



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

Processo nº 11080.723307/2012-06
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1103-000.836 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de abril de 2013
Matéria Autos de infração IRPJ e reflexos - ganho de capital
Recorrente TRANSPINHO MADEIRAS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2008

GANHO DE CAPITAL. CONSTITUIÇÃO DE SOCIEDADE SEM PROPÓSITO NEGOCIAL. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO.

O sólido e convergente acervo probatório produzido nos autos demonstra que o contribuinte valeu-se da criação de uma sociedade, desprovida de propósito comercial, para a alienação de bens classificados em seu ativo permanente, evadindo-se da devida apuração do respectivo ganho de capital.

LANÇAMENTOS REFLEXOS. CSLL. PIS. COFINS

O decidido no lançamento do IRPJ é aplicável aos autos de infração reflexos, em razão da íntima relação de causa e efeito.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2008

DECADÊNCIA. DOLO. FRAUDE. PRAZO.

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art.173, I, do Código Tributário Nacional), na hipótese de comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado rejeitar a preliminar de decadência, por unanimidade de votos e, no mérito, NEGAR provimento aos recursos, por maioria, vencidos os Conselheiros Sérgio Luiz Bezerra Presta (Relator) e Hugo Correia Sotero. A multa qualificada foi mantida pelo voto de qualidade, vencidos os Conselheiros Marcos Shigueo

Takata, Sérgio Luiz Bezerra Presta (Relator) e Hugo Correia Sotero. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Eduardo Martins Neiva Monteiro.

(assinado digitalmente)
Aloysio José Percínio da Silva – Presidente

(assinado digitalmente)
Sérgio Luiz Bezerra Presta – Relator

(assinado digitalmente)
Eduardo Martins Neiva Monteiro – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Eduardo Martins Neiva Monteiro, Marcos Shigueo Takata, André Mendes de Moura, Sérgio Luiz Bezerra Presta, Hugo Correia Sotero e Aloysio José Percínio da Silva.

Relatório

Por bem descrever os fatos relativos ao contencioso, adoto parte do relato do órgão julgador de primeira instância administrativa até aquela fase:

“Tratam-se de autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins e Programa de Integração Social - PIS (fls. 307-364) lavrados em face de TRANSPINHO MADEIRAS LTDA (doravante denominado por TRANSPINHO) em razão do não oferecimento à tributação de ganhos de capital e receitas operacionais.

Os valores constituídos encontram-se discriminados a seguir:

	Tributo	Juros	Multa	Total
Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ	6.859.453,03	2.398.994,82	10.289.179,55	19.547.627,40
Contribuição Social s/Lucro Líquido - CSLL	2.336.481,88	817.358,95	3.504.722,83	6.658.563,66
Contrib. P/ Financ. da Seg. Social - Cofins	868.016,30	377.239,88	1.302.024,45	2.547.280,63
Programa de Integração Social - PIS	188.821,13	82.061,66	283.231,70	554.114,49
Total	10.252.772,34	3.675.655,31	15.379.158,53	29.307.586,18

Entendeu a fiscalização que TRANSPINHO criou, por meio de cisão parcial realizada em 2005, Saiqui Empreendimentos Imobiliários Ltda (doravante denominada SAIQUI) tendo como único objetivo diminuir a tributação sobre rendimentos que seriam obtidos com a futura venda de bens de TRANSPINHO, bens esses vertidos em favor de SAIQUI como forma de integralização de capital. Todas as operações realizadas possuiriam como objetivo único a economia tributária,

ausente, portanto, qualquer propósito comercial que justificasse os negócios entabulados. As operações teriam sido simuladas, implicando a exasperação da penalidade aplicada (multa de 150% prevista no art. 44, I, c/c §1º, da Lei nº 9.430/96).

TRANSPINHO tributou seus rendimentos sob as sistemáticas do Lucro Presumido no ano-calendário de 2006 e Lucro Real em 2008. SAIQUI, por sua vez, optou nos mesmos períodos pela tributação com base no Lucro Presumido, possuindo como objeto social a compra e venda de imóveis, administração e incorporação de bens imóveis, florestamento e reflorestamento e comércio de produtos florestais.

A alienação dos imóveis e florestas vertidos à SAIQUI foram todos tributados utilizando-se o coeficiente de presunção de lucro de 8%, uma vez que se trataram de receitas operacionais.

Se essas vendas tivessem sido realizadas diretamente por TRANSPINHO, a tributação dos mesmos rendimentos seriam tributados da seguinte forma:

- em 2006: a venda de florestas estaria sujeita à tributação utilizando-se coeficiente de presunção de 8%, tal qual tributado por SAIQUI; já os terrenos seriam tributados como ganhos de capital, portanto, tributados em sua integralidade, sem aplicação de coeficiente de presunção;

- em 2008: como TRANSPINHO foi tributada com base no Lucro Real, o valor total da alienação seria adicionado ao resultado já apurado.

Concluiu a fiscalização ter agido o contribuinte com fraude e simulação, nos seguintes termos (fls. 312-313):

[...] a empresa Saiqui foi criada apenas para encobrir o real fato gerador da obrigação tributária e o verdadeiro vendedor dos imóveis com o objetivo único e exclusivo de pagamento a menor de tributos na alienação desses bens e consequente recebimento de valores a título de rendimentos ou receita isentos na forma de lucros distribuídos, conforme demonstrado no quadro anteriormente mencionado.

A constituição e integralização de capital da Saiqui pelos sócios com campos e florestas foi formalmente lícita, no entanto, foi desprovida de qualquer substância e propósito comercial, uma vez que o fato realmente ocorrido foi a venda de imóveis da Transpinho a terceiros pessoas. Os bens usados na integralização de capital não serviram para que a empresa recém criada pudesse ser operacional, ou seja, um estoque de produtos/mercadorias, uma vez que todo o valor da venda que restou após os tributos foi distribuído aos sócios, descapitalizando totalmente a empresa. Não houve investimento nenhum na empresa com o valor recebido ou qualquer real reposição de estoque.

A criação de uma empresa cuja integralização de capital foi feita apenas com imóveis que seriam em seguida vendidos e a classificação dessa venda como atividade operacional fez com que não houvesse ganho de capital na operação de venda dos mesmos, mascarando o real fato gerador, sem esquecer que, em sendo a Transpinho a empresa que manteve e investiu nas florestas que foram alienadas, e que manteve em sua contabilidade os valores de amortização (custo) dessas culturas, quando da venda das mesmas, auferiria uma receita de comercialização de atividade rural, sujeita à tributação previdenciária.

A economia de tributos na operação na verdade foi fantástica. Sem a criação da Saiqui, ocorrendo a venda diretamente pela Transpinho Madeiras, a receita não operacional seria tributada às alíquotas de 15% de IRPJ, 10% de adicional, e 9% de CSLL, tanto na sistemática de tributação do Lucro Presumido (ano-calendário de 2006) quanto na sistemática de tributação do Lucro Real (ano-calendário de 2008), ocorrendo ainda a incidência de 2,85% sobre a receita bruta da venda das florestas a título de previdência (e contribuições a terceiros). Em sendo a Saiqui a "vendedora", a tributação de IRPJ, a alíquota de 15%, adicional, 10% e, CSLL, 9%, se deu sobre uma base de cálculo presumida pela aplicação de um coeficiente de 8% (para fins de apuração do IRPJ) e 12% (para fins de apuração da CSLL), e as florestas foram tratadas como parte dos bens imóveis, uma vez que não foi Saiqui que arcou com os custos de cultivo das mesmas.

Mas o que de fato aconteceu foi a venda de bens (terrenos) que compunham o ativo permanente da Transpinho Madeiras Ltda para terceiros e a venda de florestas como resultado de comercialização de produção rural para terceiros. Logo, a Transpinho Madeiras Ltda é o real sujeito passivo da obrigação tributária cujos fatos geradores ocorridos são o ganho de capital na alienação dos terrenos e a obtenção de receitas operacionais com a venda de comercialização de produção rural das florestas.

Os valores recolhidos por SAIQUI foram deduzidos dos valores lançados de ofício em face de TRANSPINHO.

Foi aplicada a multa qualificada de 150% prevista no art. 44, I, c/c §1º, da Lei nº 9.430/96, em razão de pretensa ocorrência de fraude e sonegação (arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/64). A fiscalização assim motivou a exasperação da penalidade (fl. 321):

Isso porque a fiscalização considera que houve fraude com a simulação dos fatos apresentados, ou seja, foi apresentado que os bens vendidos eram bens adquiridos para revenda dentro das atividades operacionais regulares da Saiqui e não pertencentes ao ativo permanente da Transpinho Madeiras que geravam receitas operacionais de atividade rural. No entanto todos os bens aqui mencionados e vendidos foram "adquiridos" dos sócios por cisão parcial de outra empresa ligada e todo o resultado líquido positivo das vendas foi distribuído aos sócios sem nenhum investimento na empresa para que ela tivesse novo estoque e pudesse continuar no ramo de empreendimentos imobiliários.

Observando-se os fatos que foram descritos neste Relatório fica mais do que óbvia e clara a intenção de redução de tributos com simulação do fato gerador em si, uma vez foi apresentado à RFB uma receita tributável de atividade operacional no lucro presumido em vez de ganho de capital e receita operacional de atividade rural e do real sujeito passivo da obrigação tributária, ou seja, em vez da Transpinho Madeiras Ltda, foi apresentado como sujeito passivo a Saiqui Empreendimentos Imobiliários.

A Impugnante, e também SAIQUI, foram cientificadas dos autos de infração em 17/04/2012 (fl. 365).

Em 15/05/2012 ambos apresentaram impugnações, idênticas em seu conteúdo (fls. 372-413 e 450-539).

Alegaram, em prejudicial de mérito, a ocorrência de decadência relativamente ao último trimestre de 2006, uma vez teria transcorrido o prazo previsto no art. 150, §4º, do CTN, sem que a fiscalização formalizasse o lançamento. Considera que, como o prazo pagamento do IRPJ e CSLL do 4º trimestre de 2006 era 31/01/2007, o lançamento deveria ter sido efetuado até 31/01/2012, o que não ocorreu.

Aduziram ainda acerca da impossibilidade de desconsideração da personalidade jurídica de SAIQUI por parte da fiscalização, haja vista inexistir qualquer ato simulado. As conclusões da fiscalização a respeito de simulação seriam subjetivas, fruto de “cenário absolutamente fantasioso”, sem qualquer prova concreta.

A reestruturação societária empreendida por TRANSPINHO teria como objetivo uma maior racionalização societária das empresas em que as mesmas pessoas físicas figuravam como sócias, a exemplo do que já ocorrera em meados da década passada, quando teria sido criada a empresa INDUSTRIAL DE MADEIRAS TRANSPINHO LTDA. As duas empresas, além de exercerem atividades ligadas à exploração de madeira, possuíam em seus ativos muitos imóveis dissociados das atividades por estas exercidas. Teria surgido, então, a ideia de diversificação dos negócios, separando o patrimônio imobiliário destas em nova empresa (SAIQUI), a qual se dedicaria a atividades imobiliárias de forma mais racional. Após dois anos, mediante nova integralização de capital, houve nova transferência do patrimônio imobiliário que restava em TRANSPINHO em favor de SAIQUI.

Ao final, INDUSTRIAL TRANSPINHO LTDA foi incorporada por SAIQUI, esta dedicando-se à exploração imobiliária e TRANSPINHO à industrialização e transporte de madeiras.

Em relação ao relatório fiscal questionou as conclusões da fiscalização quanto à suposta ausência de propósito negocial, alegando que “eventual economia tributária decorrente de determinada operação não tem o condão, por si só, de levar à desconsideração de um negócio jurídico”. Aduz que SAIQUI não foi criada em razão de eventual vantagem tributária, e que esta somente existiu em razão da legislação aplicável ao exercício da atividade imobiliária. Tal benefício jamais poderia ser impeditivo à realização do próprio negócio.

Rebate o argumento de que não teria realizados outros negócios imobiliários durante todo o período, anexando três contratos de compra e venda realizados no mesmo íterim. A despeito da efetiva operação de SAIQUI, alega ainda que nada impediria que fossem alienados os bens vertidos com posterior distribuição de lucros aos sócios independentemente de novos investimentos. A realização de novos negócios não poderia ser levada em consideração pela fiscalização como motivação do negócio, até mesmo porque as alienações poderiam se dar em momentos futuros. Não haveria qualquer prova a respeito de ofertas prévias relativamente aos bens vertidos à SAIQUI, e posteriormente alienados, o que seria comum em planejamentos calçados única e exclusivamente na economia tributária. Ademais, SAIQUI não se trataria de pessoa jurídica com vida efêmera e inoperante, o que tornaria insubsistente o raciocínio impingido pela fiscalização.

Com relação à simulação argumenta que o art. 167 do Código Civil somente admite a ocorrência de simulação nos casos de interposição de pessoa, quanto à natureza ou conteúdo do negócio, ou ainda quanto à falsidade de data, e nenhuma dessas

hipóteses restou configurada em todas as operações perpetradas. Cita uma operação em que, entre a data de integralização de capital com versão de determinado imóvel de propriedade de TRANSPINHO e a data de alienação por SAIQUI, transcorreram mais de 3 anos, o que demonstraria que a cisão realizada não teria como único objetivo as vendas dos imóveis em comento, e consequente minoração da carga tributária sobre elas incidentes. Colaciona jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes que fortaleceriam sua tese de que a simulação há de ser cabalmente comprovada, o que não teria ocorrido no caso concreto.

Aduz ainda que a Constituição Federal consagrou a autonomia privada como direito fundamental e que o Poder Público não poderia intervir nas relações particulares sem instrumento legal que o permita. Por conseguinte, o limite à atuação do Fisco esbarraria não só na legalidade estrita, mas também na autonomia privada conferida pela Constituição Federal aos cidadãos. Nesse contexto, o art. 116 do CTN não autorizaria o Fisco a desconsiderar um negócio jurídico meramente por questões arrecadatórias, pois o contribuinte estaria albergado sob o manto da autonomia privada na eleição da forma de determinado negócio jurídico, ao menos que houvesse previsão legal em sentido contrário.

Reafirma a Impugnante que a existência, ou não, de simulação, não se pode pautar pelo resultado econômico obtido em razão de determinada operação. Alega ainda que não há dispositivo que proibisse a criação de SAIQUI com vistas à futura economia fiscal com a venda de imóveis. Transcreve doutrina a respeito do tema.

A despeito de reafirmar que a motivação dos negócios perpetrados não era exclusivamente fiscal, ataca ainda a aplicação da teoria do “propósito negocial”, uma vez que não haveria previsão legal para tanto. Essa interpretação somente teria começado a ser utilizada após a edição da Lei Complementar nº 105/2001, que inseriu o parágrafo único do art. 116 do CTN. Ocorre que sua aplicação dependeria de lei ordinária que estabelecesse os procedimentos aplicáveis e os dispositivos da Medida Provisória nº 66/2002 que versavam sobre a matéria não foram convertidos em lei, não havendo qualquer legislação superveniente que viesse a tratar sobre o tema. Portanto, a utilização da interpretação que utilizasse os ditames da LC 104/2001, dentre as quais a teoria do “propósito negocial”, esbarraria no art. 5º, II, da Constituição Federal, qual seja, o princípio da legalidade, insculpido também no art. 150, I, da CF/88.

Haveria afronta, ainda, ao art. 97 do CTN. Haveria afronta ao princípio da estrita legalidade e ao sobreprincípio da segurança jurídica.

Diante dessas alegações, requer a anulação dos autos de infração lavrados.

Sucessivamente, requer redução do crédito tributário constituído. Alega que TRANSPINHO era optante pelo Lucro Presumido em 2006 (ano da cisão parcial e constituição de SAIQUI) e que assim permaneceria caso não houvesse a criação de SAIQUI.

Desse modo, no ano de 2008, a diferença de IRPJ e CSLL a lançar seria muito inferior ao constituído pela fiscalização, que se resumiria, praticamente, à diferença de tributação dos valores referentes aos terrenos alienados (em SAIQUI foram considerados como receitas operacionais, sujeitas ao coeficiente de presunção de

8% para IRPJ e 12% para CSLL, enquanto que em TRANSPINHO foram adicionados integralmente ao lucro real do período).

Em relação ao PIS e Cofins, não haveria diferenças a serem cobradas de ofício, uma vez que somente o foram porque a fiscalização, no lançamento de ofício, utilizou-se da sistemática não cumulativa para essas contribuições. Caso o lançamento tivesse sido realizado com base no Lucro Presumido, consequentemente o PIS e a Cofins deveriam ser calculados na forma cumulativa, o que já houvera sido realizado por SAIQUI, ou seja, não haveria qualquer diferença de PIS e Cofins a se exigir, ou melhor, haveria recolhimentos a maior, uma vez que o valor da receita bruta de SAIQUI englobou a receita de vendas dos terrenos, enquanto que essa rubrica, em TRANSPINHO, considerada como ganho de capital, não estaria sujeita à incidência dessas contribuições. Alega, inclusive, que esse pretenso indébito deveria ter sido considerado já no momento do lançamento realizado. Argumenta que o lançamento deveria ter sido realizado com base no Lucro Presumido, que geraria uma menor carga tributária. Finaliza esse tópico asseverando que, tivesse tributado os rendimentos em questão todos em TRANSPINHO, utilizando-se do Lucro Presumido como já houvera optado em 2006, o valor recolhido a menor seria de R\$ 2.077.357,09, e não R\$ 10.252.772,34, como concluiu a autoridade fiscal, o que só viria corroborar com sua tese de ausência de ato simulado.

Alega também que a aplicação da multa qualificada de 150% seria equivocada, uma vez que inexistiu ilicitude na operação; desse modo, não haveria que se falar em sonegação, fraude ou conluio, únicas hipóteses que autorizam a aplicação da multa cominada, nos termos do art. 44, I, §1º, da Lei nº 9.430/96.

A Impugnante requer, ao final, a total desconstituição do lançamento.

Subsidiariamente requer a retificação do lançamento, nos seguintes termos: (1) em preliminar de mérito, requer a declaração de decadência relativa ao 4º trimestre de 2006; (2) a desconstituição do lançamento ante a ausência de simulação e (3) sucessivamente: 3. a) redução dos valores lançados em razão de suposto erro de cálculo; 3.b) afastar a majoração da multa de ofício”.

A 1ª Turma da DRJ/Porto Alegre-RS, em sessão de 30/08/2012, ao analisar a peça impugnatória apresentada, proferiu o acórdão nº 10-40.169 entendendo “por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido”, sob argumentos assim ementados:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2008

DECADÊNCIA. TERMO INICIAL.

A ocorrência de fraude afasta a possibilidade de homologação do pagamento de que trata o § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional e remete a contagem do prazo decadencial para a regra geral prevista no art. 173, inc. I, do mesmo diploma legal, qual seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

IRPJ - CSLL. GANHO DE CAPITAL. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO. DESLOCAMENTO DA BASE TRIBUTÁVEL PARA SOCIEDADES QUE SE

ENCONTREM EM SITUAÇÃO TRIBUTARIAMENTE MAIS FAVORÁVEL. SIMULAÇÃO.

Consideram-se simulados os atos quando comprovado por indícios convergentes que se constituiu sociedade com o único intuito de se transferir a base tributável dos sócios para essa nova empresa que se encontra em situação tributariamente mais favorável. Identificada a verdade dos fatos e os reais sujeitos passivos das operações que geraram ganhos de capital, cabível a exigência dos tributos devidos. LANÇAMENTOS DECORRENTES. CSLL. PIS. COFINS.

A solução dada ao litígio principal, relativo ao IRPJ, aplica-se, no que couber, aos lançamentos decorrentes, quando não houver fatos ou argumentos a ensejar decisão diversa.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SIMULAÇÃO.

Comprovadas a simulação e a fraude, correta a aplicação da multa de 150%.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

Cientificada da decisão de primeira instância em 17/09/2012 (AR fls. 568), a TRANSPINHO MADEIRAS LTDA. e SAIQUI EMPREENDIMENTOS LTDA., qualificadas nos autos em epígrafe, inconformadas com a decisão contida no Acórdão nº 10-40.169, recorre em 16/10/2012 (fls 570 e segs Transpinho e fls 626 e segs Saiqui) a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais objetivando a reforma do julgado reiterando os argumentos da peça impugnativa.

Na referência às folhas dos autos considere a numeração do processo eletrônico (e-processo).

É o relatório do essencial.

Voto Vencido

Conselheiro Sérgio Luiz Bezerra Presta, Relator.

Observando o que determina os arts. 5º e 33 ambos do Decreto nº. 70.235/1972 conheço a tempestividade do recurso voluntário apresentado, preenchendo os demais requisitos legais para sua admissibilidade, dele, portanto tomo conhecimento.

Antes de entrar no mérito, esclareço a necessidade de passarmos à alegação do Acórdão nº 10-40.169 sobre a simulação e a multa qualificada aplicada pela fiscalização e mantida pela 1ª Turma da DRJ/Porto Alegre-RS. E para isso, gostaria de fazer uma “linha do tempo”, utilizando os argumentos da fiscalização, constantes das fls. 307 e seguintes dos autos:

31/05/2005 – A Recorrente (Transpinho Madeiras) realizou alteração contratual (fls. 19/20) registrando uma cisão parcial com versão de patrimônio na integralização de outra empresa a ser criada: Saiqui Empreendimentos Ltda., cujo objeto seria compra e venda de imóveis

próprios e a Industrial de Madeiras Transpinho Ltda aumenta o capital da Saiqui com imóveis residenciais ;

22/06/2006 – 387 (trezentos e oitenta e sete) dias depois da versão do patrimônio a sociedade Saiqui Empreendimentos Ltda. realiza venda de parte dos imóveis;

20/10/2006 – 507 (quinhentos e sete) dias depois da versão do patrimônio a sociedade Saiqui Empreendimentos Ltda. realiza nova venda de parte dos imóveis;

13/07/2007 – A Recorrente realiza nova cisão parcial (fls. 107/121) porém sem verter patrimônio na integralização para a sociedade Saiqui Empreendimentos Ltda.; ou seja, toda versão de patrimônio foi feita em 31/05/2005 ;

20/01/2008 – 904 (novecentos e quatro) dias depois da versão do patrimônio e 191 (cento e noventa e um) dias depois da segunda cisão parcial da Recorrente, a sociedade Saiqui Empreendimentos Ltda. realiza venda de parte dos imóveis.

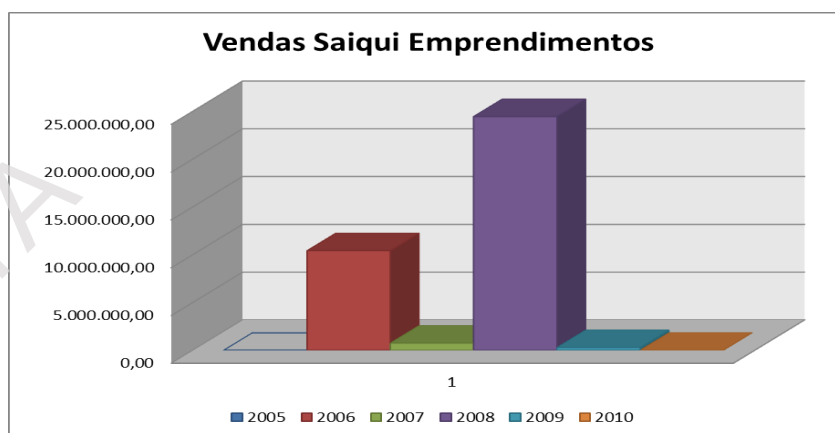
Ou seja, as operação da Saiqui Empreendimentos Ltda. ocorreram em média mais de 17 meses depois das incorporações; sendo que a sociedade manteve a operação de compra e venda de imóveis até o ano de 2009, conforme descritivo apresentado pela fiscalização, a seguir transcrito:

Na análise dos registros contábeis da Saiqui a fiscalização constatou que as receitas de “atividade operacional” realizada ao longo de todo o período de 2005 a 2010 foram as vendas dos imóveis recebidos como integralização de capital e receita com venda de madeiras produzidas nos campos ainda não vendidos (extrato razão fls.300/302). E todo o resultado líquido apurado foi distribuído aos sócios sem ser reinvestido na empresa nenhum valor, conforme quadro demonstrativo logo abaixo.

	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Receita Bruta de Vendas	0,00	10.414.522,00	751.640,00	34.453.307,21	285.000,00	0,00
Outras Receitas	0,00	44.719,58	159.425,44	711.482,54	120.874,60	2.524,40
(-) Custo do Bens	0,00	1.132.038,43	153.636,23	7.509.600,54	271.353,55	2.524,40
(-) Comissão/s vendas	0,00	200.000,00	150.000,00	0,00	0,00	0,00
(-) Outras Despesas/encargos	0,00	8.629,63	18.602,70	740.328,18	40.665,17	47.411,43
(-) Tributos (inclui CPMF)	0,00	719.819,31	98.275,37	2.385.695,31	23.388,83	0,00
(=) Lucro Líquido Apurado	0,00	8.398.754,21	490.551,14	24.529.165,72	70.467,05	-47.411,43
Lucros Acumulados Per. Anterior	847.664,38(*)	847.664,38	848.594,33	727,07	30,12	497,17
(+) Realiz. Res. Reavaliação (p/baixa dos bens)	0,00	302.175,74	145.581,60	5.150.137,33	0,00	0,00
(=) Lucro Disponível p/distribuição	847.664,38	9.548.594,33	1.484.727,07	29.680.030,12	70.497,17	-46.914,26
Lucros Distribuídos	0,00	8.700.000,00	1.484.000,00	29.680.000,00	70.000,00	0,00
Lucros Acumulados Próprio Período	847.664,38	848.594,33	727,07	30,12	497,17	-46.914,26

(*) Lucros Acumulados de 2005 são oriundos da Cisão da Transpinho Madeiras. Não houve atividade no exercício.

Abaixo uma visão gráfica das operações da Saiqui Empreendimentos Ltda:



Ou seja, do resultado geral das vendas, temos o seguinte quadro:

2005	2006	2007	2008	2009	2010	TOTAL
0,00	R\$ 10.414.522,00	R\$ 751.640,00	R\$ 24.453.307,21	R\$ 285.000,00	0,00	R\$ 35.904.469,21
0,00%	29,01%	2,09%	68,11%	0,79%	0,00%	100%

Diante dessa realidade, não posso concordar com os argumentos da fiscalização e que foram ratificados pela 1ª Turma da DRJ/Porto Alegre-RS de que houve simulação, o que aconteceu foi a criação de um novo negócio (imobiliário), diferente daquele originário (comercialização de produção rural) e que ao longo de 5 anos realizou suas operações normalmente, pagou os tributos, sendo que 68,11% das vendas aconteceram 3 anos depois da constituição da sociedade Saiqui Empreendimentos Ltda. Este fato por si só caracteriza o princípio negocial.

E, para explicar minhas razões de decidir a esse respeito de forma diversa àquela da apresentada pela fiscalização e pela 1ª Turma da DRJ/Porto Alegre-RS, vou dividir meus argumentos no que tange a qualificação da multa constante dos autos.

Não encontro no presente caso, qualquer indicio de fraude, de simulação ou abuso de forma, isso porque ficou constatado que houve sim a criação de uma nova sociedade, que se encontra ativa até hoje, dedicando-se a mesma atividade desde a sua constituição no ano de 2005, conforme pode ser visto no cartão de CNPJ emitido pela RFB abaixo:

 REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL CADASTRO NACIONAL DA PESSOA JURÍDICA			
NÚMERO DE INSCRIÇÃO 07.520.401/0001-68 MATRIZ		COMPROVANTE DE INSCRIÇÃO E DE SITUAÇÃO CADASTRAL	
DATA DE ABERTURA 29/07/2005			
NOME EMPRESARIAL SAIQUI EMPREENDIMENTOS IMOBILIARIOS LTDA.			
TÍTULO DO ESTABELECIMENTO (NOME DE FANTASIA) SAIQUI EMPREENDIMENTOS IMOBILIARIOS			
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL 68.10-2-01 - Compra e venda de imóveis próprios			
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DAS ATIVIDADES ECONÔMICAS SECUNDÁRIAS 41.10-7-00 - Incorporação de empreendimentos imobiliários 02.10-1-03 - Cultivo de pinus			
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA 206-2 - SOCIEDADE EMPRESARIAL LIMITADA			
LOGRADOURO R GARIBALDI	NÚMERO 123	COMPLEMENTO FUNDOS	
CEP 95.670-000	BAIRRO/DISTRITO CENTRO	MUNICÍPIO GRAMADO	UF RS
SITUAÇÃO CADASTRAL ATIVA			DATA DA SITUAÇÃO CADASTRAL 29/07/2005
MOTIVO DE SITUAÇÃO CADASTRAL			
SITUAÇÃO ESPECIAL *****			DATA DA SITUAÇÃO ESPECIAL *****

Aprovado pela Instrução Normativa RFB nº 1.183, de 19 de agosto de 2011.

Emitido no dia 30/01/2013 às 21:33:05 (data e hora de Brasília).

Página: 1/1

Tanto é que em 11/12/2008 – 1.290 (mil duzentos e noventa) dias depois da primeira incorporação e 773 (setecentos e setenta e três) dias depois da segunda incorporação a sociedade Saiqui Empreendimentos Ltda. realiza compra de novos imóveis (fls. 520 e segs);

Entendo que para a aplicação da Multa Qualificada deve ser comprovada pela fiscalização, de uma maneira cristalina, a prática reiterada de ações durante todo o ano calendário (ou mais de um), que tenham como objetivo mascarar a obrigação tributária principal, quando a escrituração do sujeito passivo demonstra que este conhecia o real valor a recolher, constitui ação dolosa que implica qualificação da multa de ofício.

Isso porque, a qualificação da multa depende, de forma incontestada, da existência e, principalmente da demonstração da conduta prevista em lei por parte do sujeito passivo, conforme determina o art. 44 da Lei nº. 9.430/1996, que a seguir transcrevo:

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

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

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

Pela leitura do dispositivo acima, fica claro que há necessidade de existência e demonstração de uma conduta delituosa, pois o lançamento deve ser devidamente motivado através de um evidente intuito de fraude aos cofres públicos. Essa minha posição tem como lastro os arts. 71 a 73 da Lei nº. 4.502/1964, “*verbis*”:

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

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

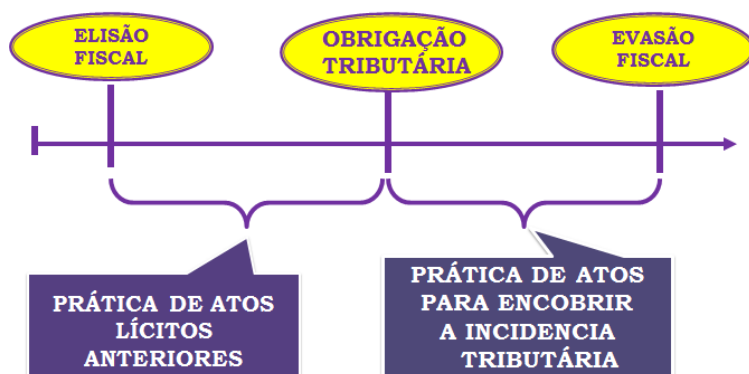
II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

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

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

Assim, cabe ao Fisco, se somente a ele, apresentar todos os elementos que ensejaram a qualificação da multa e, demonstrar claramente a reiteração da conduta da Recorrente. Caso isso não aconteça, entendo que não pode ser imputado ao sujeito passivo da obrigação tributária a demonstração que nas suas ações, no período de 5 anos, tiveram intuito de fraude, nos termos, parâmetros e determinações da Lei nº. 9430/1996; isso porque, a elaboração de um planejamento tributário, como visto no presente caso, visando pagar menos tributo, não é uma conduta ensejadora da aplicação da multa qualificada.

Essa minha afirmação decorre de que houve uma elisão fiscal e não uma evasão fiscal, conforme podemos ver abaixo:



Para distinguir a elisão da evasão, em trabalho publicado em 1977, Ricardo Mariz de Oliveira (in “*Fundamentos do Imposto de Renda*”, Ed. Revista dos Tribunais, p. 303) ressaltou que a elisão 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.

Essa lição foi repetida nas “*Questões Relevantes, Atualidades e Planejamento com Imposto Sobre a Renda*”, encontradas nos Anais do 13º Simpósio IOB de Direito Tributário, IOB, 2004, que transcrevo abaixo:

*“A elisão fiscal lícita, buscada pelo planejamento tributário, diferencia-se da evasão fiscal ilícita por três - e apenas três - elementos: (1) decorrer de atos ou omissões da pessoa (que não é contribuinte) anteriores à ocorrência do fato gerador da obrigação que ela quer elidir, (2) decorrer de atos ou omissões confirmes à lei, e (3) **decorrer de atos ou omissões reais e não simulados**” (grifos nossos).*

No mesmo trabalho, comentou Ricardo Mariz de Oliveira, “*verbis*”:

“(...)A simulação, que vicia o ato jurídico e invalida a economia tributária pretendida (...) se prova pela densidade de indícios e circunstâncias, que a jurisprudência administrativa vem aplicando com bastante sabedoria, tais como: a proximidade temporal de atos; a disparidade infundada de valores entre eles; o desfazimento dos efeitos do ato simulado; a prática de certos atos entre partes ligadas, por exemplo, ao final do período-base de apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, com a transferência incabível e inexplicável de lucro de uma pessoa jurídica lucrativa para outra deficitária; a existência ou inexistência de outra causa econômica além da economia fiscal; a exagerada arrumação dos fatos”.

É de uma clareza meridiana que o conjunto de operações realizadas pela Recorrente e pela sociedade Saiqui Empreendimentos Ltda. não foram articuladas com o único propósito de criar, formalmente, uma situação que reduzisse a tributação incidente sobre o ganho de capital havido na venda dos bens imóveis.

A sucessão dos atos em vários anos diferentes, a existência de fluxo financeiro, a longevidade temporal entre as incorporações e vendas revelam que houve a intenção real de constituir a sociedade Saiqui Empreendimentos Ltda., que efetivamente opera no mercado até os dias de hoje.

Por isso para que seja justificada a aplicação de uma multa de 150% (cento e cinquenta por cento) deve estar comprovado nos autos, de forma inequívoca, a absoluta, cabal e evidente a certeza do intuito de fraude e que tais requisitos constem de forma clara na capitulação da autuação.

Veja que não pode o Fisco, para a qualificação da multa, deixar de comprovar as duas características que entendo serem pressupostos validadores essenciais na ação do sujeito passivo, são eles:

- (i) O pressuposto evidente - Quando a fiscalização comprova a qualidade daquilo que não admite dúvida; e,

- (ii) O pressuposto intuito – Quando o propósito na realização de um ato visa esconder ou minimizar o fato gerador da obrigação tributária.

Ou seja, pela leitura do relato da Fiscalização deve ficar comprovada, de forma cabal, com absoluta certeza, que o propósito da Recorrente era, ao praticar o ato, de impedir o conhecimento para reduzir o tributo devido.

Esse é o entendimento Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos, quando do julgamento do Processo nº. 10247.000157/2004-38, consubstanciado através do Acórdão nº. 10617.015, que peço vênia para reproduzir:

“(…)

Primeiro, deve-se discutir a pertinência da qualificação da multa de ofício. Quando das infrações aqui em comento, tinha vigência o art. 44 da Lei nº 9.430/96, em sua redação original.

Nessa época, aplicava-se a multa qualificada nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. Assim, mister verificar se a conduta estampada nos autos pode se subsumir aos tipos abstratos da qualificação previstos no art. 44 da Lei nº 9.430/96, ou seja, se está comprovado o evidente intuito de fraude, como definido nos arts. 71, 72, 73 da Lei nº 4.502/1964.

A autuação tomou por base uma presunção de omissão de rendimentos. O recorrente não fez qualquer prova da origem dos depósitos bancários. Por fim, nos autos, não se descobriu a origem dos depósitos bancários.

“(…)

Poderia, entretanto, a conduta dos autos se subsumir à sonegação, que é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador do imposto de renda ou das condições pessoais do contribuinte. No caso de sonegação, mister explicitar claramente o fato gerador do imposto sonegado, com as condutas dolosas que impediram ou retardaram o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador ou das condições pessoais do contribuinte. A partir de uma presunção legal de ocorrência de um fato gerador do imposto, não podemos afiançar que o contribuinte agiu com dolo, no intuito de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador, notadamente porque a conta bancária era movimentada pelo recorrente, sem nenhuma interposição de pessoa, ou fraude a esconder o real beneficiário dos depósitos. Toda a movimentação bancária foi feita às claras.

Por óbvio, considerando as gravíssimas consequências da qualificação da multa, que ultrapassam a questão pecuniária, adentrando no terreno do direito penal tributário, não pode o evidente intuito de fraude ser presumido.

“(…)

Para qualificar a multa, mister comprovar com elementos hábeis e idôneos o evidente intuito de fraude. Mera presunção da omissão de rendimentos a partir de depósitos bancários de origem não comprovada não justifica a qualificação da multa de ofício. Deve-se ressaltar que a decisão acima está em consonância com a

jurisprudência do Conselho de Contribuintes, balizada pela Súmula 1ºCC nº 14: ‘A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo’.

Como exemplo da jurisprudência do Conselho na matéria, colaciona-se a ementa do Acórdão nº 10422619, unânime para desqualificar a multa de ofício, sessão de 13/09/2007, relator o conselheiro Nelson Malmann, verbis:

(...)

PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS DO ÔNUS DA PROVA – As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.

SANÇÃO TRIBUTÁRIA MULTA QUALIFICADA JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE – Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa qualificada seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502, de 1964. A apuração de depósitos bancários em contas de titularidade do contribuinte cuja origem não foi justificada, independentemente da forma reiterada e do montante movimentado, por si só, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996. Recurso parcialmente provido”.

Desta forma, entendo que a conduta da Recorrente não aponta para o intuito consciente e deliberado de reduzir a base tributável. Esse meu entendimento encontra amplo respaldo na jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme pode ser visto abaixo:

A situação sob análise já foi objeto de inúmeros pronunciamentos por parte deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que sistematicamente tem repellido a utilização de atos societários desprovidos de finalidade comercial, com única finalidade de reduzir o recolhimento de tributos.

A título meramente exemplificativo, menciono a ementa de alguns julgados deste Tribunal Administrativo:

“Ementa: MULTA. QUALIFICAÇÃO. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. DEMONSTRAÇÃO. OBRIGATORIEDADE.

A qualificação da multa de ofício depende da demonstração do evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71 a 73 da Lei 4.502/1964.

No caso, o evidente intuito de fraude não foi demonstrado e a multa não deve ser qualificada.

Recurso Especial do Procurador Negado” (CSRF - Processo nº 11543.005082/200319 - Acórdão nº 920202.185 – 2ª Turma - Sessão de 27 de junho de 2012)

“Ementa: MULTA QUALIFICADA Aplica-se a multa em percentual de 150% nos casos em que tipificada a situação prevista no art. 71 da Lei nº 4.502/64. Fica evidenciada a intenção dolosa de tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento, por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador, quando o contribuinte não contabiliza toda sua vultosa movimentação bancária, que abriga receitas de aplicações financeiras e ganhos em operações de cessão de crédito omitidos” (CSRF - Processo nº 13884.003382/200590 - Acórdão nº 9101001.393 – 1ª Turma Sessão de 17 de julho de 2012).

“Ementa: IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. MULTA AGRAVADA. CONDUTA. BUSCA DA VERDADE MATERIAL. INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO.

O agravamento da multa de ofício somente se justifica quando o sujeito passivo busca, com dolo, dificultar a busca da verdade material sobre a ocorrência do fato gerador e sua respectiva base de cálculo. Soma-se a esse fato a relevante constatação de que a ausência de informação não prejudicou a atuação fiscal.

Recurso Especial do Procurador Negado” (CSRF - Processo nº 13808.001188/200230 - Acórdão nº 9202002.229 – 2ª Turma - Sessão de 28 de junho de 2012).

“Ementa: SIMULAÇÃO - CONJUNTO PROBATÓRIO - Se o conjunto probatório evidencia que os atos formais praticados (reorganização societária) divergiam da real intenção subjacente (compra e venda), caracteriza-se a simulação, cujo elemento principal não é a ocultação do objetivo real, mas sim a existência de objetivo diverso daquele configurado pelos atos praticados, seja ele claro ou oculto” (Acórdão nº 104-21.497, de 23/06/2006. Primeiro Conselho de Contribuintes).

“Ementa: PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. Não se qualifica como planejamento tributário lícito a economia obtida por meio de atos e operações que não foram efetivas, não apenas artificial e formalmente revelados em documentação e/ou na escrituração” (Acórdão 106-17.419, de 05/11/2008. Primeiro Conselho de Contribuintes).

Diante de tudo que constato, não há como negar que para imputar o agravamento da multa deve ser observado um dos princípios balizadores que lastreiam o processo administrativo fiscal: O Princípio da Legalidade, também denominado de legalidade objetiva. O Princípio da Legalidade determina que o processo deverá ser instaurado nos estritos ditames da lei. Ou seja, na administração privada se pode fazer tudo que a lei não proíbe. Já na administração pública só é permitido fazer o que a lei autoriza expressamente, como forma de se atender as exigências do bem comum.

Em suma enquanto que para o particular a lei significa “pode fazer assim”, para o Administrador público significa “deve fazer assim”, a atividade administrativa é plenamente vinculada, é regrada pelos limites impostos pela própria lei.

Assim, para que seja imputada a Recorrente a multa qualificada e também a multa agravada faz-se necessário que o auto de infração comprove, com uma clareza meridiana a conduta eivada de dolo, com o objetivo de dificultar a busca da verdade material sobre a ocorrência do fato gerador e sua respectiva base de cálculo.

Não tendo comprovada que a Recorrente, deliberadamente agiu a margem da legislação visando omitir ou reduzir a base tributável de forma reiterada não se pode manter a inclusão da multa agravada de 150% (cento e cinquenta por cento).

Sobre a questão do compartilhamento das estruturas constato que não há contrato de rateio de despesas firmando entre a Recorrente a demais empresas; o que podemos verificar dos autos é que existe tal compartilhamento das estruturas, porém não houve qualquer insurgência da fiscalização a esse título e não considero isso como ensejador do intuito de fraude.

Desta forma voto por dar provimento ao recurso voluntário no sentido de cancelar a multa agravada.

Em decorrência da decisão acima, relevo a preliminar da decadência relativa ao não recolhimento do IRPJ e da CSLL do 4º trimestre de 2006 apontada pela Recorrente e, no mérito, como não houve a comprovação da ocorrência de dolo, de fraude ou de simulação, entendo que ficou comprovado que a Recorrente na versão de patrimônio para a integralização de capital da sociedade Saiqui Empreendimentos Ltda., CNPJ/MF nº. 07.528.401/0001-68, agiu dentro dos limites e parâmetros da legislação em vigor a época dos fatos, por isso e por tudo que consta dos autos, voto no sentido de reformar, integralmente, a decisão proferida pela 1ª Turma da DRJ/Porto Alegre-RS e assim afastar, de pleno direito, a imposição tributária referente a os lançamentos relativos ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

(assinado digitalmente)

Sérgio Luiz Bezerra Presta

Voto Vencedor

Cons. Eduardo Martins Neiva Monteiro, Redator Designado.

Não obstante a coerente fundamentação contemplada no voto do I. Relator, Cons. Sérgio Luiz Bezerra Presta, tão bem exposto à Turma, a maioria do colegiado entendeu que os autos contemplaram elementos suficientes para a manutenção dos autos de infração, conforme se passará a expor.

Vejamos.

Nota-se que a participação da Transpinho Madeiras Ltda (“Transpinho”), em 2005 e 2007, na integralização e posterior aumento de capital de sua coligada, a Saiqui Empreendimentos Imobiliários Ltda, doravante apenas “Saiqui”, consistiu na entrega de campos e florestas, que estavam contabilizados em seu ativo permanente.

Constaram no quadro societário da Saiqui os mesmos sócios pessoas físicas da cindida e uma outra pessoa jurídica, a Industrial de Madeiras Transpinho, criada em 2004 pelos mesmos sócios da Transpinho, cuja contribuição na formação do capital social constituiu em imóveis residenciais.

Considerando que o objeto social da Saiqui era a compra e venda de imóveis, administração e incorporação de bens imóveis, florestamento, reflorestamento e comércio de produtos florestais, chama à atenção o fato de que os únicos imóveis adquiridos no período de 2005 a 2010 foram aqueles entregues pelas sociedades Transpinho e Industrial de Madeiras Transpinho, bem como a constatação de que tais imóveis, à exceção de um, foram alienados ao longo de 2006 e 2008. Ademais, o resultado líquido de tais vendas foi distribuído aos sócios sem que qualquer parcela tenha sido direcionada para incremento de investimentos.

Posto tal quadro fático, em que pese a regularidade formal das operações quando tomadas individualizadas, conclui-se que a constituição da Saiqui visou unicamente a indevida redução tributária que deveria ter sido suportada pela Transpinho, considerando-se o ganho de capital inerente às operações e as formas de tributação nos anos-calendário 2006 e 2008, inexistindo outro propósito negocial relevante.

Com bastante precisão, à luz da análise dos instrumentos contratuais e escrituração das sociedades envolvidas nas operações, as autoridades fazendárias fixaram:

*“[...] A constituição e integralização de capital da Saiqui pelos sócios com campos e florestas foi formalmente lícita, no entanto foi desprovida de qualquer substância e propósito negocial, uma vez que o fato realmente ocorrido foi a venda de imóveis da Transpinho a terceiras pessoas. Os bens usados na integralização de capital não serviram para que a empresa recém criada pudesse ser operacional, ou seja, um estoque de produtos/mercadorias, uma vez que todo o valor da venda que restou após os tributos foi distribuído aos sócios, **descapitalizando totalmente a empresa. Não houve investimento**”*

nenhum na empresa com o valor recebido ou qualquer real reposição de estoque.

A criação de uma empresa cuja integralização de capital foi feita apenas com imóveis que seriam em seguida vendidos e a classificação dessa venda como atividade operacional fez com que não houvesse ganho de capital na operação de venda dos mesmos, mascarando o real fato gerador, sem esquecer que, em sendo a Transpinho a empresa que manteve e investiu nas florestas que foram alienadas, e que manteve em sua contabilidade os valores de amortização (custo) dessas culturas, quando da venda das mesmas, auferiria uma receita de comercialização de atividade rural, sujeita à tributação previdenciária.

A economia de tributos na operação na verdade foi fantástica. Sem a criação da Saiqui, ocorrendo a venda diretamente pela Transpinho Madeiras, a receita não operacional seria tributada às alíquotas de 15% de IRPJ, 10% de adicional, e 9% de CSLL, tanto na sistemática de tributação do Lucro Presumido (ano-calendário de 2006) quanto na sistemática de tributação do Lucro Real (ano-calendário de 2008), ocorrendo ainda a incidência de 2,85% sobre a receita bruta da venda das florestas a título de previdência (e contribuições a terceiros). Em sendo a Saiqui a 'vendedora', a tributação de IRPJ, a alíquota de 15%, adicional, 10% e, CSLL, 9%, se deu sobre uma base de cálculo presumida pela aplicação de um coeficiente de 8% (para fins de apuração do IRPJ) e 12% (para fins de apuração da CSLL), e as florestas foram tratadas como parte dos bens imóveis, uma vez que não foi a Saiqui que arcou com os custos de cultivo das mesmas.

Mas o que de fato aconteceu foi a venda de bens (terrenos) que compunham o ativo permanente da Transpinho Madeiras Ltda para terceiros e a venda de florestas como resultado da comercialização de produção rural para terceiros. Logo a Transpinho Madeiras Ltda é o real sujeito passivo da obrigação tributária cujos fatos geradores ocorridos são o ganho de capital na alienação dos terrenos e a obtenção de receitas operacionais com a venda de comercialização de produção rural das florestas”.

É importante assentar que o entendimento da maioria, aqui representado neste voto vencedor, foi de que a constituição da Saiqui consistiu em uma etapa inicial, preparatória, para que a alienação dos imóveis a ela vertidos quando de sua constituição e aumento de capital, contabilizados no ativo permanente da Transpinho e que, naturalmente, implicaria apuração de ganho de capital, mas que, posteriormente, passaram a ser considerados pela Saiqui como bens para revenda, gerasse receita operacional nesta sociedade e incrível redução tributária, vez que a tributação nesta dar-se-ia com base no lucro presumido.

A propósito, a Primeira Turma da DRJ – Porto Alegre (RS) enfrentou algumas questões surgidas com a insurgência do sujeito passivo. Dada a precisão das observações, são aqui também adotadas como fundamento deste voto vencedor para se infirmar as alegações de defesa. *In verbis*:

“[...] Alega a Impugnante que, ao contrário do afirmado pela Fiscalização, SAIQUI teria realizado outros negócios além da alienação dos bens recebidos como integralização de capital. Anexou os documentos de fls.520 a 540 a fim de comprovar suas alegações. Ocorre que, analisando-se tais documentos, concluo que servem justamente para demonstrar que as operações foram todas minuciosamente orquestradas pela Impugnante com o intuito primordial de diminuir os encargos tributários de futuras alienações de imóveis e florestas da própria Impugnante. Vejamos.

Resumem-se, a seguir, as ditas “outras operações” realizadas por SAIQUI:

<i>Fls</i>	<i>Alienante</i>	<i>Adquirente</i>	<i>Valor (R\$)</i>	<i>Forma de Pagamento</i>	<i>Data</i>
520/521	Transpinho Madeiras Ltda	SAIQUI	295.000,00	Créditos já existentes	11/12/2008
536/537	Transpinho Madeiras Ltda	SAIQUI	165.000,00	Créditos já existentes	01/07/2008
538/539	Transpinho Madeiras Ltda	SAIQUI	285.000,00	Créditos já existentes	01/07/2008

Embora a receita bruta de vendas de SAIQUI, referente ao período de 2006 a 2008, tenha ultrapassado a barreira dos R\$ 45.000.000,00, percebe-se que as “demais negociações” realizadas por SAIQUI equivalem a 1,55% desse total (pouco mais de R\$ 700.000,00). Ademais, impende frisar que as aquisições de SAIQUI relativas a essas “outras operações” também foram realizadas perante as duas empresas do “grupo Transpinho”, e todas mediante quitação com créditos já registrados em contabilidade, ou seja, sem qualquer movimentação efetiva de recursos. Ora, quais as razões para que tais imóveis também não tivessem sido vertidos à SAIQUI por meio de integralizações de capital realizadas em 2005 e 2007? Ora, mostra-se evidente que a resposta é que foram planejadas justamente com o intuito de aparentar ares de legalidade a todas as operações anteriores realizadas, buscando justificar outros objetivos que não a mera redução de encargos tributários incidentes sobre futuras alienações de imóveis de propriedade da Impugnante.

.....

Vê-se, assim, que os argumentos aduzidos pela Impugnante a respeito das operações não se mostram suficientes, tampouco aptos, a justificá-las. Ao contrário, percebe-se que os negócios entabulados possuem como único propósito a diminuição da carga tributária sobre futuras alienações de imóveis e florestas, vertidos por seus sócios na integralização de capital de SAIQUI após cisão parcial da própria Recorrente.

Ademais, a análise dos documentos acostados aos autos demonstra claramente que SAIQUI não possuía estrutura apta a desenvolver qualquer atividade operacional.

.....

Importa analisarmos o objeto social de SAIQUI: compra e venda de bens imóveis, administração e incorporação de bens imóveis, florestamento e reflorestamento, e comércio de produtos florestais.

Conforme se observa, para que tais atividades fossem desenvolvidas seriam necessárias estrutura física e, principalmente, mão-de-obra.

Pois bem, conforme consta à fl. 76, a sede de SAIQUI situa-se à Rua Garibaldi, nº 123 - Fundos, Gramado/RS. Ocuparia, portanto, os “fundos” do terreno onde se situava de TRANSPINHO MADEIRAS LTDA (conforme consolidação de contrato social às fls. 9 e 19). Desse modo, vê-se que SAIQUI não possuía sequer um endereço próprio, utilizando-se, em tese, da estrutura física da Impugnante para, supostamente, desenvolver suas atividades.

Constata-se ainda que tanto a Impugnante, quanto SAIQUI, possuíam o mesmo número de telefone (54 3286-2130), o mesmo endereço eletrônico (e-mail perinhoteis@gramadosite.com.br) e o mesmo responsável pelo preenchimento das DIPJ transmitidas à RFB, conforme se depreende às fls. 213 e 218 (DIPJs de SAIQUI) e fls. 236 e 247 (DIPJs de TRANSPINHO MADEIRAS LTDA).

.....

Vejamos a situação quanto à ausência de estrutura operacional, notadamente quanto aos empregados. Na DIPJ de 2007 SAIQUI declarou não possuir empregados durante todo ano-calendário de 2006 (DIPJ 2007, fl. 216). Em 2008 (DIPJ 2009, fl. 234), possuiria dois empregados. Ora, não é crível que a empresa pudesse atuar, durante todo esse período, realizando vultosos negócios e mantendo extensas áreas de florestas contando com, no máximo, dois empregados.

.....

No caso concreto, constata-se com clareza que SAIQUI não preenche os requisitos necessários para se enquadrar como uma empresa. Desenvolver a atividade de reflorestamento, e as demais constantes de seu objeto social, sem qualquer estrutura operacional e mão-de-obra é algo inimaginável. Ainda que se considere a situação narrada pela Impugnante, far-se-ia necessário um mínimo existencial, ainda que antes da venda dos imóveis e florestas em comento, o que, em nenhum momento, há indícios de ter existido. O fato de haver outros negócios entabulados por SAIQUI não desqualifica a conclusão de ausência de seu efetivo funcionamento, principalmente pelos módicos valores envolvidos, bem como pela constante participação de empresas do grupo em um dos polos das negociações, e ainda assim sem movimentação efetiva de recursos. Observa-se, isso sim, a ausência da organização de seus fatores de produção a fim de desempenhar suas funções visando ao lucro. O lucro, na realidade, advém de operações que deveriam ter sido tributadas por TRANSPINHO MADEIRAS LTDA e INDUSTRIAL DE MADEIRAS TRANSPINHO, mas que, por conta de uma série de atos, sem qualquer propósito negocial, foram deslocadas para SAIQUI com intuito de diminuição da carga tributária sobre operações que, sabidamente, ocorreriam em um futuro próximo.

.....

Quanto à alegação da Impugnante de que o lançamento deveria ter sido realizado com base no Lucro Presumido, que seria sua opção em caso de não ter realizado a cisão, e que, além disso, geraria uma menor carga tributária, outra sorte não merece o lançamento. A opção pela forma de tributação do imposto de renda é definitiva, nos termos do art. 3º da Lei nº 9.430/96 e art. 232 do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99). Ora, uma vez que a Impugnante optou por ser tributada com base no lucro real anual, não poderia a fiscalização adotar outra forma de tributação que não fosse essa.”

O lapso temporal mencionado pelo I. Relator não chega a impressionar, não sendo suficiente para impedir que se chegue às conclusões acima, até porque não necessariamente a etapa inicial de um planejamento tributário abusivo ocorre nas proximidades do seu derradeiro ato.

A distribuição do resultado líquido apurado pela Saiqui a seus sócios, na forma de distribuição de lucros, que não sofreram tributação nas pessoas físicas, corrobora, conforme visto acima, o único e exclusivo objetivo na criação daquela sociedade, qual seja, a redução tributária. O real alienante dos bens em discussão foi a Transpinho, consoante sólido e convergente acervo probatório produzido nos autos.

Complemente-se que agiu bem a fiscalização, analisando a inteireza do cenário, em excluir da apuração ora realizada os valores já recolhidos pela Saiqui.

Acerca da tributação a título de PIS e Cofins, relacionada a janeiro de 2008, não há reparos a fazer na apuração, conforme demonstrativo constante da fl.12 do Relatório de Ação Fiscal.

A respeito da multa de ofício, os autos demonstram, com a devida vênia ao I. Relator, a ocorrência de simulação, consubstanciada principalmente no fato de que a constituição da Saiqui, desprovida de propósito negocial, serviu para a alienação de bens da Transpinho unicamente para que esta sociedade escapasse da tributação a título de ganho de capital, em um contexto apenas formalmente real, relacionado com supostas atividades operacionais daquela sociedade constituída, de igual forma que seus sócios, que ao final foram contemplados com a distribuição de lucros da Saiqui, formado basicamente pela alienação dos aludidos bens. O acórdão recorrido bem fundamentou, à luz dos fatos e provas constantes dos autos, a qualificação da penalidade, razão pela qual também se adotam as respectivas razões de decidir, *in verbis*:

“[...] a multa de 150% de que trata o parágrafo 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 (redação dada pelo art.14 da Lei nº 11.488, de 2007), terá aplicação sempre que em procedimento fiscal constatar-se a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio.

Vê-se que, para enquadrar determinado ilícito fiscal nos dispositivos dessa lei, há necessidade que esteja caracterizado o dolo. O dolo, que se relaciona com a consciência e a vontade de agir, é elemento de todos os tipos penais de que trata a Lei nº 4.502/64, ou seja, a vontade de praticar a conduta, para a

subsequente obtenção do resultado. Deve ficar demonstrada que a conduta praticada teve o intuito consciente voltado a suprimir ou reduzir o pagamento do tributo ou contribuições devidos.

No caso em tela, deve-se observar, conforme já exposto, que a Impugnante contribuinte utilizou-se de empresa veículo com o único intuito de diminuir a tributação sobre as operações, transferindo os ganhos dos sócios para essa sociedade em situação tributária mais favorável. Ao assim agir – visando modificar característica essencial do fato gerador - incorreu o contribuinte em fraude, tal qual estampado no art. 72 da Lei nº 4.502/64, acima transcrito, o que já seria suficiente a justificar a exasperação da penalidade aplicada.

As operações levadas a efeito pelo contribuinte, que restaram impugnadas pelo Fisco, tiveram como objetivo único a redução dos encargos tributários. Isso se torna evidente diante vasto acervo de indícios convergentes coligidos aos autos. A conclusão pela prática da simulação, diante de tais elementos, é uma consequência lógica e inevitável. Cabe ao Fisco, em casos desse jaez, identificar a verdade dos fatos e exigir os tributos devidos decorrentes dos fatos verdadeiros. Os atos ou negócios jurídicos simulados são ineficazes perante o Fisco.

Nesse passo, importante assentar a relevância dos indícios na formação da convicção daquele que aprecia casos de simulação.

Maria Rita Ferragut enaltece os indícios como fundamentais para a identificação da simulação. Confira-se:

As presunções assumem vital importância quando se trata de produzir provas indiretas acerca de atos praticados mediante dolo, fraude, simulação, dissimulação e má-fé em geral, tendo em vista que, nessas circunstâncias, o sujeito pratica o ilícito de forma a dificultar em demasia a produção de provas diretas. Os indícios, por essa razão, convertem-se em elementos fundamentais para a identificação de fatos propositadamente ocultados para se evitar a incidência normativa. (Evasão fiscal: o parágrafo único do artigo 116 do CTN e os limites de sua aplicação, Revista Dialética de Direito Tributário nº 67, Dialética, São Paulo, 2001, págs. 119 e 120)

Francisco Ferrara, jurista italiano que é referência sobre o tema, ressalta que os elementos de prova que firmarão a convicção do juiz nos casos de simulação são, via de regra, de natureza indireta:

A simulação como divergência psicológica da intenção dos declarantes, escapa a uma prova direta. Melhor se deduz, se pode argüir, se infere por intuição do ambiente em que surgiu o contrato, das relações entre as partes, do conteúdo do negócio, das circunstâncias que o acompanham. A prova da simulação é uma prova indireta, de indícios, conjectural (...), e é esta verdadeiramente que fere no coração a simulação, porque a combate no seu próprio terreno. (A Simulação nos Negócios Jurídicos, Campinas, Red Livros, 1999, pág. 431)

Em suma, a fundamentação utilizada para caracterizar a infração é suficiente para demonstrar a ocorrência de fraude e simulação, justificando, pois, a multa qualificada aplicada pela Fiscalização.”

Com a constatação da simulação, a regra aplicável para fins de decadência não pode ser a do art.150, §4º, do CTN, mas a do art.173, I, do mesmo *codex*. Considerando o fato gerador mais remoto dos créditos tributários objeto dos autos de infração (31/12/06), o *dies a quo* do prazo decadencial (“*primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*”) foi 1/1/08, de sorte que o direito da Fazenda de constituir o crédito tributário extinguir-se-ia em 31/12/12. Como a ciência do contribuinte ocorreu em 17/4/12, não há se falar em decadência, razão pela qual se rejeita tal alegação defensiva.

Por fim, quanto aos lançamentos reflexos (CSLL, PIS e Cofins), aplica-se a mesma conclusão acima delineada, haja vista a íntima relação de causa e efeito. A propósito, vale lembrar o que dispõe a Lei nº 9.249/95:

Art. 24. 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.

.....

§2º O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, da Contribuição para o PIS/Pasep e das contribuições previdenciárias incidentes sobre a receita.

No mesmo sentido, mencione-se, ainda o Decreto nº 4.524/02, que regulamenta a contribuição para o PIS/PASEP e a Cofins devidas pelas pessoas jurídicas em geral:

Art. 91. Verificada a omissão de receita ou a necessidade de seu arbitramento, a autoridade tributária determinará o valor das contribuições, dos acréscimos a serem lançados, em conformidade com a legislação do Imposto de Renda (Lei nº 8.212, de 1991, art. 33, Caput e §§ 3º e 6º, Lei Complementar nº 70, de 1991, art. 10, parágrafo único, Lei nº 9.715, de 1998, arts. 9º e 11, e Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 24).

Por fim, no recurso voluntário apresentado pela Saiqui Empreendimentos Imobiliários Ltda, nos mesmos moldes do interposto pela Transpinho Madeiras Ltda, não consta insurgência específica relacionada à sujeição passiva solidária, imputada pela fiscalização com base no art.124, I, do Código Tributário Nacional (CTN), razão pela qual deve ser mantida.

Por todo o exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar de decadência e, no mérito, NEGAR PROVIMENTO aos recursos.

(assinado digitalmente)

Eduardo Martins Neiva Monteiro

Processo nº 11080.723307/2012-06
Acórdão n.º **1103-000.836**

S1-C1T3
Fl. 714

CÓPIA