



MINISTÉRIO DA FAZENDA

JRL

Sessão de 29 de agosto de 1989

ACÓRDÃO Nº 105-3.523

Recurso nº 94.475 - IRPJ - EXS. DE 1986 e 1987

Recorrente NAVALHAS CHICO LTDA.

Recorrido DELEGADO DA RECEITA FEDERAL EM NOVO HAMBURGO (RS)

LUCRO PRESUMIDO - Criação de duas empresas com o mesmo objeto social - Caracteriza-se como evasão ilegal de imposto, pelo que se tributam como de uma só os resultados de duas ou mais empresas, constituídas e administradas pelos mesmos sócios, com o mesmo objetivo social, utilizando os mesmos equipamentos e instalações industriais e comerciais, com consumo de energia, de despesas telefônicas e outras em comum e não diferenciadas, apropriadas por apenas uma delas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por NAVALHAS CHICO LTDA.,

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Geraldo Agosti Filho.

Sala das Sessões, em 29 de agosto de 1989

MARIAM SEIF

- PRESIDENTE

JOSE ROCHA

- RELATOR

DIVA MARIA COSTA CRUZ E REIS

- PROCURADORA DA FAZENDA NACIONAL

VISTO EM
SESSÃO DE:

21.10.1989

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: Digésio Gurgel Fernandes, Afonso Celso Mattos Lourenço, Hugo Teixeira do Nascimento, Francisco Martins Leite Cavalcante e Sebastião Rodrigues Cabral.





SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 11065/001.325/88-41

RECURSO Nº: 94.475

ACÓRDÃO Nº: 105-3.523

RECORRENTE NAVALHAS CHICO LTDA.

R E L A T Ó R I O

Examinando a escrituração da empresa NAVALHAS CHICO LTDA., estabelecida à Rua Getúlio Vargas, nº 1157, em Sapiranga (RS), a fiscalização constatou que a empresa apresentara sua Declaração de Rendimentos do Exercício de 1985, ano-base de 1984, pelo Lucro Presumido, tendo excedido, naquele período, o limite de 100.000 OTNs que lhe facultava a opção pela tributação sob aquele regime. Diz a fiscalização, no Auto de Infração:

"Prevendo a impossibilidade legal de novamente declararem pelo lucro presumido no exercício de 1986 (ano-base de 1985) em função do alto faturamento, os sócios de Navalhas Chico Ltda. criaram a sociedade chamada BI - Esquadrias Ltda. que teve seu contrato social de constituição arquivado na Junta Comercial do Estado em 22.11.84. Examinadas as vias cativas dos talonários de Notas fiscais de venda de BI - Esquadrias Ltda., verificamos existir uma esmagadora predominância de vendas de navalhas de corte usadas na indústria calçadista em detrimento das esquadrias que o nome emprestaram à nova sociedade. Para sermos mais precisos, nas 100 (cem) primeiras notas fiscais de venda da BI - Esquadrias Ltda., 85 (oitenta e cinco) discriminavam navalhas e apenas 15 (quinze) esquadrias. Lembramos que Navalhas Chico é tradicional fabricante de navalhas.

Com a criação de BI - Esquadrias Ltda., Navalhas Chico Ltda. procurou, por linhas tortas segun

Acórdão nº 105-3.523

do a legislação do Imposto de Renda, eximir-se de pagar um imposto maior (apurado pelo Lucro Real) e continuou gozando indevidamente da tributação favorável pela receita da venda de seus produtos e eventuais serviços entre Navalhas Chico Ltda. e BI - Esquadrias Ltda., de sorte que ambas se situassem abaixo do limite de faturamento previsto para exercer a opção de declarar pelo Formulário III.

Navalhas Chico Ltda. e BI - Esquadrias Ltda. estão sob o mesmo teto, pois ocupam o prédio situado à rua Getúlio Vargas, nº 1157, esquina com a rua Lima e Silva, em Sapiranga (RS), onde verificamos haver entre ambas, total unidade administrativa e operacional.

Navalhas Chico Ltda. tem 31 (trinta e um) empregados registrados na data de 09.06.88 enquanto BI - Esquadrias Ltda. tem 29 (vinte e nove) empregados e conforme apuramos em visita ao setor de esquadrias, levada a efeito nesta mesma data, lá só haviam 6 (seis) empregados trabalhando.

Embora BI - Esquadrias Ltda. seja do ramo da Metalurgia, até a presente data não gastou nenhum centavo de energia elétrica, pois a conta é paga por Navalhas Chico Ltda. BI - Esquadrias Ltda. não possui conta (recibo) próprio nem de água, nem de telefone e apesar de ter escriturado valores como despesa por uso de linha telefônica, sequer consta da Lista Telefônica de Assinantes.

Diante de tudo o que foi exposto e concluindo que BI - Esquadrias Ltda. é uma ficção cuja vida própria é sustentada pelo papel e pela tinta, entendemos que para os fins do Imposto de Renda existe somente o contribuinte Navalhas Chico Ltda. que pelos artifícios descritos tentou, nos exercícios de 1986 e 1987, omitir das suas declarações de rendimentos, parte de sua receita (atribuída à outra sociedade), incorrendo na infração aos artigos 157, § 1º, 167, 179, 389 e 392 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/80, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80 e que, por este procedimento de ofício, terá seu lucro apurado pelo Regime de Tributação do Lucro Real."

Com base no que expôs, a fiscalização unificou os lucros apurados nas escriturações de ambas as empresas, nos exercícios de 1986 e 1987, apurando lucro tributável de Cr\$ 1.208.382.872 e Cz\$ 3.492.404,12, respectivamente, conforme de-

Acórdão nº 105-3,523

monstra na folha de continuação nº 01 do Auto de Infração. Do valor apurado calculou o imposto devido em cada exercício e excluiu o imposto e PIS declarados pelo regime de lucro presumido, exigindo o recolhimento das diferenças apuradas em cada exercício, tudo conforme demonstrativo de apuração de imposto de renda às fls. 02.

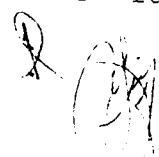
As fls. 05 a fiscalização junta "Termo de Declaração" firmado pelo sócio da autuada, Sr. Geraldo Schneiders, em 09.06.88, informando o seguinte:

- "- Não existe, até esta data, contrato de locação do imóvel sito à Rua Getúlio Vargas, nº 1157, esquina com Rua Lima e Silva, pertencente ao sócio Nelson Berg, para com BI - Esquadrias Ltda., bem como para com Navalhas Chico Ltda., relativamente aos anos-base de 1984, 1985 e 1986.
- Não existe até esta data, contrato de locação da linha telefônica de nº 512.99.26.79, entre seu proprietário, Sr. Nelson Berg e BI - Esquadrias Ltda., que suporta em sua contabilidade nos anos-base de 1985 e 1986 as despesas relativas às contas mensais pagas à CRT pelo uso da linha.
- Não existem valores apropriados como custo com energia elétrica lançados na contabilidade de BI - Esquadrias Ltda., uma vez que as contas mensais pagas à CEEE, saíam (em 1984, 1985 e 1986) e continuam saindo até a presente data, em nome de Navalhas Chico Ltda."

A autuada impugnou a exigência às fls. 127 a 131, alegando em resumo:

a. surpresa pelo fato de, apesar de ter apresentado todos os elementos solicitados pela Auditoria Fiscal, ter sido lavrado contra ela Auto de Infração de grande valor,

"... com base na presunção de ter havido, uma omissão de receita, em razão de outra firma estar fabricando o mesmo produto da impugnante";



Acórdão nº 105-3,523

b. contesta o argumento fiscal de que estaria usando a empresa BI - Esquadrias Ltda. para fugir ao pagamento do imposto de renda da pessoa jurídica, e que esta segunda empresa seria

"... uma ficção cuja vida própria é sustentada pela tinta e pelo papel, entendendo, eles Auditores Fiscais, que para fins de Imposto de Renda existe somente um contribuinte, ou seja, a impugnante";

c. a criação da empresa BI - Esquadrias Ltda. em nada contrariou a legislação em vigor, tendo sido obedecidas todas as exigências necessárias e indispensáveis para sua criação, estando registrada na Junta Comercial, no Ministério da Fazenda e junto à Prefeitura Municipal de Sapiranga, com o competente "Alvará" de funcionamento, mantendo escrituração contábil, que é robusta e inequívoca prova de sua existência;

d. seus empregados estão registrados, constam das folhas de pagamento, recolhe o PIS/PASEP e FGTS, declara e recolhe o imposto de renda devido;

e. as despesas com telefone e luz são lançadas pelas valores devidos

"... e o fato de constarem em nome do sócio diretor não constitui nenhuma arbitrariedade, pois o mesmo é o proprietário do imóvel e do ramal telefônico";

f. não existe legislação que proíba a criação de nova empresa, com atividades correlatas. Cita, em defesa de seu entendimento, trecho do voto do Ministro Eduardo Ribeiro em processo que não identifica corretamente, em que aquele Ministro afirma que

"Não há dúvida de que a chamada 'elisão fiscal', como alguns assim denominam, é ilícita e não incide em censura jurídica. O contribuinte pode ade-

Acórdão nº 105-3.523

quar o seu procedimento a modelo que lhe diminua, ou mesmo afaste por completo, a carga tributária. Isto é lícito fazer."

g. invoca o artigo 112, inciso II, do CTN, que dispõe que a lei tributária que define infrações ou lhes comina penalidades será interpretada de forma mais favorável ao acusado em caso de dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato ou à natureza ou extensão de seus efeitos;

h. citando GERALDO ATALIBA, RUI BARBOSA NOGUEIRA e TÚLIO ASCARELLI, diz que se o contribuinte fornece os esclarecimentos e provas solicitados, o fisco não pode deixar de acolhê-los se não prova fato adverso.

Pelo que expôs, solicitou fosse julgado improcedente o Auto de Infração, juntando às fls. 133 a 220 cópias do contrato social e alterações da empresa BI - Esquadrias Ltda.; do contrato de locação datado de 24/11/84; da Autorização dada pela atuada à BI - Esquadrias Ltda. para usar as máquinas e equipamentos para fabricação de navalhas, autorização essa datada de 02/12/84; folhas de pagamento de salário e de cálculo de contribuições previdenciárias e de documentos fiscais e contábeis em nome da BI - Esquadrias Ltda.

Juntando os documentos de fls. 223 a 257, e fotografias do prédio onde funcionam as duas empresas, às fls. 222, a fiscalização apresenta às fls. 258 a 260 sua informação, propondo a manutenção da exigência fiscal, sob os seguintes fundamentos em resumo:

a. o "contrato de locação" de fls. 150 não existia à época da fiscalização, conforme afirma a própria atuada, no Termo de Declaração de fls. 05. Também a "autorização" de fls. 151 não foi apresentada antes da autuação, pelo que não merecem fé;

b. "O conjunto de notas fiscais de matéria-prima"

Acórdão nº 105-3.523

supostamente adquirida por BI - Esquadrias Ltda., fls. 166 a 220, vem provar que realmente a BI é uma farsa, pois estas notas fiscais foram emitidas a partir de agosto e setembro de 1985, enquanto que a BI promoveu saídas de produto final a partir de março de 1985, conforme provam as xerocópias das notas fiscais série A-1, às fls. 26 a 125, que, evidentemente, não foram motivo de qualquer comentário do autuado. Como pode uma empresa vender produto final sem ter matéria-prima para produzi-los? É lógico que as notas fiscais às fls. 166 a 220, bem como os papéis relativos a pagamentos de empregados e a cadastros, às fls. 152 a 165, foram confeccionados com o propósito de justificar futuramente a grande fraude contra o Imposto de Renda, principalmente. Mas não foram convincentes, muito menos suficientes.";

c. conforme as fotografias de fls. 222 mostram, as duas empresas funcionam em um só prédio, tendo uma só porta;

d. por ser do mesmo ramo da metalurgia, não havia necessidade de criar nova empresa para fabricar esquadrias de ferro e alumínio, no valor de Cz\$ 90.032,50 em 1986, e muito menos para dar saída do mesmo produto (navalhas de corte, posição 82.06.01.00) fabricado pela autuada, produção essa no montante de Cz\$ 5.199.234,94, no mesmo período-base;

"À vista dos Balanços Patrimoniais e dos Demonstrativos de Resultados anexos, verificamos que, no ano-base de 1985, Navalhas Chico teve um faturamento de Cr\$ 2.375.429.735 para um ativo imobilizado de Cr\$ 778.839.703, enquanto que BI - Esquadrias Ltda. teve um faturamento de Cr\$ 2.035.874.823 para um ativo imobilizado de Cr\$... 25.119.994. Como é que pode, uma 'empresa' como a BI ter um faturamento praticamente igual à Navalhas Chico, tendo apenas 3,33% do ativo de Navalhas Chico, produzindo o mesmo produto (navalhas de corte)?

Como é que pode, uma empresa como Navalhas Chico, que vinha auferindo significativa e crescente receita de prestação de serviço durante os primeiros oito meses do ano-base de 1985 sofrer brusco declínio nesta receita de setembro a dezembro (chegando inclusive a zerar neste último mês) enquanto que a BI, que não faturou nenhum cruzado

Acórdão nº 105-3.523

até agosto, apresentar receita de prestação de serviço a partir de setembro somente (sendo muito alta em dezembro)?

Só a segmentação da receita total, visando beneficiar-se da tributação pelo lucro presumido, pode explicar.

No mais, é o que do Auto consta."

As fls. 261 a 267 a Autoridade Singular aprecia a impugnação, indeferindo-a, acompanhando o entendimento fiscal. São as seguintes as conclusões em que fundamenta sua decisão:

"Por tudo o que foi exposto, verifica-se que existem duas empresas regularmente constituídas, ambas com os mesmos sócios, os mesmos administradores (fls. 10, V e 8, V), ocupando o mesmo prédio que, por estar situado em uma esquina (fl. 222), permite a ambas terem endereços com nome de ruas diferentes. As duas empresas têm o mesmo objeto social, a fabricação de navalhas de corte, embora a BI tenha produzido algumas esquadrias que, no ano de 1986, representou menos de 2% de suas vendas. Ambas têm, praticamente, o mesmo faturamento, como se verifica das declarações de renda de fls. 07/08 e 10/11. No entanto, a diferença entre o valor do ativo imobilizado da reclamante (fl. 225) e o da BI (fl. 238) é superior a trinta vezes. Isto demonstra que a BI não tem capacidade para produzir aquilo que vendeu. Tentando desfazer tal evidência, a reclamante anexa declaração (fl. 151) datada de 02.12.84, em que autoriza a outra empresa a utilizar gratuitamente seus equipamentos. Este documento, no entanto, em nada favorece a reclamante. Ao contrário, este só vem reforçar a tese defendida no Auto de Infração, de que as duas empresas são uma só.

Este modo de operar já é suficiente para caracterizar a existência de duas empresas independentes. A BI não pode nem ao menos ser identificada como uma filial porque, funcionando no mesmo prédio poderia ser, em relação à fabricação de esquadrias, um mero departamento da reclamante. A pessoa jurídica, como foi dito acima (item 4.1), uma vez constituída, torna-se independente, não se confundindo seu patrimônio nem mesmo com o de seus sócios. Assim, o fato de a reclamante manter suas máquinas permanentemente à disposição da BI - ESQUADRIAS LTDA. para uso gratuito, demonstra, sem qualquer dúvida, que não se trata no caso, de duas

Acórdão nº 105-3.523

empresas independentes, mas de uma só.

Caso pudesse ainda haver qualquer dúvida quanto ao afirmado, para dissolvê-la bastaria levantar mais dois fatos documentados no processo:

1º - A própria reclamante declara (fl. 05) que a BI ESQUADRIAS LTDA. não tem despesas com energia elétrica, que é paga por ela (NAVALHAS CHICO LTDA.). Ora, não se concebe que uma empresa com fins lucrativos venha arcar com a despesa de energia elétrica de uma empresa vizinha, na qual não tenha qualquer participação. Salieta-se que ambas as empresas, fabricando o mesmo produto e obtendo receitas semelhantes, uma tenha gastos mensais de energia elétrica superior a 5 mil KWH (fls. 09 e 13) enquanto a outra nada gasta. No balanço encerrado em 31.12.85, a reclamante teve uma despesa de energia elétrica de Cr\$ 15.895.686 (fl. 230), enquanto que no balanço da BI (fls. 239/241), no mesmo período, não consta despesa com energia elétrica. Este fato evidencia a existência de uma única pessoa jurídica, que é a reclamante - NAVALHAS CHICO LTDA.

2º - O outro fato se constata do exame das notas fiscais de compra, anexadas à impugnação (fls. 166/220). Estes documentos são notas fiscais de compras efetuadas em nome de BI - ESQUADRIAS LTDA. Na maioria delas foi aposto um carimbo que diz:

"Navalhas Chico Ltda.
Mercadoria Recebida
Em/...../....."

Isto é outra prova da veracidade do afirmado no Auto de Infração, de que as duas empresas 'estão sob o mesmo teto'. Confirma, igualmente, o que consta da informação fiscal e das fotografias anexadas. No prédio existe apenas uma entrada, que é o acesso à empresa Navalhas Chico Ltda.

Assim, não há como se admitir a tributação em separado de cada uma das empresas porque não se trata de duas pessoas jurídicas independentes, mas de uma única."

Notificada dessa decisão em 27/04/89, conforme AR às fls. 268, em 22/05/89 a autuada interpõe contra ela o recurso de fls. 269 a 272, tecendo inicialmente considerações de ordem geral sobre a situação econômica do país e as dificuldades

Acórdão nº 105-3.523

das empresas para fazer frente às exigências fiscais de toda ordem, lembrando teoria econômica de origem britânica que recomenda a manutenção das árvores para que se possam colher os frutos, evitando a cupidez de uma ação fiscal predatória alucinante, que acabará acarretando o desaparecimento das árvores frutíferas.

No mérito, reitera as razões de defesa apresentadas na impugnação, alegando que

"... a autoridade julgadora de primeiro grau, se apegando a informação fiscal e outros elementos estranhos ao processo, manteve a exigência, atropelando os fatos reais presentes aos autos."

Termina transcrevendo às fls. 271 considerações extraídas do Parecer nº 337/78, de 03/08/78, no Processo nº 835-50016/75, em que se arrimou o Ministro da Fazenda para manter a improcedência do feito, já decretada pela Quarta Câmara deste Conselho, em seu Acórdão nº 104-2.568, considerações essas que também leio para conhecimento dos Senhores Conselheiros.

Pelo que expôs, requer seja provido o recurso e reformada a decisão singular.

É o relatório.



Acórdão nº 105-3.523

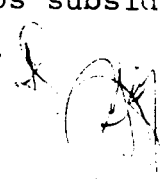
V O T O

Conselheiro JOSÉ ROCHA, relator

O recurso foi interposto com guarda do prazo fixado no artigo 33 do Decreto nº 70.235/72.

Uma vez mais esta Câmara se defronta com um caso de utilização irregular do benefício de tributação pelo regime de lucro presumido. Os documentos carreados ao processo pela fiscalização, e até mesmo pela recorrente, comprovam em abundância que a constituição da firma "BI - ESQUADRIAS LTDA.", conforme o contrato social juntado às fls. 14 a 17, outro objetivo não teve senão o de desviar a receita da autuada, para continuar utilizando o benefício da tributação pelo regime do lucro presumido. Tendo ultrapassado o limite de 100.000 OTN's, que lhe permitia a opção por esse regime, no ano-base de 1984, os sócios da autuada constituíram a nova empresa com sede no mesmo local, e com objetivo social que incluía aquele explorado pela recorrente, ou seja, a indústria e comércio de navalhas para calçados. E essa atividade responde, ao final do segundo ano de sua constituição, por 98% da receita bruta faturada. Os sócios de ambas as empresas são os mesmos, e a alteração dessa composição na empresa "BI - ESQUADRIAS LTDA." com a saída de um e entrada de dois sócios, foi igualmente procedida na recorrente, conforme se vê pela alteração contratual de fls. 19 a 22, da BI - Esquadrias, e pela declaração de rendimentos da Navalhas Chico, às fls. 08. Inclusive a participação de cada sócio no capital de ambas é o mesmo. Mesmos sócios, mesmas participações societárias, mesmos objetivos sociais, mesmo prédio, mesmas instalações industriais, um só consumo de energia, um só gasto com telefone, uma só recepção de matéria-prima. Apenas o faturamento eram dois. E quando um diminui, o outro cresce em igual proporção.

A jurisprudência citada, e os subsídios doutrinários invocados, não socorrem a recorrente.



Acórdão nº 105-3.523

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 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 econô

Acórdão nº 105-3.523

mica 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 para 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 a fase anterior, e discutir a legalidade do mandamento jurídico socorrendo-se dos conceitos econômicos, cumprindo-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 TRIBUTÁRIO", Editora Linceo Profesional CIMA, Buenos Aires, Edição 1969, perfila e robustece esses ensinamentos, ao tratar dos princípios da igualdade, equidade e proporcionalidade, que deve reger os tributos (págs. 115 a 139).

Esses princípios estão respaldados em sólida doutrina da economia tanto clássica 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 medida 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, a-

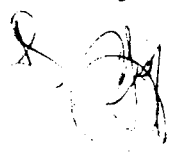
Acórdão nº 105-3.523

nalizando 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.



Acórdão nº 105-3.523

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, respeitados 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 demonstrem 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 procedimentos 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 econômica-empresarial o movimento

Acórdão nº 105-3.523

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, 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, e de tudo o mais que do processo consta, conheço do recurso, por tempestivo e, no mérito, nego-lhe provimento.

É o meu voto.

Brasília (DF), 29 de agosto de 1989


JOSE ROCHA - RELATOR 