



MINISTÉRIO DA FAZENDA

JRL.....

Sessão de 28 de março de 1990

ACÓRDÃO Nº 105-4-217

Recurso nº 94.478 - IRPJ - EXS: DE 1986 e 1987.

Recorrente ZABELLI INDUSTRIA DE MÁQUINAS LTDA.

Recorrid DELEGADO DA RECEITA FEDERAL EM NOVO HAMBURGO - RS

LUCRO PRESUMIDO - Criação de duas em-
presas com o mesmo objeto social - Ca-
racteriza-se como evasão ilegal de im-
posto, pelo que se tributam, como de
uma só, os resultados de duas ou mais
empresas, constituídas e administradas
pelos mesmos sócios, com o mesmo obje-
tivo social, utilizando os mesmos equi-
pamentos e instalações industriais e
comerciais, com consumo de energia, e outras
despesas em comum e não diferenciadas,
apropriadas por apenas uma delas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de re-
curso interposto por ZABELLI INDÚSTRIA DE MÁQUINAS LTDA.,

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conse-
lho de Contribuintes, por maioria de votos, em NEGAR provimento ao
recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o
presente julgado. Vencidos os Conselheiros Hugo Teixeira do Nasci-
mento (Relator) e Sebastião Rodrigues Cabral. Designado para redi-
gir o voto vencedor o Conselheiro José Rocha.

Sala das Sessões, em 28 de março de 1990


MARIAM SEIF

- PRESIDENTE


JOSÉ ROCHA

- REDATOR-DESIGNADO

VISTO EM DIVA MARIA COSTA CRUZ E REIS - PROCURADORA DA FAZENDA
SESSÃO DE: 21 JUN 1990 NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: Aldenor Abrantes e Afonso Celso Mattos Lourenço. Ausente o Conselheiro Geraldo Agosti Filho.

A handwritten signature or mark, possibly initials, enclosed within a circular border. The signature is somewhat stylized and difficult to decipher.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 11065/001.124/88-99

RECURSO Nº: 94.478

ACÓRDÃO Nº: 105-4.217

RECORRENTE ZAMBELLI INDÚSTRIA DE MÁQUINAS LTDA.

R E L A T Ó R I O

Contra ZAMBELLI INDÚSTRIA DE MÁQUINAS LTDA., CGC nº 88.024.914/0001-33, a Fiscalização da Receita Federal lavrou o Auto de Infração de fls. 212/216, para exigência de crédito tributário relativo aos exercícios de 1986 e 1987, com fundamento nos fatos descritos na peça vestibular, cujo teor leio em sessão, para conhecimento dos membros desta Câmara.

Com a impugnação de fls. 221/259 a contribuinte contesta o procedimento fiscal, argumentando que o Fisco não pode desconsiderar a personalidade jurídica da SEROTOM, para caracterizá-la como filial da autuada, e que os fundamentos tomados para justificar a ação fiscal são, todos, elididos pela documentação que juntou de fls. 263 a 293.

Na informação fiscal (fls. 315/325) os A.F.T.Ns. pugnam pela manutenção da exigência.

A autoridade julgadora de primeiro grau, em alentada decisão (fls. 326/342) declarou procedente a ação fiscal.

A ementa da referida decisão, que resumidamente con-

Acórdão nº 105-4.217

substancia os fundamentos da ação fiscal é a seguinte:

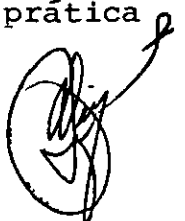
"RECEITA DE VENDAS E SERVIÇOS

Caracteriza-se como filial o estabelecimento que, embora formalizado como pessoa jurídica independente, recebe de outra pessoa jurídica pertencente e dirigida pelos mesmos sócios, gratuitamente, prédio, mão-de-obra, equipamentos e até energia elétrica consumida. A tributação pelo imposto de renda se fará na forma do artigo 157 do RIR/80, dando-se, à receita bruta da filial o tratamento de receita omitida, por não possuir escrituração comercial.

IMPUGNAÇÃO IMPROCEDENTE."

Na apreciação da matéria, que abrange uma breve descrição sobre as características da pessoa jurídica (subitem 4.1 da decisão - fls. 335/336), que analisa os fatos registrados no Auto de Infração (subitem 4.2 da referida decisão - fls. 336/339), a autoridade julgadora recorrida chegou à seguinte conclusão:

"Por tudo o que foi exposto, verifica-se que existem os registros de duas empresas, ambas com os mesmos objetivos, os mesmos sócios e os mesmos administradores e com praticamente o mesmo faturamento. Uma delas, a ZAMBELLI IND. DE MÁQUINAS LTDA, possui instalações, equipamentos e pessoal compatíveis com o nível de produção. A outra empresa, a SEROTOM, para instalar-se recebeu gratuitamente um prédio (fl. 15) de propriedade da ZAMBELLI que, ainda lhe proporciona, também gratuitamente, o uso de seus equipamentos, quando a SEROTOM deles necessita, além da utilização de seu pessoal que é remanejado para a SEROTOM 'nas fases mais agudas de produção' (fls. 237). Este modo de operar descaracteriza a existência de duas empresas independentes, para identificar o funcionamento de uma empresa com a filial. Na atualidade, o normal em qualquer empresa, é procurar obter o máximo de seu capital. Sempre que há sobras de caixa são aplicadas em operações financeiras ainda que por um único dia. Comum torna-se a operação de 'leasing', visando à imobilização mínima de capital no funcionamento das empresas. Quando a empresa que possui períodos cíclicos de produção, no momento em que há o aumento do volume de produção, comum é a prática

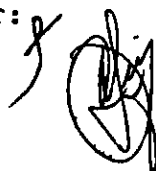


Acórdão nº 105-4.217

de se utilizar dos serviços de terceiros em alguma fase de fabricação de seus produtos. Visa com isto a eliminar a existência de pessoal ocioso nas épocas de menor produção, o que lhe proporciona economia nos elevados encargos sociais incidentes sobre os salários. Dentro deste contexto de acirrada competitividade, não há como se conceder a existência de uma empresa que, possuindo um prédio e equipamentos ociosos, venha a emprestá-los a outra empresa, sem remuneração. Que, no momento em que sua produção é mais baixa, deixando ociosos alguns de seus operários, ela os manda trabalhar no estabelecimento do vizinho, sem dele nada cobrar, arcando com todas as despesas de salários e de encargos sociais.

Uma pessoa jurídica, como foi dito acima, uma vez constituída, torna-se independente, não se confundindo seu patrimônio nem mesmo com o dos sócios. Assim, o fato de a reclamante manter permanentemente seu patrimônio e seus operários à disposição da SEROTOM demonstra, sem qualquer sombra de dúvida, que não se trata, no caso, de duas empresas independentes, mas de uma só. Caso pudesse haver alguma dúvida, bastaria verificar-se que a empresa SEROTOM no ano de 1986 gastou um único kwh de energia elétrica. Isto evidencia que os produtos por ela vendidos não foram produzidos em seu estabelecimento. Conclui-se, por isso, que o registro da SEROTOM como pessoa jurídica foi equivocado, porque na realidade trata-se de uma filial da ZAMBELLI IND. DE MÁQUINAS LTDA. O alegado planejamento tributário (fl. 254) deixa perfeitamente claro que, no caso, está havendo confusão entre o planejamento dos lucros das empresas com o planejamento dos lucros dos sócios. Para os sócios, ressalta evidente, a existência de lucros, no momento em que a SEROTOM, utiliza as instalações, mão-de-obra, telefone e energia elétrica da ZAMBELLI IND. DE MÁQUINAS LTDA. Neste caso, para a SEROTOM, ao ser tributada pelo lucro presumido, não interessa ter despesas em seu nome, de vez que elas não reduzem o valor da base de cálculo do imposto. Arcando com estas despesas, a ZAMBELLI, ao ser tributada com base no lucro real, tem reduzida a base de cálculo resultando em menor imposto a pagar. Este procedimento só beneficia aos sócios, porque não se pode admitir que uma empresa (no caso a ZAMBELLI) resolva pagar menos imposto reduzindo seus lucros pelo pagamento das despesas de uma empresa vizinha."

Os considerandos finais da decisão que mantêm a existência têm o seguinte teor:



Acórdão nº 105-4.217

"CONSIDERANDO que as empresas SEROTOM IND. E COM. DE MÁQUINAS LTDA. E ZAMBELLI IND. DE MÁQUINAS LTDA. possuem em comum os mesmos sócios, os mesmos administradores e a mesma finalidade que é a fabricação de máquinas para a indústria de calçados;

CONSIDERANDO ter ficado comprovado que a empresa ZAMBELLI IND. DE MÁQUINAS LTDA. tem seu patrimônio e recursos permanente e gratuitamente à disposição da SEROTOM IND. DE MÁQUINAS LTDA., o que inclusive é salientado na peça impugnatória;

CONSIDERANDO que nos anos de 1985 e 1986 a empresa SEROTOM teve consumo de energia elétrica incompatível com a sua produção naquele período, evidenciando que as máquinas vendidas foram produzidas no estabelecimento de ZAMBELLI IND. DE MÁQUINAS;

CONSIDERANDO que tal procedimento evidencia a existência de uma única pessoa jurídica com dois estabelecimentos;

CONSIDERANDO que a empresa SEROTOM, embora equivocadamente registrada como pessoa jurídica independente, é uma filial da empresa ZAMBELLI IND. DE MÁQUINAS LTDA., devendo, desta forma, ter seus resultados tributados conjuntamente com os resultados desta última, como dispõe o artigo 157, §§ 1º e 2º do RIR/80;

CONSIDERANDO que, inexistindo escrituração comercial das operações da SEROTOM IND. E COM. DE MÁQUINAS LTDA., não cabe deduzir de suas receitas custos que não podem ser comprovados;

CONSIDERANDO tudo mais que do processo consta;

JULGO IMPROCEDENTE a impugnação para determinar o prosseguimento da cobrança do crédito tributário."

Ciência em 25/04/89, conforme "A.R." de fls. 343.

Recurso protocolizado em 18/05/89, de acordo com o carimbo de recepção de fls. 345.

No apelo (fls. 345/371), que em linhas gerais repete a impugnação, a recorrente tece cáusticos comentários aos fun-



Acórdão nº 105-4.217

damentos com os quais se pretende manter a exigência, com destaque para o que se contém no trecho a seguir transcrito de fls. 364/365, verbis:

"Como a conclusão foi no sentido de negar por inteiro as razões contidas na impugnação com a consequente manutenção do lançamento fiscal, à Recorrente só cabe indagar:

- Tendo em vista que os autuantes afirmam que as vendas e as prestações de serviços que constam das notas fiscais emitidas pela empresa SEROTOM foram todas efetivadas pela empresa ZAMBELLI, o que fez a empresa SEROTOM nesses dois anos (1985 e 1986)? Nada?

- O que foi feito das matérias-primas que foram compradas pela empresa SEROTOM no período em referência?

- Porque o julgador singular afirma que a empresa SEROTOM foi equivocadamente registrada como pessoa jurídica independente?

- Será que essa opinião seria endossada pela Junta Comercial do Estado do Rio Grande do Sul, Secretaria de Fazenda, Prefeitura Municipal, IAPAS, Secretaria de Saúde, etc.?

- Porque, muitos meses depois do lançamento fiscal em causa, a Receita Federal restituía à empresa SEROTOM parcela do Imposto de Renda que fora recolhida a mais por aquela empresa?

Repete, finalmente, a pergunta já feita ao julgador monocrático:

- Se a empresa SEROTOM não recolhesse ao Tesouro Nacional os débitos que constaram da CERTIDÃO POSITIVA DE DÉBITOS, a Receita Federal poderia compelir a empresa ZAMBELLI a pagar esses mesmos débitos?"


De fls. 366 a 370 a contribuinte reportando-se ao direito aplicável à questão, produziu as observações que leio, em seu inteiro teor, para conhecimento da Câmara.

A recorrente assim arrematou sua petição:

Acórdão nº 105-4.217

"Por todo o exposto a recorrente apela a esse Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, no sentido de que seja declarada a insubsistência do Auto de Infração em causa e do lançamento tributário dele decorrente por se constituir em indeclinável provimento da JUSTIÇA FISCAL faltante à decisão monocrática."

É o relatório.



Acórdão nº 105-4.217

V O T O V E N C E D O R

Conselheiro JOSÉ ROCHA, redator-designado

Peço vênia para discordar do ilustre Relator e trazer para este processo os fundamentos que embasaram o voto por mim proferido no Acórdão nº 105-3.523, aprovado pela maioria desta Câmara, na sessão de 29/08/89, com a dissidência apenas do ilustre Conselheiro Dr. Geraldo Agosti Filho. Esses fundamentos são os seguintes:

"O regime de tributação pelo lucro presumido insere-se entre as medidas de estímulo às pequenas e médias empresas, respaldadas no princípio doutrinário e constitucional de que

'Art. 145 -

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte...'

O mesmo princípio já encontrara abrigo na Constituição liberal de 1946, cujo artigo 202 dispunha:

'Art. 202 - Os tributos terão caráter pessoal sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.'

RUBENS GOMES DE SOUZA assim se refere a esse princípio ('COMPÊNDIO DE LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA', Editora Resenha Tributária, São Paulo, 1975, pág. 95):

'...quando a lei tributária escolhe um determinado ato, fato ou negócio para base de um tributo, entende-se que presume não só a existência de um conteúdo econômico, mas ainda a sua medida, uma vez que a mesma lei fixa desde logo o montante do tributo que deve ser pago, ou a maneira de calculá-lo.

Em Ciência de Finanças, exprime-se este aspecto do assunto dizendo que a circunstância de a lei tributária escolher um determinado ato, fato ou negócio como base de tributação numa medida determinada, implica por parte da lei em tomar aquele ato, fato ou negócio



Acórdão nº 105-4.217

como indicativo de uma certa medida de capacidade contributiva. (Grifei)

RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA também analisa a capacidade contributiva em sua obra 'FUNDAMENTOS DO IMPOSTO DE RENDA', Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1977, págs. 14 e 15:

"...a doutrina brasileira continua a entender implícita na exigência tributária a capacidade econômica ou contributiva do sujeito passivo. Inclusive em outros países essa conclusão se encontra sufragada pelos seus juristas.

Não obstante, com a mesma uniformidade de pensamento, os doutrinadores atribuem ao princípio da capacidade econômica ou contributiva, natureza simplesmente programática, dirigido que é exclusivamente ao legislador. Destarte, na aplicação da lei, ao intérprete não é dado discutir os critérios utilizados pelo legislador pra definir a capacidade contributiva ou econômica daqueles chamados a contribuir perante o erário público.

.....

Mas, uma vez definido o efeito jurídico-tributário do ato, fato ou negócio, o aplicador não pode voltar à fase anterior, e discutir a legalidade do mandamento jurídico socorrendo-se dos conceitos econômicos, cum prindo-lhe aceitar a presunção de capacidade econômica ou contributiva conferida pela lei aos mesmos fatos, atos ou negócios. (Grifei)

DINO JARACH, em seu 'CURSO SUPERIOR DE DERECHO TRIBUTARIO', Editora Linceo Profesional CIMA, Buenos Aires, Edição 1969, perfila e robustece esses ensinamentos, ao tratar dos princípios da igualdade, equidade e proporcionalidade, que devem reger os tributos (págs. 115 a 139).

Esses princípios estão respaldados em sólida doutrina da economia tanto classica quanto moderna, e se constitui na primeira máxima do pai da economia liberal, ADAM SMITH, para caracterizar um sistema tributário mais justo ('A RIQUEZA DAS NAÇÕES', Livro Quinto, Capítulo II):

"1. Os súditos de cada Estado devem contribuir para a manutenção do governo, na medi-

da máxima possível, proporcionalmente às suas capacidades respectivas, isto é, em proporção com a renda de que desfrutam, sob a proteção do Estado. Na observância ou no não cumprimento dessa máxima consiste o que se denomina igualdade ou desigualdade da tributação.' (Grifei)

STUART MILL, também da Escola Clássica Liberal, analisando as máximas de ADAM SMITH, em sua obra 'PRINCÍPIOS DE ECONOMIA POLÍTICA', Livro Quinto, Capítulo II, Volume II, pág. 290 (Editora Abril Cultural S/A, São Paulo, 1983), assim se manifesta:

"§ 2. Por que motivo a igualdade deve ser a norma em matéria de tributação? Porque esta deve ser a norma em tudo aquilo que diz respeito às coisas referentes ao governo. Já que o governo não deve fazer nenhuma discriminação de pessoas e classes quanto à força dos direitos que as pessoas têm em relação a ele, é preciso que qualquer sacrifício que exigir delas represente, na medida do possível, o mesmo ônus para todas - sendo essa, importa notar, a maneira que, no conjunto, acarreta menos sacrifício. Se alguém carrega uma cota de peso menor do que aquela que por justiça lhe cabe, alguma pessoa tem que carregar mais do que lhe toca, e 'coeteris paribus' o alívio da primeira não é um bem tão grande para ela, quanto é um mal a maior pressão exercida sobre a segunda. A igualdade de tributação, portanto, como máxima de política, significa igualdade de sacrifício. Significa distribuir a contribuição de cada pessoa para cobrir as despesas do governo de tal forma que ela não sinta nem mais nem menos incômodo, com a cota que lhe cabe pagar, do que qualquer outra sente, pagando a dela.' (Grifei)

O regime de tributação pelo lucro presumido constitui tratamento diferenciado, mais favorável ao pequeno contribuinte, que fica, em decorrência de sua capacidade econômica menor, desobrigado de apurar o lucro real em escrituração contábil regular, e de ser tributado com base nesse lucro real.

Por isso mesmo, as ações praticadas pelos contribuintes para ocultar sua real capacidade econômica, e assim se beneficiar indevidamente do tratamento diferenciado, deve merecer sempre a ação saneadora contrária, por parte da autoridade administrativa fiscal, em defesa até das legítimas beneficiárias daquele tratamento, sem o que as empresas com procedimento irregular acabam concorrendo de

forma desigual e injusta com as demais empresas que cumprem a lei.

Nesse sentido, a lei coloca à disposição da autoridade administrativa os instrumentos necessários à fiscalização (art. 641 e seguintes do RIR/80). O próprio § 1º do artigo 145 da Constituição Federal, que trata da capacidade contributiva, assim previne essa ação saneadora contra os procedimentos irregulares dos contribuintes, com o objetivo de falsear ou dificultar o conhecimento de sua real capacidade econômica:

'Art. 145 -

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitadas os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.'

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 118, preleciona que a definição do fato gerador do tributo é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos. RUBENS GOMES DE SOUZA, em sua obra já indicada, complementa que ao direito tributário

"... não interessam os efeitos jurídicos de tais atos ou fatos, mas unicamente os seus efeitos econômicos. O direito tributário tem um conteúdo essencialmente patrimonial ou econômico: os atos ou fatos da vida interessam-lhe apenas como indícios de riqueza, que demonstram uma capacidade econômica sobre a qual possa assentar um tributo." (pág. 63, grifo original)

Dessa forma, não podia e não pode o fisco permanecer inerte diante de procedimento dos contribuintes cujos objetivos são exclusivamente o de ocultar ou impedir o surgimento das obrigações tributárias definidas em lei. Detectado esse procedimento irregular, como no presente caso, compete ao fisco proceder como o fez: descaracterizar a criação da segunda empresa e compor como uma única unidade econômico-empresarial o movimento de ambas. Nesse sentido já se pronunciaram tanto este Conselho, através do Acórdão nº 103-07.260/88, como o Egrégio Tribunal Federal de Recursos.

Acórdão nº 105-4.217

através de sua 6ª Turma, na Apelação Cível 115.478-RS, em 18/02/87, conforme se vê nas Notas ao artigo 390 do RIR/80, do 'Regulamento do Imposto de Renda Atualizado até 11/05/89', da Resenha Tributária (Alberto Tebechrani e outros), págs. 822 e 823."

À vista do exposto, meu voto é no sentido de negar provimento ao recurso.

Brasília (DF), 28 de março de 1990

JOSE ROCHA - REDATOR-DESIGNADO



Acórdão nº 105-4.217

V O T O

Conselheiro HUGO TEIXEIRA DO NASCIMENTO, relator

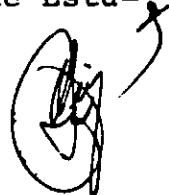
O recurso é tempestivo.

Como se vê dos autos, a ação fiscal repousa, basicamente, em dois pressupostos: (a) a empresa SEROTOM Indústria e Comércio de Máquinas Ltda. teve sua personalidade jurídica desconsiderada, por ser uma sociedade constituída pelas mesmas pessoas que integram o corpo societário da recorrente, e porque, no entender da Fiscalização, recebeu dessa, gratuitamente, prédio, mão-de-obra, equipamentos e até energia elétrica consumida; (b) deu-se à receita auferida pela SEROTOM o tratamento de receita de "filial" omitida pela "matriz" (ZAMBELLI), por não possuir, aquela, escrituração comercial.

A Fiscalização considerou ilícito o procedimento que relatou no Auto de Infração, de criação de uma nova empresa (a SEROTOM), com finalidade de desmembramento das atividades de empreendimento já existente (a ZAMBELLI), porque tal procedimento revelava a intenção de pulverização de receita, com o objetivo único de que fosse mantido o regime tributário pelo lucro presumido.

A decisão recorrida destaca em seu relatório (subitem 2.2.c - fls. 331 dos autos) a alegação da recorrente de que se valeu de um planejamento tributário, para a prática de uma elisão tributária, com o propósito de pagar menos imposto de renda.

A respeito de elisão fiscal, de seu conceito e de sua identificação jurídica, peço vênha para reproduzir, neste voto, trecho do trabalho do tributarista João Caio Goulart Penteado, sobre o tema "Evasão e Elisão Fiscal", publicado em "Caderno de Pesquisas Tributárias nº 13", em co-edição do Centro de Estu-



Acórdão nº 105-4.217

dos de Extensão Universitária e Editora Resenha Tributária - São Paulo - 1988:

"1. - Conceito

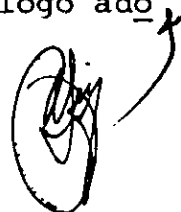
A ninguém é dado furtar-se a pagar tributo devido, nos exatos montante e prazo estabelecidos pela lei. Por outro lado, ninguém está obrigado a pagar tributo indevido ou, se devido, a fazê-lo em montante maior ou em prazo menor que aqueles pela lei determinados.

Calcada neste princípio - o da estrita legalidade da obrigação tributária - decorre, tranqüila, a constatação de que cada um pode (diríamos, menos, que deve), no que concerne à sua colocação ante imposições tributárias, dirigir sua vida e seus negócios da forma que, dentro dos limites da licitude e da legalidade, melhor atenda a seus interesses, não podendo ser constrangido a organizá-los de maneira a, abrindo mão do seu próprio, melhor atender ao interesse do Fisco.

Cristalina, portanto, a legitimidade da procura, pelo contribuinte, do que se tem chamado de economia fiscal, a ser buscada através da opção por negócios jurídicos, ou formas jurídicas aptas a vestir um mesmo negócio, menos onerosos sob o ponto de vista de sua tributação. Se existem alternativas, escolha-se a de menor impacto fiscal, manda a lógica, o bom senso. E não o impede a lei ou a ética.

Se a todos é facultado, entretanto optar por negócio e/ou forma jurídica de mais brando impacto tributário, propiciando-lhe, assim, determinada economia em relação a tributo que, se adotado fosse outro negócio e/ou forma, seria impondível, a ninguém é permitido cogitar em economia sobre tributo já devido. Há que se ter bem claro, portanto, o que se poderia denominar de economia fiscal lícita, perfeitamente legítima e até saudável, e o que, embora com certa impropriedade, poderia ser designado como economia fiscal ilícita, de todo condenável e a ser, sob todos os aspectos, reprimida.

Para melhor configurar essa contraposição de posturas ante um mesmo objetivo - o qual é, sempre, a obtenção de uma determinada consequência tributária mais favorável - preferimos desde logo adô



Acórdão nº 105-4.217

tar, ainda que sob o risco de esbarrar no rigor técnico e terminológico de respeitáveis doutrinadores, as expressões elisão fiscal e evasão fiscal para significar, a primeira, a economia fiscal lícita e, a segunda, a economia fiscal ilícita.

Assim, valendo-nos dos conceitos que sobre a matéria nos são magistralmente oferecidos por Sampaio Dória, entendemos apropriado definir a elisão fiscal como a conduta individual preventiva tendente, por processos sempre lícitos, a afastar ou retardar a incidência tributária ou, então, a tornar aplicável a mais favorável dentre várias, tendo em vista evitar a ocorrência de tributo ou reduzir ou retardar o impacto de seu pagamento. Já a evasão fiscal definiríamos como a 'ação consciente e voluntária do indivíduo, tendente a, por meios ilícitos, eliminar, reduzir ou retardar o pagamento de tributo efetivamente devido'. (1)

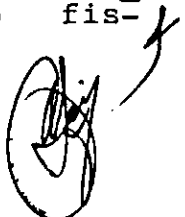
1.1 - Elisão - Identificação Jurídica

A elisão fiscal, por suas características e objetivo, configura-se como um negócio jurídico indireto. E isto, em absoluto, prejudica sua condição de negócio juridicamente válido e legítimo, ou o faz resvalar para a área pantanosa dos negócios simulados ou fraudulentos. Parece-nos ser esta sua mais adequada categorização jurídica, em consonância, aliás, com nossa melhor doutrina.

Conceito desenvolvido no âmbito do direito privado, onde encontra aplicação mais freqüente, o negócio jurídico indireto, ou negócio jurídico com fins indiretos, tem lugar quando suas partes, recorrendo a determinada modalidade típica de negócio jurídico e sujeitando-se a todas as suas formalidades e conseqüências, têm em vista a obtenção de um resultado que, na prática, normalmente não seria atingido através desse negócio. Poder-se-ia dizer que nele, portanto, a forma do negócio é típica, sendo atípico, em relação àquela forma e ao usual resultado por ela propiciado, seu objetivo.

Por suas características, o negócio jurídico indireto, em si, não tem disciplina jurídica própria, submetendo-se àquela do negócio jurídico típico realizado.

O fim atípico que tenha levado as partes à escolha do caminho indireto é, juridicamente, irrelevante, tanto ao direito privado quanto ao fis-



Acórdão nº 105-4.217

cal. Legalmente válidas as formas escolhidas e lícitos os fins alcançados, não há que se questionar os fundamentos da escolha por aquelas formas, e não outras, embora não usuais. E, ademais, o objetivo de evitar ou minimizar imposição tributária é, como já afirmamos, perfeitamente válido, não podendo qualquer negócio que leve a tal resultado ser, por essa só razão, tido como ilícito. Nem se diga, como pretendem alguns, inclusive com apoio em disposições expressas de legislação alienígena, que devem ser desconsideradas aquelas formas e/ou negócios cuja adoção tenha sido determinada exclusivamente para que fosse alcançada uma certa economia fiscal. Temos sérias reservas a tal critério. Afinal, a redução da carga de impostos pode ser, por si só, razão bastante, e da maior validade, para a implementação de determinado negócio. Aliás, a economia fiscal disponível há que ser buscada, em qualquer transação, até como parte de um bom gerenciamento empresarial.

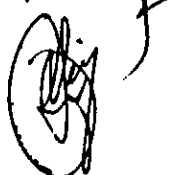
2. - Elisão e Evasão - Distinção

O fim ou objetivo pretendido, por ser comum às duas figuras, não nos oferece elemento distintivo entre elas. Com efeito, tanto pela elisão como pela evasão, o que se busca, sempre, é alguma forma de economia fiscal. O objetivo, portanto, é de nenhuma serventia como critério diferenciador.

Tal critério deve ser buscado, primordialmente, no momento da implementação dos procedimentos escolhidos com vista a determinada economia fiscal. E, subsidiariamente, na licitude ou ilicitude de tais procedimentos.

Neste particular, tem sido aceita, quase sem contestação, a proposta de Rubens Gomes de Sousa que, com a objetividade que sempre o caracterizou, faz repousar, singelamente, a diferença básica e fundamental entre uma e outra figura no momento mesmo de sua verificação, antes ou depois da ocorrência do fato gerador do tributo considerado: se antes, a hipótese é de elisão; se depois, a evasão terá ocorrido. (2)

Naturalmente, pressuposto necessário dessa colocação é a licitude do próprio procedimento, do próprio negócio e da forma jurídica que tiver revestido, sem o que a elisão não teria lugar, em momento algum. Note-se, portanto, que esse critério, por isso mesmo por nós considerado subsidiário, só tem valia para confirmar ou desqualificar, como



Acórdão nº 105-4.217

elisivo, procedimentos aperfeiçoados antes da ocorrência do fato gerador. Pode se sobrepor ao critério tempo para estigmatizar como evasão, procedimento ocorrido antes do fato gerador. Mas não serve para alçar à categoria de elisão procedimento ocorrido depois do fato gerador e, portanto, evasivo por definição.(3) "

Ricardo Mariz de Oliveira, falando sobre Elisão e Evasão Fiscal no mesmo "Caderno de Pesquisas Tributárias nº 13", diz, às páginas 153 e 154:

"Também em meu livro 'Fundamentos do Imposto de Renda', 1977, Ed. Revista dos Tribunais, dediquei um capítulo especial ao presente tema, em que apontei o seguinte (pág. 303):

"Uma maneira prática eficiente de caracterizar a elisão fiscal consiste em responder afirmativamente a todas as questões abaixo:

1 - a economia fiscal decorreu de ato ou omissão anterior à ocorrência do fato gerador?


2 - a economia fiscal decorreu de ato ou omissão praticados sem infração à lei?

3 - a economia fiscal decorreu de ato ou omissão efetivamente ocorridos, tal como refletidos na respectiva documentação e escrituração e sem terem sido adulterados nestas?"

Como um alerta dirigido ao sujeito passivo, propõe o autor citado:

"O planejador tributário deve, portanto, colocar-se sempre diante destas três indagações a fim de orientar convenientemente seu trabalho."

Diante do conceito e da identificação jurídica de ELISÃO FISCAL, tão propriamente dispostos na primeira transcrição inserida neste voto, não há como deixar de reconhecer que a colocação de Ricardo Mariz de Oliveira em relação às questões que o sujeito passivo deve observar no interesse da caracteriza-



Acórdão nº 105-4.217

ção da legitimidade do planejamento tributário que idealizar tem inteira procedência.

As indagações diante das quais o planejador tributário se deve colocar não se aplicam exclusivamente ao sujeito passivo. Cumpre, também, ao agente do fisco, assim como ao julgador, questionar os fatos nos termos sugeridos, para determinação da licitude ou da ilicitude do procedimento do sujeito passivo.

Na hipótese dos autos, nenhum dos fatos conceituados como fundamentadores da ação fiscal (ver decisão, fls. 328/331, subitem 2.1.a a 2.1.g) configuram a prática de ilícito, de infração à lei; nenhum deles decorre de ato ou omissão que não tenha respaldo na respectiva documentação, nem resultam de adulterações. Pelo menos de outra forma não os classificou a Fiscalização.

Os fatos arrolados pela Fiscalização, se submetidos a uma profunda e criteriosa análise, poderiam trazer revelações outras que viessem a significar implicações tributárias mais positivas e mais consentâneas com a realidade do que aquelas com que se pretende sustentar o procedimento fiscal.

Acontecimentos como a cessão de máquinas, a cessão de imóvel, a cessão de mão-de-obra, para só citação desses exemplos, são fatores que concorrem para a determinação de custos que, nas circunstâncias, deixam em aberto a identificação de que os realizou.

A pesquisa sobre tais fatos traria novas luzes sobre a matéria, possibilitando novo direcionamento das conclusões fiscais em relação à recorrente.

Somente a economia ilícita dá margem a que se conceitue o negócio praticado como evasão, em vez de elisão fiscal. E a economia lícita (a elisão) decorre, necessariamente da lici-



Acórdão nº 105-4.217

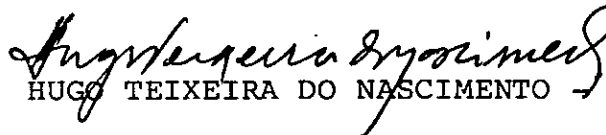
tude do ato ou omissão do contribuinte, isto é, de não ter ele agido ou se omitido em desacordo com a lei, como preleciona Ricardo Mariz na obra citada.

É atacável o ato praticado pelo contribuinte que esteja contaminado pelos defeitos da simulação ou eivado de qual_uquer outra irregularidade jurídica, o que estabelece a distinção fundamental entre as hipóteses de elisão e de evasão.

A distinção entre uma e outra forma de economia fiscal (a elisão e a evasão) deve ser objetiva e suficientemente demonstrada. O que, no caso, não se logrou fazer.

Dessa forma, em face de todo o exposto, meu voto é no sentido de que se dê provimento ao recurso.

Brasília (DF), 28 de março de 1990


HUGO TEIXEIRA DO NASCIMENTO - RELATOR

