



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 11080.011.718/98-19 (11080.005.463/2002-10)
Recurso nº. : 130.456 - "EX OFFICIO" e VULUNTÁRIO
Matéria: : IRPJ e OUTROS - Exercícios de 1994 a 1998
Recorrentes : DRJ EM PORTO ALEGRE - RS e AVIPAL S. A. AVICULTURA E AGROPECUÁRIA
Sessão de : 16 de outubro de 2002
Acórdão nº. : 101-93.983

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO. AJUSTES. COMPENSAÇÕES. - Mantém-se o lançamento tributário quando o sujeito passivo, expressamente, reconhece sua procedência manifestando-se, tão somente, quanto a ajustes e compensações já promovidas pela Fiscalização.

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. SIMULAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO. INOCORRÊNCIA. - Presente a relação negocial entre as partes contratantes, do que resulta celebração de negócio jurídico efetivo, afastada está a figura to jurídico simulado.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO EX OFFICIO - Tendo o Julgador *a quo* ao decidir o presente litígio, se atido às provas dos Autos e dado correta interpretação aos dispositivos aplicáveis às questões submetidas à sua apreciação, nega-se provimento ao Recurso de Ofício.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. PROCEDIMENTO REFLEXO. - A decisão prolatada no processo instaurado contra a pessoa jurídica, intitulado de principal ou matriz, da qual resulte declarada a materialização ou insubsistência do suporte fático que também embasa a relação jurídica referente à exigência materializada contra a mesma empresa, relativamente à Contribuição Social aplica-se, por inteiro, aos denominados procedimentos decorrentes ou reflexos.

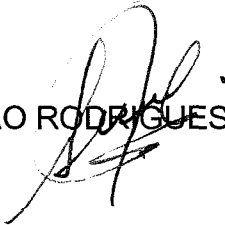
Recursos conhecidos: negado o de ofício e provido, em parte, o voluntário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recursos interpostos pela DRJ EM PORTO ALEGRE - RS e AVIPAL S. A. AGRICULTURA E PECUÁRIA.

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



EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE



SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL
RELATOR

FORMALIZADO EM: 19 NOV 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, KAZUKI SHIOBARA, SANDRA MARIA FARONI, PAULO ROBERTO COROTEZ, RUBENS MALTA DE SOUZA CAMPOS FILHO (Suplente Convocado) e CELSO ALVES FEITOSA. Ausente, justificadamente o Conselheiro RAUL PIMENTEL.

Recurso n.º : 130.456 – “EX OFFICIO” e VULUNTÁRIO
Recorrentes : DRJ EM PORTO ALEGRE – RS e AVIPAL S. A. AVICULTURA E AGROPECUÁRIA e D. R. J. EM PORTO ALEGRE – RS.

RELATÓRIO

AVIPAL S. A. AGRICULTURA E PECUÁRIA, pessoa jurídica de direito privado, que foi inscrita no CNPJ/MF sob nº 92.766.665/0001-00, não se conformando com a decisão que lhe foi desfavorável, proferida pela Colenda Primeira Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal em Porto Alegre - RS que, apreciando impugnação tempestivamente apresentada manteve, em parte, a exigência do crédito tributário formalizado através dos Autos de Infração de fls. 02/09 (IRPJ) e 10/17 (CS), recorre a este Conselho na pretensão de reforma da mencionada decisão de primeira instância.

A peça básica de fls. 02/09 descreve as irregularidades apuradas pela Fiscalização nestes termos:

“001 – BAIXA DE BENS E/OU ENCARGOS NO PERÍODO-BASE
CORREÇÃO MONETÁRIA DE VALORES NÃO ADICIONADOS DE BAI-
XAS DO ATIVO IMOBILIZADO – VALOR RESIDUAL

Infração caracterizada pela não adição da correção monetária de valores de baixa de bens do ativo permanente imobilizado. Descrição mais detalhada dos fatos no Relatório da Atividade Fiscal.

.....
002 – BAIXA DE BENS E/OU ENCARGOS NO PERÍODO-BASE
CORREÇÃO MONETÁRIA DE ADIÇÕES EFETUADAS A MENOR

Em junho e dezembro de 1992 a empresa adicionou a menor, em seu LALUR, valores relativos a depreciações e baixa do Ativo Permanente Imobilizado, conforme demonstrado nas planilhas de fls. 563 a 570. Estamos lançando, no presente auto de infração, o montante da correção monetária de tais valores. Descrição mais detalhada dos fatos no Relatório da Atividade Fiscal.

.....
003 – BAIXA DE BENS E/OU ENCARGOS NO PERÍODO-BASE
CORREÇÃO MONETÁRIA DE DEPRECIAÇÃO INCENTIVADA ADICIONADA A MENOR

A empresa, ao adicionar o valor contábil da depreciação dos bens que se utilizaram do benefício da depreciação incentivada, controlado na parte “B” do LALUR, o fez sem a correspondente correção monetária, gerando uma diminuição do valor adicionado a título de depreciação incentivada. Descrição mais detalhada dos fatos no Relatório da Atividade Fiscal.

.....
004 – BAIXA DE BENS E/OU ENCARGOS NO PERÍODO-BASE

CORREÇÃO MONETÁRIA DE DEPRECIAÇÃO INCENTIVADA DE AVES/SUÍNOS ADICIONADA A MENOR

A empresa, ao adicionar o valor contábil da depreciação de aves e suínos que se utilizaram do benefício da depreciação incentivada, controlado na parte "B" do LALUR, o fez sem a correspondente correção monetária, gerando uma diminuição no valor adicionado a título de depreciação incentivada. Descrição mais detalhada dos fatos no Relatório da Atividade Fiscal.

.....
005 – BAIXA DE BENS E/OU ENCARGOS NO PERÍODO-BASE

CORREÇÃO MONETÁRIA DE BAIXAS DE MATRIZES ADICIONADAS A MENOR

Em 12/93, a empresa, ao proceder as baixas de matrizes do ativo permanente imobilizado e a correspondente adição para fins de apuração do Lucro Real, por tratar-se de bem beneficiado pela depreciação incentivada, não considerou como adição o valor da respectiva correção monetária. Descrição mais detalhada dos fatos no Relatório da Atividade Fiscal.

.....
006 – INVESTIMENTO AVALIADO PELO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

CORREÇÃO MONETÁRIA DE INVESTIMENTOS AVALIADOS PELO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

Correção monetária não computada na apuração do Lucro Real. Descrição mais detalhada dos fatos no Relatório da Atividade Fiscal.

.....
007 – GLOSA DE PREJUÍZOS COMPENSADOS INDEVIDAMENTE

SALDOS DE PREJUÍZOS INSUFICIENTES

VALORES CALCULADOS ATRAVÉS DA PLANILHA DE COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS:

Compensação indevida de prejuízos fiscais apurados, tendo em vista as reversões de prejuízos após o lançamento das infrações constatadas nos anos-calendário de 93, 94 e 95 através deste Auto de Infração.

.....
008 – ADIÇÕES

VALORES NÃO ADICIONADOS DE BAIXAS DO ATIVO IMOBILIZADO – VALOR RESIDUAL

A empresa não adicionou no período os valores relativos a baixas do ativo imobilizado, ensejando adição ao Lucro Real. Descrição mais detalhada dos fatos no Relatório da Atividade Fiscal.

.....
009 – ADIÇÕES

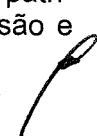
EXCLUSÕES INDEVIDAS DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL

Exclusões indevidas de equivalência patrimonial. Descrição mais detalhada dos fatos no Relatório da Atividade Fiscal.

.....
010 – ADIÇÕES

ERROS DE SOMA E DE CONVERSÃO NO LALUR

A empresa, ao efetuar o somatório dos valores relativos aos bens a serem excluídos pela utilização da depreciação acelerada, incluiu indevidamente o valor de transporte relativo ao montante da coluna de exclusões formada por valores de ajustes de participações societárias de equivalência patrimonial e de dividendos, acarretando um excesso no valor da exclusão e



conseqüentemente da posição do prejuízo fiscal da atividade rural. Descrição mais detalhada dos fatos no Relatório da Atividade Fiscal.

ERROS DE CONVERSÃO NO LALUR

Constatamos a existência de erros de conversão nas aquisições lançadas em 31/07/93 na parte "A" do LALUR e transcritas na parte "B" do mesmo em 12/93. A empresa, ao invés de utilizar a UFIR de 31/07/93 (Cr\$ 42.790,00) para efetuar tal conversão, lançou mão de um valor incorreto (Cr\$ 1.000,00), ocasionando uma exclusão a maior no período. Descrição mais detalhada dos fatos no Relatório da Atividade Fiscal."

Inaugurada a fase litigiosa do procedimento, o que ocorreu com a protocolização da peça impugnativa de fls. 850/905, a DRJ em Porto Alegre – RS, por sua E. Primeira Turma proferiu a decisão de fls. 1081/1128, cuja ementa tem esta redação:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Ano-calendário: 1993, 1994, 1995, 1996, 1997

Ementa: IRPJ E CSLL

SIMULAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO. Configura simulação, da espécie "absoluta", a prática de ato jurídico com o intuito de criar a impressão de que se alterou determinada situação jurídica, quando na realidade permaneceu na mesma situação anterior. É este o caso dos autos, onde empresas controladas deliberaram por distribuir dividendos – beneficiando-se a controladora (autuada) dos efeitos contábeis e fiscais daí decorrentes – sem que tal manifestação de vontade, todavia, guarde qualquer consonância com a realidade.

SIMULAÇÃO. PROVA. A inexecução material do contrato configura, por excelência, a principal prova da simulação. No caso concreto, isto se dá pela não distribuição dos dividendos propostos em assembléia de acionistas por, pelo menos, cinco anos contados da deliberação por pagar.

SIMULAÇÃO. EFEITOS. Cabe à Fazenda Pública desconsiderar os efeitos dos atos viciados, para fins fiscais. Não é necessária a prévia manifestação judicial a respeito da validade do ato viciado para que se operem conseqüências no plano da eficácia.

EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. Por expressa determinação legal, ao ajuste da equivalência patrimonial deve preceder a correção monetária do valor do investimento.

ERRO DE FATO. Deve ser ajustado o crédito tributário apurado de ofício quando confirmada pela fiscalização, em sede de diligência, a existência de erro na apuração da base de cálculo lançada.



RETIFICAÇÃO APÓS INICIADA A AÇÃO FISCAL. Depois de iniciada a ação fiscal, não poderá o contribuinte reclamar ajuste de seus registros contábeis ou fiscais – salvo hipótese de erro de fato no preenchimento da DIRPJ – com vistas a elidir a aplicação da multa de ofício, em especial se as alterações pretendidas não se relaciona diretamente com o objeto da autuação.

CONSTITUCIONALIDADE. A autoridade administrativa é incompetente para decidir sobre a constitucionalidade de atos emanados dos Poderes Legislativo e Executivo, conforme art. 102 da CF/88.

DECORRÊNCIA. O entendimento adotado em decisão relativa ao auto de infração do IRPJ é aplicável à CSLL, em virtude da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Lançamento Procedente em Parte.”

Cientificada dessa decisão em 25 de março de 2002 (fls. 1166) e com ela não se conformando, em 17 de abril seguinte (fls. 1170), fez protocolizar o recurso de fls. 1171/1191, onde com pormenores ataca a questão relacionada com a acusação de simulação, reiterando, no mais, o que anteriormente havia consignado na peça de impugnação, cuja síntese pode ser assim apresentada:

- i) todos os registros contábeis resultantes das participações societárias da AVIPAL estão conformes com a legislação tributária e societária e tiveram justificativas econômicas e financeiras legítimas;
 - ii) os investimentos da AVIPAL na AVIGRAN são registrados e avaliados pelo método da equivalência patrimonial, conforme preceitua a legislação de regência; idêntico procedimento e registro ocorre na AVIGRAN quanto aos investimentos na LANDER;
 - iii) cada exercício a AVIPAL ajusta sua conta de investimentos em razão do registro da equivalência patrimonial oriundo dos resultados apurados pela AVIGRAN, o que também se verifica na AVIGRAN, em relação aos investimentos efetuados na LANDER;
 - iv) da análise da estrutura societária e dos procedimentos contábeis, resta claro não se tratar de “transações triangulares”, como afirmado pelas autoridades lançadoras, mas antes e acima de tudo de mera estrutura societária linear, cujos efeitos se propagam sucessivamente a partir da LANDER, na AVIGRAN e na AVIPAL, sendo que a AVIGRAN é neutra do ponto de vista fiscal na chamada “transação triangular”, pois que dita neutralidade decorre da própria natureza das
- 

- operações realizadas, que nunca objetivaram obter qualquer vantagem fiscal dessa estrutura societária;
- v) no que se refere aos dividendos tem-se que, no ano de 1993, a LANDER, de acordo com o que lhe faculta a legislação do País onde está situada, declara os dividendos a serem pagos e os exclui do seu patrimônio líquido, registrando-os em conta do passivo exigível;
 - vi) para refletir o direito ao recebimento dos dividendos declarados a AVIGRAN reconheceu, em seu balanço levantado a 31 de dezembro de 1993, o crédito correspondente em conta do ativo circulante, como determina a regra jurídica de regência, do que decorreu reconhecimento, por parte da AVIGRAN, dos lucros auferidos junto à LANDER, via aplicação do método da equivalência patrimonial;
 - vii) ao declararem dividendos a pagar, tanto a AVIGRAN quanto a AVIPAL deixaram de fazer incidir sobre os respectivos valores a correção monetária passiva que era calculada sobre o patrimônio líquido, vez que dividendos e renditos passivos devem ser registrados em conta do passivo circulante, conforme decisões deste Colegiado;
 - viii) a propósito do fato de haver a sociedade deliberado sobre o pagamento de dividendos aos sócios e, conseqüentemente, resultar em direitos para os sócios, o Colendo Supremo Tribunal Federal já se manifestou incidentalmente sobre a questão, conforme decisão do Pleno no RE nº 172058/SC, pela qual restou admitido que a apuração do lucro e conseqüente reconhecimento da respectiva exigibilidade nas demonstrações financeiras é suficiente para ocorrência da disponibilidade jurídica ou econômica dos rendimentos;
 - ix) caracterizada a disponibilização dos lucros, fato não questionado pela Fiscalização, e restando inequívoco o direito dos sócios aos correspondentes créditos, a AVIGRAN registrou em conta do passivo exigível a obrigação relativa ao pagamento desses lucros, enquanto que a AVIPAL fez registrar em conta do ativo o direito de recebê-los, do que resultou a necessária dedução do saldo da conta investimentos;
 - x) tendo havido as necessárias deliberações societárias determinando a distribuição de dividendos, constitui-se direitos e obrigações para as sociedades investidoras, como também, para as destinatárias dos investimentos, respectivamente;
 - xi) tal entendimento é corroborado com a orientação traçada através da Instrução Normativa SRF nº 38, de 1996, a propósito da tributação de dividendos decorrentes de participações societárias em empresas sediadas no exterior, restando claro que a disponibilização do dividendo ocorre com o correspondente crédito em conta do passivo da
- 

pessoa jurídica com sede no exterior, ainda que não efetivamente pago;

- xii) improcede, também, a assertiva feita no sentido de que por supletiva aplicação das disposições legais contidas na Lei nº 6.404, de 1976, a AVIGRAN deveria ter liquidado o pagamento dos dividendos no prazo de 60 (sessenta) dias, vez que o conteúdo jurídico do artigo 18 do Decreto nº 3.708, não tem o condão de equiparar essas duas formas societárias, notadamente quando se tem presente que o atraso no pagamento de dividendos declarados não constitui forma de prejudicar direito aos dividendos mínimos obrigatoriamente garantidos aos acionistas e, ainda, a sociedade limitada não está sequer obrigada a distribuir parte de seus lucros;
- xiii) o fato de a AVIGRAN haver declarado dividendos que não foram imediatamente pagos não implica descumprimento de qualquer mandamento legal, nem pode comprometer a legitimidade da decisão tomada sobre a distribuição dos dividendos;
- xiv) equivoca-se a autoridade lançadora quando declara que o procedimento da AVIPAL teve como única finalidade a redução da carga tributária, pois foi justamente em decorrência deste procedimento que a empresa reconheceu a existência de lucro líquido e, com base nesse mesmo lucro, distribuiu efetivamente dividendos a seus acionistas;
- xv) os registros contábeis efetuados pela AVIPAL estão conformes com a orientação traçada através do Parecer Normativo CST nº 16, de 1983, como também com aquela contida no Parecer Normativo CST nº 133, de 1976, restando claro que a distribuição de dividendos justifica o registro contábil dos mesmos, e uma vez formalizada tal distribuição pelo ato societário, a obrigação resultante da intenção de declarar tais dividendos deve ser registrada contabilmente;
- xvi) no caso de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial, sempre haverá estreita relação entre a conta de investimentos da investidora e o patrimônio líquido da destinatária desses investimentos, representando aquela o percentual da participação da sociedade investidora no patrimônio líquido da sociedade coligada ou controlada, sendo esta uma das razões para que a declaração de dividendos pela sociedade controlada implique redução do saldo da conta de investimentos da controladora, pois o patrimônio líquido da controlada reduz-se com a declaração de dividendos e esta redução necessita ser proporcionalmente refletida na conta de investimentos de controladora;
- xvii) irrelevante, no caso, o argumento expendido pela Fiscalização no sentido de que o Sr. Hercílio Roque Panizzutti, diretor da AVIPAL, é diretor responsável pela condução dos negócios da AVIGRAN e



também da LANDER, na medida em que, mesmo que verdadeiro fosse, não serviria de fundamento para desconsideração da personalidade jurídica e da conseqüente independência das empresas, notadamente à míngua de previsão legal;

- xviii) a atividade empresarial visa a obtenção de lucros, os quais não ocorrem de forma matematicamente planejada, dependendo de vários fatores que fogem ao controle da administração das empresas, razão pela qual os dividendos podem se concentrarem no período nos quais os lucros correspondentes foram gerados, daí não resultando qualquer conseqüência fiscal;
- xix) os procedimentos contábeis que resultaram redução do saldo da conta investimentos e, conseqüentemente, nos efeitos decorrentes da correção monetária do balanço, se coadunam com a sistemática existente à época e albergada pela legislação tributária;
- xx) não cabe à Autoridade Fiscal impor a cobrança de tributo apenas pela “manifestação” da “capacidade contributiva”, como ocorre no caso concreto, sendo necessário, ainda, o suporte legal para que haja a incidência e conseqüente exigência do tributo;
- xxi) a ilegalidade de exações como a que aqui se discute já foi consagrada pela Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais, através do Acórdão nº CSRF 01/-01.874, de 1975, sendo certo que os fatos narrados pelas autoridades lançadoras não se confundem com aqueles que traduzem a hipótese de evasão fiscal, muito menos com fraude ou simulação;
- xxii) é admitida a incidência da tributação no que se refere à matéria que resulta dos fatos descritos no item 01 da peça básica, todavia deverá ser compensado o prejuízo fiscal acumulado e devidamente registrado no LALUR;
- xxiii) reconhece ainda a autuada haver cometido erro quando deixou de adicionar o valor da correção monetária da depreciação (item 02 do A. I) do seu ativo imobilizado, ocorre, todavia, que os autuantes não levaram em conta as parcelas correspondentes à depreciação complementar, do que resulta a não dedução, em janeiro de 1992, da parcela de 102.077.854,23, com reflexos em cada um dos meses subseqüentes;
- xxiv) os mesmos equívocos são repetidos nos cálculos elaborados no caso dos encargos dos anos de 1993 e 1994, incidentes sobre a baixa de bens (item 03 do A. I.);
- xxv) os cálculos elaborados pela Fiscalização, resultantes da matéria constante do item 04 da peça básica, são aceitos e admitida a exigência tributária correspondente, o mesmo ocorrendo em relação à matéria descrita no item 05 da mesma peça, no valor de CR\$



410.497.894,48, cabendo tão somente a compensação com os prejuízos fiscais acumulados até aquela data;

- xxvi) no entanto, a partir do mês de janeiro de 1994, foi oferecido à tributação valor correspondente ao valor residual das baixas da matrizes, do que resulta reconhecer o erro cometido pela Fiscalização;
- xxvii) relativamente às adições do valor residual (item 08 do A. I.), uma vez que existem prejuízos tais parcelas devem ser compensadas com prejuízo acumulado;
- xxviii) são também admitidos erros de soma assinalados pela Fiscalização, equívocos esses objeto de retificação espontânea conforme consta do LALUR nº 18.

A fim de garantir a instância, apresentou carta de fiança de fls. 1201, devidamente lastreada nos documentos que com ela foram acostados aos autos.

A Colenda Primeira Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal em Porto Alegre - RS, na parte em que considerou improcedente o lançamento formalizado através dos Autos de Infração de fls. 02/09 (IRPJ) e 10/17 (CS), recorre de ofício a este Colegiado, tendo em vista que o valor do crédito tributário exonerado o foi em montante superior ao limite estabelecido pela legislação de regência, com fundamento no artigo 34, do Decreto n.º 70.235, de 1972, com alterações introduzidas pela Lei n.º 8.748, de 1993.

É O RELATÓRIO.



V O T O.

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator.

O Recurso preenche as condições de admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

De plano cumpre assinalar que relativamente às matérias descritas nos itens 001 a 005 e 008 da peça básica, a contribuinte ressalta, ainda na fase impugnativa, que reconhece a procedência do lançamento tributário, pretendendo, todavia, a compensação dos valores apurados, com os prejuízos fiscais figurantes no LALUR.

Da decisão recorrida, no que se refere às matérias sob análise, para cada item consta registro específico:

"A fl. 65 do LALUR, referida pela autuada, corresponde ao documento de fl. 213. Lá consta como saldo de prejuízos a compensar existente em 31.12.1992 o valor 541.809.099,10, e como saldo de prejuízos a compensar em 1993, 17.555.419.598,69.

Tais valores são precisamente aqueles levados em consideração pela fiscalização para fins de cálculo dos tributos devidos, como se vê no demonstrativo de fl. 602, campos 2 e 3.

É insubsistente, portanto, o pedido da interessada, de vez que a compensação pleiteada já está contemplada na autuação.

.....
A interessada anexou à impugnação o documento de fl. 949, onde estariam indicados os valores supostamente adicionados a maior em 1992.

Em vista da impossibilidade de analisar a reclamação tão-somente com base em tal elemento, a questão foi objeto de Diligência DRJ/PAE Nº 057, de fl. 1007, para que a fiscalização se manifestasse sobre o fato.

Todavia, assim se manifestou a Delegacia de origem: "*É correta a afirmação da empresa relativamente ao ano-calendário 1993, mas não no que concerne ao ano de 1992. Neste, nem a depreciação relativa à diferença IPC/BTNF, nem a correção monetária correspondente eram dedutíveis para fins de apuração do Lucro Real, por força do artigo 4º da Lei 8.200/1991, não ensejando, portanto, nenhum ajuste nos efeitos considerados pela fiscalização sobre o prejuízo*".



Do resultado da diligência foi dado ciência à impugnante (fl. 1075) e reaberto o prazo para impugnação.

Não houve, contudo, nova manifestação da empresa, conforme documento de fl. 1078.

Tendo em vista tratar-se de matéria de fato, insuscetível de análise com base em elementos outros dos autos que não o próprio resultado da diligência, e haja vista a ausência de contestação em relação à conclusão apurada pela fiscalização, não resta outra solução que não seja manter inalterado o lançamento, neste particular.

Quanto à solicitação de compensação de prejuízos, repetida recorrentemente ao longo da impugnação, ratifico que os saldos de prejuízos a compensar existentes à época dos fatos geradores foram devidamente contemplados nos cálculos da autuação, conforme demonstrativos de fls. 602/616, inclusive os valores constantes do "LALUR nº 15, fl. 65".

Em seu recurso encaminhado a este Conselho, a contribuinte se limita a reafirmar o que restou sustentado na fase impugnativa, reconhecendo expressamente que a decisão proferida em Primeira Instância Administrativa acabou por acatar o resultado apurado através de Diligência promovida pela DRJ em Porto Alegre, "*verbis*":

"50. NO que respeita aos itens 3.2 a 3.9 do Relatório Fiscal (001 a 005 e 008 do Auto de Infração), reafirmamos o que já foi colocado por ocasião da Impugnação apresentada, do que resultou a Diligência Fiscal realizada e que foi acatada na Decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre."

EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. AJUSTES

Cumprе consignar que o Ilustre Relator do voto condutor da decisão recorrida, antes do enfrentamento do mérito da matéria sob exame, traz aos autos do presente processado, "noticia" de que seminários de Direito Tributário, realizados anos atrás, teriam apresentado "um modelo de Planejamento Fiscal":

"Determinada empresa pretendia realizar bens móveis de sua propriedade. Tais ativos caracterizavam-se pelo substancial valor de mercado, mas custo contábil inexpressivo. Com vistas a evitar a tributação de ganho de capital, protagonizava a seguinte seqüência de atos jurídicos: a) em primeiro



lugar, criava uma empresa subsidiária no exterior, de quem era controladora majoritária ou integral; b) integralizava capital na empresa estrangeira com os bens móveis que desejava alienar; c) os bens, agora na propriedade da empresa estrangeira, eram então alienados.

O ganho de capital na venda dos bens, através deste mecanismo, era realizado no exterior, não se sujeitando, de acordo com a legislação da época, a tributação no país.

Em segundo momento, realizava um novo conjunto de operações, com vistas a gerar prejuízos fiscais na controladora: a) a empresa estrangeira deliberava distribuição de dividendos à controladora; b) tais dividendos, também por deliberação da controlada, deveriam ser pagos em moeda brasileira, não havendo qualquer previsão de atualização monetária; c) contabilmente, precedia-se à redução do saldo de investimentos na controladora e a concomitante criação de conta de ativo circulante, relativa aos dividendos a receber; d) os dividendos não eram pagos, ao menos não imediatamente; e) face à forte inflação da época, o valor dos dividendos a receber, mantido em valores nominais, era rapidamente desvalorizado, gerando perdas na controladora e ganhos na controlada; e) o reconhecimento da perda monetária na conta dividendos a receber refletia-se no lucro real através da redução do saldo de correção monetária de balanço da conta Investimentos na controladora – um evidente ganho fiscal -, conforme veremos com detalhes mais adiante.”

Além de se tratar de registro que traduz, como mencionado, simples “notícia”, sem qualquer comprovação de que o fato tenha ocorrido, o próprio Relator reconhece também:

“É bem verdade que não há, na autuação, maior aprofundamento da questão tangente à transferência de bens para a controlada estrangeira, quanto mais identificação pontual de irregularidades neste particular. Talvez isto não tenha ocorrido em vista de que os atos jurídicos praticados já haviam sido alcançados pelo prazo decadencial, à época da auditoria.”

Após tecer considerações a propósito da integralização de capital da AVIPAL na AVIGRAN e, na sequência, desta última na LANDER TRADE, o Nobre Relator registra:

“Não obstante o exposto, como já frisei, a fiscalização não direcionou a auditoria para a análise dos atos jurídicos tangentes à alienação de ativos. Assim, limito-me a suscitar a semelhança entre os atos praticados e o modelo de planejamento fiscal.”

Irrelevante para o deslinde da controvérsia o fato de a recorrente, eventualmente, haver colocado em prática determinado planejamento tributário; que tal



planejamento tenha resultado ou apresentado semelhanças ou características que o identifique como sendo de algum “Modelo sugerido em seminários”.

Com efeito, o Nobre Relator da decisão recorrida, após extremo esforço, para demonstrar que o caso sob exame apresenta semelhanças com a situação hipotética que examina, fez consignar:

“A questão que se coloca, neste contexto, é a seguinte: o mecanismo adotado, visualizado como um todo, é lícito, ou não. Trata-se, pois, de questão de direito, (...).”

O ponto nodal da questão, como evidenciado, está precisamente no fato de haver a empresa LANDER TRADE decidido distribuir dividendos à sua controladora AVIGRAN; e esta, como controlada da AVIPAL, efetuar o repasse do crédito da mesma operação, sem que tenha ocorrido o efetivo pagamento ou resgate desses mesmos dividendos.

Confirmando a assertiva anteriormente feita, no sentido de que a controvérsia está centrada na questão relacionada com o não pagamento dos dividendos, o Ilustre Relator, ao contestar argumentos expendidos na fase impugnativa, declara textualmente, *verbis*:

“Como se viu, o cerne da autuação não são os registros contábeis propriamente ditos, mas sim os atos jurídicos simulados que lhe dão origem, quais sejam as falsas deliberações por distribuir dividendos. Quanto a estes, já foi demonstrado no item anterior que as evidências apresentadas no relatório fiscal indicam claramente a ausência da intenção de pagar dividendos, não havendo se falar em “justificativa econômica e financeira perfeitamente legítimas”, como afirma a impugnante.”

Para o Ilustre Relator da decisão recorrida, o procedimento fiscal está pautado por três etapas, colocadas em uma sequência lógica que podem ser assim indicadas:

“a) Apresenta diversas evidências que teriam levado à conclusão de que a empresa teria utilizado “fórmula artificiosa”, não apoiada em “Causas reais”, para reduzir tributos indevidamente.

b) Interpreta como contrários ao Direito os atos praticados “artificialmente”, devendo ser afastados os efeitos de tais atos para fins fiscais.



c) Com vistas a levar a termo tal entendimento, reconstitui a contabilidade da empresa como se não houvesse sido deliberada qualquer distribuição de dividendos. Assim, reconstitui o saldo da conta Investimentos, calcula a correção monetária correspondente e ajusta os cálculos relativos à equivalência patrimonial.”

Declarando-se convicto sobre a robustez da prova colhida pela Fiscalização; de que a interpretação dada no sentido de serem contrários ao Direito os atos praticados; e que o afastamento da eficácia jurídica desses mesmos atos, para fins fiscais, é a consequência jurídica adequada, o redator do voto vencedor, mesmo reconhecendo que não houve qualquer manifestação expressa por parte das autoridades lançadoras nesse sentido, conclui pela subsunção dos fatos às hipóteses descritas no artigo 102, inciso II, do Código Civil Brasileiro.

A recorrente, após tecer considerações a propósito das figuras da Elisão Fiscal, e da Evasão Tributária, registra:

“27. Como se vê dos ensinamentos mencionados, não se poderia nunca acoimar de **simulação** os atos praticados pela Recorrente. Na verdade, a Fiscalização cometeu um erro de entendimento muito comum na análise que agentes do Fisco têm feito de atos desse tipo praticados pelos Contribuintes. No caso sob análise, nem o Fisco logrou demonstrar, a ocorrência de qualquer “**artifício**” ou “ **fingimento**”, por parte da Recorrente, quando, juntamente com sua coligada **GRANÓLEIO**, constituiu a empresa **AVI-GRAN**. O ato querido, **sem qualquer fingimento ou disfarce** e, portanto, **sem simulação**, era o de constituir uma outra empresa. E isso foi feito, **sem subterfúgios, às claras**, mediante contratos e registros integralmente legais e registrados nos órgãos competentes. Da mesma forma, **não houve simulação alguma** quando a controlada **AVIGRAN** constituiu a empresa **LANDER TRADE**, esta no Uruguai. Os atos queridos, também neste caso, foram todos praticados às claras, **sem qualquer simulação**. A ora Recorrente nunca “**se afastou da realidade ou da verdade**”. Não houve, também, em nenhum momento, “**disfarce**”, “**simulacro**”, “**imitação**”, “**aparência**” ou “**arremedo**” de qualquer outro tipo de ato, senão uma reorganização societária realizada de conformidade com a lei. Muito menos houve “**ato jurídico aparentando enganosamente ou com fingimento, para esconder a real intenção para subversão da verdade**”.

28. Também não houve “**intenção de prejudicar a terceiros** no caso o Fisco, como equivocadamente pensam seus Agentes), ou “**violar a lei**”, posto que o ato praticado foi aquele que realmente queriam as partes: **de-sejava a Autuada uma reorganização societária (permitida pela lei), mediante a participação em outra empresa e assim o fez. Assim também fez sua controlada ao criar uma empresa no exterior. Tudo de acordo com a legislação brasileira e com a do País onde se localiza a empresa do exterior. Nenhum ato foi praticado que não estivesse totalmente em consonância com a legislação societária brasileira e u-**



ruguaia. Não há, portanto, que se falar em “**resultado querido pelo agente, porém diferente do resultado normal do negócio jurídico**”. Não houve “**discordância entre a vontade e sua declaração**”. Vontade e declaração foram exatamente idênticas, posto não se tratar de **ato simulado**.

.....
30. Observa-se que **nenhuma** das práticas indicadas pelo Fisco, (...) **se contrapõe à legislação fiscal, então em vigor**. Não há possibilidade de enquadramento de nenhum dos procedimentos como infração à lei, ou às normas tributárias. O que há é, simplesmente, o desejo do Fisco (diríamos uma opinião), no sentido de que as coisas devessem ter-se processado de uma outra forma – diferente daquela adotada pelo contribuinte – objetivando que este pagasse mais tributos. Vejamos, sob esse aspecto, os referidos procedimentos. A forma de pagar dividendos pela LANDER TRADE à AVIGRAN e por esta à AVIPAL **não encontra qualquer óbice na legislação**, uma vez que a LANDER é controlada da AVIGRAN e esta controlada da AVIPAL. O fato de o valor dos dividendos a pagar ser relevante e de nascer a obrigação das controladas de pagar tais dividendos para as controladoras, bem assim o fato de a obrigação desse pagamento ser contratada em moeda brasileira, sem cláusula de correção monetária, **também não se contrapõe a qualquer disposição legal proibitiva**. Outrossim, não se consegue vislumbrar qualquer ilegalidade no fato de ocorrer uma geração de perda monetária na beneficiária dos dividendos (controladoras) e um correspondente ganho na controlada, nem no fato de tal perda não se refletir no lucro contábil da beneficiária por força do mecanismo da equivalência patrimonial. A forma como isso acontece – equivalência patrimonial – não representa a vontade do contribuinte, mas sim decorre de uma determinação da lei fiscal. Se nada impedia que a Recorrente procedesse do modo como procedeu, não pode o Fisco querer que tivesse sido diferente.” (Grifos do original).

No voto que proferiu quando do julgamento do Recurso protocolizado neste Conselho sob o n.º 124.462, do qual resultou o Acórdão n.º 101-93.616, de 20 de setembro de 2001, a Insigne Conselheira Sandra Maira Faroni declarou:

“Segundo a doutrina pátria, a simulação pode ser absoluta ou relativa. Na simulação absoluta não há relação negocial efetiva entre as partes, que celebram negócio jurídico apenas aparente. O ato é fictício, inexistente, subsistindo apenas na aparência, já que as partes não têm intenção de celebrar negócio algum.”

Ora, no caso concreto a decisão recorrida, refletindo o esforço empreendido pelo Ilustre Relator, entendeu que estaria configurada a “simulação” e, portanto, os atos jurídicos praticados continham ou contém “(...) *declaração, confissão, condição, ou cláusula não verdadeira*”, em razão de que:

“(…) o que se depreende dos fatos é uma total desconformidade entre a realidade e a manifestação de vontade declarada. As proposições por dis-



tribuir dividendos, formalizadas pelas empresas controladas LANDER TRADE e AVIGRAN, e refletidas na empresa autuada pelo mecanismo contábil antes examinado, são totalmente irreais, o que se comprova, como se viu, (a) pela irrazoabilidade das condições em que foram estipuladas tais obrigações, marcadamente a ausência de atualização monetária dos créditos, (b) pela falta absoluta de interesse das beneficiárias dos dividendos em exercerem sua pretensão e, principalmente, (c) pelo fato de que não houve, pelo menos até o encerramento da fiscalização, em 1998, qualquer pagamento de dividendos.”

Importa consignar que embora tenham sido apontados inúmeros fatos e circunstâncias que concorreram para o enquadramento do caso concreto à hipótese descrita pelo inciso II do artigo 102 do Código Civil Brasileiro, o que de fato incomodou tanto as autoridades lançadoras e, mais ainda, o Relator do voto condutor da decisão recorrida foi, na essência, a decisão tomada pelas empresas LANDER TRADE e AVIGRAN, no sentido de que os dividendos fossem estipulados em moeda nacional, sem previsão de atualização monetária.

A propósito dos argumentos expendidos na fase impugnativa, relacionados com a inadequação dos fatos apurados às hipóteses de evasão fiscal e fraude fiscal, no voto condutor da decisão recorrida restou consignado:

“Conforme já analisado, e ainda que a fiscalização não tenha utilizado expressamente o conceito, entendo que a situação em tela está centrada na ocorrência de simulação absoluta por parte da AVIPAL e suas controladas.

Todavia, é inevitável vislumbrar que o Relatório da Atividade Fiscal, ao tempo que menciona a existência de “fórmula artificiosa” e a inexistência de “causas reais” (...) – elementos caracterizadores da simulação, *stricto sensu* – transcreve excertos da obra de GRECO¹¹, mais especificamente do capítulo “Planejamento Fiscal e Abuso de Direito”, onde está desenvolvida a tese do autor acerca de instituto jurídico que denomina “abuso de direito”. O “abuso de direito”, segundo o doutrinador, ocorre quando o “agente utiliza um direito fora da sua função objetiva; ou seja, fora daquilo para o qual existe e serve” ¹². Apresenta características diferenciadoras em relação à simulação, mas redundante igualmente na inoponibilidade do ato abusivo perante a Fazenda Pública, em especial devida à ofensa ao princípio da capacidade contributiva e isonomia.

Note-se que a fiscalização, ao redigir o relatório fiscal, também não adota, expressamente, o entendimento de que os atos praticados configuram “abuso de direito”. Apenas creditam à contribuinte a realização de atos ilícitos que violam o princípio da capacidade contributiva.”

Alguns pontos são relevantes para o deslinde da controvérsia: i) a Fiscalização, em momento algum, deixou explicitado tratar-se de ato simulado; ii) não há

previsão legal que possa dar respaldo à tributação sob exame, do que resulta, como alegado pela recorrente, tratar-se de tributação por mera presunção não prevista em nosso ordenamento jurídico; iii) a rigor, os argumentos utilizados para a manutenção da exigência, em primeira instância implicaria, no mínimo, alteração no fundamento jurídico do lançamento, do que resultaria, por consequência, necessidade de reabertura de prazo para nova impugnação.

Cumpre consignar, por relevante, que não há negar haver a pessoa jurídica LANDER TRADE auferido substanciais lucros durante o ano de 1993, como também que optou por distribuir dividendos à sua controladora, AVIGRAN. Esta, por seu turno, disponibilizou lucros em favor de sua controladora AVIPAL.

Se existentes os lucros disponibilizados, é um direito da pessoa jurídica distribuí-los ou não. Uma vez tomada a decisão pela distribuição, os assentamentos contábeis que deve promover, além de constituírem uma consequência natural, são necessários e obrigatórios.

Por outro lado, a decisão por pagar ou não os dividendos disponibilizados envolve direito subjetivo, conferido às partes interessadas, segundo sua conveniência e oportunidade, sendo certo que o pagamento ou não do crédito em nada alteraria o resultado alcançado pela recorrente.

Se reconhecido pela própria Fiscalização que os lucros restaram auferidos; que ocorreu a deliberação por distribuí-los, embora não tenha havido o pagamento do correspondente crédito, onde estaria caracterizado o ato simulado? Poderia ter havido simulação se, eventualmente, a pessoa jurídica tivesse tomado a decisão por distribuir dividendos sem que dispusesse de lucros em montante suficiente para suportar tal distribuição.

A deliberação tomada no sentido de distribuir dividendos, desde que disponíveis lucros em volume suficiente para suportar a distribuição, ainda que não tenha ocorrido o correspondente pagamento ao beneficiário, não tipifica ato simulado.

A decisão recorrida, no particular, merece reforma.



O Recurso *ex officio* preenche as condições de admissibilidade, eis que foi o mesmo interposto pela Autoridade Julgadora singular com respaldo no Artigo 34, do Decreto n.º 70.235, de 1972, combinado com as alterações da Lei n.º 8.748, de 1993, por haver sido exonerado o Sujeito Passivo de Crédito Tributário, cujo valor ultrapassa o limite fixado pela citada norma legal.

Pode ser constatado que decisão prolatada pela Colenda Turma Julgadora de primeira instância se processou com estrita observância dos dispositivos legais aplicáveis às questões submetidas à sua apreciação, notadamente no tocante às provas carreadas aos presentes Autos.

Peço vênica para reproduzir trechos das razões de decidir nas quais, com brilhantismo e acerto, desenvolveu a correta interpretação dos dispositivos legais e argumentos jurídicos que nos levam à conclusão de que o lançamento, nos moldes em que foi efetuado, não tem como prosperar, *verbis*:

“A presente questão também foi objeto da Diligência de fl. 1007.

Como se vê à fl. 1069, a fiscalização verificou a procedência do argumento da empresa em relação ao ano de 1993. Contudo, não houve manifestação em relação ao ano de 1994, apesar de tais períodos terem sido objetivamente contestados no item 8 da impugnação.

Haja vista a identidade de matérias, entendo que os cálculos apresentados pela empresa à fl. 951 (anexo 11-A) guardam consonância com aqueles apresentados à fl. 950 (anexo 11). Além do que, a fiscalização admite, à fl. 1072, a majoração indevida da base de cálculo também em relação ao ano de 1994: “*Verificamos também que, ao proceder à apuração do Lucro Real nos anos de 1993 a 1997, o contribuinte adicionou, indevidamente, os valores relativos à despesa com depreciação calculada sobre a diferença IPC/BTNF, o que nos leva a concluir que as alegações dispostas na impugnação procedem*”.

Tendo em vista o exposto, entendo que os valores lançados, identificados no item 003 do Auto de Infração, devem ser ajustados para:

.....
A questão foi objeto da diligência de fl. 1007, e o resultado foi favorável à autuada.

Vê-se à fl. 1069 a seguinte manifestação da fiscalização: “... entendemos que o contribuinte logrou comprovar as alegações feitas no item 10, e que não deve subsistir o lançamento de ofício relativamente a ele, constante no Auto de Infração à fl. 05, item 05, nos seguintes valores...”. Segue especificando os fatos geradores de janeiro a agosto de 1994.

Neste contexto, devem ser canceladas as parcelas relativas a 1994, e mantido o lançamento quanto ao fato gerador ocorrido em 31.12.1993. Quanto à compensação do saldo de prejuízos fiscais, esta encontra-se de-



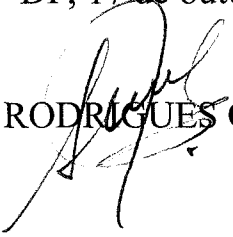
vidamente contemplada nos cálculos do presente voto, como já se analisou anteriormente.”

Como se constata, a Autoridade *a quo* se ateve às provas dos Autos e deu correta interpretação aos dispositivos aplicáveis às matérias submetidas à sua apreciação.

Por todo o exposto, voto no sentido de que seja:

- a) negado provimento ao recurso de ofício;
- b) dado provimento, em parte, ao recurso voluntário interposto, para excluir da tributação as parcelas correspondentes aos itens 006 e 009 do Auto de Infração IRPJ e item 001 do Auto de Infração da CSLL.

Brasília - DF, 17 de outubro de 2002.


SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator.