesar da autorização legislativa de criação das ZPE's ter origem no Decreto-Lei 2.452, de 29 de julho de

1988, até aquele momento nenhuma das 17 zonas criadas estava em funcionamento, consoante relato contido na proposta apresentada pelo Município de Jaboatão dos Guararapes;

e.24) que diante do panorama narrado, por cautela, na hipótese da zona de processamento não vir a se concretizar, a Moura Dubeux Engenharia S.A. deliberou, em Ata de Reunião do Conselho de Administração (doc. 14), realizada no dia 29 de Janeiro de 2010 (mesmo dia da publicação do Decreto que criou a ZPE Suape), a transferência da denominada GLEBA 1B, através de incorporação, para sociedade de propósito específico com o fim único de "desenvolver empreendimentos imobiliários", bem como alienar quotas ou ações para terceiros, inclusive investidores;

e.25) que em momento algum a MDE planejou a venda do imóvel em questão, ao revés, conforme indica a farta documentação apresentada, datada e devidamente registrada, seu projeto sempre fora a realização de empreendimento imobiliário, provavelmente consistente em loteamento industrial, segmento que passou a ser explorado com mais afinco pela empresa dado o crescimento econômico do Estado de Pernambuco nos últimos anos;

e.26) que diante da aceitação da proposta trazida pelo Governo do Estado de Pernambuco e Município de Jaboatão dos Guararapes, posteriormente concretizada com publicação do Decreto Presidencial que criou a ZPE na área do imóvel tratado no lançamento (Gleba 1B) o projeto de loteamento industrial foi, de uma vez por todas, descartado, tendo em vista de evidente e inafastável destinação legal daquela área;

e.27) que, seguindo sua linha de atuação, reforçada pela aludida ata de 29 de Janeiro de 2010, consistente na segregação de suas operações através da gestão de seus ativos por empresas controladas, em 06.04.2010, a MDE integralizou na empresa AGM, através de subscrição de novas cotas, dois imóveis de sua propriedade, no valor de R\$ 10.735.655,003, a seguir descritos:

i) Gleba 1B, situada no município de Jaboatão dos Guararapes (PE), remanescente da área maior do ENGENHO MEGAIPE DE BAIXO, matrícula 48.842, com uma área total de 1.988.400 m², atribuído e aceito por todos no valor do R\$ 10.510.000,00;

ii) Gleba B-3, situada no município do Cabo de Santo Agostinho (PE), área remanescente da área maior do ENGENHO ILHA, matrícula 10.151, com área total de 42.726 m², atribuído e aceito por todos no valor de R\$ 225.655,00;

e.28) que, diante dos planos negociais traçados, à empresa AGM coube, num primeiro momento, o papel de explorar o imóvel denominado "GLEBA 1B", em cujo território foi criada a Zona de Processamento de Exportação - ZPE, integrante do Complexo Industrial e Portuário de SUAPE, nos termos do Decreto Presidencial de 27 de Janeiro de 2010;

e.29) que, com início das operações da ZPE, o outro imóvel integralizado, denominada GLEBA B-3, sofreria inquestionável valorização, possibilitando a exploração do seu potencial locativo, ante o interesse das empresas que, "*não localizadas na área de processamento para exportação*"^{sic}, tem interesse direto nas demandas que a área exige, conforme folder veiculado à época (doc. 16);

e.30) que, nesse ínterim, a MDE manifestou perante a Prefeitura de Jaboatão dos Guararapes, em 05.04.2010 (doc. 17), interesse em administrar a ZPE Suape por meio de sociedade de propósito específico a ser criada, sendo que, em vista de a AGM ser proprietária da área em que foi criada a ZPE, controlada pela MDE, o pleito foi acatado e a ZPE Administradora S.A. foi constituída em 06/04/2010 pelos sócios da Moura Dubeux

Engenharia S.A. (Aluísio, Marcos e Gustavo Dubeux) (doc. 18), tudo como previsto na Resolução CZPE nº 5, de 15 de setembro de 2009 e na proposta apresentada pelo Município de Jabotão dos Guararapes, que assim tratou do tema:

A legislação deixa em aberto a forma como o proponente vai administrar a sua ZPE: poderá fazê-lo através de uma empresa pública, privada ou mista (a legislação obriga somente a "constituição de pessoa jurídica", sem especificar a sua natureza - contanto que esta entidade tenha como objetivo específico a implantação e administração da ZPE.

No caso específico da ZPE de Jabotão dos Guararapes, pretende-se que a sua empresa administradora seja uma sociedade anônima, com controle e gestão inteiramente privados.

e.31) que essa conjuntura, em que a ZPE Administradora detinha a gestão da zona de exportação e a AGM, a propriedade da área beneficiada, encaixava perfeitamente no plano estratégico traçado pelos sócios da MDE;

e.32) que, com a criação da ZPE, a GLEBA 1B se tornou um ativo de imenso valor não só econômico, como também estratégico, sendo integralizado na AGM, empresa da qual a MDE passou a deter 99,9% das cotas;

e.33) que diante das projeções de receita futura, alavancada tanto pelo tratamento diferenciado concedido às empresas localizadas em ZPE quanto pela inexistência/impossibilidade de outra com os mesmos benefícios na região, não seria pertinente, para não dizer inteligente, partilhá-la com terceiros, sendo que, por essas razões, a AGM manteve o bem em seu patrimônio, não o integralizando na ZPE Administradora, empresa que iria, necessária e inegavelmente, captar investidores no mercado (sócios), posto possuir capital social de R\$ 600,00 e ter a obrigação legal de realizar benfeitorias na ordem de, aproximadamente, R\$ 20.000.000,00 (vinte milhões), conforme dever previsto na Resolução nº 5 do CZPE, de 15 de setembro de 2009;

e.34) que, porém, em virtude da ZPE ter sido criada em propriedade privada, a AGM tinha ciência de que nenhum investimento seria direcionado para a ZPE Administradora, caso essa última não detivesse instrumento capaz de lhe assegurar a posse e fruição da área;

e.35) que, em face dos interesses comuns, a AGM prometeu em alienação à empresa ZPE Administradora a superfície da Gleba 1B (doc. 19), conforme instrumento firmado em 09/04/2010;

e.36) que, consoante exposto, tal medida se prestou a vários fins, primeiramente, permitiu que a ZPE Administradora, que não detinha capital suficiente para realização dos investimentos previstos da proposta apresentada pelo Município de Jabotão dos Guararapes, fosse ao mercado captar sócios investidores, afastando-se do capital do mercado financeiro, que possivelmente inviabilizaria a operação em virtude do custo;

e.37) que, em segundo plano, a medida evitou que o imóvel fosse integralizado na ZPE Administradora, pois com o aporte do aguardado sócio-investidor o bem, de inestimável capacidade de geração de riqueza, seria, ao final, partilhado com terceiros (sócio) de interesses independentes e autônomos;

e.38) que, por não prever maiores penalidades no caso de rescisão e ofertar expressiva carência (o pagamento é postergado para o início das atividades da ZPE Administradora), longe de ser um instrumento rígido e imutável, o contrato visava ao conforto do investidor, sendo possível, e até provável, a alteração posterior das cláusulas nele previstas;

e.39) que, com essa estrutura jurídica, a AGM permaneceria proprietária do bem, viabilizaria a operação da ZPE Administradora e, com o início da operação dessa, passaria a receber o produto da alienação da superfície, em valor projetado de, aproximadamente, R\$ 500.000,00, dadas as condições constantes do contato;

e.40) que detentora do direito de superfície, a ZPE Administradora estaria juridicamente apta a locar os lotes da zona de processamento aos interessados;

e.41) que assim como a ZPE Administradora, a CONE buscava no mercado investidores, apresentando as perspectivas de receita para os negócios que desenvolve na região do Porto de Suape, em área vizinha à GLEBA 1B de propriedade, à época, da AGM, sendo que, dentre os investidores procurados, a CONE despertou rapidamente o interesse do Fundo de Investimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FI-FGTS, criado por autorização da Lei nº. 11.491, de 20 de junho de 2007, constituído de aplicações dos recursos do FGTS;

e.42) que, todavia, sob o ponto de vista do FI-FGTS, os resultados justificadores do investimento seriam alcançados apenas e tão somente se as operações da CONE e da ZPE Administradora fossem unificadas, sendo que, dessa ponderação feita pelo FI-FGTS, emergiram dois óbices: primeiro, e mais evidente, consistia na ausência de controle formal da CONE S.A. sobre a ZPE Administradora – o que foi superado com o compromisso assinado pelos sócios da ZPE Administradora transformando-a numa subsidiária integral da CONE S.A. (doc. 21); segundo, o FI-FGTS contestou a promessa de alienação da superfície da GLEBA 1B celebrada entre a AGM (proprietária) e a ZPE Administrador, pois alegou que a alienação da superfície não conferia a segurança necessária à operação, por se tratar de termo precário de posse;

e.43) que, no intuito de evoluir nas tratativas, até obter uma posição final do FI-FGTS, foi celebrado, em 28/04/2010, um contrato particular de promessa de compra e venda do terreno entre a AGM e CONE, empresas de interesse comum, como forma de "amarrar" o bem;

e.44) que dito instrumento visou, apenas e tão somente, demonstrar ao FI-FGTS que, caso as negociações avançassem, a aquisição do imóvel não seria óbice a concretização do investimento (doc. 22);

e.45) que analisando o contrato em questão, não é necessário maiores aprofundamentos para se constatar que se trata de instrumento *sui generis*, dadas as particularidades nele previstas, fica evidente que, longe de representar um interesse legítimo da CONE S.A. em adquirir o imóvel, o acordo é um verdadeiro contrato de opção, conforme atestam as cláusulas abaixo:

CLÁUSULA PRIMEIRA - PREÇO E CONDIÇÕES DE PAGAMENTO: O **PROMITENTE VENDEDOR**, neste ato, promete vender e o **PROMISSÁRIO COMPRADOR**, promete comprar, pelo preço certo e ajustado de R\$ 130.535.000,00 (cento e trinta milhões e quinhentos e trinta e cinco mil reais), que deverá ser pago em 01 (uma) parcela fixa com vencimento para o dia 01.09.2010, podendo ser antecipado ou postergado.

PARÁGRAFO PRIMEIRO: A referida parcela é representada por uma nota promissória, de igual valor e vencimento, sacada pelo **PROMISSÁRIO COMPRADOR** em favor do **PROMITENTE VENDEDOR**, em caráter *pro solvendo*.

PARÁGRAFO SEGUNDO: Fica desde logo pactuado, que a exigibilidade do pagamento da parcela acima referida, está condicionada a obtenção de investimentos por parte do **PROMISSÁRIO COMPRADOR**. Sendo certo, que a não concretização desses investimentos, dentro do prazo máximo de 24 (vinte e quatro) meses, contados da presente data, a critério exclusivo do **PROMITENTE VENDEDOR**, ensejará a rescisão automática do presente contrato, não gerando ônus para qualquer uma das partes contratantes.

e.46) que, como se sabe, a promessa de compra e venda tem razão de ser em virtude justamente do pagamento parcelado, pois, do contrário, se o pagamento é numa única parcela, como previsto no contrato sob apreço, tem-se uma escritura definitiva de compra a venda;

e.47) que reforçando o caráter de "contrato de opção", o parágrafo segundo posterga a compra à vista para, aproximadamente, 5 (cinco) meses após a assinatura do instrumento, em 01/09/2010;

e.48) que o pagamento do imóvel ocorreu em data posterior, resta evidenciada a inocuidade do contrato em questão;

e.49) que, por fim, e para que não restem dúvidas de que o instrumento não teve o condão de formalizar uma efetiva compra e venda do bem entre as empresas AGM e CONE, o parágrafo segundo, além de prever expressamente a não incidência de multa no caso de rescisão (conduta atípica), condiciona a compra postergada à obtenção, pela CONE (compradora), dos investimentos necessários para tanto;

e.50) que o instrumento de promessa de compra e venda firmado representou verdadeira garantia em favor da CONE S.A. e, por via oblíqua, do FI-FGTS, prevendo o exercício do direito de compra, na hipótese do interesse do fundo investidor se concretizar;

e.51) que se a pretensão do FI não fosse levada a cabo, o contrato seria rescindido sem multa para as partes, eis que a CONE S.A. não detinha interesse na compra do imóvel, o que não poderia ser diferente, pois além de não ter interesse na compra de imóvel pertencente ao mesmo grupo (obviedade ululante), à época dos fatos a CONE S.A. não tinha condições de adquirir o imóvel pelo seu valor de mercado (doc. 23), pois tanto no ano de 2010 quanto em 2011 a empresa obteve ínfima receita, que não ultrapassou R\$ 200.000,00;

e.52) que identificadas as exigências impostas pelo FI-FGTS, foram finalmente sacramentados os termos para seu aporte na CONE, no valor de R\$ 500.000.000,00 (quinhentos milhões de reais);

e.53) que diante do cenário narrado, sob o prisma conjuntural, somente restou a AGM abrir mão de seu planejamento inicial, consistente na geração de receita mediante alienação da superfície do imóvel à empresa ZPE Administradora, para vendê-lo, conforme exigência do FI-FGTS, à empresa CONE S.A.;

e.54) que a CONE e a ZPE Administradora não obteriam os investimentos necessários ao início das respectivas operações, o que, por via reflexa eliminaria a receita da AGM pela alienação da superfície, cenário que possivelmente comprometeria a saúde financeira dos empreendimentos envolvidos;

e.55) que dessa simples e plenamente factível situação, evidencia-se a impertinência do entendimento adotado pelo Fisco: primeiro, porque, se a CONE S.A. não detinha condições financeiras de adquirir o imóvel, não podia ser esse o projeto da MDE/AGM; segundo, se o FI-FGTS não é controlado pelo interesse da MDE, qual a razoabilidade em acreditar que o fundo exigiria da CONE a compra de imóvel da AGM?;

e.56) que vale reforçar que o instrumento que lastreou a compra do imóvel (Gleba 1B) não foi a promessa de compra e venda registrada em 28/04/2013, como afirmado equivocadamente no lançamento, mas sim escritura autônoma (doc. 24), lavrado pelo 1º Ofício Notarial e de Registro do Município de Timbaúba, Estado de Pernambuco;

e.57) que tais condições e exigências do FI-FGTS, apresentadas em documento informais em inúmeras reuniões, foram posteriormente documentadas em no Acordo de Investimento (doc. 25) e no Acordo de Acionistas (doc. 26);

e.58) que no Acordo de Investimento, datado de 24 de setembro de 2010, o FI-FGTS determina, no item 4.2 a necessária destinação do primeiro aporte R\$ 130.525.000,00) do investimento total de R\$ 500.000.000,00, nos seguintes termos:

"(o primeiro aporte) será destinado pela Cone ao pagamento da compra do imóvel denominado 1B, o qual refere-se a área desmembrada do Engenho Megaípe de Baixo, localizada em Prazeres, no Município de Jaboatão dos Guararapes, no Estado de Pernambuco, devidamente registrada perante o 1º Ofício de Registro de Imóveis de Jaboatão dos Guararapes, sob a matrícula nº 48.842, de propriedade da AGM".

e.59) que o aporte foi "carimbado", isto é, o montante teve destinação certa, ordenada pelo FI-FGTS, qual seja, a compra do imóvel objeto da autuação, como forma de garantir sua entrada no negócio;

e.60) que reforçando as exigências feitas pelo FI-FGTS no início das tratativas, o instrumento prevê nos itens 5.1.6 e 5.1.7, concernentes as obrigações da Cone e Conepar:

“5.1.7 manter a ZPE Administradora como subsidiária integral do Cone;”

e.61) que dos documentos carreados aos autos, percebe-se claramente que a MDE, ou a controlada AGM, jamais tiveram a intenção de vender o imóvel objeto da autuação, pois o que efetivamente ocorreu foi, na verdade, uma alteração drástica do

planejamento originário, dada um cenário que, conjunturalmente, forçou, sob pena de comprometimento sistêmico de outros empreendimentos, o reposicionamento estratégico;

e.62) que a partir da venda da GLEBA 1B, os fatos tiveram decorrência lógica e legal, que passa-se a expor.

e.63) que, com a celebração do Acordo de Acionistas, firmado em 27 de setembro de 2010 entre o Cone e seus acionistas (CONEPAR e FI-FGTS), restou acordado que as Partes Relacionadas, aí incluída a AGM, ficam vedadas de empreender, na mesma região, atividade exercida pela CONE, conforme cláusula abaixo:

“11.1. Além de outras obrigações previstas neste Acordo, o Cone, a Conepar e as suas Partes Relacionadas obrigam-se a:

11.1.1 Qualquer Novo Empreendimento deverá ser desenvolvido pelo Cone ou por sociedade de propósito específico controlada pelo Cone, exceto se o FI-FGTS deliberar de forma diversa.

Neste sentido, todos os Novos Empreendimentos deverão ser levados a Assembleia Geral do Cone para deliberação nos termos da Cláusula Quinta.

(a) Na hipótese de o FI-FGTS deliberar pelo não desenvolvimento de um Novo Empreendimento, a Conepar, por meio de outra sociedade pertencente ao seu grupo econômico, poderá desenvolver o referido projeto, observadas as condições do item (b) abaixo.

(b) Os Novos Empreendimentos que serão desenvolvidos exclusivamente pela Conepar não poderão ser implantados na área dos Empreendimentos ou em qualquer outra área que possa impactar ou concorrer, de qualquer forma, com as atividades realizadas pelo CONE.”;

e.64) que, sendo assim, a exploração do imóvel remanescente da AGM (fronteiriço à GLEBA 1B) que, integralizado por R\$ 225.655,00, tem valor justo atual de R\$ 9.307.000,00, conforme laudo de avaliação da Cushman & Wakefield (doc. 27), emitido em 08/01/2013, não pôde ser concretizada;

e.65) que, apesar de terem sido apresentadas ao FI-FGTS propostas para sua exploração, esse imóvel jamais pôde, por vedação contratual, gerar receita, por isso, descabido o relatório na parte que atribui a AGM a condição de empresa veículo;

e.66) que essa vedação explica, também, a razão de ter a AGM apurado e distribuído a integralidade dos lucros do ano-calendário de 2010, pois sua atuação, consistente na exploração do imóvel remanescente em seu patrimônio, restou inviabilizada pelas exigências do FI-FGTS contida no Acordo de Acionista;

e.67) que, com a cláusula de não concorrência, as Partes Relacionadas com a MDE que eram vocacionadas para exploração de imóveis na área de influência do Porto de Suape ficaram engessadas;

e.68) que, tendo em vista o imóvel (GLEBA 1B) estar alienado em fidúcia ao Banco Itau, face a tomada de crédito da recorrente, a AGM estava forçada a disponibilizar o montante da dívida para a MDE, fazendo-o através de mútuo, posto o dever de entregá-lo livre e desonerado à CONE S.A.;

e.69) que, dos fatos narrados, verifica-se que a operação é dotada de uma complexidade de fatores que divergem, e muito, da narrativa contida no lançamento, que

friameme ignora os fatos apresentados na defesa, para traçar um cenário que não corresponde com os fatos;

e.70) que, confrontando a acusação fiscal com a farta documentação trazida aos autos, vê-se um flagrante descompasso entre a fotografia opaca tirada pela autuação e o filme exposto pelo contribuinte, que afasta por completo a linha fazendária de planejamento tributário abusivo;

f) que o acórdão recorrido parte de uma premissa flagrantemente equivocada, consistente no pensamento de que a CONE S/A teria sido constituída para administrar a Zona de Processamento de Exportação criada no imóvel GLEBA 1B, porém a CONE jamais e em momento algum foi constituída para administrar a ZPE;

g) que possivelmente, essa confusão criada pelo acórdão decorre justamente da inserção no cenário do único partícipe dessa história que não está sob a ingerência da MDE: o Fundo de Investimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FI-FGTS, criado por autorização da Lei nº. 11.491, de 20 de junho de 2007, constituído de aplicações dos recursos do FGTS, que condicionou seu investimento na CONE a transformação da ZPE administradora em sua subsidiária integral (o que somente veio a ocorrer em maio de 2011) e a aquisição do imóvel GLEBA 1B;

h) que o que ocorreu, e o acórdão se nega a enxergar, foi o inesperado interesse do FI-FGTS na junção dos negócios conduzidos pela AGM/ZPE Administradora e pela CONE, sociedade sob a gestão da MDE;

i) que seja qual fosse a empresa beneficiária do investimento (ZPE Administradora ou CONE), ter-se-ia o mesmo cenário, ou seja, se o acordo fosse celebrado com a ZPE Administradora, esta ficaria obrigada a adquirir, mediante aporte do FI-FGTS os imóveis da CONE (lucro presumido), que também os recebera pelo valor contábil da MDE (lucro real);

j) que o planejamento abusivo passível de contestação pelo fisco tem que passar, irremediavelmente, pelo dolo, pelo intuito claro de realizar manobras que camuflam a incidência de norma mais onerosa, o que não ocorreu no caso dos autos, em que sequer houve a aplicação de multa qualificada por dolo ou fraude;

k) que o parágrafo único do art. 116 do CTN, inserido pela Lei Complementar nº 104/01, por estar pendente de regulamentação, tem o condão único de impedir práticas ilegais e, portanto, evasivas, o que já era amparado pelo art. 149, inciso VII, do CTN;

l) que houve equívoco no lançamento da COFINS e da Contribuição para o PIS;

l.1) que o acórdão afirma que o instrumento firmado em 28/04/2014 foi a “data que a CONE S/A passou a ter direitos sobre o citado imóvel”, entendimento que fere de morte o art. 1.417 do Código Civil, que reza:

“Art. 1.417. Mediante promessa de compra e venda, em que se não pactuou arrependimento, celebrada por instrumento público ou particular, e registrada no Cartório de Registro de Imóveis, adquire o promitente comprador direito real a aquisição do imóvel.”

1.2) que dos requisitos impostos pela norma, quais sejam, registro no Cartório de Imóveis e ausência de cláusula de arrependimento, o instrumento não atende nenhum, eis que não fora averbado, bem como, além de prever o arrependimento, desonera as partes de multa;

1.3) que o acórdão recorrido, mais uma vez, firmou premissa impertinente, para partir daí, proferir entendimento equivocado quanto à aplicação do art. 411 do RIR/99;

1.4) que confrontando os arts. 279 e 280 do RIR/99 com o contrato de promessa de compra e venda datado de 28/04/2010, inarredável concluir que este não pode ser considerado como concretizado, eis que não mais detinha eficácia entre as partes, posto não terem sido cumpridos os prazos nele previstos para exercício do direito de compra;

1.5) que, de acordo com a Cláusula primeira do instrumento, o promitente comprador poderia exercer seu direito de compra até 01/09/2010, o que não foi realizado, caindo por terra as demais obrigações nele previstas, lembrando que às partes não foi imposta qualquer forma de penalidade;

1.6) que assim, como poderia esse instrumento ser considerado lastro de compra e venda feita através de escritura pública em 28/10/2010?

1.7) que emerge claro o equívoco quanto ao período de apropriação da receita da venda da GLEBA 1B;

1.8) que a Recorrente pugna pela reforma do acórdão recorrido, para que seja determinado o refazimento do auto de infração, levando em consideração que a receita da AGM relativa a venda da GLEBA 1B ocorreu, tanto de direito como de fato, em 01 outubro de 2010;

m) que não tem razão, nem lastro legal, na aplicação concomitante das penalidades previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei 9.430/96.

Em 23/07/2014, a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (a fls. 1986 e segs.), nas quais alegam, em apertada síntese, o seguinte:

Os dispositivos indicados no auto de infração como infringidos, e questionados pela recorrente às fls. 1854, são os seguintes: art. 3º da Lei 9249/95; arts 247, 248, 249, inciso II, 251, 277, 278, 279, 280 e 288 do RIR/99.

Tais dispositivos se referem às regras que determinam a apuração do lucro real; ao dever de manter corretamente a escrituração, que deverá abranger todas as operações e resultados apurados pelo contribuinte; bem como ao tratamento tributário aplicável quando verificada a omissão de receita.

Ora, tais dispositivos refletem tudo quanto se apurou no presente caso, em que a recorrente buscou escamotear receita de venda de imóvel nos resultados de uma empresa veículo, sujeita a regime de tributação privilegiado.

Talvez quisesse a recorrente que fosse indicado um dispositivo tratando especificamente do caso de “alienação de imóvel travestida de subscrição de aumento de capital”. Contudo, como se sabe, é impossível ao legislador vislumbrar antecipadamente todos os tipos de atos que de alguma forma possam atentar contra o ordenamento jurídico. Este, porém, é uno e não possui lacunas, podendo ser

integrado por meio da interpretação das normas legais existentes, de forma a ser encontrado o Direito aplicável ao caso concreto.

Os dispositivos mencionados revelam precisamente “a disposição legal infringida” pelo contribuinte, conforme exigido no artigo 10 do Decreto 70.235/72. Com efeito, deixou de ser adicionado ao lucro líquido da recorrente a totalidade dos resultados auferidos, consistente na receita decorrente da alienação de bem imóvel, como demonstrado no relatório fiscal.

O ganho escamoteado na contabilidade de outra empresa foi indevidamente omitido em sua apuração de lucros.

Não é necessário recorrer ao artigo 116 do CTN para que a autoridade fiscal prestigie a realidade fática em detrimento da roupagem formal dada pelos contribuintes a atos que em essência caracterizam o fato gerador da obrigação tributária.

A autorização para proceder de tal forma advém de normas gerais que permeiam não apenas o direito tributário, mas que podem ser verificadas em todos os ramos do Direito.

Conforme aponta o artigo 114 do CTN, o fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. Essa “situação” é normalmente identificada como um fato jurídico, um ato natural ou humano que gera conseqüências no campo da tributação, por força de lei.

Nesse sentido, o fato gerador da obrigação tributária é um ato material, verificável e palpável no mundo dos fatos, mesmo que oriundo de um negócio jurídico. De forma alguma, a autoridade administrativa pode ser constrangida a aceitar passivamente a qualificação formal/documental que o administrado dá a esse ato, se o mundo dos fatos a informa que ele possui qualificação jurídica diversa daquela manifestada nos documentos.

Isso é elementar, e não precisa haver norma expressa que o diga. É corolário básico do ordenamento jurídico. Ora, se o fato gerador corresponde a um ato material, passível de verificação no mundo dos fatos, por óbvio a apuração dos fatos efetivamente ocorridos deve prevalecer sobre a aparência formal retratada nos documentos.

E o objeto de toda a argumentação fiscal no TVF é justamente demonstrar essa disparidade entre o documental e o fático, que termina por revestir a autuada da condição de contribuinte por obrigação tributária cujo fato gerador tentou-se vincular formalmente a uma terceira pessoa jurídica.

Ademais, embora completamente desnecessário, cumpre fazer menção ao artigo 149, VII do CTN, que determina o lançamento e a revisão de ofício quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação.

Trata-se de regra geral de Direito Tributário, relativa à atividade administrativa do lançamento, a qual não se confunde com a

“disposição legal infringida” mencionada no artigo 10, V, do Decreto 70.235/72. O artigo 149 é dirigido à autoridade fiscal, não havendo de se cogitar de infringência a esse dispositivo por parte do contribuinte. Logo, a falta de referência expressa ao dispositivo não implica qualquer irregularidade no lançamento.

Os dispositivos infringidos pelo contribuinte foram aqueles declinados no auto de infração, relativos às regras de apuração lucro real e omissão de receitas. A autoridade fiscal demonstrou que as informações jurídico-contábeis da recorrente e suas coligadas não refletiam a realidade fática, efetuando o lançamento conforme esta última.

A primazia da substância sobre a forma decorre do próprio Direito, pois este incide sobre fatos. Assim, a autoridade fiscal não deve ficar circunscrita à forma como as partes documentaram determinado acontecimento se outros elementos a convencem que o documentado não reflete a realidade.

Portanto, nada há a prover com respeito à preliminar de nulidade.

II.2 – MÉRITO

(...)

Pelo exposto, tem-se claro e comprovado que o aumento do capital social da AGM, mediante conferência dos ativos da MDE (terreno Gleba 1B) e, logo em seguida a sua venda, apenas objetivou deslocar parcela dos resultados do ano-calendário 2010 da Fiscalizada para a empresa ligada AGM (controlada) que optara pela tributação presumida do lucro.

Com relação ao argumento da recorrente de que deveria ter sido adotado o regime de caixa, considerando-se realizada a venda apenas em outubro de 2010, o mesmo não procede.

Em se tratando de atividade imobiliária e regime de apuração pelo lucro real, a tributação do IRPJ e da CSLL, e, por via de consequência, do PIS e da COFINS, segue o regime de competência, exceção feita à venda a prazo ou em prestações com pagamento após o ano-calendário, o que, todavia, não é o caso dos autos.

De acordo com o artigo 411, do RIR/99, a legislação tributária não elegeu, como elemento temporal do fato gerador, a data da transcrição no registro público de imóveis, ou a data do pagamento, mas a que se deu a contratação, ainda que o seja por instrumento particular de promessa de compra e venda:

(...)

A alegação de que referido instrumento era mero contrato de opção de compra não se coaduna com o que se extrai dos autos. Ora, a data de 28/04/2010 consta da declaração Dimob que, em nome da AGM, foi enviada, à RFB, comunicando a venda da Gleba 1B à CONE S/A, o que denota que a própria empresa-veículo utilizada pelo grupo da recorrente considerou a venda ocorrida nesta data.

Da mesma forma, a contabilidade da AGM também considera a venda ocorrida no mês de abril de 2010:

(...)

Além disso, há que se ressaltar que ainda que a referida promessa não fosse algo realmente firme, podendo ser simplesmente rescindida pelas partes ao seu bel prazer, como que feita para “enganar” o FI-FGTS, o fato é que o prometido foi adimplido. Ou seja, a referida promessa “frouxa” produziu seus efeitos, não havendo razão para não aplicar a disposição literal do artigo 411 do RIR/99.

Conclui-se, portanto, que a Fiscalização agiu acertadamente ao reconhecer, no mês de abril de 2010, a receita da alienação da Gleba 1B, que a MDE fez à CONE S/A.

Dessa forma, também não se sustenta a alegada diferença cobrada a título de PIS e COFINS. O parágrafo 55, do Termo de Encerramento da Auditoria Fiscal, apresenta demonstrativo de cálculo, onde a Fiscalização traz todos os elementos necessários para a determinação das diferenças devidas, dentre os quais cabe destacar o mês de abril de 2010, como sendo o Período de Apuração, e multa de 20% (pagamento espontâneo), em razão de os pagamentos aproveitados no lançamento terem sido realizados com atraso (25/11/2010).

Ademais, em atenção ao princípio da eventualidade, cumpre destacar que, mesmo que fosse acatada a tese da recorrente e considerado o fato gerador ocorrido apenas em outubro de 2010, com o efetivo pagamento, isto não seria hipótese de nulidade do lançamento, mas apenas de ajuste relativo ao termo inicial dos juros.”

Por último, cabe salientar que, não obstante o Termo de Encerramento Fiscal informe que houve lançamento também de IOF, o auto de infração desse tributo não é objeto destes autos.

É o relatório.

Voto

O recurso é tempestivo e foi subscrito por mandatário com poderes para tal, conforme procuração a fls. 1931, razão pela qual dele conheço.

Primeiro, ressalto que as questões que a recorrente traz em preliminar de nulidade são, em verdade, o próprio mérito do lançamento, o qual passará a ser analisado a seguir.

Em segundo, cabe ressaltar que decorrem da apuração de omissão de receita pela falta de contabilização de venda de imóvel os lançamentos do IRPJ; CSSL: COFINS; Contribuição para o PIS; e Multa Isolada por falta de recolhimento do IRPJ e CSSL sobre a base estimada de abril de 2010.

Já o lançamento da Multa Isolada por falta de recolhimento do IRPJ e CSSL sobre a base estimada de janeiro e fevereiro de 2010 resultam apenas da falta de pagamento, ou seja, trata-se de matéria que não depende da sorte dos demais lançamentos.

DA MULTA ISOLADA POR FALTA DE PAGAMENTO

Este capítulo da decisão versa, então, apenas sobre as multa isolada por falta de recolhimento do IRPJ e CSSL sobre a base estimada de janeiro e fevereiro de 2010,

as quais já foram lançadas com base no art. 44, inciso II, alínea b, da Lei 9.430/96, com a redação dada pela Lei 11.488/07.

Este Colegiado firmou, ao longo do tempo, diferentes posições sobre o tema, se não vejamos:

a) que não se aplica a multa isolada após o encerramento do ano-calendário, pois, a partir desse momento, só caberia a multa de ofício sobre o imposto de renda devido sobre o lucro real, já que não se pode penalizar duas vezes pela mesma infração;

b) que só se aplica a multa isolada sobre o valor que o montante do imposto sobre as bases estimadas superarem o imposto de renda sobre o lucro real devido ao final do ano;

c) que, até a entrada em vigor da redação dada pela Lei 11.488/07, a literalidade da redação original do art. 44, § 1º, IV, da Lei 9.430/96 impunha que a multa isolada só fosse devida quando a pessoa jurídica deixasse de pagar o IRPJ e a CSLL e que os valores calculados sobre a base estimada são meras antecipações, logo não se confundem com tais tributos;

d) que a multa isolada não é devida juntamente com a multa de ofício por ser aplicável o instituto do Direito Penal da “consunção”.

Em 08/12/2014, foi aprovada a Súmula CARF nº 105, cujo verbete assim dispõe:

“A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.”.

Note-se que o teor da Súmula CARF nº 105 faz constar expressamente em seu verbete que só era inaplicável a cumulação de multas, quando a multa isolada fosse fundamentada no art. 44, § 1º, IV, da Lei 9430/96. Assim, como os lançamentos das multas isoladas em tela se fundamentaram no art. 44, inciso II, alínea “b”, da Lei 9.430/96, é inaplicável, na espécie, a Súmula CARF nº 105, razão pela qual adentro ao mérito.

Trata-se assim de questão de amplo conhecimento deste Colegiado, razão pela qual, peço vênua aos meus pares para reproduzir voto proferido em outras assentadas, no qual enfrentei cada uma dessas posições.

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção

O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução de conflitos aparentes de normas penais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal stricto sensu. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 - que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito

penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p.512, *idem*). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o *in dubio pro reo* do art. 112.

Das condutas infracionais diferentes

Ainda que aplicável fosse o princípio da consunção para solucionar conflitos aparentes de norma tributárias, não há no caso em tela qualquer conflito que justificasse a sua aplicação. Conforme já asseverado, o conflito aparente de normas ocorre quando duas ou mais normas podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato, o que não ocorre *in casu*, já que temos duas situações fáticas diferentes: a primeira, o não recolhimento do tributo devido; a segunda, a não observância das normas do regime de recolhimento sobre bases estimadas. Ressalte-se que o simples fato de alguém, optante pelo lucro real anual, deixar de recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada não enseja *per se* a aplicação da multa isolada, pois esta multa só é aplicável quando, além de não recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada, o contribuinte deixar de levantar balanço de suspensão, conforme dispõe o art. 35 da Lei no 8.981/95. Assim, a multa isolada não decorre unicamente da falta de recolhimento do IRPJ mensal, mas da inobservância das normas que regem o recolhimento sobre bases estimadas, ou seja, do regime.

Temos, então, duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas também diferentes. O art. 44 da Lei no 9.430/96 na sua redação originária já albergava várias normas, das quais vale pinçar as duas *sub examine*: a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º - aplicável por falta de pagamento do tributo; e a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do § 1º - aplicável pela não observância das normas do regime de recolhimento por estimativa. Ora, a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º do art. 44 jamais poderia ser aplicada pela falta de recolhimento do IRPJ sobre a base estimada, então, como se falar em consunção, para que esta absorva a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do mesmo § 1º.

Assim, demonstrado que temos duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas diferentes, resta irrefutável que não há unidade de conduta, logo não existe qualquer conflito aparente entre as normas dos incisos I e IV do § 1º do art. 44 e, conseqüentemente, indevida a aplicação do princípio da consunção no caso em tela.

Noutro ponto, refuto os argumentos de que a falta de recolhimento da estimativa mensal seria uma conduta menos grave, por atingir um bem jurídico secundário - que seria a antecipação do fluxo de caixa do governo. Conforme já demonstrado, a multa isolada é aplicável pela não observância do regime de recolhimento pela estimativa e a conduta que ofende tal regime jamais poderia ser tida como menos grave, já que põe em risco todo o sistema de recolhimento do IRPJ sobre o lucro real anual - pelo menos no formato desenhado pelo legislador.

Em verdade, a sistemática de antecipação dos impostos ocorre por diversos meios previstos na legislação tributária, sendo exemplos disto, além dos recolhimentos por estimativa, as retenções feitas pelas fontes pagadoras e o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), feitos pelos contribuintes pessoas físicas. O que se tem, na verdade são diferentes formas e momentos de exigência da obrigação tributária. Todos esses instrumentos visam ao mesmo tempo assegurar a efetividade da arrecadação tributária e o

fluxo de caixa para a execução do orçamento fiscal pelo governo, impondo-se igualmente a sua proteção (como bens jurídicos). Portanto, não há um bem menor, nem uma conduta menos grave que possa ser englobada pela outra, neste caso.

Ademais, é um equívoco dizer que o não recolhimento do IRPJ-estimada é uma ação preparatória para a realização da “conduta mais grave” – não recolhimento do tributo efetivamente devido no ajuste. O não pagamento de todo o tributo devido ao final do exercício pode ocorrer independente do fato de terem sido recolhidas as estimativas, pois o resultado final apurado não guarda necessariamente proporção com os valores devidos por estimativa. Ainda que o contribuinte recolha as antecipações, ao final pode ser apurado um saldo de tributo a pagar, com base no resultado do exercício. As infrações tributárias que ensejam a multa isolada e a multa de ofício nos casos em tela são autônomas. A ocorrência de uma delas não pressupõe necessariamente a existência da outra, logo inaplicável o princípio da consunção, já que não existe conflito aparente de normas.

Das diferentes bases para cálculos das multas

A tese de que as multas isolada e de ofício, no presente caso, estariam incidindo sobre a mesma base, também, não deve prosperar, seja porque as bases não são idênticas, seja porque, ainda que idênticas, o *bis in idem* só ocorreria se as duas sanções fossem aplicadas pela ocorrência da mesma conduta, o que já ficou demonstrado que não ocorre, se não vejamos.

A multa isolada corresponde a um percentual do IRPJ calculado sobre a base estimada, na qual o valor das despesas e custos decorrem de uma estimativa legal, ou seja, o legislador quando determina a aplicação de um percentual sobre a receita bruta, para o cálculo da base estimada, está, em verdade, estimando custos e despesas. A multa de ofício, *in casu*, corresponde a um percentual sobre o IRPJ calculado sobre o lucro real, na qual se leva em conta as despesas e custos efetivamente incorridos. Em suma, se a base estimada difere do lucro real, se são valores distintos, inclusive com previsões legais distintas, os impostos delas resultantes são também valores distintos e, conseqüentemente, as multas ad valorem que incidem sobre elas, também, são valores que não se confundem.

Todavia, ainda que as multas isolada e de ofício fossem calculadas sobre o IRPJ incidente sobre a mesma base de cálculo, isso não significaria um *bis in idem*, pois, como já asseverado acima, a ocorrência de uma infração não importa necessariamente na ocorrência da outra, o que torna irrefutável que as infrações decorrem de condutas diversas. O contribuinte pode ter recolhido todo o IRPJ devido sobre a base estimada em cada mês do ano-calendário e não recolher a diferença calculada ao final do período, ficando sujeito assim a multa de ofício, mas não a multa isolada. Ao contrário, pode deixar de recolher o IRPJ sobre a base estimada, mas pagar, ao final do ano, todo o IRPJ sobre o lucro real, hipótese na qual só ficará sujeito à multa isolada.

A definição da infração, da base de cálculo e do percentual da multa aplicável é matéria exclusiva de lei, nos termos do art. 97, V do CTN, não cabendo ao intérprete questionar se a dosimetria aplicada em tal e qual caso é adequada ou excessiva, a não ser que adentre a seara da sua constitucionalidade, o que está expressamente vedado pela Súmula CARF no 2.

Da redação original do art. 44, § 1º, IV, da Lei 9430/96

Adite-se ainda, que o legislador dispôs expressamente, já na redação original do inciso IV do § 1º do art. 44, que é devida a multa isolada ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do ano, deixando claro, assim, que:

a) primeiro, que estava se referindo ao imposto ou contribuição calculado sobre a base estimada, já que em caso de prejuízo fiscal e base negativa, não há falar em tributo devido no ajuste; e

b) segundo, que o valor apurado como base de cálculo do tributo ao final do ano é irrelevante para se saber devida ou não a multa isolada; e

c) terceiro, que a multa isolada é devida ainda que lançada após o encerramento do ano-calendário, já que pode ser lançada mesmo após apurado prejuízo fiscal ou base negativa.

Além de tudo exposto, cabe salientar que a multa de ofício lançada, ainda que se aceite a tese da recorrente, não poderia ser considerada concomitante com esta, já que, aqui estamos tratando de falta de pagamento e o lançamento de ofício versa sobre omissão de receitas.

Assim, por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário neste ponto, para **MANTER**:

a) a Multa Isolada por falta de recolhimento do IRPJ sobre a base estimada dos Fatos Geradores de **31/01/2010** e **28/02/2010** (constante do item 002 do auto de infração do IRPJ a fls. 6);

b) a Multa Isolada por falta de recolhimento da CSSL sobre a base estimada dos Fatos Geradores de **31/01/2010** e **28/02/2010** (constante do item 002 do auto de infração da CSSL a fls. 15).

DA SIMULAÇÃO

No mérito, há que se entender efetivamente qual a imputação feita pela Fiscalização aos fatos relatados, para isso, vejamos os seguintes excertos do Termo de Encerramento Fiscal (TEF):

“2.1. OPERAÇÃO DE VENDA DISSIMULADA

(...)

24. De todo o exposto, esta fiscalização conclui que o aumento do capital social da AGM, mediante conferência dos ativos da MDE (terreno Gleba 1B) e logo em seguida a sua venda, apenas objetivou deslocar parcela dos resultados do ano-calendário de 2010 da fiscalizada para a empresa ligada AGM (controlada) que optara pela tributação presumida do lucro.

25. Portanto, trata-se de operação **desprovida de propósito negocial, a não ser uma economia tributária lastreada em fato jurídico não condizente com a realidade**, que se tratou de uma venda realizada pela fiscalizada (MDE); ou seja, **a conferência de ativos para a subscrição do capital na AGM foi realizada para dissimular a real operação ocorrida**, e somente objetivou propiciar uma tributação menos onerosa da subscritora, atuação que não a legitima para ser oponível ao fisco.”

Embora o TEF não seja peremptório em sua acusação, fica razoavelmente claro que estamos diante de uma acusação de simulação relativa, pois tanto o título 2.1 fala em operação simulada, como no texto acima transcrito é afirmado que a subscrição de capital foi dissimulada para ocultar a verdadeira operação ocorrida. Ou seja, a MDE simulou uma subscrição de capital na AGE com a consequente transferência do ativo imobilizado,

para que a AGE realizasse, em seu lugar, a venda do ativo para a CONE, ou seja, a operação dissimulada (ocultada) foi a venda dos ativos da MDE diretamente para a CONE.

De plano, ressalto que, embora a narrativa do TEF leve à conclusão que a acusação seja de simulação fiscal, não houve o lançamento de multa qualificada. Isso, por si só, não desconstitui a acusação de simulação, embora cause dúvida se foi esse realmente o enquadramento visado pelos autuantes.

Ora, a simulação exige três elementos: divergência entre a vontade interna e a vontade manifestada; um acordo; e o objetivo de enganar terceiros estranhos a esse ato simulado. Todavia, quando tratamos especificamente de simulação fiscal, há um quarto elemento indispensável, qual seja, que o ato dissimulado seja tributariamente mais oneroso do que o ato simulado, pois, se assim não for, o ato pode até ser simulado, mas não terá qualquer efeito no campo tributário, ainda que venha ser desconstituído, já que nesta seara vige o princípio do *pecunia non olet* (art. 118, I, CTN).

Nesse sentido, o TEF sustenta que o objetivo foi enganar o Fisco, pois o ato dissimulado (a vontade interna) – que seria a venda do ativo pela MDE à CONE – seria tributariamente mais onerosa do que o ato simulado – transferência do ativo em integralização de capital para a AGM (empresa do grupo tributada pelo lucro presumido), para posterior, venda à CONE. A grande questão que aflora é que a CONE era controlada, à época de tal alienação, pelas mesmas pessoas físicas que controlavam a AGM e a MDE, se não vejamos o seguinte excerto do TEF:

“a) A CONE é uma sociedade anônima fechada sob a denominação Cone S/A, inscrita no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ sob o número 11.860.795/0001-24, com sede na cidade de Recife - PE, no mesmo endereço da fiscalizada, e objeto social de participação em quaisquer outras sociedades, sob qualquer forma e com qualquer objetivo social permitido por lei, na qualidade de sócia, quotista ou acionista, como também na gestão.

b) Na época da operação de compra, era administrada pelos seguintes membros diretores:

Gustavo José Moura Dubeux.

Marcos José Moura Dubcux .

Aluísio José Moura Dubeux.

c) Em 28/04/2010, adquiriu o imóvel Gleba 1B, Matrícula 48.842, com 198,840 hectares, pelo valor de R\$ 130.535.000,00, da MDE, formalizando como tendo sido da AGM.”.

Ora, se o objetivo fosse unicamente reduzir a carga tributária na transferência do ativo da MDE para a CONE, poderiam simplesmente ter feito a operação de subscrição na CONE, em vez de fazerem na AGM, já que todas essas empresas estavam sob o controle das mesmas pessoas físicas. Se assim não o fizeram, foi porque houve razões extra tributárias e, assim sendo, não há falar que os atos não tinham propósito negocial e que eram simulação com o único fito de reduzir tributos. Repito. Por que gerar o lucro presumido em AGM, se o bem poderia ter sido transferido pela MDE diretamente à CONE, em integralização por aumento de capital sem qualquer tributação?

Durante a sessão de julgamento, foi levantado pelo I. Conselheiro Matosinho que o ganho espúrio com a suposta simulação se daria com a venda da Gleba 1B pela CONE, já que teria como custo o valor de R\$ 130.535.000,00, o que, por sua vez, se fosse integralizado o bem direto pela MDE na CONE, teria que fazê-lo por R\$ 10.510.000,00, para que não houvesse ganho de capital a tributar na MDE. Ora, não foi alegado pela Fiscalização que tenha havido a venda da Gleba 1B pela CONE a terceiros e

não poderíamos, neste momento, presumir a simulação a partir de fatos não demonstrado nos autos (venda da Gleba 1B pela CONE a terceiros). Assim, não resta provado que a operação, como feita, tenha gerado vantagem indevida, se a operação dita dissimulada (venda direta da MDE para CONE) poderia ter sido substituída por uma dação do bem em integralização de capital sem gerar qualquer base tributável.

Ademais, em sua defesa, a recorrente expõe uma sequência de fatos e razões para que o bem tivesse inicialmente sido transferido para a AGM, se não vejamos o seguinte excerto do relatório:

“que diante das projeções de receita futura, alavancada tanto pelo tratamento diferenciado concedido às empresas localizadas em ZPE quanto pela inexistência/impossibilidade de outra com os mesmos benefícios na região, não seria pertinente, para não dizer inteligente, partilhá-la com terceiros, sendo que, por essas razões, a AGM manteve o bem em seu patrimônio, não o integralizando na ZPE Administradora, empresa que iria, necessária e inegavelmente, captar investidores no mercado (sócios), posto possuir capital social de R\$ 600,00 e ter a obrigação legal de realizar benfeitorias na ordem de, aproximadamente, R\$ 20.000.000,00 (vinte milhões), conforme dever previsto na Resolução nº 5 do CZPE, de 15 de setembro de 2009;”.

Nesse sentido, entendo frágil a alegação de simulação, mormente quando a recorrente traz uma sequência de fatos e razões para que as operações tivessem ocorrido do jeito que ocorreram e a Fiscalização não as refuta com argumentos sólidos, apenas a D. PFN coloca questiona em razão de datas nas quais os eventos teriam ocorridos, o que é pouco diante do que acima verificamos.

Em face do exposto, voto por:

I - CANCELAR:

- a) o item 0001 do auto de infração do IRPJ a fls 6;
- b) a multa isolada por falta de recolhimento do IR sobre a base estimada do fato gerador de 30/04/2010, no valor de R\$ 11.597.442,15 (constante do item 002 do auto de infração do IRPJ a fls. 6);
- c) o item 0001 do auto de infração CSLL;
- d) a multa isolada por falta de recolhimento CSLL sobre a base estimada do fato gerador de 30/04/2010, no valor de R\$ 4.175.799,18 (constante do item 002 do auto de infração da CSLL a fls. 15);
- e) o auto de infração da COFINS a fls. 23 a 29;
- f) o auto de infração da PIS a fls. 30 a 36.

II MANTER:

- a) a Multa Isolada por falta de recolhimento do IRPJ sobre a base estimada dos Fatos Geradores de **31/01/2010** e **28/02/2010** (constante do item 002 do auto de infração do IRPJ a fls. 6);

b) a Multa Isolada por falta de recolhimento da CSSL sobre a base estimada dos Fatos Geradores de **31/01/2010** e **28/02/2010** (constante do item 002 do auto de infração da CSLL a fls. 15).

Alberto Pinto Souza Junior - Relator

CÓPIA