



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº : 11020.000401/98-16
Recurso nº : 124.686 - EX OFFICIO
Matéria : IRPJ - EX: DE 1995
Recorrente : DRJ EM PORTO ALEGRE – RS.
Interessada : ENXUTA S/A.
Sessão de : 20 de abril de 2001
Acórdão nº : 101-93.448

TRIBUTAÇÃO DE RESERVA DE REAVALIAÇÃO – O momento da tributação se dá contra a realização. Tendo esta só acontecido em 1995 não poderia ter sido tributada em 1994.

Recurso de ofício negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso de ofício interposto pelo DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM PORTO ALEGRE – RS.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


CELSON ALVES FEITOSA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 26 JUN 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: KAZUKI SHIOBARA, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, SANDRA MARIA FARONI, RAUL PIMENTEL e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL. Ausente, justificadamente a Conselheira LINA MARIA VIEIRA

RELATÓRIO

Contra a empresa acima identificada foi lavrado o Auto de Infração de fls. 56/57, por meio do qual é exigida, a título de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, a importância de R\$ 6.525.406,55, mais acréscimos legais, perfazendo um crédito tributário total de R\$ 19.447.016,61.

De acordo com a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fl. 57) e o Relatório de Atividade Fiscal (fls. 58/64), a fiscalização constatou a indevida compensação de prejuízos fiscais decorrente de compra e venda de marca comercial ("Enxuta", para a empresa Ponto S/A), uma vez que, segundo os autuantes, não teria havido, efetivamente, compra e venda, mas sim reavaliação da marca, o que caracterizaria simulação com objetivo único de compensar saldo de prejuízos fiscais que estaria prescrevendo. O lançamento reporta-se a 31.12.94.

Impugnando o feito às fls. 75/100, a autuada alegou, em linhas gerais:

- que não houve simulação e que não há como enquadrar os atos praticados nas hipóteses de simulação previstas no art. 102 do Código Civil;
- que a atitude da fiscalização não tem respaldo na lei e fere o princípio da autonomia das vontades ao descaracterizar as operações realizadas;
- que a fiscalização fez uma interpretação econômica para exigir o tributo e que tal critério é repudiado pelo Direito brasileiro;
- que se reavaliação tivesse havido, o montante desta deveria ser mantido em conta de reserva e não seria tributável, por não ter havido realização da mesma;
- que o fato de os autuantes terem desconsiderado todos os lançamentos contábeis que registraram as operações tidas como não válidas demonstra a improcedência do Auto de Infração;
- que não houve fraude e, por isso, descabe a aplicação da multa agravada.

Na decisão recorrida (fls. 288/300), o julgador de primeira instância declarou parcialmente procedente o lançamento, mantendo a glosa da compensação de

prejuízos, mas cancelando o crédito tributário lançado no Auto de Infração de fls. 54/57. Concluiu que:

- a) a receita da operação simulada deve ser desconsiderada e, por consequência, a glosa da compensação de prejuízo levada a efeito no encerramento do ano-calendário de 1994 é procedente;
- b) mas a reavaliação da marca Enxuta deu-se somente em outubro de 1995 e é este o fato gerador que poderá ser tributado, devendo o crédito tributário lançado, portanto, ser cancelado.

De sua decisão, recorre de ofício a este Conselho.

É o relatório.



VOTO

Conselheiro CELSO ALVES FEITOSA, Relator.

A decisão monocrática, fls. 290 e seguintes, faz um correto apanhado das figuras da elisão e evasão fiscal, chamando à colação lição de Ricardo Mariz de Oliveira, quando diz que este estabeleceu um roteiro capaz de definir se houve ou não um planejamento tributário destinado a pagar menos imposto de forma lícita.

Afirma que se respondidas afirmativamente as seguintes questões, de forma cumulativa, estar-se-á diante de um planejamento lícito, a saber:

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?

Depois registra a decisão que em seu entender, têm razão ao afirmar que a marca Enxuta não fora objeto de compra e venda, tudo decorrendo de operação simulada, pois:

- a) a Ponto não tinha capacidade financeira, já que a sua receita era proveniente quase que exclusivamente de comissões recebidas da Enxuta e repassados;
- b) tal receita chegava tão somente a R\$ 1.500,00 (um mil e quinhentos reais) anuais;
- c) a compra e venda previa um pagamento de mais de 13.000.000,00 (treze milhões de reais) a ser pago num prazo de 13 (treze) meses, enquanto era certo que a Ponto devia à Enxuta algo em torno de 17.000.000,00 (dezessete milhões de reais);

d) não ser crível que a empresa vendesse o melhor de seus ativos, uma marca conceituada, a quem não tinha a menor possibilidade de pagamento, além de ter de pagar royalties pela utilização da marca;

e) ter a marca Enxuta retornado a quem a detinha anteriormente, enquanto tinha a incorporanda patrimônio negativo quando da incorporação da Ponto pela Enxuta;

f) a Enxuta nunca quis vender a sua marca, tudo resultando de um planejamento visando aproveitar saldos de prejuízos fiscais que estavam prestes a prescrever, enquanto aproveitava para reavaliar a marca e melhorar o seu balanço;

Invoca ainda o julgador monocrático o disposto no artigo 102 do CC, que tem a seguinte dicção:

“Art. 102 – Haverá simulação nos atos jurídicos em geral:

I. Quando aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das a quem realmente se conferem, ou transmitem.

II. Quando contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira.

III. Quando os instrumentos particulares foram antedatados, ou pós datados.

Afirma mais, embasado nas lições de Plácido e Silva, assim resumido:

I) na simulação a verdade é escondida ou subvertida, tem por objetivo ocultar em prejuízo e engano de terceiros;

II) na simulação há substituição de um ato por outro com o fim de esconder a realidade;

III) na simulação há fingimento, disfarce do ato jurídico.

Socorre-se ainda a decisão sob exame , de Maria Helena Diniz, no mesmo sentir, concluindo que a ação sob exame foi atingida pela simulação.

Passa a seguir, tomando as questões postas por Ricardo Mariz de Oliveira, que reclama respostas afirmativas para as três, por concluir ser negativa a resposta à terceira, assim expressado:

- a economia fiscal não decorreu de ato ou omissão efetivamente ocorridos, tal como refletidos na respectiva documentação e escrituração -. Isto porque a

economia fiscal **não** decorreu de ato ou omissão efetivamente ocorridos, tal como refletidos na respectiva documentação e escrituração, resultando evasão e não elisão fiscal.

A seguir cita doutrina em seu socorro o julgador solitário, passando por Luiz Henrique Barros de Arruda, Antonio Roberto Sampaio Dória e Marco Aurélio Greco, a saber:

“ Logo, quando o agente da Fazenda Pública constatar a prática de ato jurídico simulado, com o propósito de evadirem-se os participantes do pagamento do tributo devido, não havendo interesse da parte do Fisco no seu desfazimento, poderá invocar tal defeito na feitura do lançamento (ato administrativo e, portanto, extrajudicial), independentemente de demanda judicial específica prévia, revelando, assim, a ocorrência concreta do fato gerador do imposto, acusação que poderá ser acatada pelo sujeito passivo, através do cumprimento da exigência, ou não”. (Processo Administrativo Fiscal – Resenha Tributária – 1993 – pág. 43)

“Ora, no caso de simulação relativa, a demanda de nulidade do ato aparente, por parte do Fisco, não objetiva, nem deve fazê-lo, trazer à tona o negócio dissimulado para recompor direitos de terceiros eventualmente prejudicados pela violação da eficácia da lei civil. O propósito fiscal é unicamente o de receber o tributo devido pela prática do ato simulado, pouco importando a permanência dos efeitos jurídicos dos atos aparentes, se e enquanto, incapazes de gerar quaisquer consequências tributárias relevantes, não forem atacados pelos terceiros por eles materialmente afetados em seus direitos. Nessa hipótese, a decretação de nulidade do negócio simulado, em seu aspecto substancial, não é imprescindível para que o Fisco receba os tributos devidos”. (Elisão e Evasão Fiscal – José Bushatsky – 1977 – pág. 70)

“É aceito com certa tranqüilidade que o Fisco não precisa aguardar o trânsito em julgado de uma ação de anulação do ato simulado para poder autuar o contribuinte. Ou seja, o Fisco pode afastar o negócio individual e tributar conforme o negócio real e não o negócio aparente, invocando a simulação e demonstrando que esta ocorreu, tudo independente da desconstituição formal do ato.” (Planejamento Tributário e Interpretação da Legislação Tributária – Dialética – 1998 – pág. 55)

A seguir, passando pelo artigo 109 e 118 do CTN alinhava a decisão atacada, no sentido de que, embora o estabelecido no artigo 110 do CTN, no sentido de que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e alcance de institutos, conceitos e formas do direito privado, os efeitos na matéria específica decorre não do direito privado, mas do próprio direito tributário, o que se comprova pela leitura do disposto no artigo 109 do CTN, para concluir com fixado pelo artigo 118, que assim se encontra redigido:

“Art. 118 – A definição do fato gerador é interpretada abstraindo-se :

- I. da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;
- II. dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos”.

Aponta ainda o julgado sob exame, que a CSRF já teve oportunidade de decidir, no seguinte sentido:

“IRPJ – INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS – MATÉRIA DE PROVA – COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS – A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados. Se a documentação acostada aos autos comprova de forma inequívoca que a declaração de vontade expressa nos autos de incorporação era enganosa para produzir efeito diverso do ostensivamente indicado, a autoridade fiscal não está jungida aos efeitos jurídicos que os atos produziam, mas à verdadeira repercussão econômica dos fatos subjacentes”.

Concluindo ter havido simulação, não há porque se argumentar com interpretação econômica, não socorrendo ainda a Recorrente a autonomia da vontade, já que a mesma, como demonstrado apresenta-se viciada, enquanto que o comando do artigo 110 do CTN é dirigido ao legislador e não ao aplicador da lei.

Já quanto à reavaliação da reserva de reavaliação, tomada pelo Fisco como base de sua exigência, conclui o julgado:

“A respeito da tributação dos valores de reavaliação, os autuantes dizem que:

“a operação de compra e venda da marca foi na verdade uma simulação por parte das empresas, com o intuito de fraudar a fiscalização tributária. Em se tratando de uma REAVALIAÇÃO e não tendo sido mantida em conta de RESERVA DE REAVALIAÇÃO, não era passível de diferimento da tributação, e não poderia compensar prejuízos fiscais. A empresa, ao lançar os valores obtidos na apuração do resultado do exercício, antecipou a realização da reavaliação, com o intuito de compensar prejuízos fiscais”.

Vê-se, portanto, ter o Fisco considerado que em dezembro de 1994 teria ocorrido a reavaliação do bem e o contribuinte agido de forma a antecipar a

realização da (reserva de) reavaliação decorrente. É o que identificamos como segundo objeto do lançamento: a tributação de uma receita.

Não nos parece acertada a interpretação dos fiscais.

Em 31/12/94 a escrituração da ENXUTA não trazia o valor da marca reavaliado e, em verdade, o balanço não contemplava tal bem. Foi somente em outubro/95 (data informada pelos autuantes no relatório fiscal – fls. 62) que da escrituração da autuada passou a constar o valor da marca reavaliado. E é aí, quando da marca ENXUTA passa a figurar no ativo da autuada, que se deve verificar as repercussões tributárias qu a nova situação provoca.

Concordamos com os autuantes quando dizem que houve uma reavaliação e que simulação foi um meio para, entre outros objetivos, chegar a ela, mas esta não ocorreu no período lançado – 1994, nem o fato gerador da mesma é o lançamento “dos valores obtidos na apuração do resultado”, antecipando a “realização da reavaliação”, como caracterizado no relatório fiscal. O possível fato gerador teria ocorrido com a escrituração do novo valor da marca, em outubro/1995, sem cumprimento das cautela que possibilitam o diferimento da tributação.

Há outro detalhe ainda a ser considerado. A PONTO teria comprado a marca ENXUTA (em 1994) por quase 14 milhões de reais, mas promovido ela própria outra reavaliação do ativo (em 1995), agora para mais de 17 milhões, valor, este sim, que passou a figurar na escrituração da ENXUTA. O lançamento, tal como efetuado não leva isso em consideração e faz a tributação pelo primeiro dos valores, o que não nos afigura correto. A marca ENXUTA passou a figurar da escrituração da ENXUTA S.A em outubro de 1995 e pelo valor de R\$ 17.186.000,00. Em tendo havido reavaliação, foi pra esse valor.

Tendo em vista o até aqui exposto, temos que o lançamento não pode subsistir, na parte em que elege como fato gerador a ocorrência, em 31/12/94, da realização da reserva de reavaliação, eis que inobservados os artigos 142 e 144, caput, do CNT.

...

Em resumo temos:

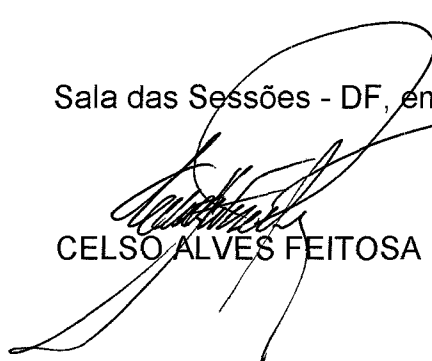
- a) a receita da operação simulada deve ser desconsiderada, e, por consequência, a glosa da compensação de prejuízos levada a efeito no encerramento do ano-calendário 1994 é procedente;
- b) a reavaliação da marca ENXUTA deu-se somente em outubro de 1995 e é este o fato gerador que poderá ser tributado. O crédito tributário deve ser cancelado

Isso posto, proponho seja mantida a glosa à compensação de prejuízos, cancelando, no entanto, o crédito tributário apurado.”

Por concordar com as premissas e colocações do julgador singular, em todos os seus termos, nego provimento ao recurso de ofício interposto.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 20 de abril de 2001



CELSON ALVES FEITOSA