

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10768/040.199/87-61

SESSAO DE 16 DE MAIO DE 1995

ACORDAO Nº 101-88.316

RECURSO Nº: 106.456 - I.R.P.J. - EXS. DE 1985 E 1986

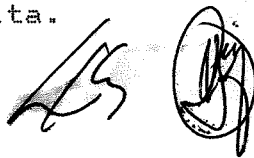
RECORRENTE: MEDIDATA INFORMATICA S/A

RECORRIDA: D.R.F. NO RIO DE JANEIRO (RJ)

IRPJ - NULIDADE - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - DIVERGENCIA ENTRE O ENQUADRAMENTO LEGAL E A DESCRICAO DOS FATOS - Face ao disposto no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, não pode prosperar a exigência fiscal quando for manifesta e flagrante a divergência entre o enquadramento legal e a descrição do fato na peça básica.

I.R.P.J. - PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - Para terem sua dedutibilidade assegurada, devem ser comprovados através de documentação hábil, acompanhada de outras provas subsidiárias, provando sua efetiva prestação, pagamento do preço e sua necessidade frente aos problemas sociais.

I.R.P.J. - SIMULAÇÃO NA INCORPORAÇÃO - Para que se possa materializar é indispensável que o ato praticado não pudesse ser realizado, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. Se não existia impedimento para a realização da incorporação tal como realizada e o ato praticado não é de natureza diversa daquele que de fato aparenta, isto é, se de fato e de direito não ocorreu ato diverso da incorporação: não há como qualificar-se a operação de simulada. Os objetivos visados com a prática do ato não interferem na qualificação do ato praticado, portanto, se o ato praticado era lícito, as eventuais consequências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal e não de evasão ilícita.



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10768/040.199/87-61

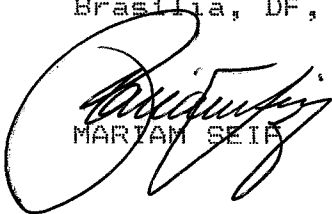
ACORDAD Nº 101-88.316

VIGENCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTARIA -
INCIDENCIA DA TRD COMO JUROS DE MORA - Por
força do disposto no artigo 101 do CTN e no
par. 4º do art. 1º da Lei de Introdução ao
Código Civil Brasileiro, a Taxa Referencial
Diária - TRD só poderia ser cobrada como juros
de mora a partir do mês de agosto de 1991,
quando entrou em vigor a Lei nº 8.218.

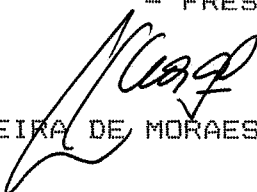
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos
de recurso voluntário interposto por MEDIDATA INFORMATICA S/A

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro
Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provi-
mento parcial ao recurso, para excluir da tributação aos impor-
tâncias de Cr\$7.060.111.182 e Cr\$3.697.360.415, nos exercícios de
1985 e 1986, respectivamente, bem como a incidência da TRD no
período de fevereiro a julho de 1991, nos termos do relatório e
voto que passam a integrar o presente julgado.

Brasília, DF, 16 de maio de 1995


MARIAM SEIA

- PRESIDENTE E RELATORA


LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES - PROCURADOR DA
FAZENDA NACIONAL

VISTO EM
SESSAO DE: 19 MAI 1995

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conse-
lheiros: Jezer de Oliveira Cândido, Francisco de Assis Miranda,
Kazuki Shiobara, Celso Alves Feitosa, Raul Pimentel, Sebastião
Rodrigues Cabral e Ricardo José de Souza Pinheiro (Suplente
Convocado).





PROCESSO NR. 10768-040.199/87-61

RECURSO NR.: 106.456

ACORDÃO NR.: 101-88.316

RECORRENTE : MEDIDATA INFORMATICA S.A.

R E L A T O R I O

A extensa matéria submetida à tributação foi elencada na peça básica emitens, subitens e alíneas, todavia, como o contribuinte: a) conformou-se, na fase impugnatória, com a exigência arrolada em alguns subitens e/ou alíneas (1.4; 1.6, "a" (parte); e, 2.4); b) no item 9 do parecer aprovado pela decisão recorrida e também às fls. 1899 se declara que a matéria objeto de outros subitens não compõe a matéria tributável, dado que o valor neles descrito foi tributado por reflexo, através de outros subitens; c) a matéria de outros subitens foi excluída pela decisão a quo; e, finalmente, d) não cabe à apreciação da matéria não contestada, já excluída pela autoridade julgadora singular e a que não foi objeto de recurso pelo contribuinte: o relato ficará delimitado pela matéria sobre a qual este Colegiado deverá pronunciar-se, ou seja, a matéria objeto de recurso.

Com tal finalidade passo a relatar a matéria litigiosa (constante dos subitens e/ou alíneas: Subitem 1.1, alíneas "a" e "b"; Subitem 1.3, alínea "b", Subitem 1.6, alínea "a" (parte); Subitem 2.3, alínea "a", e Subitens 3.1 e 3.2), transcrevendo a descrição constante do Auto de Inferação e o Parecer Conclusivo em que se louvou a autoridade recorrida e a ler o consignado na peça impugnatória referente à matéria em exame e a ler na íntegra o alegado na peça recursal.

Consignou-se na peça básica nesses subitens e alíneas, in verbis:



PROCESSO NR. 10768-040.199/87-61

ACORDÃO NR. 101-88.316

"1 - EXERCÍCIO DE 1985 - ANO-BASE DE 1984.

1.1 - Aumento indevido de Prejuízo Fiscal.

Em 21.09.84 a empresa ICR - IMOBILIARIA CORREA RIBEIRO S.A. apresentou, pela 2a. vez, retificação de sua Declaração do IMPOSTO DE RENDA relativa ao Exercício de 1982, período-base 1981, para introduzir exclusões no seu lucro líquido do exercício, em virtude de "ajustes em lucros acumulados", exclusão essa realizada indevidamente no LALUR, às p. 17v. e 18, por falta de documentação comprobatória, conforme especificado a seguir:

Cr\$

a - "Valor dos ajustes no custo de imóveis vendidos em exercícios anteriores, por conclusão das obras do empreendimento denominado SOLAR VELA BRANCA/AZUL", ajustes esses feitos com base em parcela de custo orçado, (vide doc. , fls.) portanto, não comprovado, os quais foram levados a débito de "Lucros Acumulados de Exercícios Anteriores", para não influenciar os resultados do exercício de 1981, mas que em 1984 a empresa entendeu erroneamente serem dedutíveis, no valor de24.653.592

b - "Valor dos ajustes feitos no custo de imóveis vendidos em exercícios anteriores, por conclusão das obras, mas feitos com base em parcelas de obras civis não comprovadas com documentação idônea, (vide doc. , anexos às fls.), valor de.. 9.076.856



PROCESSO NR. 10768-040.199/87-61

ACORDÃO NR. 101-88.316

- 1.3 - Despesas Indedutíveis - Serviços não prestados. Quantias levadas a débito da conta 400.500.050 - DESPESAS ADMINISTRATIVAS - MANUTENÇÃO E REPAROS, conforme abaixo discriminado, referentes a serviços supostamente prestados pela empresa RAIMUNDO JOSE RODRIGUES DE CASTRO, quando a fiscalizada não conseguiu comprovar a efetividade da prestação desses serviços, já que não bastam a simples apresentação da nota fiscal e seu respectivo pagamento para que as despesas sejam consideradas dedutíveis como operacionais e necessárias à manutenção da respectiva fonte produtora dos rendimentos:

Em 29.09.83, NF. 1056, no valor
de.....5.188.00 5.688.000

(Infração aos artigos 191, 192 e 387,
inciso I, do Decreto 85.450/80).

- 1.6 - Despesas indedutíveis - Serviços não prestados. Importância levada a débito das contas abaixo especificadas, referentes a serviços supostamente prestados pelas empresas a seguir discriminadas, quando na realidade a fiscalizada não conseguiu comprovar a efetividade da prestação desses serviços, uma vez que não bastam a simples apresentação da nota fiscal e seu respectivo pagamento para que as despesas sejam consideradas dedutíveis como operacionais e necessárias à manutenção da respectiva fonte produtora dos rendimentos:

Conta 310305 - SERVIÇOS AVULSOS

- Em 23.07.84 - GENTE ADM. Cr\$ Cr\$
PESSOAL LTDA., NF. 1005,
no valor de..... 1.295.000

- Em 17.12.84 - GENTE ADM.
PESSOAL LTDA., NF. 1039,
no valor de 3.159.920 5.454.920

- 2.3 - Despesas Indedutíveis - Serviços não prestados.



PROCESSO NR. 10768-040.199/87-61

ACORDÃO NR. 101-88.316

Quantias levadas a débito das contas abaixo especificadas, referentes a serviços supostamente prestados pelas empresas abaixo discriminadas, quando na realidade a fiscalizada não conseguiu comprovar a efetividade da prestação desses serviços já que não bastam a simples apresentação da nota fiscal e seus respectivos pagamento para que as despesas seja consideradas dedutíveis como operacionais e necessárias à manutenção da respectiva fonte produtora dos rendimentos:

a - Conta 310305 - SERVIÇOS AVULSOS.

Cr\$

- Em 25.11.85, doc. 138-3, NF.216-A
de SIMON FRANCO E ALEXANDRE
ANNENBERG, no valor de..... 39.209.332

3 - INCORPORAÇÃO DA ICR PELA MEDIDATA - SIMULAÇÃO.

Em 1984 a MEDIDATA INFORMATICA E TECNOLOGIA S/A, vendo que seu faturamento crescera muito e que daria um grande lucro, resolveu, tendo em vista reduzir o pagamento de seu IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURIDICA, incorporar a empresa baiana ICR - IMOBILIARIA CORREA RIBEIRO S.A., do "GRUPO CORREA RIBEIRO", que há vários anos vinha apresentando prejuízos.

Como os lucros da MEDIDATA prenunciavam ser enormes e os prejuízos fiscais acumulados da ICR S/A não eram suficientes para absorver aqueles, resolveu a ICR, em setembro de 1984, soliciar de uma só vez retificação de suas declarações relativas aos períodos-base de 1980, 1981, 1982 e 1983, com a finalidade de aumentar, ainda mais, os seus prejuízos fiscais acumulados.

Todavia, como a legislação à época já proibia a compensação de prejuízos da incorporada pela incorporadora, SIMULOU incorporação da MEDIDATA pela ICR. A SIMULAÇÃO está caracterizada pelas seguintes evidências:



PROCESSO NR. 10768-040.199/87-61

ACORDÃO NR. 101-88.316

- O controle acionário permaneceu com os acionistas da MEDIDATA;
- O Capital da MEDIDATA (Cr\$ 2.000.000.000 - dois bilhões de cruzeiros) era superior ao da ICR (Cr\$ 100 milhões) em 20 vezes; ao mesmo tempo, o patrimônio líquido da MEDIDATA era no montante de Cr\$ 13.728.000.000 (trezentos bilhões e setecentos e vinte e oito milhões de cruzeiros), enquanto que o patrimônio líquido da ICR era NEGATIVO;
- O endereço, os equipamentos e instalações, o corpo técnico, os funcionários, permaneceram com a MEDIDATA;
- O nome-chave da empresa "MEDIDATA" e a atividade principal - fabricação de computadores - permaneceram com a MEDIDATA INFORMATICA S.A., enquanto que a atividade principal da ICR - imobiliária - desapareceu na empresa resultante da incorporação;
- O Plano de Contas, os livros comerciais e fiscais - com exceção, é obvio, do LALUR, tiveram sequência normal nos da MEDIDATA;
- As únicas coisas que permaneceram da ICR foram os prejuízos fiscais com o LALUR e o nr. do C.G.C., caso contrário o serviço interno de controle do Ministério da Fazenda acusaria o artifício e expediria lançamento suplementar.

Consequentemente o lançamento há que ser revisto de ofício, conforme determina o art. 149, inciso VII, do Código Tributário Nacional.

No presente caso, são indevidas as compensações de prejuízo fiscal da ICR pela MEDIDATA, nos valores abaixo explicitados:

3.1 - EXERCÍCIO DE 1985 - ANO-BASE DE 1984.

Cr\$

- a - Prejuízo fiscal do período-base de 1980, compensado pela MEDIDATA
(doc. nr. , às fls. 3.958.904.260



PROCESSO NR. 10768-040.199/87-61

ACORDÃO NR. 101-88.316

- b - Prejuízo fiscal do período-base de 1981, já expurgado das parcelas indedutíveis (letra "e" do item 1.2), mas compensado pela MEDIDATA..... 393.301.941
- c - Prejuízo fiscal do período-base de 1983, já expurgado das parcelas indedutíveis (letra "d" do item 2.2), mas compensado pela MEDIDATA.....1.288.833.844
- d - Prejuízo fiscal do período-base de 1984 (balanço findo em 31.03.84), já expurgado das parcelas indedutíveis (letra "c" do item 1.5), mas compensado pela MEDIDATA.....
..... 1.385.340.689 7.026.380.734

(Infração aos artigos 382, 384 e 387, inciso I, do Decreto 85.450/80, com as modificações introduzidas pelo Decreto-Lei 1730/79).

- 3.2 - EXERCÍCIO DE 1986 - ANO-BASE DE 1985.
Parcela do prejuízo fiscal do período-base de 1983 da ICR, já expurgado das parcelas indedutíveis (letra "e" do item 2.2), compensado indevidamente pela MEDIDATA neste exercício (doc.....
.....3.697.360.415

(Infração aos artigos 382, 384 e 387, inciso I, do Decreto 85.450/80, com as modificações introduzidas pelo Decreto-lei 1730/79)."

Disse a impugnante na sua defesa (lido em sessão).

Consignou-se no Parecer, parte conclusiva, aprovado pela autoridade julgadora singular a respeito de cada um desses itens, literalmente:



PROCESSO NR. 10768-040.199/87-61

ACORDÃO NR. 101-88.316

"Parecer Conclusivo"Do Cerceamento do Direito de Defesa

- A pleiteante alega às fls. 74/76 da sua defesa que a descrição dos fatos não guarda correlação com o previsto nos artigos citados no lançamento e conclui: "Dai, o flagrante cerceamento de direito de defesa, no tocante à fundamentação legal da exação nesse particular, pois impede o Contribuinte de demonstrar não estarem violados os dispositivos legais dados como infringidos".

- Obviamente não procede a tentativa da autuada de anular o feito fiscal. Não houve o cerceamento do direito de defesa, uma vez que a descrição dos fatos não deixou a menor dúvida quanto à matéria imputada, o que permitiu que a autuada se defendesse amplamente como o fez em sua longa impugnação de fls. 71 a 108. Inclusive, acompanhada de uma vasta documentação que, dada a sua fragilidade e até, em muitos casos, inutilidade (maioria dos documentos apresentados não são suficientes por si só, e nem hábeis para provar objetivamente que são verdadeiras as alegações da empresa) nos leva a imaginar que a pleiteante, por não confiar nas possibilidades da documentação apresentada, apostou todas as suas chances de defesa numa estratégia de anulação do feito fiscal.

.....

- Não bastassem os pronunciamentos do Conselho de Contribuintes, não procederia de qualquer modo as alegações da empresa, visto que os dispositivos legais apontados no auto de infração, com exceção do art. 387, I, guardam total relação com a descrição das glosas.

- Os dispositivos legais base do lançamento (artigos 191 e 192 do RIR/80), guardam total relação com a glosa das exclusões, visto que estas decorrem da não comprovação com documentação hábil e idônea dos ajustes



PROCESSO NR. 10768-040.199/87-61

ACORDÃO NR. 101-88.316

de custo, deixando, portanto, logo de princípio, de atender os requisitos básicos da legislação apontada e, por isso, devem ser, de pronto, repelidas em relação a todas as exigências ali estabelecidas (nos artigos 191 e 192).

- Realmente, o artigo 387, I, não se aplica no caso, visto não guardar relação com a matéria glosada, que refere-se à exclusão do lucro líquido. Entretanto, como já vimos, a citação deste dispositivo legal não prejudica a totalidade do enquadramento.

Do Mérito

- Ao apurar o resultado do período-base encerrado em 31/03/81 (ex.82), apoiada em seus controles contábeis, a ICR - Imobiliária Corrêa S/A tomou a decisão gerencial de registrar o valor dos ajustes no custo de imóveis vendidos em exercícios anteriores, a débito da conta "Lucros Acumulados em Exercícios Anteriores", buscando, assim, não interferir no resultado do exercício.

- Posteriormente, em setembro de 84, a empresa, mudando de opinião quanto ao tratamento dado aos referidos ajustes, resolve que estes deveriam influenciar o resultado do exercício de 1982.

- A empresa não levou em conta que uma retificação de declaração de rendimentos, que venha a diminuir o resultado ou ampliar o prejuízo do período, deve estar apoiada, e muito bem apoiada, em documentação hábil e idônea.

- Examinando os papéis apresentados pela pleiteante, percebe-se que estes documentos ("vouchers" contábeis, fichas do cheques) não são suficientes por si só e não conseguem demonstrar clara e objetivamente os ajustes pleiteados (doc. de fls. 115 a 1007 - volumes II e III). E um volume grande de documentos, desacompanhado de qualquer quadro resumo, o que sistematizaria a consulta aos mesmos, permitindo uma visão organizada e esclarecedora dos valores que compõe os custos.



PROCESSO NR. 10768-040.199/87-61

ACORDÃO NR. 101-88.316

- Tais documentos, no seu conjunto, não comprovam adequadamente as alegações da pleiteante. E mesmo que comprovassem, tais exclusões não caberiam, visto não atenderem ao disposto no art. 388 do RIR/80 e no PN 96/78 da CST, pelos motivos que passo a explanar:

a) se devidamente documentados estes ajustes de custo poderiam normalmente integrar o resultado contábil apurado no exercício de 82 pela empresa. O PN 96/78 (anexo às fls. 1866 deste processo) esclarece que os valores que podem ser excluídos do lucro líquido, na determinação do lucro real, referidos no inciso I do art. 388, são aqueles que, em virtude de serem dotados de natureza exclusivamente fiscal, não reúnem requisitos para poderem ser registrados na escrituração comercial (o que não aconteceu no presente caso);

b) portanto, "este dispositivo (art. 388, I) não cogita de custos ou despesas operacionais que necessariamente deveriam ter sido registrados na escrituração comercial, ou seja, não poderá ser utilizado o Livro de Apuração do Lucro Real para nele serem consignados as exclusões que possam resultar da falta de registro na escrituração comercial de custos ou despesas operacionais" (PN CST nr. 96/78); e

c) não se amparam, exclusões, no inciso II do mesmo artigos, uma vez que os ajustes de custo não foram incluídos na apuração do lucro líquido, mas registrados a débito de "Lucros Acumulados", não influenciando, assim, no resultado do exercício.

Conclusão Final

Opino pela manutenção integral desta parte do lançamento.

Parecer Conclusivo

Do Cerceamento do Direito de Defesa



PROCESSO NR. 10768-040.199/87-61

ACORDÃO NR. 101-88.316

- A preliminar que argue o cercamento do direito de defesa para estes subitens é a mesma apresentada para o subitem 1.1 (fls. 74 a 76).

- Diante disso, consideramos válidas para os subitens ora em foco as mesmas ponderações anteriormente apresentadas sob o título "PARECER CONCLUSIVO - DO CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA", quando tratamos do subitem 1.1, alíneas "a" e "b".

Observações quanto às despesas com prestação de serviços

- Para que uma despesa com prestação de serviços seja aceita como dedutível deve cercar-se do maior número de evidências e provas materiais, uma vez que este tipo de dispêndio tem, tradicionalmente, servido como instrumento de diminuições ilegítimas do resultado das empresas, posto que, pela sua própria natureza, não se apresentam materializados, dificultando, assim, a comprovação da sua efetivação.

- Daí, o rigor com que a Receita Federal tem cercado este tipo de despesa, no que tem sido acompanhada pelo Conselho de Contribuintes, visto os inúmeros Acórdãos, como por exemplo;

a) "Para se comprovar uma despesa, de modo a torná-la dedutível, face à legislação do imposto de renda, não basta comprovar que ela foi assumida e que houve o desembolso. É indispensável, principalmente, comprovar que o dispêndio corresponde à contrapartida de algo recebido e que, por isso mesmo, torna o pagamento devido" (Ac. 1o. CC 103-5.385/83);

b) "Os serviços prestados por terceiros devem ser comprovados através de documentação hábil acompanhada de outras provas subsidiárias, provando sua efetiva prestação, pagamento do preço e sua necessidade frente aos objetivos sociais" (AC. 1o. CC 101-76.510/86);



PROCESSO NR. 10768-040.199/87-61

ACORDÃO NR. 101-88.316

c) "E insuficiente a comprovação do pagamento da despesa através de lançamento contábeis, quando se evidencia, pelo conjunto de elementos do processo, que os serviços não poderiam ser prestados e não há comprovação de sua efetiva prestação" (AC. 1o. CC 105-1.444/85);

d) "Indedutíveis as despesas com prestação de serviço (tais como serviços de assessoria, de imprensa) se não comprovada a efetiva prestação dos serviços (AC. 1o. CC 103-06.707/85); e

e) "Inaceitável a dedução de pagamento de serviços identificados, em notas fiscais, como de assessoria, planejamento e acompanhamento, sem quaisquer documentos comprobatórios de sua prestação e descrição da assessoria e planejamento" (AC. 1o. CC 101-81.146/91).

Do Mérito

- Subitem 1.3, alínea "b" - No caso do serviço relativo à NF 1.056, no valor de Cr\$ 5.188.000 (doc. de fls. 1044/054), torna-se inaceitável a despesa, para fins de dedutibilidade do imposto de renda, posto que a mesma não foi paga pela empresa citada na duplicata e na nota fiscal (a Imobiliária Corrêa Ribeiro S/A), mas, provavelmente, pela Corrêa Ribeiro S/A (coligada daquela). Os documentos anexos não comprovam definitivamente o pagamento, uma vez que são todos de controle interno e emitidos pelas empresas coligadas.

- Subitem 1.6, alínea "a" - As notas fiscais de serviços de nrs. 1005 e 1039, respectivamente nos valores de Cr\$ 1.295.000 e Cr\$ 3.159.920, emitidos pela Gente Adm. Ltda (fls. 1058 e 1062), bem como todos os demais documentos anexados pela pleiteante das fls. 1056 a 1064, não descrevessem adequadamente os serviços ditos como prestados, bem como não existe nenhuma informação ou dado que garanta que as citadas notas fiscais relacionam-se com as pesquisas apresentadas às fls. 1065 a 1233.



PROCESSO NR. 10768-040.199/87-61

ACORDÃO NR. 101-88.316

- Como já foi dito anteriormente, uma prestação de serviços para ser aceita como dedutível deve ser inequivocamente comprovada, o que não aconteceu no presente caso, motivo pelo qual deve-se manter esta parte do lançamento.

- Subitem 2.3, alínea "a" - Esta despesa é inaceitável, para fins do imposto de renda, visto que a NF de Serviços 216, no valor de Cr\$ 39.209.332 (fls. 1244), não descreve adequadamente os serviços prestados e não existe nenhuma prova de que estes tenham ligação com os descritos no contrato de fls. 1234 a 1242.

- Além disso, a pleiteante não anexa aos autos a duplicata nr. 216, relativa ao pagamento dos serviços (vide doc. de fls. 1243 a 1246).

- Mais uma vez remetemos nossas razões ao exposto na "Observações quanto às prestações de serviços", para negar a pretensão da empresa quanto a este subitem.

Parecer Conclusivo

Do Cerceamento do Direito de Defesa

- A alegação de cerceamento do direito de defesa (fls. 76), quando a estes subitem, seguida de uma ampla defesa que ocupa as fls. 95/108, só vem confirmar o que temos dito no decorrer deste nosso parecer, ou seja, a pleiteante, por não confiar nas possibilidades da sua defesa, apostou todas as suas chances numa estratégia de anulação do feito fiscal.

- Ora, a autuada afirma que o autuante buscou apoio no inciso VII do artigo 149 do CTN: "O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa... quando se comprova que o sujeito passivo, ou terceiros em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação". Afirma, em seguida que "não há qualquer indicação de dispositivos legais violados pela impugnante, mas, e tão-somente, a constatação de que, me-



PROCESSO NR. 10768-040.199/87-61

ACORDÃO NR. 101-88.316

diante compensação de prejuízos fiscais, se reduziu o montante do lucro real dos períodos-base de 1984 e 1985, por se tratar de diminuição de tributo que teria sido obtida mediante simulação".

- As afirmações da pleiteante, acima transcritas, deixam claro que esta entendeu perfeitamente a motivação do feito fiscal e o seu perfeito enquadramento. Daí ter se defendido sem dificuldades.

- Ou seja, o autuante apresentou, através do auto de infração, uma descrição clara da operação de simulação, caracterizando-a através de evidências contábeis, administrativas e organizacionais (cf. itens "a"/"f" de fls. 11 e 12 do auto de infração).

- A partir destas evidências, a autoridade fiscal, conforme previsto no art. 149, VII, do CTN, estava autorizada a rever, de ofício, as compensações de prejuízos, que, uma vez desconsiderada a incorporação, estavam em desacordo como previsto no art. 384 do RIR/80. Nada mais claro, não há porque se falar em cerceamento.

Do Mérito

- A defesa da autuada, em síntese, firma-se na tentativa de provar que escolha do sentido da incorporação (A incorporar B ou B incorporar A) foi, de acordo com a legislação da época, uma opção lícita, baseada no seu direito de, dentro da lei, procurar o caminho que lhe desse a maior economia no pagamento do tributo, ou seja, houve uma ELISÃO FISCAL.

- Os argumentos com que pretende provar a sua tese são os seguintes:

a) a norma legal de compensação de prejuízos fiscais era regida pelo artigo 64 do DL 1598/77, que não fazia qualquer restrição à utilização dos prejuízos fiscais da incorporada pela incorporadora;



PROCESSO NR. 10768-040.199/87-61

ACORDÃO NR. 101-88.316

b) o RIR/80 (Dec. 85.450/80) "legislou", ao criar no seu artigo 384 norma restritiva, inexistente na legislação de regência, fazendo crer que os prejuízos fiscais da sociedade extinta não seriam compensáveis com os lucros da incorporadora;

c) o previsto no art. 64, parágrafo quinto do DL 1598/77 não foi revogado e, portanto, inexistia a restrição criada pelo art. 384 do RIR/80;

d) legítimo, portanto, o sentido escolhido para a incorporação;

e) somente com a entrada em vigor do DL 2341/87 é que passaria a existir fundamentação legal para exação, o que não ocorria em 1984; e

f) não existe nenhuma determinação legal quanto a obrigação de a empresa maior incorporar a menor.

- Após considerar todos os elementos que compõe os autos, formei a convicção de que não deve prosperar a defesa da autuada, pelas razões que seguem:

a) é óbvio que existe uma linha muito tênue separando a elisão fiscal (tese da autuada) da simulação (tese do autuante);

b) somente através de uma análise conjunta das evidências apresentadas, ou seja, das circunstâncias em que se deram os eventos, e da legislação vigente no período, é que se pode chegar a uma decisão segura quanto às duas teses em questão;

c) na hipótese de uma empresa A ter incorporado B, ou vice-versa, supondo que o evento deu-se na mesma época do fato ora em questão, e que não tivesse havido nenhum fato atípico que colocasse o evento sob suspeição fiscal, poderíamos perfeitamente entender que uma empresa, com base em uma avaliação gerencial, decidiu incorporar uma outra, ou seja, a incorporação, nesta



PROCESSO NR. 10768-040.199/87-61

ACORDÃO NR. 101-88.316

hipótese, atenderia a uma intenção (propósito) real. O objetivo principal e genuíno seria a incorporação, sendo que a questão de qual empresa incorporaria a outra dependeria apenas de, respeitada a legislação vigente, tentar obter a maior economia no pagamento do tributo (um caso de Elisão Fiscal);

d) entretanto, no presente caso, o evento se deu acompanhado de perto por inúmeros acontecimentos atípicos (paralelos e sincronizados), e de inúmeras situações contábeis-administrativas que comprometiam a lógica e a coerência do evento declarado evidenciando um desacordo entre a vontade manifesta e a intenção real da empresa;

e) todas as evidências indicam que na realidade o que moveu a empresa (a sua intenção de fato), fruto de uma decisão gerencial, foi a finalidade pré-concebida de descarregar, com fins fiscais, os grandes lucros que se antevia seriam apurados pela Medidata Informática e Tecnologia S/A em 1984;

f) a melhor hipótese que a lei, aparentemente, lhe permitia era encontrar uma empresa carregada de prejuízos fiscais com quem pudesse compensar seus prováveis lucros, através de um processo de incorporação. Ou seja, a motivação autêntica era eliminar os seus lucros, a incorporação foi apenas um instrumento (uma "facha-da");

g) assim sendo, só se tiraria proveito se a Medidata Informática e Tecnologia S/A fosse incorporada pela ICR - Imobiliária Corrêa Ribeiro S/A (detentora dos prejuízos acumulados), posto que a legislação vigente (art. 384 do RIR/80, IN 7/80 e PN 10/81) vetava a compensação dos lucros da incorporadora com os prejuízos fiscais da incorporada, permitindo apenas que a incorporadora compensasse os seus próprios prejuízos;

h) tal fato é que explica a "coincidência", a sincronia das retificações das declarações com o evento da



PROCESSO NR. 10768-040.199/87-61

ACORDÃO NR. 101-88.316

incorporação, que se daria três meses adiante, com a finalidade de calibrar os prejuízos da ICR como lucros da Medidata;

i) todas as páginas deste relatório confluem para conclusões que demonstram terem sido, a maioria das alterações promovidas pela autuada, intempestivas (fora do momento próprio) e com o propósito pré-concebido de ampliar ao máximo os prejuízos acumulados da combalida ICR, que acabou se tornando a incorporadora da pujante Medidata;

j) apesar da pleiteante contestar a legalidade da restrição criada pelo art. 384 do RIR/80, ela planejou a incorporação levando em conta este dispositivo legal, daí ter executado o evento no sentido que se afigurou totalmente incoerente, dadas as péssimas condições econômicas e patrimonial da ICR (incorporadora) frente a incorporada Medidata (vide evidências listadas pelo autuante, e não desmentida pela autuada às fls. 11, "in fine" e 12;

l) não procede a alegação da empresa, de que não tendo sido revogado o previsto no artigo 64, parágrafo quinto, do DL 1598/77, inexistia a restrição criada pelo artigo 384 do RIR/80, uma vez que um dispositivo legal pode ser revogado expressamente ou quando outra lei dispuser de forma diferente sobre a mesma matéria (o caso do artigo 384 do DL 85.450/80);

m) a empresa não conseguiu "maquiar" a operação, muito ao contrário, a realidade factual dos atos da empresa após a incorporação deixa clara a continuidade operacional da Medidata (nome, ramo de atividade, endereço - a ICR era sediada na Bahia - equipamentos, instalações, corpo técnico e empregados) e a extinção da ICR;

n) defende a impugnante, repetidamente, que a lei não dispõe sobre a exigibilidade de que a empresa maior seja a incorporadora e a menor a incorporada. Não se



PROCESSO NR. 10768-040.199/87-61

ACORDÃO NR. 101-88.316

baseia, porém, a autuação neste pressuposto. A imputação feita é de que a incorporação foi simulada. O fato de a maior ter sido absorvida pela menor é apenas uma das evidências que, conjugadas com tantas outras, vieram a desmascarar a tentativa de simulação.

Conclusão

- Todas as evidências apontam na direção de que a incorporação foi apenas um artifício encontrado pela empresa para atingir o objetivo principal (pré-concebido) que era reduzir o imposto a ser pago pela Medidata.

- Portanto, não se pode falar em elisão fiscal, uma vez que o objetivo genuíno não era realizar uma incorporação, aproveitando eventualmente as "brechas legais disponíveis", mas utilizar-se do prejuízo de outrem, com a finalidade de reduzir ou eliminar o seu lucro fiscal.

- Trata-se claramente de uma SIMULAÇÃO, ou seja, o meio usado (incorporação) foi mero pretexto para se obter resultado real diverso daquele ostensivamente declarado, com o objetivo de furtar-se da imposição do imposto de renda."

Alegou a apelante na fase recursal (lido em sessão).

E o relatório.

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10768/040.199/87-61

ACORDÃO Nº 101-88,316

V O T O

Conselheira MARIAM SEIF, Relatora

O recurso é tempestivo e assente em lei. Dele, portanto, conheço.

Como vimos do relato, a matéria tributada foi descrita na peça básica em itens, subitens e alíneas; a impugnação, as contra-razões da fiscalização, o Parecer que serviu de base da decisão singular e também a matéria objeto do recurso está elencada na mesma ordem observada nas peças processuais já mencionadas.

Por outro lado, como o contribuinte: a) conformou-se, na fase impugnatória, com a exigência arrolada em alguns subitens e/ou alíneas (1.4, 1.6, "a" - parte, e 2.4); b) também, como se declara às fls. 1899 do Parecer aprovado pela decisão recorrida, a matéria objeto de outros subitens (1.1, 1.3, 1.4 e 2.1) não compôs a matéria tributável, dado que o valor neles descrito foi tributado por reflexo, através de outros subitens; e, c) finalmente a matéria de outros subitens foi excluída pela decisão "a quo": o recurso voluntário passou a ter como objeto exclusivamente, a matéria constante dos seguintes subitens e alíneas, conforme recurso de fls. 1906/1934, cujo conteúdo já foi descrito no Relatório:

Subitem 1.1, alíneas "a" e "b" - Glosa do valor do reajuste no custo de imóveis vendidos em exercícios anteriores;

Subitem 1.3, alínea "b" - Despesas Indedutíveis - Serviços não Prestados;

Subitem 1.6, alínea "a" (parte) - Despesas Indedutíveis - Serviços não Prestados;

Subitem 2.3, alínea "a" - Despesas Indedutíveis - Serviços não Prestados;

Subitens 3.1 e 3.2 - Compensação Indevida de Prejuízos Fiscais.



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10768/040.199/87-61

ACORDÃO Nº 101-88.316

Passando-se à apreciação de cada uma das parcelas tributadas, verifica-se que a glosa do valor do reajuste no custo de imóveis vendidos em exercícios anteriores no subitem 1.1 teria como fundamento a falta de documentação comprobatória, tendo sido capitulada nos artigos 191, 192 e 387, inciso I, do RIR/80. A autuada sustentou que a descrição dos fatos não guardava correlação com o previsto nos artigos citados no lançamento, materializando-se o cerceamento do direito de defesa e ainda juntou vasta documentação. A decisão recorrida, após reconhecer que realmente o art. 387, I, não se aplicava ao caso, negou que os arts. 191 e 192 fossem inaplicáveis à espécie e, quanto ao mérito, sustentou que a documentação apresentada não comprova adequadamente as alegações da autuada e, mesmo que comprovassem, tais exclusões não caberiam, visto não atenderem ao disposto no art. 388 do RIR/80 e no PN 96/78 (não indicados na autuação), pelos motivos que apontou.

Além de não fazer o menor sentido a invocação do art. 387, I, como já reconhecido pela autoridade julgadora singular, também é certo que os demais dispositivos legais invocados (arts. 191 e 192 do RIR/80) que cuidam das condições de dedutibilidade das despesas operacionais, não qualificam a hipótese descrita no Auto de Infração, ou seja, falta de comprovação com documentação hábil de reajustes praticados.

Assim, em face do disposto no art. 10 do Processo Administrativo-Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 70.235/72, é manifesta a ilegalidade da exigência quando o disposto em um de seus incisos (descrição do fato) não se coaduna com o disposto em outro dos requisitos obrigatórios (capitulação legal da infração).

Deste modo, a exemplo do que já decidiu a autoridade julgadora recorrida quanto a outros subitens (1.1, alínea "c"; 1.8 e 2.1), quando concluiu ser flagrante a distância entre o enquadramento legal e a descrição do fato, notadamente quando a falta de comprovação (guarda de livros e documentos em que se assentaram os registros) tem enquadramento legal expresso, pelas mesmas razões, não tem como prosperar a exigência das alíneas "a" e "b" do mesmo subitem 1.1.

Nestas circunstâncias, voto pela exclusão da base de cálculo das parcelas de Cr\$24.653.592 e Cr\$9.076.856, no exercício de 1985.



PROCESSO Nº 10768/040.199/87-61

ACORDÃO Nº 101-88.316

A glosa das Despesas Indedutíveis - Serviços não Prestados, mencionado no subitem 1.3, alínea "b", merece ser mantida, eis que, além de não estar provada a efetiva prestação dos serviços, também não está provado o efetivo pagamento.

Também é de ser mantida a glosa das Despesas Indedutíveis - Serviços não Prestados, arrolada no subitem 1.6, alínea "a" (parte), assistindo razão à Fiscalização, quando declara que os documentos anexados ao processo não comprovam a prestação de serviços porque:

"a) as notas fiscais (fls. 1058 e 1062) foram emitidas pela Gente Ltda., enquanto os documentos do pretenso trabalho realizado pertencem a Felipe Potiguara Consultores Associados & Cia. Ltda.; e

b) as duplicatas de fls. 1057 e 1061, correspondentes às NF acima citadas, estão sem a devida quitação."

O consignado pela autoridade recorrida reforça essa conclusão quando declara que nem os documentos de fls. 1058 e 1062, nem "todos os demais documentos anexados pela pleiteante das fls. 1056 a 1064, não descrevem adequadamente os serviços ditos prestados, bem como não existe nenhuma informação ou dado que garanta as citadas notas fiscais relacionam-se com as pesquisas apresentadas às fls. 1065 a 1233".

Na fase recursal nenhum documento foi acistado aos autos e as singelas alegações apelativas não são convincentes.

Ainda voto pela manutenção da glosa das Despesas Indedutíveis - Serviços não Prestados, contante do subitem 2.3, alínea "a", vez que, mais uma vez, assiste razão à Fiscalização quando alega que uma simples cópia de uma correspondência (fls. 1234) não pode justificar desembolso superior a 39 milhões em 1985, na "pesquisa para a procura de um gerente regional de vendas", cujo salário seria de 10 milhões e, principalmente, porque a autuada não apresentou qualquer documento que indicasse a contratação do gerente ou que comprovasse a efetiva prestação dos serviços.



PROCESSO Nº 10768/040.199/87-61

ACORDÃO Nº 101-88.316

No que pertine à compensação indevida de prejuízos fiscais, constante dos subitens 3.1 e 3.2, relata-se nestes autos que, em 1984, a I.C.R. - IMOBILIARIA CORREA S/A incorporou a MEDIDATA INFORMATICA E TECNOLOGIA S/A e, feita a incorporação, adotou a denominação MEDIDATA INFORMATICA S/A.

A ICR, incorporadora, vinha acusando prejuízos, enquanto a MEDIDATA, incorporada, mantinha-se lucrativa.

O Fisco entendeu que a incorporação visou a compensação de prejuízos anteriores da ICR com lucros da MEDIDATA. Qualificou de simulada essa incorporação, feita para encobrir incorporação verdadeira, qual seja, a da ICR pela MEDIDATA. Mencionou interposição da ICR pela MEDIDATA.

A certa altura de sua decisão o senhor julgador monocrático escreveu:

"defende a impugnante, repetidamente, que a lei não dispõe sobre a exigibilidade de que a empresa maior seja a incorporadora e a menor a incorporada. Não se baseia, porém, a autuação neste pressuposto. A imputação feita é a de que a incorporação foi simulada. O fato de a maior ter sido absorvida pela menor é apenas uma das evidências que, conjugada com tantas outras, vieram a desmascarar a tentativa de simulação".

Por qualquer razão saiu **simulação** misturada com **tentativa de simulação**. Porém, admitiu-se, expressamente, que a autuação não se baseava no fato de a empresa maior ter sido absorvida pela menor. Neste ponto estão acordes a contribuinte e o julgador singular. Também este Primeiro Conselho de Contribuintes já se pronunciou, algumas vezes, na linha da ementa do Acórdão nº 101-83.870, de 24.08.92, a seguir transcrita:

"IMPOSTO DE RENDA-PESSOA JURIDICA - INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADES - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS - Guardados os requisitos legais, nada impede que uma sociedade deficitária incorpore uma superavitária. Os prejuízos fiscais da incorporadora podem ser compensados com os resultados futuros, observado o prazo legal."



PROCESSO Nº 10768/040.199/87-61

ACORDÃO Nº 101-88.316

Porém, embora a absorção da maior pela menor fosse estranha aos fundamentos da autuação arrolada pelos autuantes, o julgador de primeira instância houve por bem acrescentar esse fato, como evidência da simulação, às 6 (seis) outras evidências relacionadas no auto de infração. Na verdade, as tais evidências não passam de consequências lógicas e naturais da incorporação da maior pela menor.

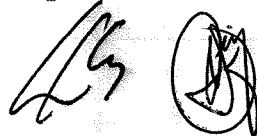
Com efeito, as "evidências" arroladas pela Fiscalização: a) o controle acionário ter permanecido com os acionistas da MEDIDATA; b) as disparidades entre os capitais sociais e os patrimônios líquidos das duas sociedades; c) a permanência do endereço, equipamentos, instalações, corpo técnico e funcionários da MEDIDATA; d) o fato de o plano de contas, livros comerciais e fiscais, com exceção do LALUR, terem tido sequência normal nos da MEDIDATA; e) e a permanência dos prejuízos fiscais, LALUR e o número do C.G.C. da ICR, tudo isso são consequências naturais e normais da incorporação de uma sociedade maior por outra menor. Consequências rigorosamente inatacáveis dos pontos de vista econômico, contábil e jurídico.

A única "evidência" menos natural está na substituição da denominação da ICR por MEDIDATA INFORMATICA S/A (que nem corresponde, exatamente à denominação da incorporada). Mesmo nesse pormenor nada houve de oculto ou fingido, tudo foi feito legalmente, às claras, com a devida publicação mediante arquivamento no Registro do Comércio.

Assim, ou bem que se configura ilegalidade ou ilicitude na incorporação de uma sociedade maior por outra menor, ou, então, não há como emprestar às tais evidências a conotação que lhe foi atribuída.

O estudo da simulação dos atos jurídicos merece um mínimo de aprofundamento para se evitar o risco de se ver simulação onde não há, ou de se confundir a simulação com outras figuras jurídicas.

No direito brasileiro, para haver simulação inavaliante é necessária a presença de qualquer um dos suportes fáticos dos incisos do art. 102 do Código Civil, mais a intenção de prejudicar a terceiros, ou de violar regra jurídica (art. 103) ou que se dê tal prejuízo ou violação.



PROCESSO Nº 10768/040.199/87-61

ACORDÃO Nº 101-88.316

Simulação que entra no mundo jurídico mas não é invalidante: É a simulação inocente, isto é, embora querido o ato, este não implica prejuízo de terceiros nem violação de lei. Exemplo: solteiro, sem herdeiros necessários, que faz doação à concubina, sob a forma de venda.

Simulação que é causa de anulação: É a simulação nocente, isto é, nociva, maliciosa, com intenção de prejudicar a terceiros ou violar a lei.

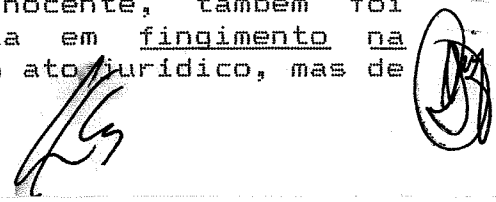
A Doutrina classifica essa simulação em duas espécies: absoluta e relativa.

Na síntese de PONTES DE MIRANDA (Tratado de Direito Privado, Tomo IV, 3ª ed., Borsol, 1970, pág. 375): "A simulação é absoluta quando não se quis outro ato jurídico nem aquele que se simula. Relativa, quando se simula ato jurídico para se dissimular, ou simplesmente dissimulando-se outro ato jurídico. **"Quae non sunt, simulo, quae sunt, ea dissimulantur"**. Mostra-se o não ser; e esconde-se o ser.

Consoante visto acima, a simulação absoluta nocente pressupõe que não se pratique ato algum, nem aquele que se simula (alienação fictícia, aceitação de letras irreais, hipotecas forjadas, etc.). O ato dito simulado não existe, não entra no mundo jurídico. Nele, tudo é fictício.

Para que pudesse ser caracterizada a simulação absoluta nocente, a irreabilidade da questionada incorporação haveria de ser tal que, após a simulada incorporação, a incorporada e a incorporadora permanecessem existindo. Pois, se uma delas desaparecer do mundo fático e jurídico, não falar em ato (ou negócio) jurídico inexistente. Ressalte-se que as regras jurídicas sobre dissolução, liquidação e extinção das sociedades são de direito privado, não do direito tributário. Por consequência, afastada está, de plano, a hipótese de simulação absoluta nocente.

Quanto à simulação relativa nocente, também foi visto que essa espécie de simulação assenta em fingimento na manifestação da vontade, para realizar algum ato jurídico, mas de



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10768/040.199/87-61

ACORDAO Nº 101-88:316

natureza diversa daquele que, de fato, se pretende concretizar. Se o ato jurídico verdadeiro não pode ser realizado, por vedação legal ou porque não possa ser praticado, recorre-se ao ato jurídico aparente, para encobrir o ato verdadeiro, logrando os mesmos objetivos.

Obviamente, o que pode ser anulável é o ato jurídico aparente. Se há compra e venda aparente para ocultar doação, anulada a compra e venda também desaparece a doação.

No caso destes autos, a tese fiscal é a de que os figurantes optaram (com fingimento) pela incorporação da MEDIDATA pela ICR para dissimularem a incorporação da ICR pela MEDIDATA e, dessa maneira, poderem compensar os prejuízos acumulados.

Entretanto, nem a lei, nem outra razão qualquer proibiam ou inviabilizavam a incorporação da ICR pela MEDIDATA por outro modo a que se tornasse necessário ou conveniente dissimular essa incorporação por meio de outra incorporação aparente, qual seja, a incorporação da MEDIDATA pela ICR.

Nem a incorporação da ICR pela MEDIDATA estava proibida ou impraticável, nem outra operação qualquer relacionada com as referidas sociedades sofria qualquer restrição. Assim, estavam elas desimpedidas para se fusionarem, ou para investirem uma na outra, ou para se efetuar cisão parcial da MEDIDATA com versão parcial de seu patrimônio na ICR, e assim por diante.

Nessa ordem de idéias, não houve algum ato jurídico verdadeiro que pudesse, ou precisasse ser ocultado por outro ato jurídico aparente. Logo, falta pressuposto legal essencial para caracterizar a incorporação da MEDIDATA pela ICR como ato simulado, com vício na manifestação da vontade dos respectivos figurantes.

Na verdade, o Fisco sustenta a simulação tendo em vista os efeitos decorrentes da incorporação nos moldes em que foi realizada, e não em defeitos da incorporação, considerada em si mesma, enquanto operação regida pelo direito privado.



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10768/040.199/87-61

ACORDÃO Nº 101-88.316

Tivesse a incorporação sido efetuada nos exatos termos em que o foi, sem que daí pudesse resultar a compensação de prejuízos questionada pelo Fisco, nenhum dos indícios em que esta se fundamentou para "caracterizar a simulação" teria qualquer relevância. A incorporação da MEDIDATA pela ICR, com a subsequente adoção da denominação da MEDIDATA, extinta com a incorporação, pela ICR incorporadora, teria sido dada por juridicamente válida e eficaz.

Ademais, não é todo o negócio jurídico, em que os virtuais interesses do Fisco possam ser atingidos, que padece de vício invalidante. Para ocorrer a invalidade, na simulação, é necessária a simulação mais elemento ilícito, que dá ensejo à sanção de não-validade. Se não há o elemento ilícito, pode ocorrer, quando muito, a simulação inocente, válida e eficaz.

Com a devida vênia, tudo parece indicar que, nos presentes autos, recorreu-se à simulação sem um exame perfunctório dessa figura jurídica. Viu-se simulação onde ela não existiu, face ao ordenamento jurídico brasileiro.

Aliás, chegou-se a mencionar que a simulação foi efetuada interpondo-se a ICR pela MEDIDATA. A propósito, Mestre Pontes de Miranda (ob. cit. pág. 378) ensina:

"Os atos jurídicos ditos por "testa-de-ferro" ou por "homem de palha" não são simulados".

Na realidade, não houve simulação, como demonstrado. E nos lindes da simulação que o litígio deve ser examinado, por ter sido essa figura a que preside o debate desde o Auto de Infração.

Todavia, também não houve fraude à lei, eis que não se violou preceito legal, nem abuso de direito, ou abuso de formas jurídicas, no sentido próprio, isto é, exercício anormal ou irregular do direito, com maldade ou para prejuízo alheio, sem motivo legítimo, sem justa causa, com evidência de dolo ou má-fé. O que houve, realmente?



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10768/040.199/87-61

ACORDÃO Nº 101-88.316

O que houve, de fato, foi um negócio jurídico indireto. Diz-se que o negócio jurídico é indireto quando as partes recorrem a um negócio jurídico típico, observando a sua disciplina formal e substancial, para alcançar um fim prático ulterior, que, normalmente, não é alcançado por meio desse negócio. Quer dizer: negócio que apresenta divergência entre sua causa e seu motivo (= escopo) último.

TULIO ASCARELLI (Problemas das Sociedades Anônimas e Direito Comparado, Saraiva, São Paulo, 1945, págs. 120 e segs):

(No negócio jurídico indireto) "as partes querem efetivamente o negócio que realizam; querem efetivamente submeter-se à disciplina jurídica dele, e não a uma disciplina jurídica diversa; querem também os efeitos típicos do negócio adotado pois sem eles não alcançariam o objetivo que visam, o qual, embora não se identifique com a consecução de tais efeitos, necessariamente os pressupõe. A consecução do objetivo final visado pelas partes não exclui a realização do objetivo típico do negócio adotado; adotando o negócio, as partes querem a realização do seu fim típico, embora para fins ulteriores; querem, ao contrário do que acontece na simulação, sujeitar-se à disciplina própria do negócio adotado.

Na simulação as partes, para alcançar o fim visado declaram o que não corresponde à vontade delas, regulando, no entanto, clandestinamente, as próprias relações jurídicas de modo conforme à vontade real; no negócio indireto, ao contrário, o fim prático visado pelas partes é alcançado justamente por meio do negócio adotado e declarado."

Existe boa bibliografia sobre os efeitos fiscais do negócio jurídico indireto. Todavia, em face dos lindes da questão não vem a baila relacioná-los. É rica a contribuição doutrinária à elucidação do tema. Porém, parece desnecessário reproduzir, nesta oportunidade, os ensinamentos desses autores, mesmo elegendo-se, apenas, os pontos mais importantes.



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10768/040.199/87-61

ACORDÃO Nº 101-88.316

De qualquer modo, não fica sem menção a diferença fundamental entre elisão e evasão fiscal lícita, acolhida pela doutrina nacional e internacional, segundo a qual a elisão caracteriza-se por conduta lícita tendente a impedir o surgimento da obrigação tributária evitando a ocorrência do fato gerador, ao passo que a evasão restringe-se às condutas ilícitas, adotadas pelo contribuinte, posteriormente à ocorrência do fato gerador, para evitar, reduzir ou retardar o pagamento de tributo já devido.

São acordes os autores na tese de que o ordenamento jurídico brasileiro acolhe como juridicamente válido e eficaz o negócio jurídico indireto.

E praticamente unânime a Doutrina, nacional e estrangeira, a abundante a Jurisprudência, no entendimento de que é lícito ao contribuinte escolher, no planejamento de seus negócios e do seu patrimônio, o caminho que lhe proporcione menos ônus fiscal.

As maiores dificuldades para se distinguir a elisão da evasão fiscal ilícita sempre foram criadas pelos azares da interpretação econômica do direito tributário, preconizada por ENNO BECKER, depois seguida por GRIZIOTTI, BLUMENSTEIN e outros menos renomados. Essa teoria, em declínio a partir de 1945, ainda encontra esparsos defensores, mormente em representantes do Fisco. Todavia, o próprio CTN repeliu a interpretação econômica. No Brasil, prevalece a reserva absoluta da lei em matéria de criação e majoração de tributos. A própria Coordenação do Sistema de Tributação declarou a inaceitabilidade da interpretação econômica no PN CST nº 563/71 (Item 3, final).

Em conclusão: a) se, para alcançar o objetivo ulterior, o contribuinte recorre a ato ou negócio jurídico nulo ou anulável (v.g., a simulação, a fraude à lei ou abuso de formas jurídicas), infringe a lei e a evasão fiscal é ilícita; b) se, ao contrário, para alcançar o fim visado, recorre a ato ou negócio jurídico real, verdadeiro, sem vício no suporte fático nem na manifestação da vontade, tem-se elisão fiscal, que é lícita e admitida pelo ordenamento jurídico brasileiro.

Sem dúvida, estão presentes, nestes autos, os pressupostos factuais e jurídicos da elisão fiscal.



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10768/040.199/87-61

ACORDÃO Nº 101-88,316

Deste modo, impõe-se que se exclua da incidência as quantias arroladas nos subitens 3.1 e 3.2, nos montantes de Cr\$7.026.380.734 e Cr\$3.697.360.415, nos exercícios de 1985 e 1986, respectivamente.

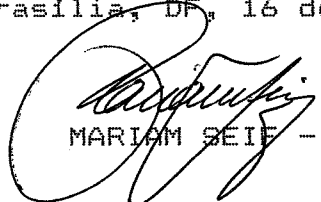
Finalmente, no que pertine à cobrança da Taxa Referencial como indexador, com fundamento na Lei nº 8.177/91, é totalmente descabida, posto que, como bem ressaltou a recorrente, o dispositivo que dispôs sobre a matéria foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal e acatada pelo Poder Executivo. Tanto assim, que foi editada a Lei nº 8.218, em agosto de 1991, adequando a cobrança do mencionado encargo à decisão da Suprema Corte, passando a tratá-lo como juros de mora, cobrança essa que só pode se cogitada a partir da edição da nova lei, conforme decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais, consubstanciada no Acórdão nº CSRF/01-01.773, de 17/10/94, em cuja ementa se declara:

"VIGENCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTARIA - INCIDENCIA DA TRD COMO JUROS DE MORA - Por força do disposto no artigo 101 do CTN e no par. 4º do art. 1º da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, a Taxa Referencial Diária - TRD só poderia ser cobrada como juros de mora a partir do mês de agosto de 1991, quando entrou em vigor a Lei nº 8.218."

Tendo em vista que a exigência do questionado encargo, segundo capitulação legal constante do Auto de Infração, foi feita ao amparo da nova Lei, é de se excluir do seu cálculo a importância relativa ao período de fevereiro a julho de 1991.

Por todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso para excluir da tributação as importâncias de Cr\$ 7.060.111.182 e Cr\$3.697.360.415, nos exercícios de 1985 e 1986, respectivamente, bem como para excluir a incidência da TRD no período de fevereiro a julho de 1991.

Brasília, DF, 16 de maio de 1995


MARIAM SEIF - RELATORA

