



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA**

Processo n° 11516.002462/2004-18
Recurso n° 149.524 Voluntário
Matéria IRPJ E OUTROS
Acórdão n° 103-23.357
Sessão de 23 de janeiro de 2008
Recorrente ESTALEIRO KIWI BOATS LTDA.
Recorrida 4ª TURMA/DRJ-FLORIANOPOLIS/SC

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2002

Ementa: SIMULAÇÃO – INEXISTÊNCIA – Não é simulação a instalação de duas empresas na mesma área geográfica com o desmembramento das atividades antes exercidas por uma delas, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária.

OMISSÃO DE RECEITAS – SALDO CREDOR DE CAIXA – DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA – A reunião das receitas supostamente omitidas por duas empresas para serem tributadas conjuntamente como se auferidas por uma só importa em erro na quantificação da base de cálculo e na identificação do sujeito passivo, conduzindo à nulidade do lançamento.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos interposto por ESTALEIRO KIWI BOATS LTDA.

ACORDAM os membros da terceira câmara do primeiro conselho de contribuintes, por unanimidade de votos DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Votaram pela conclusão os conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Antônio Bezerra Neto e Luciano de Oliveira Valença (Presidente).

LUCIANO DE OLIVEIRA VALENÇA

Presidente



PAULO JACINTO DO NASCIMENTO

Relator

FORMALIZADO EM: 06 MAR 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto, Marcio Machado Caldeira, Alexandre Barbosa Jaguaribe, Antonio Carlos Guidoni Filho

Relatório

Aos 28/09/2004, a contribuinte, excluída da sistemática do SIMPLES por ter auferido, no ano-calendário de 2000, receitas superiores ao limite estabelecido para as empresas de pequeno porte, tomou ciência do auto de infração de IRPJ relativo ao ano-calendário de 2001 e apurado com base nas normas do lucro arbitrado, bem como dos autos reflexos de PIS, COFINS e CSLL, lavrados em decorrência das seguintes irregularidades apuradas pela fiscalização:

- simulação na constituição da empresa Estaleiro Schaefer Yachts Ltda, criada com o único objetivo de permitir a evasão do pagamento de tributos, pelo que as receitas auferidas por esta empresa foram consideradas receitas da contribuinte, compondo as bases tributáveis das exigências sobre as quais foi aplicada a multa de lançamento de ofício qualificada;

- omissão de receita caracterizada pela existência de saldo credor de caixa;

- omissão de receita caracterizada pela existência de depósitos bancários de origem não comprovada.

Na impugnação oferecida contra o lançamento, a atuada argumenta que:

- a sua exclusão do SIMPLES não merece prosperar pois as suas receitas do ano de 2000 ficaram aquém do limite legal, pelo que deve ser mantida no SIMPLES no ano-calendário de 2001;

- a cobrança das receitas declaradas mostra-se ilegítima porque vários períodos foram pagos e os não adimplidos nos vencimentos estão pagos de forma parcelada (PAES);

- o arbitramento é ilegítimo, posto que não deixou de apresentar qualquer documento solicitado à fiscalização;

- a existência das duas empresas no mesmo endereço não é vedada por lei e se justifica por logística e estratégia comercial, sendo uma forma lícita de redução de custos;

- não há fundamentação legal para a unificação do faturamento das duas empresas;

- as duas empresas têm objetos sociais distintos;

- a multa de 150% jamais poderia ter sido aplicada por ser confiscatória e por não ter sido comprovada a existência de fraude;

- é ilegítimo o lançamento do imposto de renda com base apenas em extratos ou depósitos bancários, sendo necessária a comprovação de vínculo entre os depósitos e a obtenção da receita;

- nos extratos bancários há valores referentes a empréstimos liberados diretamente em conta corrente;



- na conta caixa, há valores referentes a valores levantados pelo sócio junto a particulares através de contratos verbais de mútuo; há valores referentes a adiantamentos feitos por compradores argentinos que, em razão da crise econômica da Argentina, não efetuaram o restante dos pagamentos;

- é correto o lançamento a débito do caixa dos cheques compensados e utilizados para pagamento a fornecedores, o erro contábil foi ter lançado a crédito da conta bancos os títulos pagos que deveriam ter sido contabilizados a crédito da conta caixa, tal prática contábil, contudo, é perfeitamente aceitável;

- não há fundamento legal para se quantificar a receita omitida com base no maior saldo credor de caixa verificado no período, sendo nula a apuração assim procedida;

- a aplicação da taxa SELIC a título de juros de mora é ilegal e inconstitucional.

A primeira instância julgadora, reconhecendo que o valor de R\$ 18.082,80, depositado no UNIBANCO em 28/08/2001, se refere a empréstimo, o excluiu da tributação e julgou o lançamento parcialmente procedente, em decisão assim ementada:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2001

Ementa: ARBITRAMENTO DE LUCROS. INEXISTÊNCIA DE DOCUMENTAÇÃO CONTÁBIL E FISCAL. CABIMENTO – A inexistência de livros e documentos da escrituração comercial e fiscal impõe o arbitramento do lucro da pessoa jurídica.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RECEITAS – Caracterizam omissão de receitas os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

SALDO CREDOR DE CAIXA. MAIOR SALDO DO ANO – Demonstrada a existência de saldo credor da conta Caixa em diversos momentos do período de apuração, é permitido computar o maior saldo credor do período como valor da receita omitida para fins de tributação.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2001

Ementa: MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO POR FRAUDE. APLICABILIDADE – É aplicável a multa de ofício agravada de 150%, naqueles casos em que, no procedimento de ofício, constatado resta que a conduta do contribuinte esteve associado o evidente intuito de fraude.

SIMULAÇÃO. NEGÓCIO JURÍDICO DISSIMULADO. TRIBUTAÇÃO – Comprovada a ocorrência de simulação, o fisco pode alcançar o negócio jurídico que se dissimulou, para proceder a devida tributação.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2001

Ementa: MATÉRIA DE FATO. COMPROVAÇÃO MATERIAL. CARACTERIZAÇÃO – A comprovação material é passível de ser produzida não apenas a partir de uma prova única, concludente por si só, mas também como resultado de um conjunto de indícios que, se isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a inequivocidade de uma dada situação de fato. Nestes casos, a comprovação é deduzida como consequência lógica destes vários elementos de prova, não se confundindo com as hipóteses de presunção.

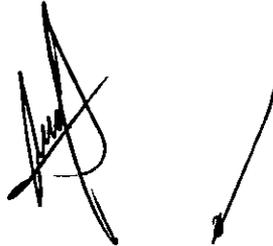
ARGÜIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIÇÃO – As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de argüições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

LANÇAMENTOS DECORRENTES – Em razão da vinculação entre o lançamento principal e os decorrentes, devem as conclusões relativas àquele prevalecer na apreciação destes, desde que não presentes argüições específicas ou elementos de prova novos.

Lançamento Procedente em Parte”.

Dessa decisão recorre a contribuinte, reproduzindo a argumentação expendida na impugnação.

É o relatório.

Handwritten signature and a checkmark.

Voto

Conselheiro Relator, Relator

Conselheiro PAULO JACINTO DO NASCIMENTO, Relator

O recurso é tempestivo, merecendo ser conhecido.

A recorrente existe desde fevereiro de 1994 quando foi constituída pelos sócios Márcio e Adelina Luz Schaefer, tendo por objetivo principal a construção de embarcações.

Ao comparecer à sede social da recorrente, a fiscalização constatou que no mesmo local existe e funciona a empresa Estaleiro Schaefer Yachts Ltda, constituída em abril de 1999, tendo como sócios Márcio Luz Schaefer e Raquel Ribeiro Szpoganicz Schaefer e por objeto social a construção de embarcações, venda de equipamentos náuticos, reforma de embarcações, projetos navais, compra e venda de embarcações, importação e exportação de materiais, equipamentos náuticos e embarcações.

Em julho de 2000 os sócios primitivos, Márcio e Raquel Schaefer, retiraram-se dessa sociedade e nela ingressaram Adelina Schaefer e Pedro Odílio Phelippe, tendo, nesta mesma data, sido alterado o objeto social que passou a ser a prestação de serviços de montagem, acabamento e manutenção de embarcações náuticas.

Face às alterações contratuais procedidas, no ano-calendário fiscalizado Márcio e Raquel Schaefer são os sócios da recorrente, enquanto Adelina Schaefer e Pedro Odílio são os sócios da Estaleiro Schaefer.

A recorrente emite nota fiscal de venda do casco da lancha por ela produzida e a Estaleiro Schaefer emite nota fiscal de prestação de serviços de montagem da embarcação.

Nessa situação fática, o fisco entendeu ocorrente a simulação e, desqualificando a empresa Estaleiro Schaefer, que seria o negócio simulado, celebrado com o único objetivo de dividir as receitas escrituradas a não extrapolar o limite de R\$ 1.200.000,00 para possibilitar a manutenção no regime do SIMPLES, elegeu como base de cálculo das exigências a soma das receitas das duas empresas, considerando-as auferidas integralmente pela recorrente.

Impõe-se, assim, de início, o enfrentamento da existência ou não de simulação.

Na companhia da melhor doutrina, não vejo “ilicitude na escolha de um caminho fiscalmente menos oneroso, desde que a menor onerosidade seja a única razão da escolha desse caminho”, sob pena de se ter de admitir “o absurdo de que o contribuinte seria sempre obrigado a escolher o caminho de maior onerosidade fiscal” (Luciano Amaro).

Da Constituição Federal advém o direito “à utilização de estruturas jurídicas válidas, sem violação da lei, que sejam capazes de evitar incidências tributárias, ou de minorar os seus ônus” (Ricardo Mariz de Oliveira).

Todos os meios e formas lícitas de que se vale o contribuinte para evitar a ocorrência do fato gerador do tributo, reduzindo ou impedindo o surgimento do dever

ou da obrigação tributária são designados pelo nome de elisão fiscal, cuja distinção básica da evasão ilícita reside nos meios empregados, como ensina SAMPAIO DÓRIA:

“O primeiro aspecto substancial que as extrema é a natureza dos meios eficientes para sua consecução: na fraude, atuam meios ilícitos (falsidade) e, na elisão, a licitude dos meios é condição sine qua non de sua realização efetiva”.

(Elisão e Evasão Fiscal, São Paulo, José Bushataky, Editor, p. 58).

O exame da licitude ou não dos meios empregados conduz necessariamente à apreciação do fato concreto e de sua correspondência com o modelo abstrato (forma) utilizado. Se a forma não reflete o fato concreto, é aparente, e aí estamos diante da simulação que, segundo o parágrafo primeiro do art. 167 do Novo Código Civil, se faz presente nos negócios jurídicos quando:

“I – aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II – contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III – os instrumentos particulares forem ante-datados, ou pós-datados”.

No lapidar ensinamento de CLÓVIS BEVILÁQUA, *in* Código Civil dos Estados Unidos do Brasil, edição histórica, Editora Rio, Volume I, p. 353:

“Simulação é uma declaração enganosa de vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado”.

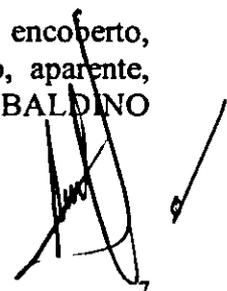
Explicitando esse conceito de simulação ofertado pelo autor do Projeto que veio a se converter no Código Civil de 1916, WASHINGTON DE BARROS MONTEIRO, didaticamente leciona que:

“Como o erro, simulação traduz uma inverdade. Ela caracteriza-se pelo intencional desacordo entre a vontade interna e a declarada, no sentido de criar, aparentemente, um ato jurídico, que, de fato, não existe, ou então oculta, sob determinada aparência, o ato realmente querido”.

(Curso de Direito Civil, Parte Geral, Edição Saraiva, 1975, p. 207).

A simulação pressupõe, em regra, uma declaração bilateral de vontade; resulta, sempre, de um conluio, um concerto entre as partes, de tal sorte que nenhuma das partes é iludida, uma e outra têm conhecimento da busca urdida para prejudicar terceiro e traduz, invariavelmente, uma proposital divergência entre a vontade interna ou real e a vontade declarada no ato, que não corresponde à verdadeira intenção das partes.

Na simulação, ocorrem dois negócios: um real, encoberto, dissimulado, destinado a operar e valer entre as partes, e um outro, ostensivo, aparente, simulado, destinado a operar e valer perante terceiros, como bem apreendido por UBALDINO MIRANDA, que ensina:



“Com efeito, a simulação é um procedimento complexo a que as partes recorrem para a criação de uma aparência enganadora. Nesse procedimento, mediante uma só intenção, as partes emitem duas declarações: uma destinada a permanecer secreta e a outra com o fim de ser perpetrada para o conhecimento de terceiros, isto é, do público em geral. A declaração, destinada a permanecer secreta, consubstanciada numa contra declaração ou ressalva, constata a realidade subsistente entre os simuladores.

O procedimento simulatório é deliberado pelas partes mediante um acordo ou pacto (*pactum simulationis*) pelo qual celebram um negócio jurídico aparente: umas vezes, por lhes interessar apenas essa aparência, frente a terceiros, os quais, na intenção dessas partes que simulam, devem tornar a aparência como realidade, nenhuma relação jurídica efetiva é estabelecida entre elas (simulação absoluta). Outras vezes, as partes têm em vista a formação de uma determinada relação jurídica, mas pactuam a celebração de uma forma negocial aparente, a fim de ser projetada ao conhecimento de terceiros para, sob essa forma aparente, subsistir, entre elas, aquela relação jurídica que visam (simulação relativa).

Assim, na primeira hipótese, quando uma das partes simula com o seu comparsa uma venda fictícia (*imaginaria venditio*), para fugir ao assédio dos seus parentes sucessíveis; e, na segunda hipótese, quando alguém simula uma venda a outrem, quando na realidade lhe doa”.

(Teoria Geral do Negócio Jurídico, São Paulo, Atlas, 1991, p. 115).

Como os atos simulados são praticados com o objetivo de ludibriar, escondendo os atos dissimulados e efetivos, a prova da simulação é difícil, árdua, às vezes impossível, pois divergência psicológica de intenção das partes que é, escapa a uma prova direta, dificilmente os que simulam deixam evidências, a prova escrita do fingimento é impossível e a contra-declaração, reveladora do negócio dissimulado, raríssima.

Por isso, o fisco, a quem incumbe desconstituir a presunção de legitimidade de que gozam os atos e negócios jurídicos atacados, provando que não passam de mera aparência ou ocultam uma outra relação jurídica de natureza diversa, escamoteando a ocorrência do fato gerador, há de se valer da prova indireta, de indícios, que hão de ser graves, precisos, concordantes entre si, resultantes de uma forte probabilidade e indutores de ligação direta do fato desconhecido como fato conhecido.

A meu sentir, disso não se desincumbiu o fisco. A falta de aprofundamento da ação fiscal faz com que os fatos apontados como indícios de simulação, quais sejam, a instalação das duas empresas na mesma área geográfica e as alterações dos seus objetivos sociais, reservando-se a uma a fabricação do casco e à outra os serviços de montagem da embarcação, possam ser tidos como desdobramento da atividade antes exercida por uma delas, objetivando racionalizar as operações e minorar a carga tributária.

A conclusão diversa chegaria se a fiscalização comprovasse que a empresa desqualificada não mantinha registros e inscrições fiscais próprias, que não possuía quadro próprio de empregados, que não celebrava negócios, que não emitia documentação, que não mantinha escrituração fiscal relativa a seus negócios.

O argumento de que o desmembramento das atividades operacionais teve por único escopo obter economia tributária não é suficiente, por si só, para a desconsideração dos atos e negócios jurídicos realizados com amparo legal.

Diante disso, tenho por ilegítima a reunião das receitas das duas empresas para serem tributadas em conjunto como se auferidas pela recorrente, e, de conseqüência, por erro na quantificação da base de cálculo e na identificação do sujeito passivo, dou pela nulidade do lançamento, provendo o recurso.

Sala das Sessões, em 23 de janeiro de 2008

PAULO JACINTO DO NASCIMENTO