



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10840.002784/2004-12
Recurso nº : 149429
Matéria : IRPJ e outros – Ex. 2000 a 2002
Recorrida : DRJ em RIBEIRÃO PRETO - SP
Interessada : M-3 INCORPORADORA E CONSTRUTORA LTDA
Sessão de : 07 DE NOVEMBRO DE 2007
Acórdão nº : 107-09215

OMISSÃO DE RECEITAS – IMÓVEIS EM ESTOQUE - CONSTITUIÇÃO DE NOVA EMPRESA – INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL – ALIENAÇÃO - SIMULAÇÃO. Tendo a negociação relativa à alienação dos imóveis se iniciado entre a autuada, que apurou Lucro Real, e a compradora, antes da constituição da nova empresa, que apurou Lucro Presumido, e tendo a integralização do capital na nova empresa, se dado com os imóveis em estoque, pelo valor contábil, e que vieram a ser alienados, dias após essa constituição, por valor bem superior, tais negócios jurídicos praticados caracterizam a conduta de simulação, nos termos do art. 102, e seu inciso II, do Código Civil de 1916, uma vez que os atos formais são apenas aparentes e diferem do negócio efetivamente praticado, de alienação pela autuada de imóveis em seu estoque, diretamente à compradora. Tais atos não são oponíveis ao fisco, e nessa situação restou caracterizado que houve omissão de receitas.

PENALIDADE – MULTA QUALIFICADA. Ao restar caracterizada a prática da simulação, conseqüentemente, está configurada a hipótese para qualificação da multa de ofício de 150%, nos termos do art. 44, II da Lei nº 9.430, de 1996.

PENALIDADE – MULTA AGRAVADA. – A qualificação da penalidade visa, exatamente, punir a conduta dolosa consistente na ocultação do fato gerador do tributo, que restou desvendado pelo fisco. Não se pode, nessa hipótese, admitir o agravamento da multa, já qualificada, para o percentual de 225%, pois a negativa de apresentação de documentos é mero exaurimento da conduta dolosa já punida.

TRIBUTAÇÃO DECORRENTE. Aplica-se aos lançamentos decorrentes, o decidido em relação à exigência principal, em razão da estreita relação de causa e efeito.

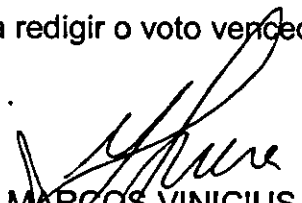


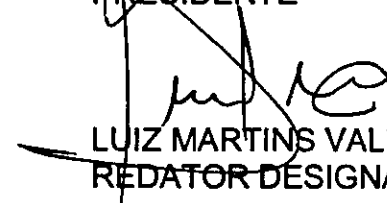
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10840.002784/2004-12
Acórdão nº : 107-09215

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por DRJ em RIBEIRÃO PRETO - SP

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para restabelecer a exigência fiscal e tributos, juros e multa de ofício de 150%, vencidos os Conselheiros Albertina Silva Santos de Lima (Relatora), Jayme Juarez Grotto e Marcos Vinicius Neder de Lima que davam provimento integral ao recurso de ofício. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luiz Martins Valero.


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA
PRESIDENTE


LUIZ MARTINS VALERO
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 17 MAR 2008

PARTICIPARAM, AINDA, DO PRESENTE JULGAMENTO OS CONSELHEIROS HUGO CORRÊA SOTERO, ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA, LISA MARINI FERREIRA DOS SANTOS, SILVANA RESCIGNO GUERRA BARRETTO (suplemente convocada) JAYME JUAREZ GROTTTO e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10840.002784/2004-12
Acórdão nº : 107-09.215

Recurso nº : 149429
Recorrentes : 1ª TURMA/DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP e M-3 INCORPORADORA E
CONSTRUTORA LTDA

RELATÓRIO

Trata-se de recurso de ofício contra decisão que afastou a imputação de simulação de negócio jurídico relativa ao ano-calendário de 2000. O lançamento abrangia outras infrações, e a contribuinte apresentou recurso voluntário, entretanto, desistiu do mesmo, para fins de usufruir os benefícios do PAES, conforme doc. de fls. 973/974.

I – AUTUAÇÃO

A infração a que se refere o recurso de ofício é de omissão de receitas caracterizada pela simulação de negócio jurídico com intuito de prejudicar a Fazenda Nacional, relativa ao ano-calendário de 2000, com fundamento legal no art. 7º da Lei 2.354/54; art. 149 do CTN; art. 24 da Lei 9.249/95; arts. 249, inciso II, 251 e § único, 278 a 280 e 288 do RIR/99.

Em relação a essa infração consta no Termo de Verificação Fiscal o seguinte:

- Em 19.10.2000, consta na Ata de Reunião do Conselho Deliberativo do SASSOM (Serviço de Assistência à Saúde dos Municipiários de Ribeirão Preto) órgão da Prefeitura Municipal de Ribeirão Preto, que uma Conselheira recebeu aval para se aprofundar no assunto do terreno ao lado do SASSOM, mostrando com isso que já havia algum entendimento com o vendedor nesse momento (fls. 509/511) e assim iniciaram-se as negociações de compra e venda dos imóveis entre a fiscalizada e o SASSOM;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10840.002784/2004-12
Acórdão nº : 107-09.215

• Em 01.11.2000 (registro na Junta Comercial em 14.11.2000) houve a formalização do contrato social da empresa MARJEM Administradora e Incorporadora Ltda, em que a fiscalizada integralizou a sua parte do capital social com os IMÓVEIS (fls. 564/572);

• Em 23.11.2000, consta na Ata de Reunião do Conselho Deliberativo do SASSOM que a conselheira havia participado de reunião com o Prefeito, na qual foi solicitada a compra dos IMÓVEIS (fls. 512/514);

• Em 20.12.2000, consta na Ata de Reunião do Conselho Deliberativo do SASSOM a votação e aprovação da compra dos IMÓVEIS, mencionando a fiscalizada como proprietária dos mesmos (fls. 516/518);

• Na mesma data, a Resolução 16, de 20.12.2000, do SASSOM, autorizou a abertura de crédito suplementar de R\$ 1.100.000,00 para aquisição de imóveis, sem identificar a quem seriam pagos os recursos, com entrada em vigor na data da homologação por Decreto Municipal, doc. de fls. 537;

• Em 26.12.2000, o Laudo de Avaliação e Perícia, emitido pela Secretaria de Planejamento e Gestão Ambiental da PM de Ribeirão Preto, solicitado pelo SASSOM em 22.12.2000, menciona ainda que os IMÓVEIS pertenciam à fiscalizada (fls. 519/531);

• Em 28.12.2000, o representante legal do SASSOM e os representantes legais da MARJEM compareceram ao Cartório em Ribeirão Preto, onde foi registrada a escritura pública de compra e venda dos IMÓVEIS e no mesmo dia, o SASSOM emitiu o cheque de R\$ 1.100.000,00 nominal à empresa MARJEM, tendo o cheque sido depositado na conta corrente bancária de outra empresa do grupo DROGACENTER Distribuidora de Medicamentos Ltda, mediante endosso dos sócios. Esse depósito não foi registrado na contabilidade da DROGACENTER;

• Em 29.12.2000, foi publicado no D.O.M. e entrou em vigor o Decreto 714 de 28.12.2000, do Prefeito Municipal homologando a Resolução 16 de 20.12.2000, do SASSOM, que abriu o crédito suplementar no valor mencionado, para aquisição de imóveis, doc. fls. 536;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10840.002784/2004-12
Acórdão nº : 107-09.215

- Em 31.12.2000 (domingo), a empresa MARJEM, que supostamente vendeu os IMÓVEIS ao SASSOM, registrou em sua contabilidade distribuição de dividendos no montante de R\$ 358.284,10, para a fiscalizada, decorrente do negócio realizado com o SASSOM, doc. fls. 561. No mesmo dia, a fiscalizada registrou o recebimento dos dividendos mencionados, em espécie, conforme consta de sua contabilidade, doc. fls. 725 a 728 a 730. Mas o suprimento de caixa não foi comprovado pela fiscalizada e no mesmo dia, consta na sua contabilidade suposto pagamento de R\$ 358.284,10 em espécie a título de mútuo em favor da empresa DROGACENTER, doc. fls. 721 a 733 e 753 a 775;

- Verificando os dados relativos à fiscalizada, à empresa M.MARCONDES Participações S/A, que consta do contrato social da empresa MARJEM e à empresa DROGACENTER nos sistemas de controle da SRF, constatou a fiscalização que praticamente pertencem aos mesmos sócios, sendo sócios relevantes na realização do negócio os Srs. Maurício Roosevelt Marcondes, Marcelo Julião Marcondes e Milton Julião Marcondes (doc. fls. 739/745 e 760);

- A empresa MARJEM, no ano-calendário de 2000, apurou o IRPJ e a CSLL com base no Lucro Presumido e a fiscalizada com base no Lucro Real anual;

- A fiscalizada utilizou os IMÓVEIS, registrados na contabilidade em "estoques – imóveis a comercializar", doc. fls. 792, para integralização de capital na empresa MARJEM, passando os mesmos pelo valor contábil, não tendo apurado impostos ou contribuições a recolher nessa operação, embora houvesse incidência de PIS e COFINS na operação. Somente na suposta venda efetuada pela empresa MARJEM a operação foi submetida à tributação, porém com substancial redução dos valores a pagar do IRPJ, CSLL, COFINS e PIS, em função da mudança da forma de tributação do lucro (de lucro real para presumido), conforme Demonstrativo de Redução de Tributos decorrentes da simulação de negócio jurídico;

- Intimada a prestar esclarecimentos sobre o negócio realizado, a fiscalizada alegou que a empresa MARJEM foi constituída em função de uma grande oportunidade de negócio e que quando os estudos de viabilização de projeto de instalação de posto de gasolina avançavam, o SASSOM desenvolveu esforços no



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10840.002784/2004-12
Acórdão nº : 107-09.215

sentido de compra dos IMÓVEIS. Admitiu que as discussões para a compra dos IMÓVEIS começaram antes da constituição da MARJEM e alegou, que todos os tributos foram recolhidos regularmente, que o depósito do cheque na conta da DROGACENTER não foi ilegal por se tratar de empresas interligadas com contrato de mútuo contabilizado e que a empresa MARJEM opera comercialmente, doc. de fls. 346 a 372 e 376 a 382;

- A fiscalização concluiu que as suas alegações são improcedentes, pois a grande oportunidade de negócio que houve foi com o SASSOM, pois desde 02/2000, foi autorizada a construção e funcionamento dos postos de combustíveis na região dos IMÓVEIS, mas só depois do início das negociações com o SASSOM é que foi constituída a empresa MARJEM;

- Quanto ao recolhimento regular dos tributos, a empresa MARJEM os efetuou em montantes bem inferiores aos que deveriam ser recolhidos pela fiscalizada, doc. de fls. 60/61 e quanto ao depósito de R\$ 1,1 milhão, não foi contabilizado na DROGACENTER, conforme diligência de fls. 611/612;

- Ademais, a MARJEM praticamente não operou, nem estava com sua escrituração contábil regularizada quando foi realizada diligência fiscal em 23.08.2002, quase dois anos após a operação de compra e venda dos IMÓVEIS, docs. de fls. 553/555. Somente após a diligência fiscal é que surgiram operações que proporcionaram recolhimentos substanciais, provavelmente para tentar minimizar os efeitos das irregularidades praticadas;

- Intimada a comprovar o suprimento de caixa registrado referente a distribuição de lucros da empresa MARJEM, a fiscalizada alegou que o recebimento de lucros decorreu da alienação dos IMÓVEIS e que o valor recebido foi objeto de contrato de mútuo com a DROGACENTER e que todos os dados da operação se encontram contabilizados, doc. de fls. 721/733 e 750/775;

- As alegações e os documentos apresentados pela fiscalizada não são suficientes para comprovar a efetiva entrega dos numerários, o que implica em pagamento fictício de mútuo para a empresa ligada DROGACENTER;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10840.002784/2004-12
Acórdão nº : 107-09.215

- Ademais, analisando-se o contrato social da fiscalizada, constata-se que não havia a necessidade de constituição de outra empresa para a realização do negócio de compra e venda dos IMÓVEIS, pois a principal receita obtida é de venda de unidades imobiliárias (fls. 121/132 e 342/343);

- A fiscalização deduziu que houve a constituição da empresa MARJEM apenas para realizar o negócio de compra e venda de imóveis com redução substancial no pagamento de impostos e contribuições;

- Conseqüentemente considerando o conjunto das transações efetuadas entre as empresas envolvidas e os registros realizados nas contabilidades dessas empresas, inclusive os não comprovados com documentação hábil e idônea, entendeu a fiscalização que os fatos mostram claramente que houve simulação de negócio com intuito de prejudicar a Fazenda Nacional, pois existe a divergência entre a vontade interna e a vontade manifestada no negócio ostensivo e da intenção deliberada de enganar a Fazenda Nacional, tendo esse procedimento proporcionado redução substancial no pagamento de impostos e contribuições, conforme item 87. O doc. de fls. 62/63 trata do "Diagrama Ilustrativo da Simulação";

- A fiscalização concluiu que a contribuinte extrapolou e praticou conduta ilícita ao simular negócio jurídico com o intuito exclusivo de proporcionar economia de impostos e contribuições;

- Concluiu com base no Parecer Normativo 46/87, que devem prevalecer os efeitos tributários do negócio jurídico dissimulado, ao revés daqueles decorrentes do ato jurídico formalizado apenas para gerar conseqüências entre as partes; foi desconsiderado o negócio jurídico realizado, relatado nos itens 76, 81 e 82, e se considerou para fins tributários, a venda dos IMÓVEIS ao SASSOM feita diretamente pela fiscalizada;

- O valor pago pela SASSOM na compra dos IMÓVEIS foi considerado receita de atividade normal não submetida à tributação, ou seja, omissão de receita, pois a venda de imóveis é um dos objetivos operacionais da fiscalizada e o valor tributável foi apurado considerando-se a venda direta da fiscalizada ao SASSOM,



Processo nº : 10840.002784/2004-12
Acórdão nº : 107-09.215

e equivale ao valor pago pela SASSOM na compra dos IMÓVEIS, ou seja, R\$ 1,1 milhão;

- Foi agravada a multa de ofício, por não atendimento no prazo marcado, às intimações, mesmo após sucessivas re-intimações e prorrogações de prazo concedidas, tendo sido lavrado Termo de embargo à fiscalização para obter livros fiscais obrigatórios;

- No caso de simulação de negócio jurídico com intuito de prejudicar a Fazenda Nacional, lançou-se a multa qualificada prevista no inciso II da Lei 9.430/96, em função do procedimento do contribuinte se enquadrar como fraude, definida no art. 72 da Lei 4.502/64;

II – DA IMPUGNAÇÃO E DECISÃO DA TURMA JULGADORA

Transcrevo da decisão de primeira instância os argumentos contidos na impugnação relativos à parte objeto do recurso de ofício:

“h) quanto à desconsideração do negócio jurídico, alega primeiramente erro na fundamentação, já que o lançamento fiscal deveria fundar-se no parágrafo único do art. 116 do CTN, acrescentado pela LC 104/2001; caso superada tal alegação, a desconsideração do negócio jurídico também não pode prevalecer, uma vez que também não há, até o presente, a reclamada regulamentação de tal dispositivo;

i) registra que o negócio jurídico foi feito às claras, dentro dos trâmites legais, com o pagamento dos tributos incidentes nas operações, não restando devidamente comprovado que a impugnante e/ou as pessoas a ela ligadas agiram como dolo, fraude ou simulação e isso não se verifica porque se pagou menos tributo pela prática de elisão fiscal (transcreve doutrina e jurisprudência em seu apoio), adiciona que demonstrada a procedência de sua argumentação acarretará a desqualificação da sanção;

j) questiona o agravamento da multa para 112,5% e 225% , dado que não foi desidiosa com a fiscalização e nem deixou de comprovar os elementos das intimações simplesmente para atrapalhar a ação fiscal, mas somente



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10840.002784/2004-12
Acórdão nº : 107-09.215

não apresentou documentos solicitados no momento oportuno por não os ter encontrado, tendo solicitado prazo para tanto; alega, ainda, que ninguém pode ser obrigado a produzir provas contra si mesmo e que a aferição de irregularidades pelo fisco implica somente na constituição de crédito tributário, nos termos do art. 142 do CTN dado a inexistência de indícios de dolo, fraude ou má-fé;

k) aduz que a multa a ser aplicada nesses casos seria a moratória (20%), prevista no art. 61, § 2º, da Lei nº 9.430/1996, e que a constante nos autos tem caráter confiscatório, contrariando o art. 150, IV, da C.F.”.

A Turma Julgadora excluiu o lançamento relativo ao negócio jurídico simulado.

A exclusão foi motivada por não se ter vislumbrado cláusulas não verdadeiras ou transmissão de direitos a pessoas diversas daquelas integrantes do negócio praticado pela autuada. Destaca que simulação não se confunde com o chamado negócio jurídico indireto. Cita doutrina de Ricardo Mariz.

Ressalta que “quando o negócio foi devidamente formalizado entre as partes juridicamente legítimas, MARJEM (vendedora) e SASSOM (compradora) em 28/12/2000, com o registro da escritura pública de compra e venda (de acordo com o relato do autor do feito – fl. 49) e respaldado pelo Decreto da Prefeitura Municipal de Ribeirão Preto (...), abrindo crédito suplementar no montante do negócio (R\$ 1.100.000,00), não se verificou, pela análise dos elementos constantes nos autos, nenhum ato ilícito ou simulação de qualquer fato que não aquele praticado pelas partes envolvidas”.

Argumenta que uma forma de se diferenciar a evasão fiscal ilícita (com a prática de simulação, p.ex.) da denominada elisão fiscal – lícita – se dá pela verificação do momento da ocorrência do fato gerador. Cita doutrina de Sacha Calmon Navarro Coelho. Ressalta que na situação analisada no processo, na data da



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10840.002784/2004-12
Acórdão nº : 107-09.215

verificação do fato gerador, admitindo-se a data da realização do negócio, já haviam sido praticados os atos (lícitos) que propiciaram a economia tributária, sem que ficasse constatado qualquer ato aparente ou forrado de falsidade para sua consecução e que, nem mesmo em face dos elementos da autuação pode-se afirmar que a constituição da MARJEM teve como propósito único e exclusivo a realização do negócio imobiliário, pois ficou consignado nos autos que tal empresa continuou operando, mesmo que de forma tímida, auferindo e administrando receitas de aluguel de imóvel de sua propriedade.

Aduz que por outro lado, as irregularidades apontadas no recebimento, contabilização e transferência do numerário envolvido na transação imobiliária, entre as pessoas ligadas à fiscalizada, não implicam na desconsideração do negócio jurídico realizado e a imputação de omissão de receitas à impugnante. No máximo, poderiam acarretar a investigação e apuração de outras infrações à lei tributária. Afirma que o "diagrama ilustrativo da simulação" peca ao apontar como operação simulada, a integralização dos imóveis no capital social da MARJEM a qual efetivamente ocorreu, inclusive com o registro público da transação.

Ressalta que o PN 46/86, não tem aplicação para o deslinde desta controvérsia por dispor sobre operações simuladas que têm por objeto encobrir ato de natureza jurídica diversa daquele efetivamente praticado, sob a égide do art. 51 da Lei 7.450/85, que trata de incidência de imposto de renda retido na fonte sobre rendimentos e ganhos de capital. Em relação à capitulação legal, apenas o art. 149, VII, do CTN trata dos atos praticados pelo sujeito passivo, mediante simulação, desde que esta se comprove.

Conclui que não ficou comprovada nos autos, a prática de simulação.

É o relatório.



Processo nº : 10840.002784/2004-12
Acórdão nº : 107-09.215

VOTO VENCIDO

Conselheira - ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA, Relatora.

Está em julgamento apenas o recurso de ofício uma vez que houve desistência do recurso voluntário por adesão ao PAES.

O recurso de ofício preenche os requisitos de admissibilidade.

O lançamento refere-se à infração de omissão de receitas caracterizada pela simulação de negócio jurídico, relativa ao ano-calendário de 2000, com fundamento legal no art. 7º da Lei 2.354/54; art. 149 do CTN; art. 24 da Lei 9.249/95; arts. 249, inciso II, 251 e § único, 278 a 280 e 288 do RIR/99.

A Turma Julgadora concluiu que não ficou comprovada a prática de simulação. Levou em conta que nem mesmo em face dos elementos da autuação pode-se afirmar que a constituição da MARJEM teve como propósito único e exclusivo a realização do negócio imobiliário, pois ficou consignado nos autos que tal empresa continuou operando, mesmo que de forma tímida, auferindo e administrando receitas de aluguel de imóvel de sua propriedade.

Ressaltou a Turma Julgadora que as irregularidades apontadas no recebimento, contabilização e transferência do numerário envolvido na transação imobiliária, entre as pessoas ligadas à fiscalizada, não implicam na desconsideração do negócio jurídico realizado e a imputação de omissão de receitas à impugnante. No máximo, poderiam acarretar a investigação e apuração de outras infrações à lei tributária. Afirma que o “diagrama ilustrativo da simulação” peca ao apontar como



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10840.002784/2004-12
Acórdão nº : 107-09.215

operação simulada, a integralização dos imóveis no capital social da MARJEM a qual efetivamente ocorreu, inclusive com o registro público da transação.

A maioria dos doutrinadores entende que o sistema tributário brasileiro é do tipo "fechado", relacionado com o princípio da tipicidade, e conseqüentemente não é admitida a interpretação econômica na aplicação da legislação fiscal. Nos sistemas tributários fechados, a grande maioria dos doutrinadores admite a prática de procedimentos elisivos. Mas, reconhecidamente, a linha divisória entre elisão e evasão é muito tênue.

Da jurisprudência deste Conselho, localizei um acórdão, que trata de negócio jurídico indireto e caracterização de simulação. Trata-se do acórdão 103-21.047, de 16.10.2002, cujo brilhante voto teve como relator o Conselheiro PASCHOAL RAUCCI. Tomo a liberdade de reproduzir parte desse acórdão:

O sempre lembrado Rubens Gomes de Souza, *in* Pareceres - 3 - Imposto de Renda, Ed. Resenha Tributária, 1976, ao distinguir "elisão" de "evasão", cita Randolph E. Paul, que define a "elisão" ("tax avoidance") como a atividade do contribuinte que procura, por meios lícitos, amoldar os fatos **futuros** ao objetivo de excluir ou reduzir a respectiva tributação; e como "evasão" ("tax evasion"), a atividade do contribuinte que procura, por meios que podem ser objetivamente lícitos, excluir ou reduzir o débito tributário decorrente de fatos **pretéritos** e, portanto, já existentes.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10840.002784/2004-12
Acórdão nº : 107-09.215

E o mestre Rubens G. Souza, na mesma obra citada, consigna (pág. 215):

*"Para resumir: a elisão consiste em **evitar** (portanto antecipadamente) obrigação tributária ainda não existente; evasão consiste em **escapar-se** (portanto posteriormente) de obrigação tributária já existente. O professor espanhol Narciso Amoros disse isso numa fórmula extremamente feliz: "A elisão é **não entrar** na relação fiscal. A evasão é **dela sair**: exige, portanto, estar, haver estado, ou podido estar dentro dela em algum momento."*

Nas palavras do respeitado tributarista Ricardo Mariz de Oliveira, "a melhor doutrina, surpreendendo esta distinção básica entre elisão e evasão, também acrescenta que a economia, para ser legítima, deve decorrer de atos ou omissões que não contrariem a lei, e de atos ou omissões efetivamente existentes, e não apenas artificial e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal". (Evasão e Elisão Fiscal, Cad. Pesq. Trib. - Vol.13, pág. 150).

Outrossim, R. Mariz de Oliveira, acompanhando a posição de renomados tributaristas, aponta que a interpretação da lei tributária pelos efeitos econômicos dos atos praticados é inviável como regra geral no sistema brasileiro, nem existe como norma expressa, a exemplo do que ocorre em outros regimes, observando, ainda, que o intuito de economizar tributos não é ilegal, sendo mesmo obrigação dos administradores das empresas, aos quais incumbe gerir os negócios sociais da forma mais rentável possível, na conformidade dos arts. 153 e 154 da Lei 6404/76, advertindo que a linha divisória entre o lícito e o ilícito em muitas situações é extremamente tênue, o que exige cuidadosa análise de cada caso em particular (grifo do original). (Op.cit., págs. 152, 156, 157 e 164).

Luiz Carlos Andrezani, citado por R. Mariz, em parecer de sua lavra, a respeito do tema, fez as judiciosas considerações:

"Afastadas as discussões sobre aspectos periféricos da questão, o ponto central que merece análise mais demorada, diz respeito à identificação da

NC

[Assinatura]



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10840.002784/2004-12
Acórdão nº : 107-09.215

hipótese limite da chamada economia lícita, e correspondente ingresso no campo da simulação, já que é este o possível argumento que pode ser utilizado para questionamento do negócio pretendido.

A contextura da hipótese legal da simulação prevista no artigo 102 do Código Civil dá-se pela discrepância entre a vontade querida pelo agente e o ato por ele praticado para exteriorização dessa vontade.

A par disso, subdivide-se doutrinariamente a simulação em absoluta e relativa. Diz-se absoluta, a simulação originada de ato praticado com o fito de nenhuma eficácia produzir e, para tanto, contém cláusula, declaração ou confissão não verdadeira. A simulação é relativa quando o ato praticado tem por objetivo encobrir, dissimular, um outro ato que possui natureza diversa.

No âmbito tributário, as situações contraditórias suscitam, normalmente, as simulações da segunda espécie mencionada: pratica-se um ato – que irrompe legal e formalmente perfeito no mundo físico – mas que serve somente como embalagem e veículo para consecução de outro – dissimulado – este sim em conformidade com a real e interior vontade do agente”. (Op. cit., págs. 165/166).

No que tange à simulação, Washington de Barros Monteiro ensina que a doutrina distingue duas espécies de simulação: a absoluta e a relativa. É **absoluta** quando a declaração de vontade exprime aparentemente um ato jurídico, não sendo intenção das partes efetuar ato algum (*“colorem habens, substantiam vero nullam”*). É **relativa** quando efetivamente há intenção de realizar algum ato jurídico, mas este é de natureza diversa daquele que, de fato, se pretende ultimar (*“colorem habens, substantiam vero alteram”*). (Curso de Direito Civil, Vol. I, Ed. Saraiva, 1993, pág. 209).

O conceituado civilista diz que a **simulação** difere da **dissimulação**, mas em ambas o agente quer o engano; na simulação, quer enganar sobre a existência de situação não-verdadeira, na dissimulação, sobre a inexistência da situação real. Se a simulação é um fantasma, a dissimulação é uma máscara. (Op. cit., pág. 213).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10840.002784/2004-12
Acórdão nº : 107-09.215

Do brilhante voto, cuja parte foi reproduzida, conclui-se que as situações que envolvem a discussão sobre elisão fiscal devem ser examinadas caso a caso.

No caso concreto, temos de um lado a autuada, que tem como uma das atividades operacionais, a venda de imóveis, e de outro lado, o SASSOM (Serviço de Assistência à Saúde dos Municipiários de Ribeirão Preto, órgão da Prefeitura Municipal de Ribeirão Preto), interessado em compra de imóveis de propriedade da autuada.

Entretanto, os imóveis não foram vendidos diretamente pela autuada ao SASSOM. Constituiu-se uma nova empresa, a MARJEM, e o capital foi integralizado pela autuada com imóveis que estavam na contabilidade da recorrente, na conta "estoques – imóveis a comercializar" pelo seu valor contábil. A fiscalizada apurou o lucro nesse ano-calendário pelo Lucro Real.

O início da negociação dos imóveis se deu antes da constituição da nova empresa e está inclusive registrado na Ata da SASSOM. Tal fato não é negado pela impugnante.

Dias após a constituição da MARJEM, esta vende os imóveis pelo valor de R\$ 1,1 milhão ao SASSOM, bem acima do valor contábil. O cheque é depositado na conta de uma outra empresa a DROGACENTER. Em 31 de dezembro do mesmo ano, a MARJEM distribui dividendos para a fiscalizada e os recursos são depositados na conta da DROGACENTER. A MARJEM apura o lucro nesse ano-calendário com base no Lucro Presumido.

Com a venda dos imóveis efetuada pela empresa MARJEM a operação foi submetida à tributação, porém com substancial redução dos valores a pagar do IRPJ, CSLL, COFINS e PIS, em função da mudança da forma de tributação do lucro (a autuada apurou Lucro Real e a MARJEM apurou lucro presumido), conforme



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10840.002784/2004-12
Acórdão nº : 107-09.215

Demonstrativo de Redução de Tributos decorrentes da simulação de negócio jurídico elaborado pela autoridade fiscal.

Segundo a fiscalização, a MARJEM praticamente não operou, nem estava com sua escrituração contábil regularizada quando foi realizada diligência fiscal em 23.08.2002, quase dois anos após a operação de compra e venda dos IMÓVEIS, docs. de fls. 553/555. Somente após a diligência fiscal é que surgiram operações que proporcionaram recolhimentos substanciais.

A fiscalização ao analisar o contrato social da fiscalizada, concluiu que não havia a necessidade de constituição de outra empresa para a realização do negócio de compra e venda dos IMÓVEIS, pois a principal receita obtida é de venda de unidades imobiliárias (fls. 121/132 e 342/343). O valor tributável foi apurado considerando-se a venda direta dos imóveis pela fiscalizada ao SASSOM.

Do exposto, se conclui que a integralização de capital na empresa MARJEM, com os imóveis que seriam vendidos para a SASSOM (cujo início de negociações entre a autuada e a compradora se deu antes da constituição da nova empresa) somente se deu para fins de obtenção de economia tributária, uma vez que o lucro na empresa MARJEM foi apurado pelo Lucro Presumido, enquanto que se a venda dos imóveis fosse feita diretamente ao órgão da Prefeitura Municipal de Ribeirão Preto, seria apurado Lucro Real, pois, a venda de imóveis é um dos objetivos operacionais da autuada. O Demonstrativo de Redução de Tributos decorrentes da simulação de negócio jurídico efetuado pela fiscalização mostra a economia obtida.

O fato da empresa MARJEM não ter sido baixada, não descaracteriza, que a razão da integralização do capital, em imóveis, na empresa MARJEM e a venda dias após desses imóveis para o SASSOM, configura simulação. Inclusive, os recursos oriundos da venda, não ficaram com a MARJEM, sendo transferidos a seguir para uma outra empresa, a DROGACENTER.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10840.002784/2004-12
Acórdão nº : 107-09.215

Ressalte-se que verificando os dados relativos à fiscalizada, à empresa M.MARCONDES Participações S/A (que consta do contrato social da empresa MARJEM) e à empresa DROGACENTER nos sistemas de controle da SRF, constatou a fiscalização que praticamente pertencem aos mesmos sócios, sendo sócios relevantes na realização do negócio os Srs. Maurício Roosevelt Marcondes, Marcelo Julião Marcondes e Milton Julião Marcondes (doc. fls. 739/745 e 760);

Portanto, todos os atos praticados, embora tenham ocorrido sob o enfoque formal, mascararam, o fato real. Na linguagem do art. 102, e inciso II, do Código Civil de 1916, vigente à época dos fatos, os atos praticados podem ser considerados como falsos. Transcrevo referido dispositivo legal:

"Art. 102. Haverá simulação nos atos jurídicos em geral:

- I - quando aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das a quem realmente se conferem, ou transmitem;
- II - quando contiverem declaração, confissão, condição, ou cláusula não verdadeira;
- III - quando os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados."

Por esse dispositivo, há três tipos de simulação. A que se enquadra ao caso concreto, é a do inciso II, que se refere à substância do negócio jurídico. O conjunto de atos combinados entre as partes, teve como único objetivo dar à operação de compra e venda uma outra aparência, com a propósito de mascarar a real intenção para fins de obter economia ilícita de tributos. A vontade real não é o que o conjunto dos atos praticados quer fazer crer.

A conduta da impugnante configura a prática de simulação relativa, cujo conceito foi citado neste voto, no trecho transcrito relativo ao acórdão nº 103-21.047.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10840.002784/2004-12
Acórdão nº : 107-09.215

Em relação a esse conceito, cito também as palavras do jurista Douglas Yamashita¹: *Na simulação relativa " ... o negócio simulado aparenta ter determinada natureza, a qual é ilusória, pois o negócio que realmente se deseja é diferente do negócio aparente. Aqui, há um negócio verdadeiro, que é oculto pelo negócio aparente". O mesmo autor em outro trecho diz que "... na simulação relativa o agente não contorna o regime jurídico do negócio dissimulado nem evita sua incidência e aplicação ...".*

Concluo que está caracterizada infração à legislação tributária, em razão de omissão de receitas com prática de simulação.

Em relação ao agravamento da multa, está presente a configuração da recusa e/ou resistência por parte do contribuinte em prestar esclarecimentos, com vistas a dificultar a ação de fiscalização, pois, após sucessivas intimações para apresentação de livros fiscais e de elementos de sua escrituração, sem atendimento por parte da contribuinte, foi necessária a lavratura de auto de embargo à fiscalização.

Em relação à multa qualificada, ao restar caracterizada a prática da simulação, conseqüentemente, está configurada a hipótese para qualificação da multa de ofício, nos termos do art. 44, II da Lei nº 9.430, de 1996.

Aplica-se aos lançamentos decorrentes (CSLL, PIS e COFINS), o decidido em relação à exigência principal, em razão da estreita relação de causa e efeito.

¹ YAMASHITA, DOUGLAS. *Elisão e Evasão de Tributos: Planejamento Tributário: Limites à Luz do Abuso do Direito e da Fraude à lei*. São Paulo: Lex Editora, 2005, p. 299, 302 e 303.

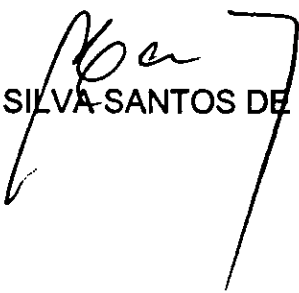


MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10840.002784/2004-12
Acórdão nº : 107-09.215

Do exposto, oriento meu voto para dar provimento ao recurso de ofício,
para restabelecer a exigência fiscal.

Sala das Sessões – DF, em 07 de novembro de 2007.


ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA



Processo nº : 10840.002784/2004-12
Acórdão nº : 107-09215

VOTO VENCEDOR

Luiz Martins Valero, redator designado

Minha divergência em relação ao voto da ilustre Relatora cinge-se tão somente ao agravamento da penalidade de 150% para 225%.

Ora, estamos diante de conduta dolosa por parte do contribuinte que, mediante o artifício da simulação, ocultou da administração tributária, ainda que parcialmente, a ocorrência do fato gerador do tributo.

A conduta foi punida com a multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento). A negativa do contribuinte em colaborar com a fiscalização é mero exaurimento da conduta já punida com a penalidade majorada.

Com efeito, manter o fisco afastado do conhecimento pleno do fato gerador é parte integrante da estratégia engendrada que visou o não pagamento do tributo que foi, afinal, cobrado com seus devidos acréscimos legais.

Por isso, em consonância com o art. 112 do Código Tributário Nacional (CTN)², voto por se afastar o agravamento da penalidade para 225%.

Sala das Sessões - DF, em 07 de novembro de 2007.


LUIZ MARTINS VALERO

² "Art. 112 - A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação."