ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 15586.720742/2012-31

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

Processo nº	15586.720742/2012-31
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**1302-002.062 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	21 de março de 2017
Matéria	IRPJ e CSLL
Recorrente	ACTA ENGENHARIA LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

GANHO DE CAPITAL - CISÃO PARCIAL - CONSTITUIÇÃO DE NOVA PESSOA JURÍDICA. SIMULAÇÃO. NÃO CONFIGURADA.

Nem toda ação ou omissão do contribuinte com o fito de reduzir sua base tributável antes da ocorrência do fato gerador pode ser enquadrada como fraudulenta, pois somente aquelas que sejam ilícitas poderiam levar a tal conclusão.

Não se pode enquadrar como simulação a cisão realizada para constituir uma outra sociedade, com o fim de que esta viesse a alienar o bem recebido em integralização, pois se trata apenas de um negócio jurídico indireto, pelo qual a nova sociedade é constituída para surtir os efeitos que lhes são próprios e não para dissimular outros negócios jurídicos.

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO. LUCRO REAL DE SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO.

A falta de escrituração do Lalur não autoriza a Autoridade Fiscal a tomar como lucro real o lucro contábil apurado pela SCP. Se não apresentado o Lalur da SCP após devidamente intimada a sócia ostensiva, deve ser arbitrado o lucro da SCP.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada com relação ao lançamento do IRPJ é aplicável, *mutatis mutandis*, ao lançamento da CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em REJEITAR a preliminar de nulidade e, no mérito, em DAR provimento ao recurso voluntário.

Vencida a Conselheira Ana de Barros Fernandes Wipprich que divergiu com relação à infração 001 (Ganho de Capital). O Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado votou pelas conclusões do relator quanto à infração 001.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior – Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente), Ana de Barros Fernandes Wipprich, Rogério Aparecido Gil, Alberto Pinto Souza Junior, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa.

Relatório

Versa o presente processo sobre recurso voluntário, interposto pelo contribuinte em face do Acórdão nº 1255.622 da 5ª Turma da DRJ/RJ1, o qual foi assim ementado:

> "ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
> Exercício: 2007
> CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.
> Tendo em vista que a exigência fiscal foi formalizada com observância das normas aplicáveis e ao fiscalizado foi possibilitada a oportunidade para defender-se plena e tempestivamente da irregularidade que lhe foi imputada, não cabe a arguição de nulidade do lançamento.
> NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA.
> Não se verificando a ocorrência de nenhuma das hipóteses previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 e observados todos os requisitos do artigo 10 do mesmo diploma legal, não há que se falar em nulidade da autuação.
> ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
> Ano-calendário: 2007
> SIMULAÇÃO. OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA. OCORRÊNCIA.
> O fato de cada uma das transações, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto de operações, quando fica comprovado que os atos praticados tinham objetivo diverso daquele que lhes é próprio.
> SIMULAÇÃO. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO EXTRATRIBUTÁRIA. OCORRÊNCIA.
> A liberdade de auto-organização não endossa a prática de atos sem motivação negocial, sob o argumento de exercício do planejamento tributário.
> MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO. APLICABILIDADE.

Constatada a prática de simulação, perpetrada mediante a articulação de operações com o intuito de evitar a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, é cabível a exigência do tributo, acrescido de multa qualificada.
JUROS. SELIC. INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. APRECIAÇÃO. VEDAÇÃO.
Não compete à autoridade administrativa manifestar-se quanto à inconstitucionalidade ou ilegalidade das leis, por ser essa prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário.
ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ
Ano-calendário: 2007
GANHO DE CAPITAL. VENDA DE BEM DO ATIVO IMOBILIZADO. OCORRÊNCIA.
Incide a tributação do imposto de renda sobre o ganho de capital auferido, no caso de venda de bem pertencente ao Ativo Imobilizado.
MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS DE IRPJ. INCIDÊNCIA.
Incide multa de ofício isolada sobre os valores do imposto de renda, calculados sobre a base de cálculo estimada, ainda que apurado prejuízo fiscal no encerramento do período de apuração.
SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. PREJUÍZOS FISCAIS. PERIODOS ANTERIORES. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.
A ausência do registro de prejuízos fiscais de períodos anteriores de forma destacada no Livro de Apuração do Lucro Real da sócia ostensiva da Sociedade em Conta de Participação, ou em livro específico da sociedade, implica no não reconhecimento da compensação efetuada, para fins de apuração do tributo devido.
TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.
Aplica-se às exigências ditas reflexas o que foi decidido quanto à exigência matriz, devido à íntima relação de causa e efeito entre elas.
Impugnação Improcedente
Crédito Tributário Mantido."

A recorrente, cientificada do Acórdão nº 1255.622 em 8/07/2013 (AR a fls. 1745), interpôs, em 02/08/201312/08/2013 (conforme petição a fls. 1747), recurso voluntário (doc. a fls. 1748 e segs.), no qual aduz as seguintes razões de defesa:

a) que é o auto de infração é nulo, porque aplicou pena sem o devido processo legal;

a.1) que, por se tratar o debito apontado no AI em comento de penalidade pecuniaria emanada de procedimento administrativo, há evidente nulificação, ante a ofensa ao princípio do devido processo legal, inscrito no Art. 5°, LV da Constituicao Federal de 1988;

a.2) que, quando da lavratura do AI em tela, não foi oportunizada a recorrente a apresentação de defesa antes da realização do lançamento ex officio da severa penalidade - multa, tributos e juros no estratosférico valor de R$ 11.431.953,02;

a.3) que tal fato feriu frontalmente os princípios gerais de Direito, uma vez que a recorrente foi submetida a procedimento de fiscalização que concluiu, de maneira sumária, que a contribuinte, supostamente, se encontrava em situação de irregularidade,

aplicando-se imposição tributária antes do transito em julgado de decisão administrativa pertinente para a apuração da procedência da mesma, violando, desta maneira, o previsto nos incisos XXXIV, LIV e LV, do Art. 5° da Carta Política de 1988, que consagram os princípios do *due process of law* e da ampla defesa e do contraditório;

b) que a cisão da Acta Engenharia para criação da Acta Empreendimentos foi escorreita e legal;

b.1) que entendeu a fiscalização que a ora recorrente desconsiderou na apuração de seu lucro tributável os valores obtidos a título de ganho de capital na venda de imóvel de sua propriedade, comercializado pela Acta Empreendimentos e Participações Ltda, CNPJ 09.064.832/0001-46;

b.2) que, conforme se infere do Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do Auto de Infração em referência, o Ilmo. Auditor Fiscal teria constatado que o resultado obtido pela Acta Empreendimentos e Participações LTDA em relação a venda do terreno a Aquarius SPE LTDA, foi considerado, especificamente para fins tributarios no que se refere ao IRPJ e a CSLL, como sendo auferido pela Acta Engenharia LTDA.;

b.3) que afirmou o Ilmo. Auditor Fiscal que a empresa Acta Empreendimentos e Participacoes LTDA teria sido constituída exclusivamente para fins de realizar a alienação do somatório de áreas do Loteamento denominado Residencial Aquarius, situado em Manguinhos, Serra/ES, com o objetivo de deslocar a incidência tributária do lucro real para o lucro presumido, favorecendo assim, indevidamente, segundo a fiscalização, a empresa Acta Engenharia LTDA, ora recorrente, em desfavor do fisco;

b.4) que concluiu a fiscalização que ao extrair o imóvel do patrimônio da Acta Engenharia LTDA e repassá-lo a Acta Empreendimentos e Participações LTDA, antes de aliená-lo a terceiros, teria obtido a recorrente uma substancial "economia" tributária, no que se refere ao IRPJ e a CSSL, contudo, tal operação teria sido irregular, visto que não há previsão legal para que o contribuinte, tributado pelo lucro real, separe determinada parcela de sua receita para tributá-la em outro regime mais favorável, como ocorreu com a constituição de uma outra empresa, tributada pelo lucro presumido, para realizar a operação de alienação do terreno;

b.5) que tais considerações, permissa venia, restam de todo equivocadas, tanto que somente foram corroboradas por parte dos membros da colenda 5ª Turma de Julgamento, sendo oportuno afastar as ilações do Ilmo. Auditor Fiscal, narrando-se a realidade dos fatos, o que se faz a seguir;

b.6) que a empresa ACTA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA fora constituída em 24/08/2007, pela ACTA ENGENHARIA LTDA, ora recorrente, e seus sócios, tendo como Objeto Social o "planejamento e a participação em empreendimentos em geral, em parceria ou não, e a participação no capital de outras Sociedades";

b.7) que, como forma de integralizar e subscrever parte do Capital Social da Acta Empreendimentos - que foi de R$ 700.000,00 (setecentos mil reais) -, a Acta Engenharia, ora recorrente, incorporou ao patrimonio daquela, áreas integrantes do Loteamento denominado "Residencial Aquarius", situado em Manguinhos, no Município de Serra/ES, adquiridas por esta mediante compra e venda em 30/12/1982, totalizando, nesta operação, o valor de R$ 594.402,58 (quinhentos e noventa e quatro mil, quatrocentos e dois reais e cinquenta e oito centavos), sendo esta operação lídima e estando devidamente documentada;

b.8) que não existe qualquer dúvida quanta a esse procedimento de incorporação ou conferência de bens ao capital quando o imóvel já é de propriedade do sócio e assim está registrado no cartorio de imóveis;

b.9) que o aporte realizado pela recorrente, consubstanciado na incorporação dos imóveis em tela ao patrimônio da Acta Empreendimentos, revestiu-se de toda a legalidade, restando lícita e escorreita, conforme se verifica na documentação anexada aos autos quando da apresentação da impugnação;

b.10) que alguns meses após a constituição da Acta Empreendimentos e Participações LTDA, deliberaram seus sócios, ante o recebimento de oferta extremamente atraente, pela venda dos imóveis em tela a empresa Aquarius SPE LTDA, tendo sido esta operacão concretizada de forma lícita e perfeita em 08/11/2007, recolhendo, inclusive, a Acta Empreendimentos e Participações LTDA, de forma escorreita os tributos incidentes sobre a operação;

b.11) que levando em consideração o tempo transcorrido entre a constituição da Acta Empreendimentos e Participações LTDA e a venda dos imóveis que compunham o seu patrimônio, e que o Ilmo. Auditor Fiscal concluiu, de forma equivocada, concessa venia, que a criação da referida empresa teria se operado com o fim exclusivo de alienar o imóvel em tela, para desviar o foco da incidência tributária;

b.12) que é cediço no meio imobiliário, que 02 (dois) meses é tempo suficiente para que uma transação, mesmo que de grande porte como esta, possa ser concluída, não podendo assim, por este frágil argumento, o Ilmo. Auditor Fiscal supor que a negociação tenha ocorrido antes da constituição da Acta Empreendimentos e Participacoes LTDA.;

b.13) que não restou evidenciado nos autos, ainda que por meros indícios, que a recorrente já havia recebido a proposta para alienação dos imóveis antes de verter parte do capital social para constituição de outra pessoa jurídica;

b.14) que a empresa Acta Empreendimentos e Participações LTDA, mesmo após a concretização do referido negócio, encontra-se em pleno funcionamento, possuindo diversos negócios em trâmite, pois ela opera, esta em pleno funcionamento e possui diversos outros negocios, conforme documentos jáque anexados;

b.15) que cumpre ainda refutar expressamente o que constou no Acordão recorrido quanto ao funcionamento da Acta Empreendimentos, visto que, não obstante não tenha auferido receita, já que as DIPJs relativas ao ano-calendário de 2010 e 2011 assim informaram, ao teor dos documentos colacionados aos autos infere-se que a mesma continua atuando normalmente no mercado;

b.16) que , conforme se observa na documentação já anexada, a empresa ora recorrente transferiu em 07/12/2011, mediante contrato particular de promessa de compra e venda, pelo valor de R$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais), 50% (cinquenta por cento) que lhe cabia de áreas localizadas em Jardim Limoeiro, no Município de Serra, adquiridas em 30/04/2009 por meio de compra e venda da empresa Tomazelli Engenharia Comércio e Planejamento Ltda, a empresa Itapé Construtora e Incorporadora Ltda, sendo que sobre a operação incidiram todos os tributos a ela concernentes, sendo todos eles devidamente recolhidos pela ACTA ENGENHARIA, ora recorrente, empresa tributada pelo lucro real, sendo que a Acta Empreendimentos, proprietária dos outros 50% (cinquenta por cento) das referidas áreas, não vendeu sua parte, prosseguindo no negócio imobiliário, apesar das dificuldades do mercado;

b.17) que caso houvesse a intenção da recorrente em lesar o fisco, com o pagamento de menos tributos, quem teria vendido as áreas a empresa Itapé Construtora e Incorporadora Ltda seria a Acta Empreendimentos e não a Acta Engenharia, o que demonstra,

sob mais este aspecto, a conduta lídima da recorrente na operação descrita no Termo de Verificação Fiscal em tela;

b.18) que uma das formas de planejamento tributário é justamente a cisão empresarial, na qual uma empresa se subdivide em outras, criando assim personalidades jurídicas distintas, como no caso em apreço, e, nesse aspecto, tendo em vista que a Acta Empreendimentos alienou licitamente imóvel de sua propriedade, recolheu os tributos incidentes sobre essa operação de forma escorreita, distribuiu os lucros relativos a operação aos seus sócios, NÃO HÁ QUE SE FALAR EM SONEGAÇÃO FISCAL;

c) que realizou-se um planejamento tributário, não uma simulação;

c.1) que, para que reste configurada a existência de planejamento tributário, são necessários dois requisitos: o cronológico e o da licitude: pelo requisito cronológico, somente pode ser considerado como planejamento tributário aqueles atos realizados antes da incidência do tributo, ou seja, antes da ocorrência do fato gerador; já pelo critério da licitude, os atos e os efeitos dos atos praticados pelo contribuinte no sentido de reduzir ou excluir o ônus tributário devem ser lícitos;

c.2) que vale trazer a lume o seguinte aresto do TRF da 4ª Região: "*Dá-se a elisão fiscal quando, por meios lícitos e diretos, o contribuinte planeja evitar ou minimizar a tributação. Esse planejamento se fundamenta na liberdade que possui de gerir suas atividades e seus negócios em busca da menor onerosidade tributaria possível, dentro da zona de licitude que o ordenamento jurídico lhe assegura."[...] Tal liberdade é possível apenas anteriormente a ocorrência do fato gerador, pois, uma vez ocorrido este, surge a obrigação tributária. STJ, 2a T, RESP 946707-RS (TRF-4ª R, 2a T, AC 2004.71.10.003965-9/RS)*";

c.3) que não há qualquer ato simulado na hipótese em tela, seja porque foi declarado exatamente o que foi realizado e que corresponde a verdade real dos fatos; não há nem nunca houve qualquer outro negócio jurídico que pudesse corresponder a suposta vontade declarada enganadora; não houve intenção de prejudicar o fisco, apenas e tão somente houve transmissão de propriedade de bens imóveis e, POSTERIORMENTE, recebimento de proposta comercial que culminou com a alienação dos imóveis dados para integralização do capital da empresa de participações;

d) quanto à sociedade em conta de participação:

d.1) que, de acordo com a fiscalização, houve recolhimento do IRPJ e da CSLL a menor pela SCP Acta/Tomazelli;

d.2) que vale ressaltar que a recorrente utiliza o regime de custos orçados para apuração de seus resultados em todas as obras por regime de empreitada global apurando os resultados com base nos custos realizados proporcional a receita orçada;

d.3) que Com relação ao contrato firmado com a CESAN para construção do esgotamento sanitário de Manguinhos, em Serra, a obra foi realizada em parceria com a Construtora Tomazelli Ltda por meio de constituição de uma SCP;

d.4) que a obra teve início em agosto de 2006 com previsão para término em 2009 e considerando que a recorrente era a sócia ostensiva, emitia as notas fiscais e efetuava os custos em seu nome;

d.5) que o empreendimento foi deficitário em todos os exercícios, totalizando um prejuízo na ordem de R$ 72.898,69 (setenta e dois mil, oitocentos e noventa e oito reais e sessenta e nove centavos);

d.6) verifica-se que nada é devido, também, em relação a SCP Acta/Tomazelli; restando igualmente inconsistente a autuação e o que sustentado no v. Acordão recorrido;

e) que é inconstitucional a aplicação da Taxa Selic na atualização de créditos tributários;

f) que a multa aplicada viola os princípios da capacidade contributiva, razoabilidade e não-confisco;

g) que requer seja conhecido e provido o recurso em tela e, por conseguinte, seja reformada a r. decisão proferida, para que seja julgado NULO de pleno direito o Auto de Infração epigrafado e, consequentemente, extinto sem apreciação de mérito o Processo Administrativo instaurado, e, no mérito, caso superada a matéria de índole formal, REQUER seja julgado completamente INSUBSISTENTE o Auto de Infração em referência.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Alberto Pinto S. Jr..

O recurso voluntário é tempestivo e foi subscrito pelo representante legal da recorrente, conforme Cláusula Sétima do contrato social a fls. 1861, razão pela qual dele conheço.

Preliminarmente, há que se afastar a nulidade suscitada, pois durante a fase inquisitorial do processo administrativo fiscal, momento no qual as Autoridades Tributárias fazem o seu juízo de valor sobre a matéria sob fiscalização, não há que se falar em contraditório, salvo logicamente em situações extraordinárias previstas expressamente em lei, como por exemplo, na hipótese do art. 42 da Lei 9.430/96 – o que não é o caso dos autos.

GANHO DE CAPITAL - CISÃO PARCIAL – CONSTITUIÇÃO DA ACTA EMPREENDIMENTOS

Este ponto se refere ao item 001 do auto de infração do IRPJ (a fls. 1513) e da CSLL (a fls. 1530), no qual o autuante recompôs o lucro real da recorrente, ao incluir o ganho de capital apurado pela Acta Empreendimento, pelas razões a seguir expostas no Termo de Verificação Fiscal (a fls. 1489):

> 22. Como se observa, não restam dúvidas de que a "engenharia empresarial" promovida pelo contribuinte na constituição de outra empresa para realizar a venda do terreno não teve outro objetivo senão a redução do impacto tributário da operação. E aqui é importante mais uma vez ressaltar, que não há previsão legal para que uma empresa tributada pelo lucro real desmembre parte de sua receita, mesmo que não operacional, para ser tributada em outro regime menos oneroso.
> 23. Desse modo, no âmbito do procedimento fiscal, o resultado obtido pela Acta Empreendimentos e Participações Ltda em relação à venda do terreno à Aquarius Spe Ldta, foi considerado, especificamente para fins tributários no que se refere ao IRPJ e à CSLL, como sendo auferido pela Acta Engenharia Ltda.

O autuante sustenta que o ganho de capital em tela foi auferido pela recorrente, porque desconsiderou a personalidade jurídica da Acta Empreendimentos e enquadrou a conduta da recorrente como fraudulenta, se não vejamos o seguinte excerto do TVF:

> "58. Como amplamente demonstrado neste relatório, através de uma operação planejada, estruturada em sequência, promoveu indevidamente o contribuinte o deslocamento da base tributável (da Acta Engenharia Ltda para a Acta Empreendimentos e Participações Ltda), impedindo a ocorrência do fato jurídico tributário na Acta Engenharia Ltda, com o claro propósito de reduzir drasticamente os encargos tributários incidentes sobre a venda do imóvel, o que caracteriza, em tese, fraude, como tipificada no art. 72 da Lei n° 4.502, de 1964.".

O citado art. 72 da Lei 4.502/64 dispõe que "*Fraude é tôda 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 impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento"*. De plano, há que se descartar qualquer ação ou omissão do recorrente no sentido de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador. Restaria, então, saber se a conduta da recorrente pode ser enquadrada na hipótese final do dispositivo, ou seja, se ela visou modificar as características essenciais do fato gerador com o fim de reduzir a carga tributária.

Ora, a questão que se coloca é se toda ação ou omissão do contribuinte, antes da ocorrência do fato gerador, que reduza sua base tributável pode ser enquadrada como fraude? A resposta é indubitavelmente negativa, pois somente atos ilícitos poderiam levar a tal enquadramento. A título ilustrativo, vejamos que não comete fraude uma pessoa jurídica que opta, no início do ano, pelo lucro real anual porque sabe que o lucro real trimestral lhe será mais oneroso; da mesma forma não é fraudador uma pessoa física que resolve investir em plano de previdência privada do tipo PGBL, apenas para reduzir a base tributável de um ano no qual teve muitos rendimentos extraordinários, sem qualquer intenção de realmente fazer uma previdência privada para sua futura aposentadoria, mas apenas aguardar o melhor momento para liquidar o ativo, assim que aplicável a menor alíquota da tabela regressiva. Note-se que todos esses exemplos são caminhos lícitos percorridos pelo contribuinte e que estão dentro da sua esfera de liberdade.

Por que então seria indevida a cisão feita pela recorrente, para constituir a Acta Empreendimentos e lhe transferir a propriedade de imóvel, para futura venda? O autuante não explica, mas apenas sustenta que a recorrente *promoveu indevidamente o deslocamento da base tributável* para a Acta Empreendimentos.

Alerto que não se pode enquadrar a conduta da recorrente como simulação, pois a cisão realizada para constituir uma outra sociedade, com o fim de que esta viesse a alienar o bem recebido, é apenas um negócio indireto, já que a Acta Empreendimentos foi constituída para surtir os efeitos que lhes eram próprios e não para dissimular outros negócios jurídicos. Com o fito de melhor aclarar o meu entendimento, valho-me de exemplo meramente ilustrativo: alguém que simula uma compra e venda para dissimular uma doação, não deseja os efeitos que são próprios da venda - o pagamento, pois deseja os efeitos da doação. No caso em tela, os efeitos buscados pelos autuantes ao criarem a Acta Empreendimentos eram justamente os efeitos formais e visíveis de tais atos.

Sobre a diferença entre simulação relativa e negócio jurídico indireto, vale a transcrição do seguinte excerto da lavra do ex- Ministro Moreira Alves, em parecer apresentado em outro processo que tramitou neste CARF, *in verbis*:

> "Assim sendo, tem razão a imensa maioria da doutrina quando acentua, como o faz Domingues de Andrade, que o negócio jurídico sempre se distinguirá da simulação (relativa), uma vez que as partes querem verdadeiramente o negócio-meio, com os efeitos que lhes são próprios, embora só para conseguirem através dele um resultado prático diverso do que lhe é normal, ou, como, em substanciosa monografia sobre a simulação nos negócios jurídicos, refere Distaso, aderindo à posição de Pugliese no sentido de que a decisiva diferença entre negócio indireto e o negócio relativamente simulado é que 'o negócio indireto é um negócio real, empregado efetivamente pelas partes como meio para alcançar o escopo ulterior, que não se realiza na verdade através de um negócio diverso daquele que aparece celebrado, enquanto, no caso de simulação relativa, o negócio simulado não é senão uma forma negocial aparente diversa da forma negocial que assume a intenção realmente perseguida pelas partes'.
>
> (...)
>
> Em suma, como enfatiza Domenico Barbero, quanto ao negócio jurídico indireto, e a observação se aplica como luva ao caso sob exame, 'não há simulação, porque nada é fingido, tudo é real e realmente querido', inclusive - acrescento - as consequências jurídicas de cada um dos negócios que integraram essa combinação de negócios com escopo indireto ora sob consulta.
>
> 4. No tocante ao segundo quesito - 'Não sendo simulação, a negociação feita através dos atos descritos na consulta é válida perante o direito privado? -, respondo que, não tendo havido simulação no caso, como salientei na resposta ao quesito anterior, é válida perante o direito privado, a negociação que foi feita por meio da combinação dos negócios com escopo indireto objeto da presente consulta.
>
> Não existindo simulação, não há também, na espécie sob exame, a ilicitude que resulta da figura da fraude à lei, mas se impõem que se faça a análise a respeito dela, porquanto, como observa Domenico Rubino, o negócio indireto se presta perfeitamente a torna-se instrumento da fraude: quando o seu resultado ulterior é proibido, tem-se um negócio in fraudem legis."

Frise-se que, como já anteriormente pontuado, os resultados ulteriores buscados ao se criar a Acta Empreendimentos eram todos lícitos, ao não ser que existisse norma que impusesse ao contribuinte a obrigação de, diante de dois caminhos lícitos, optar por aquele que levaria ao maior ônus tributário.

Assim, sustento que estamos diante de uma elisão fiscal, ou seja, de atos lícitos praticados com o único condão de reduzir tributos. Será então que teria o Auditor-Fiscal base legal para desconsiderar a personalidade jurídica da Acta Empreendimentos e transferir as suas bases tributáveis para a Acta Engenharia (recorrente)?

Antes mesmo da entrada em vigor do art. 187 da Lei 10.406/02, já se discutia o abuso de direito no campo tributário, quando da discussão da inserção do parágrafo único no art. 116 do CTN, pela Lei Complementar 104/01. Sobre isso, importante a transcrição do seguinte trecho de artigo publicado por Vitório Cassone (no site: www.agu.gov.br/page/download/index/id/892382), *in verbis*:

> A "justificação" do anteprojeto que resultou na LC 104 (Ofício SRF/GAB n°1.594/99, de 08.09.1999), é versada nos seguintes termos:
>
> **"5. A inclusão do parágrafo único ao art. 116** faz-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de elisão, constituindo-se, dessa forma, **em instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário adotados com abuso de forma ou de direito."**

Dessa forma, não podemos nos esquecer que, mesmo antes da positivação do abuso de direito no Estatuto Civil, o legislador complementar alterou o CTN, para introduzir no parágrafo único do art. 116 o instrumento para o combate ao abuso de direito no campo tributário, o qual assim dispõe:

> Art. 116. *Omissis.*
>
> Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, **observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.**

Ora, se este era o instrumento de que podia se valer o Fisco para desconsiderar os atos de abuso de direito praticados pelos controladores das ditas "empresas veículos", comprometida estará a autuação, por ser inaplicável tal parágrafo único enquanto não forem estabelecidos em lei ordinária os procedimentos para tal desconsideração dos atos abusivos.

Cabe lembrar que os artigos 13 a 19 da Medida Provisória nº 66/2002, que tratavam dos procedimentos exigidos para a aplicação do parágrafo único do art. 116 do CTN, foram retirados do texto da lei de conversão (Lei 10.637/02) pelo Congresso Nacional. Ora, à míngua da regulamentação da norma específica no campo tributário para combater o abuso de direito (parágrafo único do art. 116 do CTN), pode ser aplicável o posterior art. 187 do Código Civil? Lógico que não, pois se o legislador complementar exigiu que a lei ordinária estipulasse procedimentos específicos como condição para a aplicação da norma tributária específica sobre abuso de direito (parágrafo único do art. 116 do CTN), não vejo como tal condição seja dispensável para a aplicação da norma de direito privado sobre o abuso do direito (art. 187 do CC) no campo tributário.

Observe-se que é totalmente justificável a preocupação do legislador complementar ao exigir que a lei ordinária disciplinasse os procedimentos para que o Fisco pudesse desconsiderar atos abusivos, tendo em vista que, ao contrário do abuso direito no campo cível que ocorre em uma relação de coordenação entre particulares; no campo tributário, há sempre uma relação de subordinação, na qual em razão do interesse público é conferida uma superioridade ao Estado Fiscal sobre o particular. Por isso, é necessário que se estabeleça procedimentos, para garantir o mais amplo direito de defesa ao contribuinte, em razão do enorme poder que foi conferido ao Estado Fiscal por uma norma de caráter excessivamente aberto.

Além disso, ainda que fosse aplicável na espécie o parágrafo único do art. 116 do CTN, sem os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária, ele só permitiria ao autuante desconsiderar atos abusivos, mas não a personalidade jurídica de sociedade devidamente constituída. Entendo que a desconsideração da personalidade jurídica extrapola os parâmetros hermenêuticos do parágrafo único do art. 116 do CTN, quando dispõe que "autoridade administrativa poderá desconsiderar **atos ou negócios**".

Por essas razões, entendo que ainda que estejamos diante de uma elisão fiscal, não há respaldo no ordenamento jurídico pátrio para o autuante desconsiderar a personalidade jurídica da Acta Empreendimento e incluir nas bases tributáveis da recorrente o ganho de capital por aquela auferido. Razão pela qual voto pelo provimento do recurso voluntário neste ponto.

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO – SCP ACTA/TOMAZELLI

Este ponto se refere aos itens 002 e 003 do auto de infração do IRPJ (a fls. 1513) e ao item 002 do auto de infração de CSLL (a fls. 1531), sobre os quais o TVF assim informa:

> **"31.** No que tange aos resultados obtidos na Sociedade em Conta de Participação - SCP, trata-se de valores oriundos da SCP formalizada entre a Acta Engenharia Ltda e a Tomazelli, Comércio e Planejamento Ltda, CNPJ 35.971.142/0001-80, especificamente em relação ao ano calendário 2008.
> **32.** A SCP Acta/Tomazelli foi formalizada por instrumento particular em 17/07/2006 (cópia anexa ao processo), tendo como sócia ostensiva a Acta Engenharia Ltda e como sócia participante a Tomazelli, Comércio e Planejamento Ltda, cada uma com cota de 50% (cinquenta por cento) nos custos e nos resultados econômico-financeiros do contrato.
> **33.** Como se sabe, a SCP não é obrigada à inscrição no CNPJ, mas é equiparada à pessoa jurídica para fins de aplicação da legislação do Imposto de Renda, nos termos dos artigos 148 e 149 do Decreto n° 3.000, de 1999. As operações podem ser escrituradas nos livros do sócio ostensivo ou em livros específicos da própria SCP. Em todo caso, os registros contábeis devem ser destacados, a fim de evidenciar os resultados obtidos na SCP. Eventuais prejuízos fiscais apurados na SCP podem ser compensados apenas com lucros da própria SCP, nos termos do art. 515, do Decreto n° 3.000, de 1999.
> **34.** No caso em tela, como sócio ostensivo da SCP, coube à Acta Engenharia Ltda a apuração dos resultados e o recolhimento dos tributos devidos. E para apurar os esses resultados, a Acta Engenharia Ltda promoveu a contabilização da SCP em livros próprios (Livros Diários específicos), adotando a mesma sistemática do sócio-ostensivo, com a apuração do lucro real com base anual. Assim procedendo, foi apurado na SCP, no ano calendário 2008, o lucro líquido de R$ 632.775,18, como demonstrado no Demonstrativo de Resultados do Exercício – DRE, cópia anexa.
> **35.** No que se refere ao IRPJ e à CSLL incidentes sobre os resultados apurados na SCP, com exceção das estimativas mensais relativas a 01/2008 (objeto de pedidos de compensação posteriormente), nada mais foi recolhido pelo contribuinte.
> **36.** Quanto a eventuais aproveitamentos de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL, cabe o registro de que SCP, no ano calendário 2008, **apesar da existência de prejuízos acumulados no balanço patrimonial**, nada informou no Lalur (destacadamente no próprio Lalur do

sócio ostensivo, ou em Lalur específico para a SCP – não apresentado pelo contribuinte, apesar de formalmente intimado a fazê-lo), ou em eventual livro específico para a apuração de bases negativas da CSLL, como disciplinam os arts. 15 e 16 da Lei n° 9.065, de 1995, e art. 515, do Decreto n° 3.000, de 1999.

37. Em resposta ao Termo de Constatação e Intimação Fiscal emitido em 27/08/2012, formulou o contribuinte resposta datada de 12/09/2012 (cópia anexa), na qual alegou, em síntese, que de 2006 a 2009, período de duração da obra relativa ao empreendimento conduzido pela SCP (contrato firmado com a Cesan para o esgotamento sanitário do bairro Manguinhos, Serra/ES), o resultado, considerando os custos orçados, representou um prejuízo total de R$ 72.898,69 (sendo registrado prejuízo de R$ 25.898,01 no ano calendário 2008); e que foram levantados balancetes financeiros para acompanhamento gerencial.

38. (...) **Portanto, para o reconhecimento de prejuízos com fins fiscais, não basta a escrituração comercial ou a elaboração de balancetes financeiros como procedeu o contribuinte em relação à SCP. É imprescindível a escrituração do Lalur, com os ajustes ao lucro líquido, a demonstração do lucro real, e os registros correspondentes nas contas de controle. Assim, na ausência de Lalur com informações específicas da SCP, considerando que sobre esse tema o procedimento fiscal limitou-se ao ano calendário 2008, foram considerados os resultados escriturados pelo contribuinte no Livro Diário da SCP, como expressos no Demonstrativo dos Resultados do Exercício – DRE (cópias anexas ao processo).**

39. Os valores relativos a IRPJ e CSLL recolhidos a título de estimativas mensais em 01/2008, foram compensados pelo contribuinte com outros tributos devidos à RFB. As declarações de compensação foram formalizadas pelas Per/Dcomp n°s 08109.77876.120312.1.3.02-8000, 23258. 51337.190312.1.3.02-9066, 33160.33957. 180412.1.7.02-2883, 00298.67364. 090312.1.7.03-5820 e 00373.30379.180412. 1.7.03-0896, cujas cópias seguem anexas.

40. Assim, tomando como referência os registros contábeis e os valores constantes na DIPJ, DCTF e Per/Dcomp, foi efetuado o recálculo, apurando as diferenças relativas ao IRPJ e à CSLL, nos termos do art. 3°, caput e §1°, da Le n° 9.249, de 1995, e art. 37, da Lei n° 10.637, de 2002, e, posteriormente, art. 17, da Lei n° 11.727, de 2008, como demonstrado no anexo II.

(...)

46. Consideradas as irregularidades no cumprimento das obrigações tributárias relativas aos resultados obtidos na SCP, foi efetuado o lançamento dos tributos devidos (IRPJ e à CSLL), como determina o art. 142, da Lei n° 5.172, de 1966 e o art. 836, do Decreto n° 3.000, de 1999.

47. No anexo II estão detalhados os valores apurados, as bases de cálculo e os respectivos tributos (IRPJ e CSLL); destacando, dessa forma, o lucro real obtido na SCP do apurado no sócio ostensivo (Acta Engenharia Ltda), nos termos dos arts. 254, II, e 515, do Decreto n° 3.000, de 1999.

48. Na coluna "diferenças IRPJ e CSLL" do anexo II, constam os valores dos tributos devidos de acordo com as novas bases de cálculo apuradas (não deduzidos eventuais prejuízos de exercícios anteriores, visto que não foram atendidas as formalidades para o seu aproveitamento; e não deduzidos os recolhimentos e as retenções na fonte, uma vez que foram objeto de compensações formalizadas em Per/Dcomp).

49. No que se refere ao IRPJ, sobre o lucro real apurado foi aplicada a alíquota de 15% (quinze por cento), mais o adicional de 10% (dez por cento) sobre a parcela que excedeu a R$ 240.000,00 no ano, como dispõe o art. 3°, caput e §1°, da Lei n° 9.249, de 1995.

> **50.** E no tocante à CSLL, sobre a base de cálculo do tributo foi aplicada a alíquota de 9% (nove por cento), nos termos do art. 37 da Lei n° 10.637, de 2002, e art. 3°, II, da Lei n° 7.689, de 1988, na redação dada pela Lei n° 11.727, de 2008."

Ora, em razão da falta de escrituração do Lalur o autuante tomou como lucro real o lucro contábil apurado pela SCP Acta/Tomazelli na DRE a fls. 418, o que não encontra respaldo na legislação de regência do IRPJ. Se não foi apresentado o Lalur da SCP, após intimada a recorrente (sócio ostensivo), deveria ter sido arbirado o lucro da SCP, Ademais, se a SCP foi constituída em 2006, a falta de escrituração do Lalur por 3 anos calendários consecutivos, tornava imperioso o arbitramento do seu lucro.

Tanto a escrita contábil não permitia a apuração do lucro real com a precisão devida, que o autuante não acatou a alegação do recorrente de que teria prejuízo fiscal/base negativa a compensar pela SCP em 2008, já que não houve o controle devido em Lalur dos ajustes ao lucro líquido. Note-se que o autuante até vislumbra que poderia realmente existir prejuízo fiscal/base negativa a compensar em 2008, quando ressalta que existia prejuízos acumulados no balanço patrimonial, mas a falta de controle do prejuízo fiscal/base negativa no Lalur tornava incerta a sua existência.

Por essa razão, voto por dar provimento ao recurso voluntário também neste ponto.

Como o lançamento da multa isolada é decorrente dos dois pontos acima tratados, voto também por dar provimento ao recurso voluntário para cancelar o item 004 do auto de infração do IRPJ (a fls. 1514) e item 003 do auto de infração da CSLL (a fls. 1531)

Em face do exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

Alberto Pinto Souza Junior - Relator