



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 11040.001459/2004-11
Recurso nº. : 148.419
Matéria : IRF - Ano(s): 1998
Recorrente : JOSAPAR-JOAQUIM OLIVEIRA S.A. PARTICIPAÇÕES
Recorrida : 1ª TURMA/DRJ - PORTO ALEGRE/RS
Sessão de : 08 DE NOVEMBRO DE 2006
Acórdão nº. : 106-15.955

IRRF - PAGAMENTO A BENEFICIÁRIOS NO EXTERIOR - INCORRETA FUNDAMENTAÇÃO DO LANÇAMENTO - A desconsideração dos negócios jurídicos pelas Autoridades Fiscais deve vir acompanhada de caracterização do real negócio praticado, bem como e principalmente, precedida do efetivo benefício fiscal pretendido. O lançamento fundado em simulação da ocorrência de operação de compra e venda de ativos, sem a respectiva caracterização do negócio praticado demanda aplicação do comando inserto no artigo 61 da Lei nº 8.981/95, por ausência de causa comprovada.

AUTO DE INFRAÇÃO - ENQUADRAMENTO LEGAL - - AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DO PREJUÍZO - DECLARAÇÃO DE NULIDADE IMPOSSIBILIDADE - A imperfeição na capitulação legal do lançamento não autoriza, por si só, a sua declaração de nulidade, se a acusação fiscal estiver claramente descrita e propiciar ao contribuinte dela se defender amplamente, mormente se este não suscitar e demonstrar o prejuízo sofrido em razão do ato viciado. (Precedentes da CSRF)

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por JOSAPAR-JOAQUIM OLIVEIRA S.A. PARTICIPAÇÕES.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, DAR provimento PARCIAL ao recurso para acolher a decadência quanto ao fato gerador ocorrido em outubro de 1998, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros José Carlos da Matta Rivitti (Relator), Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti, Isabel Aparecida Stuari (Suplente convocada) e Gonçalo Bonet Allage que deram provimento integral. Designada como redatora do voto vencedor a Conselheira Sueli Efigênia Mendes de Britto. Designado como redator "ad hoc" do voto vencedor, a Conselheira Ana Neyle Olímpio Holanda.

[Assinatura]

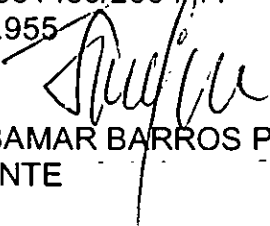
[Assinatura]

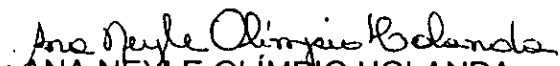
[Assinatura]



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11040.001459/2004-11
Acórdão nº : 106-15.955


JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA
PRESIDENTE


ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA
REDATORA DESIGNADA "AD HOC"

FORMALIZADO EM: 12 MAR 2008

Participou, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LUIZ ANTONIO DE PAULA.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo n.º : 11040.001459/2004-11
Acórdão n.º : 106-15.955

Recurso n.º : 148.419
Recorrente : JOSAPAR – JOAQUIM OLIVEIRA S/A PARTICIPAÇÕES

RELATÓRIO

Contra Josapar – Joaquim Oliveira S.A. Participações foi lavrado Auto de Infração (fls. 05 a 09) em 16.12.04, por meio do qual foi exigido crédito tributário decorrente da constatação de ausência de retenção de imposto de renda auferida por residentes ou domiciliados no exterior durante os anos-calendário de 1998 e 1999, resultando em exigência fiscal no valor de R\$17.443.081,32, sendo R\$4.859.803,98 a título de imposto, R\$5.293.571,38 a título de juros calculados até 30.11.04 e R\$7.289.705,96 a título de multa de ofício.

Conforme consta do Relatório Fiscal de fls. 12 a 32, a autoridade fiscal reputou como rendimentos pagos a beneficiário residente ou domiciliado no exterior, sujeitos à retenção do imposto (artigos 743, I, e 745, do RIR/94), os valores consignados às fls. 52 e 53 dos Autos (pagos em 21.10.98 e 21.01.99), afastando, destarte, a natureza de pagamento à prazo, com encargos, por conta de aquisição de Notas do Tesouro Americano. Amparou a Autoridade suas conclusões nos seguintes argumentos/fatos, sucintamente descritos:

- a) é injustificável o fato de que vultuosos valores estejam cercados de precária documentação;
- b) a transferência de títulos exige determinados documentos, os quais não foram apresentados à fiscalização;
- c) a instituição que supostamente intermediou a operação informou que não há registros dos títulos mencionados nos contratos;
- d) o "security display" de fls. 83 não faz qualquer menção à transação envolvendo a ora Recorrente;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo n.º : 11040.001459/2004-11
Acórdão n.º : 106-15.955

e) o número CUSIP indicado no documento acima referido não equivale a título mencionado nos contratos firmados pelo contribuinte ("US BONDS");

f) conforme consulta via internet, não existe título "US BOND" com vencimento constante dos contratos firmados;

g) a ora Recorrente não apresentou o documento intitulado *confirmation*, hábil para demonstrar a propriedade de títulos do Tesouro Americano;

h) a documentação apresentada pela adquirente dos títulos, PH Comércio e Serviços Ltda., não é capaz de comprovar a aquisição dos mesmos;

i) apesar de ser sido intimada em diversas oportunidades, a ora Recorrente deixou de comprovar o solicitado pela fiscalização; e

j) não há provas de que os recursos que ingressaram na empresa sejam oriundos de investidores anônimos, vez que inexistem provas de aquisição dos títulos.

Cabe destacar, ainda, que, em consequência da desconsideração dos contratos, foram glosados os valores contabilizados como despesas nos anos-calendário de 1998 e 1999, repercutindo na seara do IRPJ e CSLL (fls. 30), razão pela qual lavrou-se autuação autônoma.

Cientificada do Auto de Infração em 20.12.04 (fls. 519), a ora Recorrente apresentou impugnação em 19.01.05 (fls. 536 a 623), na qual se infere, em síntese, os seguintes argumentos:

a) o lançamento é baseado em meras presunções simples, que não dão azo à desconsideração do contrato de compra e venda havido entre as partes;

b) houve violação ao artigo 8º do Decreto nº 70.235/72, na medida em que a fiscalização não cientificou o contribuinte de determinadas diligências realizadas (intimação de PH Comércio e Serviços Ltda. e fisco estadunidense);

c) aduz ofensa ao princípio da verdade material, pela razão exposta no item "a" acima;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo n.º : 11040.001459/2004-11

Acórdão n.º : 106-15.955

d) inexistiu simulação no contrato de compra e venda firmado com subsidiária no exterior, na medida em que não ocorreu qualquer violação ao regime jurídico próprio desta espécie contratual. Neste sentido, menciona precedente do E. Segundo Conselho de Contribuintes (Ac. nº 201-77.174);

e) a autoridade fiscal não logrou comprovar a inexistência do pagamento ou devolução do preço, elemento do contrato de compra e venda (inexistência de simulação);

f) o regime jurídico pertinente ao contrato de compra não exige a tradição do bem para o aperfeiçoamento do negócio jurídico (inexistência de simulação). Cita, como exemplo, as operações de *day trade*;

g) contesta o argumento fiscal de inexistência dos títulos mencionados nos contratos (*US BONDS*), haja vista que a intenção das partes era a negociação de títulos do Tesouro dos Estados Unidos (*T-Notes*). Não deveria, portanto, o agente fiscal interpretar o contrato literalmente (artigo 112 do Código Civil de 2002);

h) a alegação de que uma terceira empresa efetuou o pagamento previsto no contrato de compra e venda firmado com PH Comércio e Serviços Ltda. não é hábil para caracterizar simulação, uma vez que a legislação civil admite esta possibilidade (artigo 304 do Código Civil de 2002);

i) ainda que desconsiderada a contratação de compra e venda, a tributação incidiria tão-somente sobre a parcela de juros, encargos e variações monetárias ativas (artigo 702 do RIR/99), vez que os valores remetidos ao exterior tinham por finalidade a devolução de recursos obtidos pela empresa subsidiária a partir de *commercial paper program*. Aduz, ainda neste particular, que providenciou a retenção, razão pela qual requer, ao menos, que este montante seja excluído do presente lançamento;

j) não há que se falar em fraude na medida em que a ora Recorrente agiu de acordo com as orientações do Unibanco, instituição financeira que propôs a instituição do *commercial paper program*;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo n.º : 11040.001459/2004-11

Acórdão n.º : 106-15.955

k) sendo tributo sujeito ao lançamento por homologação e estando, portanto, regulado pelo artigo 150, §4º, do CTN, a Fazenda poderia formalizar o crédito tributário até o dia 29 de janeiro de 2004;

l) independentemente da ocorrência de fraude, situação em que incidiria o artigo 173, I, do CTN, a formalização do crédito tributário concernente ao pagamento em 23 de outubro de 1998 é intempestiva;

m) o Poder Executivo não tem competência para declarar a nulidade de negócios jurídicos, ex vi do artigo 168 do Código Civil de 2002 (equivalente ao artigo 105 do Código Civil de 1916) e do princípio do monopólio da jurisdição;

n) a aplicação da multa de que trata o artigo 44, II, da Lei nº 9.430/96 contraria o princípio constitucional da individualização da pena (art. 5º, XLVI, CF), ratificado pelos §§2º e 3º do artigo 150 do CTN. Deve, ainda, ser considerado, para fins de aplicação da multa, que a ora Recorrente agiu sob orientações do Unibanco, não incorrendo, portanto, em culpa; e

o) a imposição da taxa SELIC, para fins de aferição dos juros moratórios, é inconstitucional, eis que a Constituição Federal reservou tão-somente à Lei Complementar dispor sobre o tema.

Com efeito, a 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre/RS houve por bem, no acórdão 5.535 (fls. 1.038 a 1.066), declarar o lançamento procedente em decisão assim ementada:

Assunto : Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF

Data do fato gerador: 23/10/1998, 29/01/1999

Ementa: DECADÊNCIA. O STJ vem adotando entendimento de que o prazo decadencial, no caso de lançamento tributário por homologação e havendo silêncio do Fisco, somente inicia após decorridos cinco anos da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais um quinquênio, a partir da homologação tácita do lançamento.

SIMULAÇÃO. Comprovada a simulação, cabe à fazenda pública desconsiderar os efeitos dos atos viciados, para fins fiscais, não sendo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo n.º : 11040.001459/2004-11

Acórdão n.º : 106-15.955

necessária a prévia manifestação judicial a respeito da validade do ato viciado para que se operem conseqüências no plano da eficácia tributária.

REMESSAS A RESIDENTES NO EXTERIOR. BASE DE CÁLCULO. A inexistência de causa para a remessa de recursos ao exterior implica a tributação da totalidade dos valores transferidos.

JUROS DE MORA. Os juros de mora estabelecidos com base na taxa Selic estão legitimamente inseridos no ordenamento jurídico nacional, não cabendo a órgão integrante de órgão administrativo negar-lhes aplicação.

MULTA QUALIFICADA. A caracterização da simulação importa na aplicação da multa de ofício de 150%, posto que evidenciado intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. Questionamentos sobre inconstitucionalidade e ilegalidade de normas regularmente instituídas não podem ter foro nos tribunais administrativos.

Lançamento Procedente.

Os principais argumentos consignados pelo colegiado *a quo* para manutenção do lançamento podem ser assim resumidos:

a) a correta interpretação do artigo 8º do Decreto nº 70.235/72 não se assemelha àquela fornecida pela impugnante;

b) antes da apresentação da instauração da fase litigiosa (oferecimento de impugnação), não há que se falar em contraditório ou ampla defesa (artigo 14 do Decreto nº 70.235/72);

c) a violação ao princípio da verdade material é matéria que diz respeito ao mérito;

d) acolhendo entendimento exarado pelo STJ, o prazo decadencial inicia-se após o término dos 5 anos da homologação (expressa ou tácita);

e) os contratos de compra e venda não indicam onde foi efetivada a custódia, sendo que a intervenção do corretor uruguaio Ignácio Rospide de Leon é irregular;

f) a imprecisão terminológica adotada nos contratos (*US BONDS* ao invés de *T-Notes*) é indício de inexistência da operação;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo n.º : 11040.001459/2004-11

Acórdão n.º : 106-15.955

g) a origem dos recursos recebidos pela autuada como pagamento pela venda dos títulos (dois créditos em conta no Unibanco e um cheque administrativo do Banco de Boston) não restou comprovada;

h) a empresa fornecedora dos recursos financeiros para aquisição dos títulos da ora Recorrente é inapta, nunca declarou rendimentos e foi constituída pouco antes da operação. Tudo indica tratar-se de "empresa de fachada" ou "fantasma";

i) após mencionar que a legislação civil contempla a presunção como meio de prova (artigo 212 do Código Civil de 2002), conclui que "(...) o fato de o lançamento fundar-se em presunções ou indícios em nada o desabona, pois são os indícios, ou fatos conhecidos, as bases para construção da prova" (fls. 1.057);

j) no campo tributário, para o reconhecimento da simulação, inexistência exigência de prévio reconhecimento judicial (CTN, artigos 149, 150, §4º, 154, parágrafo único, 155, I, e 180, I);

k) são importantes subsídios para prova da simulação: (i) relação pessoal entre os contratantes (*off-shore*), (ii) a supridora final de recursos para pagamento dos títulos é empresa inapta, (iii) confusão no objeto do contrato (embora, efetivamente, tratem-se de contratos compra e venda, o título dos instrumentos é "contrato de mútuo"), (iv) falta de comprovação da existência dos títulos é prova de inexecução dos contratos e (v) precariedade da documentação apresentada, especialmente porque uma empresa se dispôs a pagar quase R\$20.000.000,00 (vinte milhões de reais) sem, ao menos, possuir o *confirmation*;

l) não há provas suficientes do vínculo entre a captação de recursos através de *commercial papers* e a operação de compra e venda dos títulos;

m) há incompatibilidade de valores para fins de aproveitamento do IRRF de que trata o comprovante de fls. 1.007;

n) a responsabilidade por multas na seara tributária é objetiva. Ainda que assim não fosse assim, a autuada teve participação ativa na realização dos atos; e



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo n.º : 11040.001459/2004-11

Acórdão n.º : 106-15.955

o) a autoridade administrativa não tem competência para analisar a constitucionalidade e ilegalidade de atos normativos; razão pela qual a aplicação da SELIC é legítima.

Cientificado da decisão em 09.05.05 (fls. 1.071), o interessado apresentou Recurso Voluntário em 07.06.05 (fls. 1.080 a 1.185), no qual, além de reiterar argumentos contidos na impugnação, reforça os seguintes pontos, em síntese:

a) o lançamento é baseado em meras presunções simples, não dando azo à desconsideração do contrato de compra e venda havido entre as partes;

b) não há no julgamento conclusão de que o contrato foi inexecutado, bem assim conclusão de que tivesse violação a qualquer norma, notadamente porque o regime jurídico do contrato de compra e venda não exige a existência, titularidade ou tradição do bem;

c) os contratos têm por propósito "internalizar" recursos, oriundos do *commercial paper program*, executado pela subsidiária estrangeira;

d) caso seja declarada a simulação do negócio jurídico (no caso, contratos de compra e venda), deve remanescer, nos termos do artigo 167 do Código Civil Brasileiro, o que se dissimulou (contratos de mútuo), razão pela qual somente há tributação sobre os juros e variações monetárias ativas (artigo 777 do RIR/94);

e) a decisão de primeira instância contrariou o princípio da ampla defesa ao não analisar a inconstitucionalidade dos juros calculados pela taxa SELIC;

f) ao contrário do que empreenderam os julgadores *a quo*, o artigo 8º do Decreto nº 70.235/72 não deve ser interpretado restritivamente, em razão do princípio da cientificação;

g) o direito de efetuar lançamento tributário a título de IRFonte sobre remessa de numerário ao exterior em outubro de 1998 decaiu em 31 de dezembro de 2003, nos termos do artigo 173, I, do CTN;

h) sob orientação do Unibanco, a ora recorrente celebrou contrato de compra e venda de títulos oriundos do tesouro norte-americano, ao invés de contrato de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo n.º : 11040.001459/2004-11

Acórdão n.º : 106-15.955

mútuo, para "internalizar" recursos obtidos mediante *commercial paper program*, executado pela subsidiária estrangeira. Esta, quando da percepção dos recursos, adquiriu títulos do tesouro norte-americano e os revendeu à ora recorrente, que transferiu a titularidade dos mesmos a terceiros em novo contrato de compra e venda;

i) deve ser considerado, para fins de aplicação da multa, que a ora recorrente agiu sob orientações do Unibanco, não incorrendo, portanto, em culpa;

j) a aplicação da multa de que trata o artigo 44, II, da Lei nº 9.430/96 contraria o princípio constitucional da individualização da pena (art. 5º, XLVI, CF), ratificado pelos §§2º e 3º do artigo 150 do CTN; e

k) a ora recorrente recolheu IRFonte sobre juros e variações quando da remessa ao exterior para pagamento de sua subsidiária, razão pela qual requer, ao menos, que este montante seja excluído do lançamento.

Consta nos autos arrolamento de bens às fls. 1.258 e seguintes.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo n.º : 11040.001459/2004-11
Acórdão n.º : 106-15.955

VOTO VENCIDO

Conselheiro JOSÉ CARLOS DA MATTA RIVITTI, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72, portanto, dele tomo conhecimento.

Primeiramente, de se verificar o fundamento legal do lançamento, quais sejam, os artigos 743, I, e 745 do Regulamento do Imposto de Renda de 1994, correspondentes aos artigos 682 e 685 do atual Regulamento, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, (fls. 7) *in verbis*:

Art. 682. Estão sujeitos ao imposto na fonte, de acordo com o disposto neste Capítulo, a renda e os proventos de qualquer natureza provenientes de fontes situadas no País, quando percebidos:

I - pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 97, alínea "a");

(...)

Art. 685. Os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, estão sujeitos à incidência na fonte (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 100, Lei nº 3.470, de 1958, art. 77, Lei nº 9.249, de 1995, art. 23, e Lei nº 9.779, de 1999, arts. 7º e 8º):

I - à alíquota de quinze por cento, quando não tiverem tributação específica neste Capítulo, inclusive:

- a) os ganhos de capital relativos a investimentos em moeda estrangeira;*
- b) os ganhos de capital auferidos na alienação de bens ou direitos;*
- c) as pensões alimentícias e os pecúlios;*
- d) os prêmios conquistados em concursos ou competições;*

II - à alíquota de vinte e cinco por cento:

a) os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços;

b) ressalvadas as hipóteses a que se referem os incisos V, VIII, IX, X e XI do art. 691, os rendimentos decorrentes de qualquer operação, em que o beneficiário seja residente ou domiciliado em país que não tribute a renda



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo n.º : 11040.001459/2004-11

Acórdão n.º : 106-15.955

ou que a tribute à alíquota máxima inferior a vinte por cento, a que se refere o art. 245.

§ 1º Prevalecerá a alíquota incidente sobre rendimentos e ganhos de capital auferidos pelos residentes ou domiciliados no País, quando superior a quinze por cento (Decreto-Lei nº 2.308, de 1986, art. 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 18).

§ 2º No caso do inciso II, a retenção na fonte sobre o ganho de capital deve ser efetuada no momento da alienação do bem ou direito, sendo responsável o adquirente ou o procurador, se este não der conhecimento, ao adquirente, de que o alienante é residente ou domiciliado no exterior.

§ 3º O ganho de capital auferido por residente ou domiciliado no exterior será apurado e tributado de acordo com as regras aplicáveis aos residentes no País (Lei nº 9.249, de 1995, art. 18).

De outra parte, do Relatório Fiscal, parte integrante do Auto de Infração – AIIM -, constata-se a seguinte informação:

9.2 – Infração I.R.R. Fonte :

Conforme comentado neste Relatório, a fiscalização não aceitou que a remessa de valores ao exterior (doc. fls. 52 e 53), fosse decorrente de pagamento de empréstimo vinculado à compra de Títulos do Tesouro Americano. Descaracterizada a natureza dos recursos enviados, por se tratarem de simples remessa ao exterior, cabe o lançamento do Imposto de Renda na Fonte (...)” (fls. 31)

Ademais, das conclusões do Relatório Fiscal (fls. 27 e 28) transcritas no início do relatório do presente, verifica-se que a Autoridade Fiscal entendeu por bem desconsiderar a natureza do negócio contratado, qual seja, de compra e venda dos Títulos do Tesouro Americano para pagamento à prazo.

Todavia, não consignou a Autoridade qualquer menção a qual seria a real natureza do negócio jurídico e, conseqüentemente, a real natureza das remessas efetuadas pela Recorrente. Noutros dizeres, não obstante tenha a fiscalização constatado a remessa de recursos ao exterior, do que a Recorrente não se furta, não vislumbrou qual hipótese de negócio jurídico refletiria a verdadeira intenção do remetente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo n.º : 11040.001459/2004-11

Acórdão n.º : 106-15.955

Sem embargo das preciosas lições que exsurgem dos debates travados nos autos, seja por parte da Recorrente, seja por parte da Administração Fazendária em sede de julgamento de primeira instância, quanto aos conceitos, alcance e definições de presunção e simulação no direito tributário, entendo que, de fato, em última análise, estamos a tratar de hipótese em que não haveria causa comprovada para os pagamentos efetuados.

Permito-me, assim, realizar breve digressão quanto a questão fundamental ao deslinde do presente e que muito atormenta o aplicador do direito, partindo-se do pressuposto de que as Autoridades Fiscais estão imbuídas de prerrogativas para desconsiderar, ao amparo das normas relativas à simulação existentes no Direito (Civil), atos e fatos para fins especificamente tributários, sem lhes retirar os demais atributos e efeitos que lhes são pertinentes.

Uma vez desconsiderado o ato que se pretende simulado, retirando-se-lhe o manto jurídico que o revestia, quais os parâmetros que devem nortear a atuação do aplicador das normas para fins de enquadramento e/ou identificação do real negócio praticado.

E, aqui, parece-me, falece a legislação de parâmetros específicos de atuação. E, aqui, ainda, o receio de que, a discricionariedade inerente a tal atuação, leve à prática de atos que infrinjam os princípios norteadores da aplicação do Direito, tidos aqui em sua acepção mais larga e subjetiva.

Teria o cidadão a prerrogativa, no âmbito tributário, de estruturar suas operações da maneira como melhor lhe aprouver? Essa postura atua em detrimento do bem maior, que é a proteção dos interesses do Estado e que se volta, por sua vez e em última análise, à proteção do Bem Comum maior que é a grantia da manutenção da Sociedade, ou melhor, no âmbito do Direito Tributário, seu financiamento?

Seria aplicável a idéia de que aqueles melhor preparados para estruturar suas operações estariam impedidos de fazê-lo uma vez que outros não podem se socorrer das mesmas ferramentas, por inaptidão ou falta de recursos, o que os colocaria em pé de desigualdade? Ao Estado, ciente de tal situação, caberia planificar a atuação



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo n.º : 11040.001459/2004-11

Acórdão n.º : 106-15.955

dos contribuintes em seu próprio benefício? Não estaria tal postura do Estado, agora, a conflitar com os mais rasos princípios que nortearam, no passado, sua própria conformação, à luz de abusos praticados, e no sentido de delimitar sua atuação frente aos subordinados?

Em jogo, acredito, o próprio conceito de Estado e Sociedade existente por detrás da Carta Magna. Por isso, não de outra forma costumo me manifestar quanto ao tema "Planejamento Fiscal", por óbvio, desde que os institutos em jogo e utilizados estejam previstos no ordenamento e revestidos de suas características que os habilitem à produção de efeitos, no sentido de que tais julgamentos pautam-se numa escala maior de valores do aplicador da lei.

No caso concreto, claramente manifesta a dicotomia de posições de valores quanto à prerrogativa das Autoridades Fiscais utilizarem-se da presunção ou mesmo aplicar o instituto da simulação e, assim, quais seriam os efeitos tributários.

Neste ponto, numa primeira busca quanto o negócio jurídico "verdadeiro", e em se analisando apenas a operação travada com o exterior, foco da peça acusatória, o próprio julgador de primeira instância debate a questão do empréstimo, sugerindo que, em se tratando de procedimento de "internação" de recursos, poderia o contribuinte se fazer valer do empréstimo externo.

E, neste caso, qual seria a mácula por detrás da desconsideração do negócio travado à luz da simulação? Acredito, num primeiro momento, que deve ser aplicado o pleito da Recorrente que informa, ainda que desconsiderada a contratação de compra e venda, a tributação incidiria tão-somente sobre a parcela de juros, encargos e variações monetárias ativas (artigo 702 do RIR/99), vez que os valores remetidos ao exterior tinham por finalidade a devolução de recursos obtidos pela empresa subsidiária a partir de *commercial paper program*, pelo que se deveria cancelar o Auto de Infração.

Nada obstante, de se diferenciar este caso dos normalmente analisados quanto a planejamentos fiscais, uma vez que não é claro, segundo o material contido na peça acusatória, e fonte para se nortear o processo, o real interesse da Recorrente em se utilizar da complexa operação, **para fins eminentemente fiscais.**



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo n.º : 11040.001459/2004-11
Acórdão n.º : 106-15.955

Ora, a peça acusatória, de fato, faz referência à suposta incapacidade dos adquirentes dos ativos, no Brasil, para fins de inserção dos indícios da insubsistência da operação, porém, como está a tratar de remessas ao exterior, centra seus esforços na descaracterização do Contrato de Mútuo (compra e venda) celebrado com o exterior, assim como o faz a decisão de primeira instância.

Neste particular, novamente, aponto para o que considero essencial para o deslinde da questão à luz das considerações/premissas acima, estabelecidas pela própria fiscalização na peça acusatória, qual seja, a falta de comprovação da causa das remessas. Há, para fins de imposição da tributação, possibilidade de se dissociar essas remessas do fato de a Recorrente, realmente, ter tomado recursos, de alguma forma, de terceiros? Acredito que não, e, neste ponto, retomo a conclusão acima.

De outra parte, claramente, tem-se dois negócios jurídicos a se desvendar que concorreriam para a "simulação". Uma compra e venda com o exterior e outra compra e venda no Brasil, dos mesmos ativos. É possível analisar isoladamente a compra e venda (Mútuo) com o exterior para fins de se justificar a imposição em questão?

Tenho para mim que não. A desconsideração única e exclusiva da compra e venda no exterior, pela "inexistência" dos ativos, leva, necessariamente, à ausência de causa para os pagamentos.

De outra parte, parece-me, do exame dos autos, e tal fato não foi o foco da peça acusatória, que o eventual insucesso na busca dos reais adquirentes e origem dos recursos não se deu com base em exploração da total potencialidade dos instrumentos à disposição da Fiscalização, por exemplo, verificação da movimentação financeira. Ora, se dúvida havia quanto à origem dos recursos recebidos, de fato, no Brasil, pela "revenda" dos ativos, porque a Fiscalização não aprofundou suas análises.

Este segundo negócio jurídico, subjacente ao primeiro (compra e venda/mútuo exterior) seria, no meu entendimento, essencial à descaracterização da operação praticada e à configuração da pretensão fazendária, para fins fiscais. Aí, sim, estaria presente o fundamento a se afirmar: "a operação de captação/internação de recursos foi simulada, posto que a real intenção dos agentes foi, com um contrato de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo n.º : 11040.001459/2004-11
Acórdão n.º : 106-15.955

compra e venda celebrado no exterior, seguido de um contrato de compra e venda celebrado no Brasil...". Porém, verifica-se, do exame dos autos, que tal questão não pode ser respondida.

Assim, entendo que há manifesta subsunção dos fatos descritos no AIIM às disposições do comando legal abaixo transcrito. Veja-se a redação do artigo 674 do RIR/99, *in verbis*:

Art. 674. Está sujeito à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61).

§ 1º A incidência prevista neste artigo aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 1º).

§ 2º Considera-se vencido o imposto no dia do pagamento da referida importância (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 2º).

§ 3º O rendimento será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 3º)." (g.n.)

A respeito da incidência do artigo 674 do RIR/99 quando da remessa de recursos ao exterior, a jurisprudência administrativa já teve a oportunidade de se manifestar:

IRF - BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO - REMESSA AO EXTERIOR - Comprovadas as remessas de numerário ao exterior, via conta bancária tipo CC-5, e não restando demonstrada nem comprovada a natureza e origem de tais valores, correta a incidência tributária na forma estabelecida pelo artigo 61 da lei n.º 8981, de 20 de janeiro de 1995.

PENALIDADE AGRAVADA - Para o agravamento da penalidade, na forma do artigo 44, II, da lei n.º 9430, de 27 de dezembro de 1996, necessária a comprovação da infração e do evidente intuito de fraudar o Fisco, este como definido nos artigos 71, 72 e 73 da lei n.º 4502, de 30 de novembro de 1964.

Recurso parcialmente provido.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo n.º : 11040.001459/2004-11
Acórdão n.º : 106-15.955

Acórdão 102-45.626

Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA OU OPERAÇÃO NÃO COMPROVADA - É legítimo o lançamento decorrente da constatação de envio ao exterior de recursos financeiros mantidos à margem dos assentamentos contábeis."

Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belém / 1a. Turma /
DECISÃO 5.101 em 14.10.2005

Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVA NA FONTE. A constatação de depósito em conta "CC5" titulada por domiciliado no exterior, sem que o remetente comprove a que título foi efetuada a remessa de divisas, enseja a tributação, exclusivamente na fonte, sobre os pagamentos sem causa.

MULTA QUALIFICADA. AGRAVAMENTO. Nos casos de evidente intuito de fraude, cabe aplicar a multa qualificada, agravada pelo fato de a contribuinte não ter atendido à intimação no prazo nela previsto.

DATA DO FATO GERADOR: 23/05/1996, 12/06/1996, 14/06/1996, 17/06/1996, 18/06/1996, 25/06/1996, 26/06/1996, 10/07/1996, 11/07/1996, 12/07/1996, 15/07/1996, 16/07/1996, 17/07/1996, 23/07/1996, 25/07/1996, 09/08/1996, 13/08/1996, 14/08/1996, 16/08/1996, 19/08/1996, 20/08/1996, 22/08/1996, 11/09/1996, 12/09/1996

RESULTADO DO JULGAMENTO: Lançamento Procedente

MARISETE MARQUES PAVAN – Delegada"

Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto /
DECISÃO 1.349 em 25.07.2001

Esta própria Câmara, no julgamento do Recurso 145.779, Acórdão 106-15560, teve oportunidade de se manifestar:

IRRF – PAGAMENTO A BENEFICIÁRIOS NO EXTERIOR – INCORRETA FUNDAMENTAÇÃO DO LANÇAMENTO – Não pode prosperar o lançamento fundado na falta de recolhimento do IRRF incidente sobre pagamentos a beneficiários no exterior quando ficou comprovado que os serviços não foram prestados pela empresa sediada fora do Brasil. Caberia, na hipótese – e se fosse o caso, o lançamento do IRRF fundado em pagamento sem causa.

*Recurso conhecido e provido.
Recurso 145.779.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo n.º : 11040.001459/2004-11

Acórdão n.º : 106-15.955

Diante deste quadro, entendo por inadequada a fundamentação legal utilizada no AIIM, que gera reflexos, inclusive, na apuração do *quantum debeatur*.

Ainda que assim não fosse, pelos motivos antes expostos compactuo com a posição da Recorrente no sentido de que eventual tributação deveria recair apenas e tão-somente sobre os juros incidentes sobre a compra e venda, abatendo-se do valor apurado eventual imposto de renda na fonte já recolhido.

Nada obstante, manifesto-me, nos termos do artigo 59, §3º, do Decreto nº 70.235/72, acerca da decadência do direito de lançar no que pertine à remessa realizada em 23.10.1998.

Ainda que houvesse fraude no procedimento adotado pelo contribuinte, a jurisprudência administrativa é uníssona no sentido de que o regime jurídico aplicável, na hipótese de decadência, é aquele descrito no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, *ex vi* do artigo 150, §4º, do mesmo diploma, *in verbis*:

Art. 150. (...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, **salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.**

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(...)"(g.n.)

A propósito, o entendimento jurisprudencial:

IIRPJ / IRRFONTE – DECADÊNCIA – FRAUDE – ART. 173, I, DO CTN – Estando configurada a fraude, inclusive com aplicação de multa agravada de 150%, não pode ser utilizada a norma do § 4º do art. 150 do CTN, por expressa previsão. Nesse caso, aplica-se a regra geral prevista no art. 173, I, do mesmo diploma legal.

Acórdão 108-07257



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SEXTA CÂMARA

Processo n.º : 11040.001459/2004-11

Acórdão n.º : 106-15.955

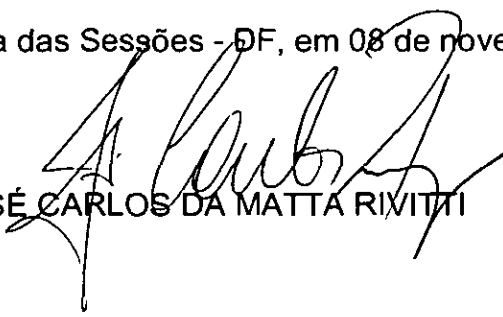
DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. FRAUDE. Por determinação expressa do disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, o prazo para que a Fazenda Nacional exerça o direito de constituição do crédito tributário não se expira em cinco anos contados da ocorrência do fato gerador nos casos em que configurada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Acórdão 106-13789

Portanto, sendo o caso de fato imponible ocorrido em 23.10.1998, a decadência tem como marco inicial o dia 01.01.1999 e marco final o dia 01.01.2004. Entretanto, conforme fls. 519, a ciência do lançamento ocorreu em dezembro de 2004.

Pelo exposto, voto pelo Provimento do presente Recurso Voluntário, afastando a exigência no que diz respeito ao ano-calendário de 1998 pela decadência e, no que pertine ao ano-calendário de 1999, dou provimento ao Recurso tendo em vista o equívoco na fundamentação legal do lançamento.

Sala das Sessões - DF, em 08 de novembro de 2006


JOSÉ CARLOS DA MATTÁ RIVITTI





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11040.001459/2004-11
Acórdão nº : 106-15.955

VOTO VENCEDOR

Conselheira ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA, Redatora designada "ad hoc"

Reporto-me ao relatório de lavra do ilustre Conselheiro José Carlos da Matta Rivitti.

O objeto do presente processo é o auto de infração que versa sobre o não recolhimento do imposto sobre a renda retido na fonte (IRF), incidente sobre rendimentos a residentes ou domiciliados no exterior, em virtude de formalização de acordos, denominados Contratos de Mútuo de Nota do Tesouro dos Estados Unidos, designadas *US Bonds*, pelo valor de face de US\$ 18.040.230,98, ao preço de R\$ 19.613.934,90, com a empresa ligada, JOSAPAR INTERNACIONAL, sediada em Grand Cayman. O pagamento ocorreria a prazo, incidindo a variação cambial e juros remuneratórios de 12,17% ao ano.

Nas mesmas datas, a fiscalizada alienou as *US Bonds* para a empresa PH Comércio e Serviços Ltda, cuja nova razão social é Posthaus Ltda, pelo mesmo valor de aquisição, mas para pagamento a vista.

Entretanto, a PH Comércio e Serviços Ltda informa nada haver desembolsado pelo pagamento, pois os recursos para efetuarlos seriam originários da empresa Sanson Indústria Química Ltda, sediada em São Paulo (SP), a quem revendera os *US Bonds* na mesma data da compra. A empresa PH Comércio e Serviços Ltda reconheceu contabilmente apenas a variação cambial de R\$ 18.000,00.

Destacam os agentes fiscais que a empresa Sanson Indústria Química Ltda foi constituída em julho de 1997, portanto, apenas um mês antes da operação que envolveu os *US Bonds*, e possui como sócias as empresas Projecta Projetos e Obras Ltda e Citrovale Comércio Importação e Exportação Ltda, constituídas, respectivamente, em maio e junho de 1997. Sendo que, tanto a Sanson Indústria Química Ltda, como as



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11040.001459/2004-11
Acórdão nº : 106-15.955

suas sócias, encontravam-se na situação "INAPTA" nos cadastros da Secretaria da Receita Federal, quando da execução dos trabalhos fiscais.

Sob tal situação fática, os agentes fiscais entenderam que a remessa de valores ao exterior, pela fiscalizada, não estaria respaldada pelo evento de pagamento de mútuo, vinculado à compra de *US Bonds*, caracterizando-a como remessa de recursos a residentes ou domiciliado no exterior, sujeita à incidência tributária do IRF.

O relator originário entendeu não se tratar de simples remessa de recursos ao exterior, mas de pagamento sem causa, pelo que, carecia de embasamento legal o lançamento, o que o tornaria viciado.

Essa a controvérsia que permeia a dissidência do Colegiado, cuja maioria dos membros se contrapõem ao relator originário.

Na espécie, como se depreende da análise dos autos, não há que se discutir que ocorrera a remessa de recursos para o exterior, não logrando a suplicante comprovar que tal evento estivera respaldado pela operação de mútuo que alegara estear a saída de recursos para empresa ligada sediada no exterior.

No caso concreto, está evidente nos autos que a suplicante, acompanhou toda a ação fiscal desde o início e constata-se, de forma inequívoca, que possuía, desde o momento da ciência do auto de infração, conhecimento de todas as peças relevantes do processo.

Também, é absolutamente verdadeiro, que a ação fiscal não se reporta a nenhum documento ou peça cuja existência não fosse amplamente conhecida pela autuada.

Não há dúvida de que todos os fatos que embasaram a exação foram amplamente divulgados no Relatório Fiscal (fls. 12 a 33).

Exsurge dos autos que o sujeito passivo tomou conhecimento de toda a ambiência que estruturou o auto de infração, em vista da judiciosa descrição dos fatos que o embasaram.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11040.001459/2004-11
Acórdão nº : 106-15.955

É assente nos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda que a menção incorreta na capitulação legal da infração ou mesmo a sua ausência, não acarreta a nulidade do auto de infração, quando a descrição dos fatos das infrações nela contida é exata, possibilitando ao sujeito passivo defender-se de forma ampla das imputações que lhe foram feitas, como resta demarcado no Acórdão nº 01-03.264-CSRF, de 19/03/2001, cuja ementa a seguir se transcreve:

AUTO DE INFRAÇÃO - IMPERFEIÇÃO NO ENQUADRAMENTO LEGAL - DECLARAÇÃO DE NULIDADE - AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DO PREJUÍZO - IMPOSSIBILIDADE - A imperfeição na capitulação legal do lançamento não autoriza, por si só, a sua declaração de nulidade, se a acusação fiscal estiver claramente descrita e propiciar ao contribuinte dela se defender amplamente, mormente se este não suscitar e demonstrar o prejuízo sofrido em razão do ato viciado. (RE - CSRF - P. Turma / ACÓRDÃO -nº 01-03.264 em 19.03.2001. Publicado no D.O.U em: 24.09.2001).

Isto porque, o lançamento, como ato administrativo vinculado, deve ser celebrado em estrita observância aos pressupostos estabelecidos pelo artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN), cuja motivação deve estar apoiada estritamente na lei, sem a possibilidade de realização de um juízo de oportunidade e conveniência pela autoridade fiscal. Esse ato administrativo deve estar consubstanciado por instrumentos capazes de demonstrar, com segurança e certeza, os legítimos fundamentos reveladores da ocorrência do fato jurídico tributário.

Haveria a possibilidade de se admitir a nulidade do lançamento por falta de conteúdo ou objeto, quando, embora tenha sido efetuado com atenção aos requisitos de forma e às formalidades requeridas para a sua feitura, ainda assim, não permitir, quer pela insuficiência na descrição dos fatos, quer pela contradição entre seus elementos, ao sujeito passivo conhecer com nitidez a acusação que lhe é dirigida, ou seja, não restando provada a materialização da hipótese de incidência tributária.

E, na espécie, o sujeito passivo revela conhecer as imputações que lhe foram feitas, rebatendo-as, de forma meticulosa, mediante extensas considerações,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11040.001459/2004-11
Acórdão nº : 106-15.955

abrangendo não só as questões preliminares como também as razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

Por isso, entendemos equivocado o posicionamento do relator originário, vez que a infração foi corretamente descrita no auto de infração, não se podendo olvidar que o acusado defende-se dos fatos a ele imputados, e não dos dispositivos legais mencionado na acusação fiscal. Somente haveria prejuízo à defesa se os fatos narrados na acusação não correspondessem aos ocorridos no mundo fenomênico, o que não ocorreu, pois os agentes fiscais foram pródigos ao descrever a infração imputada ao autuado, arrimada em farta documentação.

Todos os elementos essenciais tanto para a defesa quanto para o julgador encontravam-se presentes nos autos. Como visto, não houve qualquer prejuízo à defesa e, sem este, não há nulidade. Cerceamento que, é relevante esclarecer, em momento algum, foi alegado pelo sujeito passivo.

Por outro lado, afirma o relator originário que *"... não obstante tenha a fiscalização constatado a remessa de recursos ao exterior, do que a Recorrente não se furta, não vislumbrou qual hipótese do negócio jurídico refletiria a real intenção do remetente"*.

Nesse ponto, cabe observar que, conforme mandamento do artigo 136 do CTN, salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

O preceito sob comento estabelece que a responsabilidade por infração da legislação tributária, salvo disposição de lei em contrário, é objetiva, independendo da intenção do agente. Desse modo, deixa de ter relevância o intuito do sujeito passivo quando cometeu o ilícito tributário.

Frente a tais fatos, nada há para condenar o procedimento fiscal, vez que fruto de minucioso trabalho, que envolveu, inclusive, diligências a empresas envolvidas no evento que originou a tributação, e com base em documentos apresentados pela fiscalizada.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11040.001459/2004-11
Acórdão nº : 106-15.955

Forte no exposto, deixamos de acatar a nulidade do auto de infração.

É o voto.

Sala das Sessões - DF, em 08 de novembro de 2006.

Ana Neyle Olímpio Holanda
ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA