



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 16327.000042/2006-00
Recurso nº 16.327.000042200600 De Ofício e Voluntário
Acórdão nº **3401-01.686 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 26 de janeiro de 2012
Matéria IOF - AUTO DE INFRAÇÃO - CÂMBIO - FATO GERADOR - ALÍQUOTA-
COMPETÊNCIA DO FISCO - AGRAVAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO
Recorrentes MCOM WIRELESS S/A
DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM
CAMPINAS

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CRÉDITO, CÂMBIO E SEGUROS
OU RELATIVAS A TÍTULOS OU VALORES MOBILIÁRIOS - IOF**

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2002

AUTO DE INFRAÇÃO. OPERAÇÕES DE CÂMBIO. INTERNALIZAÇÃO
DE MOEDA ESTRANGEIRA. UTILIZAÇÃO DE TÍTULOS DA DÍVIDA
PÚBLICA AMERICANA (T-BILLS). HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO
IOF.

Caracteriza a hipótese de incidência do IOF prevista no inciso II do art. 63 do
Código Tributário Nacional a existência de recursos financeiros depositados
em conta corrente bancária no Brasil, originados da (re)venda a terceiros no
país, de títulos da dívida pública americana (T-Bills), anteriormente
adquiridos junto à subsidiária integral da atuada no exterior, à prazo, por
conta de uma linha de crédito aberta. Ainda segundo o § 1º do art. 12 do
Decreto-lei nº 2.129, de 2/05/1997, as transferências financeiras do exterior
compreendem o recebimento em moeda estrangeira, independentemente da
forma de entrega e da natureza das operações.

AUTO DE INFRAÇÃO. OPERAÇÕES DE CÂMBIO REALIZADAS SEM
O CONHECIMENTO DAS AUTORIDADES MONETÁRIAS. REDUÇÃO
DA ALÍQUOTA A ZERO. IMPOSSIBILIDADE.

No caso de descumprimento ou falta da comprovação de condições, total ou
parcial, de operações de câmbio tributadas à alíquota zero ou reduzida, o
contribuinte ficará sujeito à alíquota normal para a operação, no caso, de
25%. Combinação das regras do art. 15 do Decreto-lei nº 2.129, de
02/08/1997 e do art. 5º da Lei nº 8.894, de 1994.

AUTO DE INFRAÇÃO. OPERAÇÕES DE CÂMBIO. LEGITIMIDADE
DO Fisco.

As operações realizadas pelos contribuintes sujeitos aos tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil, tais como as operações de câmbio realizadas sem a observância das regras que permitem o controle das autoridades monetárias, estão sujeitas à fiscalização da Administração Tributária, não dependendo de prévia manifestação do Banco Central do Brasil.

MULTA QUALIFICADA. DOLO NÃO DEMONSTRADO PELA FISCALIZAÇÃO. REDUÇÃO DA PENALIDADE DE 150% PARA 75%.

Não demonstrada, pela fiscalização, a existência de dolo, descabe a qualificação da multa prevista no inc. II do art. 44 da Lei nº 9.430/96, que conjugado com os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 trata das infrações subjetivas dolosas de sonegação, fraude e conluio.

RECURSO DE OFICIO. OPERAÇÕES DE CÂMBIO REALIZADAS SOB SUPERVISÃO DE INSTITUIÇÃO FINANCEIRA AUTORIZADA NO BRASIL.

De se cancelar a autuação baseada nas operações de câmbio que foram realizadas sob o crivo de instituições financeiras autorizadas pelo Banco Central do Brasil.

RECURSO DE OFICIO. EXASPERAÇÃO DA MULTA DE OFICIO POR FALTA DE ATENDIMENTO DE INTIMAÇÕES RELACIONADAS A OUTRO TRIBUTO QUE NÃO O CONSTANTE DO AUTO DE INFRAÇÃO. DESCABIMENTO.

Tratando-se de autuação envolvendo o IOF, de se cancelar a exasperação da multa de ofício por conta de alegado não atendimento de intimações relacionadas ao IRPJ.

Recurso de Ofício Negado e Recurso Voluntário Provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos em negar provimento ao Recurso de Ofício e em relação ao Recurso Voluntário, dar-lhe provimento parcial nos seguintes termos: Por maioria de votos, negou-se provimento quanto à ocorrência do fato gerador e à alíquota, vencido o Conselheiro Fernando Cleto. Por unanimidade de votos, negou-se provimento acerca da legitimidade do fisco para a verificação das condições. Por maioria de votos, afastou-se a duplicação do percentual da multa de ofício, vencidos os Conselheiros Odassi Guerzoni (relator) e Júlio César Alves Ramos. Os Conselheiros Fernando Cleto e Adriana Oliveira e Ribeiro votaram pelas conclusões quanto ao afastamento da duplicação do percentual da multa. Designado o Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis para redigir o acórdão quanto ao agravamento da multa de ofício.

Júlio César Alves Ramos - Presidente

Odassi Guerzoni Filho – Relator

Emanuel Carlos Dantas de Assis – Relator-Designado

Participaram do julgamento os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Emanuel Carlos Dantas de Assis, Ângela Sartori, Odassi Guerzoni Filho, Fernando Marques Cleto Duarte e Adriana Oliveira e Ribeiro.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.206-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 02/03/2012 por ODASSI GUERZONI FILHO, Assinado digitalmente em 15/03/2012

2 por ODASSI GUERZONI FILHO, Assinado digitalmente em 02/03/2012 por EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS,

Assinado digitalmente em 14/03/2012 por JULIO CESAR ALVES RAMOS

Impresso em 22/05/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 16327.000042/2006-00
Acórdão n.º **3401-01.686**

S3-C4T1
Fl. 2.188

CÓPIA

Relatório

Trata o presente processo de auto de infração cientificado ao sujeito passivo em 29/12/2005, para a exigência de *Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários – IOF*, calculado sobre, segundo o Fisco, transferências de recursos do exterior sem o correspondente fechamento de câmbio.

Os períodos de apuração do imposto estão compreendidos entre 11/01/2000 e 19/12/2002, sendo que os dispositivos legais invocados para dar sustentação ao lançamento foram: os artigos 63, *caput*, inciso II; 64, *caput*, II; 65 e 66, todos do Código Tributário Nacional; artigos 5º, parágrafo único; 6º e 7º, da Lei nº 8.894, de 1994; artigos 11, parágrafo único; art. 12, § 1º; 13; 14; e 15 do Decreto nº 2.219, de 1997; artigos 1º; 2º e 6º do Decreto 23.258, de 19/10/1933, c/c os artigos 23 e 25 da Lei nº 4.131, de 1962.

Por conta da imputação de subsunção dos fatos aos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, foi aplicada a multa de ofício qualificada no percentual de 150%, exasperada em 50% em face de alegada falta de atendimento às intimações durante o curso dos trabalhos de auditoria fiscal.

O total do crédito tributário montou a R\$ 56.501.721,48.

Na impugnação a autuada, inicialmente, fez questão de ressaltar que, não obstante tivesse constado do *Termo de Constatação e Verificação Fiscal* que a totalidade dos lançamentos diria respeito somente às operações de mútuo representadas pela **cessão de títulos**¹, na verdade acabou por contemplar também uma série de *operações de mútuo* realizadas em moeda e que envolveu a transferência de recursos via Banco Central, com o respectivo **fechamento de câmbio**, operações essas, portanto, sobre as quais não pairariam quaisquer dúvidas.

Esmiuçando as operações de empréstimo que ensejaram a presente autuação argumentou que as mesmas não poderiam ser consideradas como aquelas *operações de câmbio* a que alude o inciso II, do art. 63, do CTN, pois, a seu ver, estar-se-ia, no caso, diante de “transferência de títulos e não de uma troca de moedas”. Acrescentou que “Tais valores mobiliários não podem ser confundidos em hipótese alguma com qualquer espécie de moeda ou tampouco como ‘documento que a represente’ [...] os certificados de custódia emitidos pelas instituições financeiras depositárias dos títulos representam, por óbvio, os respectivos títulos, e não a moeda em si, como previsto na hipótese de incidência do IOF.”

Ad argumentandum, fosse ou for o caso de tais operações constituírem hipótese de incidência do IOF-câmbio, ainda assim a alíquota aplicável seria *zero*, a teor do disposto no inciso “e”, do § 2º do art. 14 do Decreto nº 2.219, de 1997, que trata da alíquota aplicável para todas as transferências financeiras do exterior e para o exterior para as quais não fossem indicadas alíquotas específicas.

Neste ponto, contesta a imputação do Fisco e que motivou a adoção da alíquota de 25% para a apuração do IOF, haja vista que, segundo ela, o art. 15 do Decreto nº 2.219, de 1997, no qual se fiou a autoridade fiscal para tal desiderato, somente se aplicaria nos casos de descumprimento ou de falta de comprovação do cumprimento das obrigações prévias,

o que, a seu ver, não restaria demonstrado na autuação; antes, teriam sido apenas transcritos trechos esparsos de legislação que regula a matéria, sem, contudo, que tivessem sido apontadas as irregularidades que teria ela cometido.

Além disso, considera a Impugnante ter havido uma interpretação equivocada por parte da fiscalização quando da leitura do referido art. 15 do Decreto nº 2.219, de 1997, já que, a seu ver, a “alíquota normal”, mesmo no caso de descumprimento das normas, seria *zero*, nos termos do artigo 14 do referido Decreto. Com isso, pretende a Impugnante que prevaleça o entendimento de que a regra do art. 15 deixou de produzir os efeitos originalmente pretendidos, já que a alíquota de 25%, à época dos fatos, não era aplicada a nenhuma hipótese, de sorte que não poderia ser ela considerada como a “alíquota normal” a ser utilizada.

Enveredando pelos aspectos formais do lançamento, a Impugnante contestou a competência legal do Auditor-Fiscal da Receita Federal para verificar o cumprimento de normas relativas às operações que envolvam entrada e saída de recursos financeiros do país, o que estaria exclusivamente a cargo do Banco Central. Assim, não poderia o Fisco ter considerado que as operações não teriam observado as condições legais exigidas e, portanto, não poderia ter aplicado a alíquota de 25%.

Argumentou também a Impugnante que nem todas as operações tributadas pelo Fisco devem ser consideradas como sendo relativas à cessão de títulos, haja vista que, segundo ela, na verdade, uma parte dos mútuos tomados teve por objeto repasses diretos de recursos em moeda, comprovadamente efetivados através de transferências realizadas por meio do Banco Central com fechamento de contrato de câmbio, de sorte que essas operações foram efetuadas de forma regular e sob aval e coordenação das instituições financeiras devidamente autorizadas a operar com câmbio, sobre as quais recairia a responsabilidade pela retenção e recolhimento do IOF correspondentes, consoante estipula o § 2º do art. 12 do Decreto 2.219, de 1997 [aqui, está se referindo a autuada especificamente às operações assinaladas nas tabelas de fls. 1.092/1.093, constantes do Volume VI, e indicadas como *Contrato de Câmbio*]. Para elas, alegou a Impugnante que os valores do IOF teriam sido retidos e recolhidos.

Quanto à adoção de multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, considera a Impugnante que o Fisco, em vez de demonstrar e comprovar com minúcia suas alegações, valeu-se apenas de indícios de que sua conduta tivesse sido realizada de modo doloso e com o intuito de fraude.

Em relação ao alegado embaraço à fiscalização, que levou o Fisco a exasperar a multa de ofício em mais 50%, elevando-a ao patamar de 225%, insurge-se a Impugnante por três razões: a primeira delas, que a própria fiscalização teria reconhecido no seu Termo de Constatação que os documentos que deixaram de ser apresentados foram aqueles relativos a período já atingido pela decadência; segundo, por ter havido falha na indicação do fundamento legal, visto que a autoridade fiscal teria apontado genericamente o artigo 44, inciso II, § 2º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, sem identificar qual das alíneas ali contidas seria aplicável no caso da Impugnante; e, por último, que não teria sido demonstrado pelo Fisco os alegados problemas relativos à entrega dos arquivos magnéticos dos Livros Diário Auxiliar do Contas a Pagar e de Caixa e Bancos.

Finalizou sua impugnação contestando a utilização da taxa Selic como forma de atualização monetária do crédito tributário.

A 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas-SP, cancelou uma parte dos valores lançados a título de IOF-Câmbio e, da parte remanescente, reduziu a multa de ofício ao patamar de 150%, recorrendo de ofício a este Colegiado. Sua decisão foi assim ementada:

“OPERAÇÕES DE CÂMBIO. TRANSAÇÕES COM TÍTULOS CUSTODIADOS NO EXTERIOR. FATO GERADOR. Uma vez demonstrado que as operações com títulos custodiados no exterior tiveram como intuito acobertar internalização de recursos mantidos no exterior, manifesta-se o fato gerador do tributo incidente sobre as operações de câmbio cuja ocorrência as operações com títulos pretendiam evitar ou subtrair ao conhecimento da autoridade administrativa. Retira-se do montante tributável, contudo, as transferências diretas realizadas mediante fechamento de câmbio eis que a responsabilidade pela retenção do IOF, neste caso calculado à alíquota zero, caberia à instituição financeira interveniente.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA QUALIFICADA. INTUITO DE FRAUDE. A multa de ofício será qualificada nos casos de evidente intuito de fraude, tendente a ocultar da administração tributária a ocorrência do fato gerador. A ocultação do fato gerador do IOF-Câmbio, intentada pelo encobrimento de operações de câmbio, evidencia o intuito de conluio, fraude e sonegação, nos termos da lei.

MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO. FALTA DE ATENDIMENTO A INTIMAÇÃO. Cancela-se o agravamento da multa de ofício por falta de atendimento a intimação quando as intimações não respondidas tinham por objeto averiguações relativas a outros tributos, posteriormente formalizados em autos de infração apartados.

JUROS DE MORA. SELIC. A aplicação de juros COM base na taxa Selic decorre de lei, não tendo a autoridade administrativa competência para afastá-la.

Lançamento Procedente em Parte”

A instância de piso, preliminarmente, deixou patente o seu entendimento de que a presente autuação não seria reflexo de outras duas e que constam dos processos administrativos nºs. 16327.000045/2005-54 e 16327.000013/2006-30, para a exigência de IRPJ e PIS/Pasep e Cofins; diferentemente disso, que seria mero desdobramento daquelas ações fiscais.

E, como que demarcando os contornos do julgamento, estabeleceu que aqui interessaria investigar a existência ou não de *câmbio*, independentemente de os recursos cambiados referirem-se a contratos de mútuo efetivamente realizados ou a títulos que serviram apenas de fachada para encobrir a internalização de valores que estavam à margem da contabilidade.

Em outras palavras, partiu do pressuposto da existência real dos títulos negociados e da substância fática e formal dos contratos de mútuo, tendo concluído que o ciclo das operações se iniciava com a existência de dólares da propriedade de empresa sediada no exterior, moeda essa que, na forma da compra e venda de títulos, acabou por ser internalizada no Brasil sem que o referido trânsito se desse sob a anuência de instituição financeira autorizada a efetivar operações de câmbio e ingresso de valores na economia

nacional. Assim, concluiu ter havido a troca de moedas; ter havido o câmbio, daí ter considerado correto o procedimento do Fisco em considerar a operação estava sujeita ao IOF.

Em relação ao questionamento da Impugnante quanto ao percentual da alíquota de 25% aplicado pelo Fisco para a apuração do IOF [*ad argumentandum*, a impugnada entende que seria “zero” a alíquota cabível], considerou a DRJ que a autuada, ao receber transferências do exterior por meio de procedimento marcado pela tentativa de ocultar a verdadeira natureza das transações, descumpriu as condições que permitiam a aplicação da alíquota zero e, por conseguinte, sujeita-se à tributação pelo IOF à alíquota de vinte e cinco por cento sobre as operações de câmbio cuja existência as operações com títulos tentara mascarar. Neste tópico, ainda, considerou que por “alíquota normal” deveria ser entendida aquela constante do *caput* do art. 5º da Lei nº 8.894, de 1994, que é de 25%.

Quanto à competência do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil para avaliar a legitimidade de operações de câmbio, em detrimento do papel atribuído ao Banco Central, considerou a instância de piso haver nas operações sob exame uma repercussão tributária, cuja análise seria, sim, de competência da Administração Tributária Federal. Citou dispositivos do Código Tributário Nacional.

Também vislumbrou a autoridade julgadora o evidente intuito de fraude, na medida em que julgou presentes a intenção e a ação de dar às operações outra aparência, que não a de ocorrência de câmbio, com o objetivo de impedir ou retardar o conhecimento dos fatos geradores pela Administração Tributária, de forma que manteve a multa no seu percentual duplicado.

Por outro lado e, em relação àquelas operações cuja documentação trazida aos autos pela Impugnante demonstrou terem sido efetivadas mediante a celebração de contrato de câmbio, portanto, de acordo com as normas vigentes, a DRJ cancelou o lançamento correspondente por entender que, à época desses fatos, a retenção e o recolhimento do IOF caberia à instituição financeira autorizada a operar em câmbio, sendo a responsabilidade da autuada apenas supletiva, e, ainda que a alíquota cabível para essas operações [feitas regularmente] era zero.

Quanto à exasperação da multa de ofício por falta de atendimento às intimações, também considerou a instância ser indevida, haja vista que o alegado não atendimento guardou relação com a autuação do IRPJ e do PIS/Pasep e da Cofins, e não com a do IOF.

Por fim, defendeu a utilização da taxa Selic como forma de atualização do crédito tributário constituído de ofício.

Recorreu de ofício a este Colegiado em face do total das exonerações do lançamento e da multa [R\$ 21.278.705,10²] terem superado o limite fixado por Portaria ministerial.

No Recurso Voluntário, a autuada, em resumo, repetiu, exceção feita à utilização da taxa Selic, não mais contestada, a mesma argumentação trazida na peça impugnatória, ressaltando-se as observações e contestações que lançou aos fundamentos utilizados no Acórdão ora recorrido, tratados a seguir.

Inicialmente, insistiu na licitude das operações conhecidas como *swap*, as quais, segundo ela, já teriam sido analisadas pelo então denominado Primeiro Conselho de Contribuintes³, ocasião em que não se vislumbrara qualquer ato de simulação em tal operação.

Contestou ainda que não poderia a DRJ desconsiderar atos ou negócios jurídicos sob a acusação de que foram praticados com o intuito de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo, uma vez que deveria ter atentado para o fato de que o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, que trata da desconsideração de negócios jurídicos, ainda depende de regulamentação. Nesse sentido, colacionou decisão do Primeiro Conselho de Contribuinte, Acórdão nº 104-21729, de 26/07/2006.

Quanto ao argumento utilizado pela instância de piso – para justificar a alíquota adotada pelo fisco - de que por alíquota normal deveria ser entendida a que está contida no *caput* do art. 5º do Decreto nº 2.219/97, qual seja, de 25%, contrapôs-se a Recorrente invocando ter sido esquecido que o parágrafo único do mesmo artigo 5º contemplou a possibilidade de redução das alíquotas, o que se deu consoante o art. 15 do Decreto nº 2.219/97, que a fixou em zero.

Em relação à manutenção da multa qualificada de 150%, sob o argumento da DRJ de que “as operações com títulos mobiliários custodiados no exterior pretendiam ocultar do Fisco a ocorrência de câmbio”, considerou a Recorrente que o mesmo não havia sido invocado pela autoridade fiscal lançadora, o que caracterizaria uma inovação na acusação, que deve ser rechaçada por contrariar as regras do processo administrativo fiscal.

No essencial, é o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Odassi Guerzoni Filho, Relator

Considerações adicionais ao Relatório

Dada a complexidade da matéria objeto do presente julgamento, considero pertinente repetir e/ou adicionar algumas informações ao meu Relatório.

Inicialmente e para definir a competência de julgamento desta matéria como sendo da Terceira Seção do Carf, entendo que a presente autuação do Fisco é um mero desdobramento, e não reflexo, de uma série de auditorias fiscais realizadas em empresas do mesmo conglomerado a que pertence a autuada, sendo que, especificamente em relação a esta, referidos trabalhos culminaram com a lavratura de outros dois autos de infração para a exigência de IRPJ⁴, CSLL e PIS/Pasep e Cofins, todos eles, a exemplo do contido no presente processo, com a imputação de multa agravada de 150%, exasperada em mais 50% por conta de alegada obstaculização aos trabalhos de fiscalização.

E relação a essas auditorias, das quais, consoante bem o afirmou a instância de piso, não está dependendo a presente ação, o Fisco assim descreve o que seria o *modus operandi* do conglomerado ao qual pertence a autuada, *verbis*⁵

“O Grupo Garantia cria diversas empresas com o fito de elidir o pagamento de tributos pela utilização de abuso de forma e simulação.

Em linhas gerais, a maior parte das empresas do Grupo Garantia são empresas "de gaveta". São criadas várias ao mesmo tempo com o propósito de: simular a legitimidade das operações fictas (empréstimos e pagamentos), argumento usado pelos contribuintes em suas impugnações a Autos de Infração sofridos; dificultar a rastreabilidade dos recursos; internar recursos previamente enviados ao exterior; efetuar pagamentos a sócios (lucros) e funcionários (salários); permitir a geração de "Caixa 2" pela criação de prejuízos fictícios, seja nas empresas "operacionais", seja nas "de gaveta"; transferir recursos aos sócios pelas alterações de controle acionário; facilitar a entrada de recursos oriundos de "Caixa 2" levados ao exterior; facilitar, pelo grande número de empresas, sua extinção por incorporação (raras vezes por extinção voluntária), destarte eliminando seus "rastros".

Os principais elementos caracterizadores do abuso de forma e da simulação são: 1. há mais de dez anos o Grupo Garantia cria várias empresas por ano, sendo que algumas chegam a ter o CNPJ sequencial, conforme se pode constatar da planilha "controle de verificações - DIRPJ"; 2. o gráfico "Duração - início (s/operacionais)", em anexo, permite melhor visualizar tal prática. Verifica-se que algumas tem efêmera duração (um ou poucos meses); 3. grosso modo, pode-se dizer que, de cada dez empresas, nove são "de gaveta". Tem-se a impressão de que são criadas - a maioria como holdings - sem nenhuma destinação específica, passando a ser utilizadas de acordo com as conveniências do momento, quando alteram o nome e o objeto social. A anexa planilha "pessoas jurídicas vinculadas - alterações de

Documento assinado digitalmente por ODASSI GUERZONI FILHO, Relator, em 15/03/2012, às 14:20:22. O documento original pode ser autenticado em www.carf.org.br.
⁴ Omissão de receitas caracterizada pela existência de passivo não comprovado (empréstimos inexistentes).

Autenticado digitalmente em 15/03/2012 por ODASSI GUERZONI FILHO, Assinado digitalmente em 15/03/2012

2 por ODASSI GUERZONI FILHO, Assinado digitalmente em 02/03/2012 por EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS,

Assinado digitalmente em 14/03/2012 por JULIO CESAR ALVES RAMOS

Impresso em 22/05/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

nomes e atividades" permite melhor visualizar o fato. Esta planilha apresenta também, para as S/As, as alterações de abertura e fechamento do Capital; 4. o Grupo Garantia aparenta trabalhar em *clusters* onde há uma ou duas empresas operacionais, as demais prestando-se aos propósitos mencionados acima. Assim, teríamos o *CluSter* CDMA (Playcenter, Hopi-Harz), Multicanal (NET/GP Participações), CSFB/Garantia, etc., sendo que todos estes *clusters* possuem empresas ligadas no exterior; 5. tais empresas variam o local da sede, havendo várias situadas em um mesmo endereço (por vezes, uma pequena sala ou conjunto). Tal fato está evidenciado pela planilha "Pessoas jurídicas vinculadas - por endereço". Observe-se que, além de não terem sido levantados os endereços de todas as empresas, certamente estarão faltando algumas que devem estar "dormentes", à espera de sua "utilização". A análise dos endereços constantes das DIRPJs revela, por exemplo, que, em 2003, para as empresas sediadas à Av. Brig. Faria Lima, 2.927, 6º and., cj. 62 (um pequeno conjunto) a Mcomcast "ocupava" a "sala 1", enquanto a Southinvest a "sala 35"; 6. boa parte delas nunca teve nenhum funcionário registrado, conforme evidenciado pela planilha "controle de verificações - número de funcionários em 31/12/xx". Espera-se que até uma holding tenha pelo menos um *office-boy* ou uma secretária, além de alguém que tenha a atribuição de limpar as instalações. O que se observa, entretanto, é que a grande maioria das mesmas, mesmo quando tendo por objeto social "outros serviços" ou "outras telecomunicações" também não possuem nem nunca possuíram funcionário algum. Este é o caso em relação ao **cluster** MCOM (Mobilcom, Mcomcast e subsidiárias), onde nenhuma das 21 subsidiárias jamais teve nenhum funcionário; 7. a maior parte das empresas jamais teve faturamento algum, ainda que fossem holdings, conforme se verifica na planilha "Pessoas jurídicas vinculadas - empresas com faturamento (Receita Líquida das Atividades)". Como acima, este é o caso em relação ao **cluster** MCOM, onde nem a MCOM nem nenhuma das 21 subsidiárias jamais teve nenhum faturamento; 8. os responsáveis perante a SRF e os contadores também mudam, mas se revezam na administração e na contabilidade das empresas, com o intuito de descaracterizar as responsabilidades. Como exemplo, a própria MCOM apresentou uma DIRPJ, em 2002, retificando o responsável e o Contador na DIRPJ de 1996. Tais fatos são visualizados nas planilhas "Pessoas jurídicas vinculadas - representante legal - DIRPJ" e "Pessoas jurídicas vinculadas - Contador - DIRPJ"; 9. os acionistas das empresas também mudam com o passar do tempo. Tal fato pode ser observado, para as empresas para as quais foi elaborado o DIRPJ comparativo, ao se examinar a ficha "Identificação dos Sócios". Da mesma forma, tal fato pode ser analisado também pela leitura da ficha "Participação Permanente em Coligada ou Controlada". Exemplo da utilização deste expediente é a MCOM, da qual não se consegue determinar quais os acionistas em seus primeiros anos, pelos sucessivos cancelamentos em seus Livros Registro de Ações Nominativas e Transferência de Ações Nominativas (fls.), além de terem sido "extraviados" seus Livros Presença de Acionistas e Atas de Reuniões do Conselho de Administração; 10. boa parte dos sócios são pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, principalmente nas British Virgin Islands e nos EUA, em Willmington, Estado do Delaware, conforme planilha "Pessoas jurídicas vinculadas - exterior"; 11. os representantes (procuradores) destas empresas são pessoas ligadas ao Grupo; 12. praticamente todas as empresas apresentam uma "vida útil", após o que são incorporadas por outras do próprio Grupo ou meramente extintas. Este é o caso da MCOM e suas subsidiárias. O gráfico "Duração - extinção (s/operacionais)" e a planilha "pessoas jurídicas vinculadas - incorporações", ambos em anexo, permitem melhor visualizar o fato;

No caso da GP Investimentos Ltda., que não possui empréstimos externos, mas presta serviços, há fortes indícios de fraude.

Em primeiro lugar, os serviços prestados ao exterior o são para empresas vinculadas. Entretanto, não há, nestas operações, fechamento de câmbio. Em virtude de não ter esta fiscalização recebido, até o momento, os comprovantes dos Bancos

diligenciados, não tem como determinar quem são os efetivos depositantes. Não obstante, em sendo recursos vindo do exterior, caberia a incidência de IOF.

Em segundo lugar, os serviços prestados às (poucas) empresas locais apresentam evidências de serem meras "vendas de nota", ou seja, notas de favor. Prestações de serviços foram feitas, p. ex., a empresas dos Grupos Pão de Açúcar e Vicunha.

O mesmo ocorre com a GP Administradora de Ativos, que só presta serviços a empresas do Grupo.

[...]"

E, para caracterizar a infração ao IOF, a fiscalização fez as seguintes imputações, *verbis*⁶:

"C - Das Operações de Empréstimo

O credor da MCOM é sua subsidiária integral MCOM BVI, Inc., sediada nas Ilhas Cayman, e que possui um Capital Social de R\$ 0,97. Esta fantástica capacidade de alavancagem financeira deriva de seus empréstimos, basicamente, da GP Investments fls.).

Já a GP administradora tem como credores a Holtz Business Inc. e a GP Asset Management Ltd., sua subsidiária.

As operações de empréstimo realizadas pelos contribuintes MCOM e GP Administradora de Ativos (Mauriti) tem como lastro, basicamente, T-Bills e, por vezes, T-Notes e Títulos da Dívida Argentina.

Entretanto, jamais houve a transação efetiva com estes papéis.

Conforme já mencionado, quando da realização destas operações fictas, é debitada uma conta de Aplicações Financeiras e debitada uma conta de Empréstimo. No mesmo momento, é debitado Bancos, pelo depósito efetuado pelo suposto adquirente dos títulos, e creditada a conta de Aplicações Financeiras. Jamais é fechado o câmbio, nem jamais os contribuintes apresentaram qualquer cópia de certificado de troca de custódia dado pelas instituições autorizadas a custodiar tais títulos pelo Governo dos EUA.

Conforme já demonstrado na autuação da MCOM para os anos calendário de 1998 e 1999 (fls.), os títulos da dívida Argentina não existem, correndo processo, originado pela DEFIC, no Ministério Público Federal e na Polícia Federal pela fraude.

Tais operações não apresentam nenhuma razão econômica, não sendo gerado qualquer lucro ou prejuízo. Houvesse simplesmente o interesse em transferir recursos, bastaria fazê-lo regularmente, com o conhecimento do Banco Central do Brasil. São, de fato, recursos do Grupo no exterior, mantidos à margem da escrituração regular.

Qualquer que seja, porém, o ângulo sob o qual sejam examinadas as compras e vendas de T-Bills, não há dúvida de que com elas ocorreram os fatos geradores do IOF-operações de câmbio, tal como definido no Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66):

[...]" (grifos do original)

Feitos esses esclarecimentos adicionais, passemos ao voto, enfrentando, primeiramente, as questões agitadas no Recurso de Ofício.

Recurso de Ofício

O Recurso de Ofício atende aos pressupostos de admissibilidade previstos pelo artigo 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com a redação dada pelo artigo 67 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e merece ser conhecido.

a) operações realizadas com contrato de câmbio

Embora toda a autuação tivesse se dado com base na premissa eleita pelo Fisco, de que os ingressos de moeda estrangeira efetuados pela autuada teriam se dado sem o conhecimento das autoridades monetárias, ocorreu que, consoante documentação carreada aos autos pela autuada às fls. 1.650/1.861, nos volumes IX e X, a instância de piso cancelou uma parte do IOF lançado em que relacionado a contratos de empréstimos firmados, acompanhados dos correspondentes contratos de câmbio, fechadas com intervenção de instituição financeira.

De fato, os documentos trazidos pela autuada atestam ter ela realizado operações de fechamento de contrato de câmbio, mediante a intervenção de instituição financeira autorizada pelo Banco Central, de sorte que se mostrou indevido o lançamento do IOF calculado a partir de tais operações, bem como a respectiva multa de ofício correspondente.

De se negar provimento ao recurso de ofício, pois, quanto a esta matéria.

b) exasperação da multa de ofício – falta de atendimento a intimações

Conforme bem retratado pela instância de julgamento, ocorreu que as informações que deixaram de ser prestadas, bem como que deixaram de ser atendidas pela autuada, não guardam qualquer relação com a exigência do IOF neste processo, mas, sim, com a exigência do IRPJ e outros nos outros dois processos administrativos acima referidos.

Dessa forma, correto o entendimento da DRJ, no sentido de que a leitura do parágrafo 2º do artigo 44, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, não pode ser feita separadamente da do *caput*, de sorte que o agravamento da multa deve ter por fundamento o vínculo entre o tributo em investigação, e depois constituído de ofício, e o objeto da intimação não atendida ou dos documentos não apresentados. Não se vislumbrando esse vínculo com o IOF nos motivos externados pela autoridade fiscal para o agravamento da penalidade, não pode prevalecer a penalidade por alegada obstaculização aos trabalhos do Fisco.

De se negar também o provimento ao recurso de ofício quanto a esta matéria.

Recurso Voluntário

A tempestividade se faz presente pois, cientificada da decisão da DRJ em 11/04/2007, a interessada apresentou o Recurso Voluntário em 11/05/2007. Preenchendo os demais requisitos de admissibilidade, deve ser conhecido.

Hipótese de incidência do IOF-Câmbio e a situação fática

a) operações lastreadas em T-Bills

Documento assinado digitalmente em 02/03/2012 por ODASSI GUERZONI FILHO, Assinado digitalmente em 15/03/2012 por ODASSI GUERZONI FILHO, Assinado digitalmente em 02/03/2012 por EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS, Assinado digitalmente em 14/03/2012 por JULIO CESAR ALVES RAMOS

Impresso em 22/05/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Não obstante as afirmações do Fisco de que as operações envolvendo os títulos denominados *T-Bills* não teriam existido; que seriam fictas, a DRJ preferiu não levar isso em conta para decidir, optando por importar-se com o resultado final da operação perpetrada pela autuada, qual seja, a internalização, no país, de recursos existentes no exterior, sem, contudo, que tivesse sofrido o crivo do Banco Central mediante o fechamento de contratos de câmbio.

Neste ponto, estou de acordo com a DRJ.

Primeiro, porque a névoa que o Fisco lançou sobre a veracidade das operações envolvendo os *T-Bills* decorreu do aparente sucesso que obteve ao rastrear as notas do Tesouro Argentino envolvendo a empresa *Ind. Papel R. Ramenzoni*, a qual parece ter confirmado que o seu nome fora envolvido de forma indevida em tais negócios. Porém, não conseguiu o Fisco demonstrar que as operações envolvendo as *T-Bills* também seriam fictas, porquanto não trouxe para os autos o caminho por elas percorrido após a sua venda por parte da autuada; tampouco a identificação dos seus compradores. Ou seja, somente trouxe a comprovação de que houveram depósitos em reais na conta da autuada, o que, salvo engano, corrobora a tese da autuada de que vendera mesmo aqueles *T-Bills*.

Segundo, que os argumentos e comprovantes trazidos pela autuada aos autos, especialmente quando aponta para os seus números de controle, sequenciais [os tais CUSIP⁷], bem como os certificados de custódia dos títulos emitidos pelas instituições financeiras estrangeiras, atestam a real existência dos *T-Bills*.

E, terceiro, porque, para fins de verificação da hipótese de incidência do IOF, o que importaria é a caracterização ou não da entrada no país de moeda estrangeira.

E é disso que trataremos a seguir.

Conforme se depreende das informações contidas nos autos, as operações caracterizadas como hipóteses de incidências do *IOF-Câmbio* [identificadas pelo Fisco como lastreadas numa *compra e venda de títulos mobiliários*, e pela autuada como *blue chip swap*] têm origem no *Contrato de Linha de Crédito e Consolidação de Dívida* firmado em 30/09/2008 entre a *MCOM Wireless (BVI) INC.*, localizada nas Ilhas Virgens Britânicas, e a *MCOM WIRELESS S/A*, autuada, que teve como objeto a consolidação de uma dívida antiga desta para aquela, bem como a abertura de uma **linha de crédito**, daquela para esta, da ordem de US\$ 200.000.000,00 (duzentos milhões de dólares norte-americanos).

Eis o teor da cláusula do referido contrato que versa sobre a linha de crédito aberta, *verbis*, fls. 1.225/1.226:

“1. A Emprestadora abrirá uma Linha de Crédito em favor da Tomadora, num valor principal de até US\$ 200.000.000,00 (duzentos milhões de dólares norte-americanos), nos termos da qual a Tomadora poderá comprar, periodicamente, da Emprestadora, a prazo, e a Emprestadora venderá à Tomadora, títulos financeiros (doravante referidos como “títulos públicos,” de acordo com Contratos de Títulos na forma do modelo anexo a este instrumento. A Tomadora terá direito de comprar os

⁷ CUSIP - Committee on Uniform Securities Identification Procedures - código que identifica cada título emitido desde 1970, tanto na sua forma escritural como na forma de papel. É composto de sete números e sete letras. (informação colhida à fl. 823).

referidos títulos públicos da Emprestadora até 30 (trinta) dias antes da data de vencimento estabelecida abaixo.”

A partir de então, passou a autuada a adquirir periodicamente os tais títulos públicos da *Mcom BVI* valendo-se de *Contrato de Compra e Venda de Notas do Tesouro*, no qual eram estipuladas, dentre outras, as condições da operação.

Abaixo reproduzo os termos da operação realizada no dia 11 de janeiro de 2000, e cujo padrão se repetiu para todas as demais, *verbis*, fls. 1.240:

“(a) A VENDEDORA é a proprietária exclusiva de Notas do Tesouro dos Estados Unidos ("T.Bills") no valor nominal de US\$364.900,00, com data de vencimento em 13 de Abril de 2000 e número CUSIP 912795DR9, (os "Ativos");

(b) A COMPRADORA deseja comprar da VENDEDORA os Ativos referidos acima;

ISTO POSTO, as partes acordam o que se segue:

1. A VENDEDORA concorda em vender à COMPRADORA e a COMPRADORA concorda em comprar da VENDEDORA os Ativos pelo preço de US\$360.000,00 (trezentos e sessenta mil dólares norte-americanos)

("Preço").2. O Preço será pago integralmente à VENDEDORA de acordo com as disposições do Contrato de Linha de Crédito e Consolidação de Dívida (o "Contrato de Crédito") celebrado entre as Partes em 30 de Setembro de 1998, incluindo, entre outras, as disposições relativas à acumulação de juros e à data de vencimento estabelecida no Contrato de Crédito em questão.”

Trouxe aos autos a Recorrente à fl. 1.243 uma cópia do documento denominado “Confirmação de Custódia”, que, elaborado pela instituição financeira que custodiava as tais *T-Bills*, servia para confirmar a sua venda desses títulos para a *MCOM BVI*. Tais instituições eram, ora *Credit Lyonnais Uruguay*, localizado no Uruguai, ora o *Espírito Santo Bank*, localizado nos Estados Unidos da América.

Ressalte-se que às fls. 1.240/1.646 constam esses documentos para praticamente todas as operações que ensejaram o presente lançamento.

De posse desses títulos, a autuada, praticamente na mesma data em que os comprava, os revendia aqui no Brasil, fazendo eu aqui a ressalva de que não há nos autos qualquer indicação ou comprovação de tal operação de revenda; o que se tem é um depósito efetuado na conta da autuada no valor do título.

A autuada contabilizava essas operações, que se davam na mesma data, da seguinte forma:

1º) na entrada do título, mediante débito numa conta de Ativo “Aplicações Financeiras” e a crédito de uma conta de Passivo “Empréstimos”; e

2º) na revenda do título, mediante débito numa conta de Ativo “Bancos” [registrando o ingresso de reais na conta bancária] e a crédito da conta de Ativo “Aplicações Financeiras” [registrando a venda dos títulos].

Para o Fisco e para a DRJ a hipótese de incidência do *IOF-Câmbio* se concretiza na medida em que, ao final das contas, aqueles milhões de dólares, inicialmente em poder da *MCOM BVI* no exterior, foram convertidos (cambiados) em reais e depositados na

conta corrente bancária da *MCOM Wireless*, no Brasil, sem se submeterem às regras de fechamento de câmbio (supervisão do Banco Central do Brasil etc.) e, portanto, sem sofrerem a incidência do IOF, porquanto, não obstante a alíquota do imposto fora reduzida para zero, nos casos em que não houvesse a comunicação da transação ao Bacen, deveria ser aplicada a alíquota “normal”, de 25%.

Para a autuada, todavia, essas operações, segundo ela, rotuladas pelo mercado como “*blue chip swap*” faziam parte das suas atividades corriqueiras, cujo objeto social restringe-se à participação em outras sociedades, limitando-se suas operações ao gerenciamento e captação de recursos para investimentos em suas subsidiárias. Além disso, que os contratos de mútuo estariam de acordo com a legislação pertinente e que deveriam ser respeitados.

Tomando-se como exemplo a primeira das operações tributadas pelo Fisco, cujos comprovantes foram trazidos pela Recorrente às fls. 1.239/1.243, pode-se estabelecer os passos de todas elas:

Passo 1 → Instituições financeiras localizadas no exterior (Uruguai e Estados Unidos da América), depositárias de *T-Bills* sob custódia, venderam para *MCOM BVI*, em 11/01/2000, 360.000 títulos ao custo unitário de 98.6571 centavos de dólar, o que resultou no valor líquido nominal de US\$ 364,900.00;

Passo 2 → *MCOM BVI*, na mesma data em que comprou os títulos, ou seja, em 11/01/2000, os vendeu para a autuada [*MCOM WIRELESS*] pelo valor de US\$ 360,000.00. Não houve recebimento em face da “linha de crédito” em aberto.

Passo 3 → *MCOM WIRELESS*, na mesma data em que comprou os títulos, ou seja, em 11/01/2000, os (re)vendeu para terceiros no Brasil recebendo, à vista, e em reais depositados na sua conta corrente bancária, a importância de R\$ 654.120,00.

Contabilização dessas operações:

a) Pela aquisição das *T-Bills*:

- Conta debitada: “Aplicações Financeiras” (Ativo)
- Conta creditada: “Mútuo BVI” (Passivo)
- Valor: R\$ 655.884,00, que corresponde a US\$ 360,000.00 x R\$ 1,8219⁸

b) Pela (re)venda das *T-Bills*:

- Conta debitada: Banco – conta corrente (Ativo)
- Conta creditada: “Aplicações Financeiras” (Ativo)
- Valor: R\$ 654.120,00
- Conta debitada: Variação Cambial Passiva

- Conta creditada: Aplicações Financeiras (Ativo)
- Valor: R\$ 1.764,00

Com base nesse cenário, entendeu o Fisco que teria havido uma **operação de câmbio**, no que é contestado pela Recorrente sob o argumento de que estar-se-ia diante de uma **transferência de títulos** e não de uma troca de moedas..

Pois bem,

A hipótese de incidência do IOF consta do Código Tributário Nacional,

"Artigo 63 — O imposto, de competência da União, sobre operações de crédito, câmbio e seguro, e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários tem como fato gerador;

$$\left(\begin{array}{c} \vdots \end{array} \right)$$

II — quanto às operações de câmbio, a sua efetivação pela entrega de moeda nacional ou estrangeira, ou de documento que a represente, ou sua colocação à disposição do interessado, em montante equivalente à moeda estrangeira ou nacional entregue ou posta à disposição por este;"

Analisando referido dispositivo apenas em face do presente caso, podemos dizer que o IOF incide sobre as operações de câmbio, por estas entendidas **a entrega** [ou colocação à disposição do interessado], **de moeda nacional** [ou documento que a represente], **em montante equivalente à moeda estrangeira**.

Ou, resumindo ainda mais o enunciado, que o IOF incide sobre a entrega ao interessado de moeda nacional em montante equivalente ao da moeda estrangeira.

E o parágrafo único do art. 11 e o § 1º do art. 12 do Decreto nº 2.129, de 2 de maio de 1997, estabelecem:

“Art. 11. (...) ”

Parágrafo único. Ocorre o fato gerador e torna-se devido o IOF no ato da liquidação da operação de câmbio.⁹

Art. 12. São contribuintes do IOF os compradores ou vendedores de moeda estrangeira nas operações referentes às transferências financeiras para o exterior ou do exterior, respectivamente, compreendendo as operações de câmbio manual (Lei nº 8.894/94, art. 6º).

§ 1º As transferências financeiras compreendem os pagamentos e recebimentos em moeda estrangeira, independentemente da forma de entrega e da natureza das operações.” (grifei)

Pois foi exatamente o que ocorreu com a autuada, ou seja, existindo recursos financeiros no exterior na posse de uma subsidiária integral, fez com que os mesmos restassem depositados em sua conta corrente bancária no Brasil, escamoteando a operação com a utilização de *T-Bills*.

⁹ Segundo o disposto na Circular nº 3.280, de 14/03/2005, do Bacen, Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais, "A liquidação de contrato de câmbio ocorre quando da entrega de ambas as moedas, nacional e estrangeira, objeto da contratação ou de títulos que as representem."

Note-se que nem houve a preocupação dos envolvidos em dar à operação ares de uma singela compra e venda de títulos que é efetuada segundo as leis da oferta e da procura, porquanto as vendas da *MCOM BVI* para a *MCOM Wireless*, certamente previamente engendradas, se deram nas mesmas datas em que esta vendeu os *T-Bills* a terceiros, ocasião em que os recursos em moeda nacional foram depositados na sua conta corrente bancária.

Assim, independentemente da forma com que se deu a transação, o fato incontestado é que os mesmos recursos financeiros existentes em moeda estrangeira no exterior transformaram-se em moeda nacional, no Brasil; tratou-se, sim, pois, de uma operação de câmbio.

Não pode ser aceito o argumento da Recorrente de que o “contrato de mútuo” por detrás da operação, assim como a compra e venda de *T-Bills*, são operações previstas na legislação brasileira, e que, portanto, deveriam ser respeitadas. Tampouco tratou-se aqui de descaracterizar-se atos ou negócios jurídicos mediante a aplicação da regra constante do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, que, inclusive, ainda não foi sequer regulamentada.

Não! Tratando-se de uma simulação, consoante melhor será explicado logo mais adiante, essas operações não podem ser analisadas por etapas, mas, sim, como um todo, pois o conhecimento e o enquadramento de determinada realidade será a resultante de diversas circunstâncias reunidas no caso concreto. É o que nos ensina Marco Aurélio Greco, *in* Planejamento Tributário, São Paulo, Dialética, 2004, p. 345/346:

“(…)

Vale dizer, ao invés de analisar cada fotografia (etapa) é importante analisar o filme (conjunto delas). Mais do que um evento (etapa), é importante interpretar a estória (conjunto).

Na medida em que o conjunto de operações corresponde apenas a uma pluralidade de meios para atingir um único fim, a verificação das alterações relevantes deve ser feita não apenas considerando os momentos anterior e posterior a cada etapa mas, principalmente, os momentos anterior e posterior do conjunto de etapas. Ou seja, é preciso indagar qual a situação existente antes da deflagração da seqüência de etapas, de quem era determinado patrimônio, qual a composição societária, quem era o titular de certos poderes sobre determinado empreendimento etc, e qual a situação final resultante da última das etapas.”

Conforme escreveu a Ilustre ex-Conselheira Maria Cristina Roza da Costa, no Acórdão nº 202-18.237, de 15/08/2007, e no Acórdão nº 202-18.366, de 17/10/2007, em casos análogos a este, “Não há como considerar as operações como negócio jurídico indireto e válido em cada uma de suas etapas, como pretende fazer valer a recorrente. É que, mesmo praticando formas jurídicas válidas, o negócio indireto pode ser simulado. E para representar elisão fiscal lícita, e não evasão fiscal, o negócio jurídico indireto, deve ser verdadeiro”.

Nesses votos, ela ainda reproduz trecho dos ensinamentos de Alberto Xavier, colhidos *in* Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva, São Paulo, Dialética, p. 67, a seguir transcrito:

“A distinção entre o negócio simulado, por um lado, e os negócios indiretos (…), por outro, corresponde à fronteira que separa a mentira da verdade. Os negócios indiretos (…), são verdadeiros; os negócios simulados são falsos e mentirosos.

Na simulação há uma divergência entre a vontade declarada – e daí o seu caráter mentiroso ou enganatório. No negócio indireto não há divergência entre a vontade real e a declarada – e daí o seu caráter verdadeiro; há, isso sim, uma divergência entre a causa – função típica e os motivos ou fins perseguidos pelas partes, divergência essa querida realmente e revelada às claras. Por outras palavras: há a utilização de uma estrutura ou de uma forma para atingir indiretamente um resultado que não é o típico daquela estrutura e daquela forma. O fim típico, porém, é realmente querido pelas partes: só que se limita a funcionar como condição para a realização de um fim ulterior que é essencial na determinação volitiva das partes.”

Ainda sobre a simulação, a Conselheira reproduziu trecho de ensaio publicado no Livro do 13º Simpósio IOB de Direito Tributário, de autoria de Ricardo Mariz Oliveira, intitulado “Questões Relevantes, Atualidades e Planejamento com Imposto sobre a Renda”, a seguir transcrito:

“A simulação, que vicia o ato jurídico e invalida a economia tributária pretendida, está regida pelo art. 102 do Código Civil (novo Código Civil, parágrafo 1º, do art. 167), e se prova pela densidade de indícios e circunstâncias, que a jurisprudência administrativa vem aplicando com bastante sabedoria, tais como: a proximidade temporal de atos; a disparidade infundada de valores entre eles; o desfazimento dos efeitos do ato simulado; a prática de certos atos entre partes ligadas, por exemplo, (...); a existência ou inexistência de outra causa econômica além da economia fiscal; a exagerada arrumação dos fatos.” (grifei)

Portanto, resta patente a ocorrência da hipótese de incidência do IOF para as operações em que se concretizou o ingresso de recursos na conta corrente bancária da autuada mediante as operações envolvendo as *T-Bills*.

Antes de concluir este tópico e em face do Patrono da Recorrente, quando da sustentação oral que realizou na Sessão de setembro passado, bem como nos memoriais que distribuiu aos Conselheiros presentes, fez constar, com destaque, um posicionamento que externei quando relatei o voto que resultou no Acórdão nº 203-12.887, em 08/05/2008.

Vislumbrou o Patrono da Recorrente naquele Acórdão a mesma situação em que ora nos debruçamos, de sorte que, tendo eu naquele caso descaracterizado uma operação de câmbio pela falta de comprovação da realização da operação de (re)venda das T-Bills, deveria adotar o mesmo entendimento para este caso.

A bem da verdade, é preciso esclarecer que ali a situação dependia da apresentação de provas para a caracterização da operação, tanto assim, que diante da inexistência delas, a própria DRJ é que cancelara o lançamento, tendo o processo chegado neste Colegiado para análise do consequente **Recurso de Ofício** interposto.

Peço vênha para reproduzir trecho de meu voto proferido no citado Acórdão:

“E não se diga que houve precipitação no julgamento da primeira instância. Ora, tem razão a DRJ quando, de forma precisa, aponta a falta de comprovação nos autos da segunda parte da transação – a alegada venda, ou revenda, por parte da autuada das T-Bills ao Credit Lyonnais (Uruguay), como o motivo principal de sua decisão, já que a questão que lhe foi posta resumira-se à matéria e prova de fato. Interessante notar que no próprio Anexo elaborado pela fiscalização (fl. 53) a coluna que indicaria o valor da venda ao Credit Lyonnais está em BRANCO!!!

Mas, por quê a auditoria não presencial se mostrou preponderante para o destino do auto de infração? Ora, todos os documentos solicitados pelo fisco foram fornecidos pela autuada, exceto justamente os que se prestariam a comprovar a

suposta venda para o Credit Lyonnais e, quanto a isso, conformou-se o fisco com a resposta da autuada – de que iria fazer tal solicitação ao Credit Lyonnais, como, aparentemente o fez – e não moveu uma palha sequer para compulsar in loco a escrituração contábil a fim de confirmar ou não a suspeita lançada. Sim, o Livro Diário permitiria ao fisco estabelecer ao menos se houve, quando houve, por quanto se deu a tal venda das T-Bills para o Credit Lyonnais.

Limitou-se, entretanto o fisco, a fazer constar de suas conclusões que, verbis, "11) Claro está que se fosse possível provar a inexistência dos T-Bills, como já aconteceu em outros casos semelhantes examinados pela Receita Federal, ficaria evidente que a operação como um todo é uma fraude. Nos casos aqui relatados, porém, todos os documentos expedidos pelos envolvidos fazem referência, até onde esta Auditoria pôde apurar, a títulos existentes". (*Destaques do original*)

Neste caso ora em julgamento, não se cogitou da ausência de provas para caracterizar a infração; ao contrário, a Recorrente se mostrou bastante diligente para demonstrar, e comprovar cabalmente, que houve a negociação envolvendo as T-Bills, ainda que, de fato, haja apenas a menção de que os títulos foram (re)vendidos a terceiros no Brasil, sem, entretanto, que tais documentos fossem carreados para o processo.

Mas, como disse, não é a falta desses documentos que sustenta a autuação, tanto que baseou-se ela na existência dos depósitos na conta corrente da autuada, razão pela qual, com a devida vênia, equivocou-se o Patrono da Recorrente ao suscitar a suposta semelhança entre os dois casos.

Pelo exposto, voto pela existência da hipótese de incidência para fins de exigência do IOF.

b) alíquota do IOF a ser aplicada

Caracterizada a hipótese de incidência para uma das operações de que trata o presente processo, debruçemo-nos agora sobre a discussão que envolve a alíquota a ser utilizada: se de 25%, como entenderam o Fisco e a DRJ, ou se zero, como *ad argumentandum*, postulou a Recorrente.

Não se pode conceber que um Estado democrático não disponha de meios legais para vigiar e coibir o fluxo de moeda estrangeira em seu território. Essa atividade no Brasil, como se sabe, é exercida exclusivamente pelo Banco Central do Brasil, que dispõe de várias ferramentas para exercer tanto, municiando o Poder Executivo de informações para a delineação dos rumos da economia.

Dentre essas ferramentas, podemos destacar, originalmente, a Lei nº 4.131, de 1962, que, em seu artigo 3º, "a", estabelecia que "os capitais estrangeiros que ingressarem no País sob a forma de investimento direto ou de empréstimo, quer em moeda, quer em bens", deverão ser registrados na Superintendência da Moeda e do Crédito, órgão este, posteriormente substituído pelo Departamento de Registro e Fiscalização de Capitais Estrangeiros, que, por sua vez, passou a ser denominado de Departamento de Capitais Estrangeiros e Câmbio, sendo que suas atribuições, atualmente, foram transferidas para o Departamento de Combate a Ilícitos Financeiros e Supervisão de Câmbio e Capitais Internacionais.

Na esteira de tal regulamentação, existem outras, das quais depreende-se que não só o registro do capital estrangeiro ingressado no país é obrigatório, mas, também, que

antes do fechamento do contrato de câmbio, deve ser obtida uma autorização do departamento correspondente do Bacen. É o caso da Circular Bacen nº 1.504/89.

Assim, as operações de que estamos tratando, as quais, ao final das contas, caracterizaram-se pela internalização de divisas do exterior no país, foram realizadas de forma tal, que fugiram totalmente aos controles das autoridades monetárias que zelam por esse fluxo de moedas, vindas à tona somente por conta da auditoria fiscal empreendida pelos fiscais da Receita Federal do Brasil.

Por isso, a teor do disposto nos artigos 1º e 2º, do Decreto nº 23.258, de 1933, tais operações podem ser consideradas como “operações de câmbio ilegítimas”, visto que, tendo sido realizadas entre pessoas jurídicas, domiciliadas no país e no exterior, não transitaram pelos bancos habilitados a operar em câmbio.

Neste ponto, invoco a regra do art. 15 do Decreto nº 2.219, de 02/05/1997, segundo o qual, “Quando houver descumprimento ou falta de comprovação de condições, total ou parcial, de operações tributadas à alíquota zero ou reduzida, o contribuinte ficará sujeito ao pagamento do IOF, calculado a alíquota normal para a operação, acrescido de juros moratórios e multa, sem prejuízo das penalidades previstas no art. 23 da Lei nº 4.131, de 03/09/1962, alterado pelo art. 72, da Lei 9.069, de 29/06/1995.” (grifei)

E qual seria a alíquota normal a que se refere tal enunciado?

Aquela prevista no *caput* do art. 5º da Lei nº 8.894, de 1994, que é de 25% e que corresponde à que foi adotada pela fiscalização no presente lançamento.

Ad argumentandum, entende a Recorrente, todavia, primeiro, que nem o Fisco e nem a DRJ conseguiram comprovar ou demonstrar o “descumprimento” das regras para a fruição da alíquota zero, e, segundo, que a “alíquota normal” a que se refere o artigo 15 seria zero em função do que dispõe o § 2º do art. 14 do mesmo Decreto nº 2.219, que reduziu a zero a alíquota do IOF para as operações de câmbio “relativas às demais transferências financeiras do exterior”. Ou seja, considera que o artigo 15 deixou de produzir os efeitos originalmente pretendidos.

Com a devida vênia, o não atendimento da condição imposta para a fruição da alíquota reduzida no presente caso não demanda grandes esforços, pois está dito e redito nos autos, ainda que não com essas palavras, que a autuada não fez uma comunicação prévia ao Bacen, tampouco valeu-se de instituições financeiras autorizadas para documentar as operações de câmbio que realizou. É por essa razão que ela não preenche os requisitos para a utilização da alíquota reduzida.

De outra parte, e, novamente, com a devida vênia, não pode prevalecer o entendimento da Recorrente, de que a letra do artigo 15 é “morta”.

Ora, ainda que se admita que a redação do referido dispositivo não tenha sido das melhores, tanto que enseja esse tipo de interpretação, lá está claro que a redução das alíquotas contidas no § 2º do art.14 não é incondicional; ao contrário, pois, caso as “demais transferências financeiras do exterior” tenham descumprido ou tenham faltado com a comprovação do cumprimento das condições, não poderão fruir da redução da alíquota.

Tampouco pode ser levado em conta o argumento da Recorrente de que não teria causado prejuízo algum ao erário pelo fato das operações de câmbio estarem, à época dos fatos, com a alíquota reduzida a zero. De fato, a alíquota a ser aplicada nas operações de

câmbio seria zero, caso tivesse a autuada atendido as condições para tanto, o que, entretanto, não ocorreu.

Correto, pois, o entendimento da DRJ quanto à utilização da alíquota de 25%.

c) ilegitimidade do Fisco para verificar e atestar o cumprimento de normas envolvendo a entrada e saída de recursos financeiros do Brasil

Invocando decisão do então denominado Segundo Conselho de Contribuintes [Acórdão nº 201-77.174, Rel. Antonio Mario de Abreu Pinto, de 09/09/2003], a Recorrente defende a tese de que compete ao Banco Central do Brasil a verificação do cumprimento das normas relativas ao registro de operações que envolvam a entrada e saída de recursos financeiros do país, cabendo à Administração Tributária somente analisar a ocorrência do fato gerador de tributo e promover o cumprimento das obrigações então surgidas. Desta feita, a autoridade fiscal não teria legitimidade e competência para analisar o cumprimento das condições atinentes ao citado artigo 15 do Decreto nº 2.219/97, e conseqüentemente, aplicar a alíquota de 25%; para isso, necessitaria o Fisco de prévia manifestação do Banco Central.

Ora, a competência para aferir se determinadas operações produzem reflexos na seara tributária – falta de recolhimento de tributos, por exemplo – é da Administração Tributária, que, em casos como o presente, não precisa aguardar a “prévia manifestação” do Bacen para atestar o óbvio, isto é, a completa inobservância por parte da autuada do cumprimento das obrigações para com as autoridades controladoras do fluxo de moeda estrangeira no País. Assim, não tendo sido cumprida a condição estipulada pelo artigo 15 do Decreto nº 2.219/97 para que fosse adotada a alíquota reduzida, descumprimento este que, repito, se mostrou evidente de forma a dispensar qualquer pronunciamento do Bacen, de fazer o Fisco valer a sua autoridade e legitimidade para exigir o imposto não recolhido.

Mantém-se, pois, a decisão recorrida quanto a este quesito.

d) multa de ofício qualificada (150%)

A Recorrente, escorada em doutrina e em decisões administrativas de segunda instância, defende a ideia de que não logrou o Fisco comprovar o intuito de fraude nas operações.

Além disso, considera que na autuação, e na parte que toca à aplicação da penalidade agravada, o Fisco não relacionara os fatos às operações de câmbio e que culminaram com a exigência do IOF; antes, apenas às exigências do IRPJ, que versou sobre “passivo fictício”, e que, mesmo assim, não foram comprovadas as imputações ali contidas.

Por fim, aduziu a Recorrente que a DRJ teria inovado na acusação, na medida em que teria se valido de argumento de caráter anti-elisivo, que não constara do termo lavrado pela autoridade fiscal.

O dispositivo legal utilizado pelo Fisco para elevar a multa de ofício para o percentual de 150% é o § 1º, c/c o inciso I, do artigo 44, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que trata dos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

De fato, tem razão a Recorrente quando diz não ter vislumbrado relação entre as causas que o Fisco listou como ensejadoras da utilização do percentual de 150% à exigência

do IOF, ou seja, para cada um dos fatos listados pelo Fisco como ensejadores da autuação listados nos tópicos do Relatório Fiscal de fls. 977/998, no tópicos “A- Da Escrituração”, “B – Do *modus operandi*”, não se identifica uma relação direta com a exigência do IOF.

Também na afirmação contida à fl. 991 do Termo de Constatação Fiscal, *verbis*: “Entretanto, jamais houve a transação efetiva com estes papéis.”[referia-se o Fisco ao parágrafo anterior, *verbis*: “As operações de empréstimos realizadas pelos contribuintes MCOM e GP Administradora de Ativos (Mauriti) tem como lastro, basicamente, T-Bills e, por vezes, T- Notes e Títulos da Dívida Argentina” (sic)], o Fisco se equivoca ou se contradiz. Isto porque, tanto eu como a DRJ, partimos da premissa de que tais operações, ao menos envolvendo os T-Bills são reais.

Outro trecho do Relatório Fiscal que pinço para elaborar meu raciocínio é, *verbis*: “Tais operações não apresentam nenhuma razão econômica, não sendo gerado qualquer lucro ou prejuízo. Houvesse simplesmente o interesse em transferir recursos, bastaria fazê-lo regularmente, com o conhecimento do Banco Central do Brasil. São, de fato, recursos do Grupo no exterior, mantidos à margem da escrituração regular.”

Nota-se, portanto, a meu ver, que, em princípio, a motivação do Fisco para a utilização do percentual de 150% na multa sempre esteve relacionado diretamente com a infração que considerou existir em relação à legislação do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, de sorte que a sua extensão, também às infrações relacionadas ao IOF, não veio acompanhada de fundamentos expressos motivadores para tanto.

No entanto, dadas as características que envolveram a operação de câmbio realizada pela autuada, acima reproduzida em detalhes [dinheiro existente no exterior, transformado em reais no Brasil, mediante a compra e venda de T-Bills], e, dado que o dispositivo legal invocado pela autoridade fiscal remete-nos para a análise do conteúdo dos artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 1964, é de sua análise que encontraremos a justificativa para a manutenção da penalidade na sua forma qualificada. Vejamos:

“Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.:

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.” (sic)

Ou seja, a situação fática explicitada com detalhes acima encaixa-se perfeitamente no inciso I, do artigo 71 (sonegação), independentemente de a alíquota vigente à época [para os casos em que as operações de câmbio observassem as regras de autorização e registro no Bacen] ter sido reduzida a zero, até porque, escapa à capacidade do julgador de identificar as reais razões que levaram a autuada a internalizar recursos existentes no exterior por meio de mecanismos que passaram ao largo da supervisão do Banco Central do Brasil.

De se refutar ainda o argumento da Recorrente de que a DRJ teria inovado na acusação, visto que ela apenas ressaltou os aspectos da operação de câmbio de forma a situá-la ou a fazer a subsunção desse fato aos dispositivos legais utilizados pelo Fisco para o agravamento da penalidade.

Pelo exposto, portanto, deve ser mantida a multa de ofício no percentual de 150%.

Conclusão

Em face de todo o exposto, nego provimento ao recurso de ofício e ao Recurso Voluntário.

Odassi Guerzoni Filho

Voto Vencedor

Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis, designado relator quanto à redução da multa ao percentual de 75%.

Dirijo do ilustre relator apenas em relação à multa de ofício, antes desagravada pela DRJ, que a manteve no percentual qualificado de 150% (a fiscalização, além de duplicar o percentual de 75%, agravou a penalidade em mais 50%, atingindo, então, 225%), e agora reduzida ao patamar básico de 75% por decisão da maioria deste Colegiado. Em face da não caracterização do dolo por parte da fiscalização, não pode este órgão julgador, tampouco a DRJ, suprir a omissão. Ainda que seja possível vislumbrar a existência de sonegação ou fraude, a par das operações realizadas pela Recorrente, à autuação é que caberia demonstrar a infração dolosa, nunca a este Colegiado ou à primeira instância.

Nas infrações qualificadas o dolo deve ser necessariamente demonstrado pela fiscalização, seja por meio de uma prova cabal, seja por meio de indícios veementes cujo conjunto se constitua numa prova. É o contrário do que ocorre nas infrações objetivas, a exemplo do inadimplemento de tributo ou descumprimento de obrigação acessória, em que regra geral cabe ao sujeito passivo provar não ter cometido o ato identificado na peça acusatória.

Para mim, ao autuante – apenas a ele - é que cabia apontar se houve sonegação ou fraude, com conluio ou não. Independentemente do que este Colegiado e a DRJ possam observar ou deduzir, à luz de tudo que contém os autos, qualquer infração dolosa há de ser posta, de modo explícito, pela autuação. Os juízos dos órgãos julgadores, por mais escorreitos que sejam, não substituem aquele a ser feito, necessariamente, pela fiscalização.

Neste processo, todavia, a autuação não indica com clareza no que consistiria o dolo a acarretar o aumento da multa para 150%. No Auto de Infração apenas é indicado o enquadramento legal da penalidade - “Art. 44, inciso II e § 2º, da Lei nº9.430/96”, conforme fl. 1045 -, enquanto no TERMO DE CONSTATAÇÃO E VERIFICAÇÃO FISCAL (TCVF) de fls. 977/998 que acompanha o Auto a fiscalização afirma o seguinte (fls. 997 e 998):

Por derradeiro, entende esta fiscalização deva ser solicitada a desconsideração da personalidade jurídica dos entes, buscando-

se OS reais sócios e beneficiários das fraudes perpetradas. Nenhuma das empresas possui patrimônio tangível, situando-se seus sócios, em sua maior parte, no exterior.

(...)

A multa está sendo agravada pelo evidente intuito de fraude e pela recusa sistemática em atender a fiscalização.

Apesar de no referido Termo haver outras referências a fraudes (ver fl. 978, último parágrafo, onde a fiscalização informa que "...havendo fortes indícios de fraude, em dezembro de 2004 foram emitidos RIMFs para os principais Bancos da MCOM e da Mcomcast"; fl. 979, com menção a outro Auto de Infração contra a MCOM, relativo ao ano-calendário 1993; e fl. 989, onde afirma haver fortes indícios de fraude "No caso da GP Investimentos Ltda., que não possui empréstimos externos, mas presta serviços"), é certo que em relação a este Auto do IOF e seus respectivos períodos de apuração (de 01/01/2000 a 31/12/2002) a fiscalização não caracterizou a conduta da autuada, tida como dolosa.

Por não ter descrito a conduta ou omissão dolosa, a autuação enseja dúvidas. Teria havido também sonegação, além de fraude, como parece ver a DRJ? Quais ações ou omissões que, segundo a fiscalização, visariam impedir ou retardar **o conhecimento**, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência dos fatos geradores ou das condições pessoais dos sujeitos passivos, caracterizando a **sonegação** prevista no art. 71 da Lei nº 4.502/64? Ou, sempre segundo a fiscalização, quais omissões ou omissões tenderiam a impedir **a ocorrência** dos fatos geradores ou modificar suas características de modo a reduzir o IOF, denotando a **fraude** posta no art. 72 a mesma Lei? São perguntas sobre as quais a fiscalização não se pronuncia.

Diante da lacuna na autuação, a DRJ visualizou tanto fraude quanto sonegação, ao afirmar o seguinte (acórdão recorrido, fls. 1854 e 1858, com negrito acrescentado):

44. Como visto acima, a fraude e a sonegação ligam-se à ocultação ou retardamento da ocorrência ou do conhecimento do fato gerador. É assente na doutrina e na jurisprudência que os procedimentos tendentes a materializá-las lidam, precipuamente, com aparências. Com efeito, a fraude e a sonegação, na medida em que praticadas com a intenção de impedir ilicitamente que se materialize o fato gerador ou que dele tome conhecimento a autoridade administrativa, é efetivada através da construção de uma fachada, uma simulação cujo propósito é a ocultação do real, sua implementação pretende a transmissão de uma mensagem com o intuito de mascarar a realidade face ao seu receptor.

(...)

*64. No contexto descrito, rompida a barreira de aparências construída com as operações que convertiam disponibilidades em títulos e estes novamente em disponibilidades, revela-se a realidade. Houve troca de moedas. Houve câmbio. Houve fato gerador. **E, presentes a intenção e a ação de dar às operações outra aparência, houve evidente intuito de fraude.** Pelo que, não recolhido o tributo devido, correta a constituição de ofício do crédito e a aplicação da multa qualificada, nos termos do inciso II do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996.*

(...)

67. As operações com títulos mobiliários custodiados no exterior pretendiam **ocultar** do Fisco a ocorrência do câmbio. Acrescente-se que, a teor dos fatos constatados pela auditoria ao longo dos trabalhos, as operações com títulos mobiliários do Tesouro Americano, promovendo a internalização de recursos mantidos no exterior, se inserem em um universo mais abrangente de operações, **organizadas, segundo o relato fiscal, com o objetivo de impedir ou retardar o conhecimento dos fatos geradores pela Administração Tributária**. Não há, no caso específico do lançamento do IOF aqui examinado, como se viu, apego do Fisco a informações genéricas ou sem comprovação.

O voto vencido, diferentemente, considera o seguinte:

De fato, tem razão a Recorrente quando diz não ter vislumbrado relação entre as causas que o Fisco listou como ensejadoras da utilização do percentual de 150% à exigência do IOF, ou seja, para cada um dos fatos listados pelo Fisco como ensejadores da autuação listados nos tópicos do Relatório Fiscal de fls. 977/998, nos tópicos “A- Da Escrituração”, “B – Do modus operandi”, não se identifica uma relação direta com a exigência do IOF.

(...)

Nota-se, portanto, a meu ver, que, em princípio, a motivação do Fisco para a utilização do percentual de 150% na multa sempre esteve relacionado diretamente com a infração que considerou existir em relação à legislação do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, de sorte que a sua extensão, também às infrações relacionadas ao IOF, não veio acompanhada de fundamentos expressos motivadores para tanto.

No entanto, dadas as características que envolveram a operação de câmbio realizada pela autuada, acima reproduzida em detalhes [dinheiro existente no exterior, transformado em reais no Brasil, mediante a compra e venda de T-Bills], e, dado que o dispositivo legal invocado pela autoridade fiscal remete-nos para a análise do conteúdo dos artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 1964, é de sua análise que encontraremos a justificativa para a manutenção do agravamento da penalidade.

(...)

Ou seja, a situação fática explicitada com detalhes acima encaixa-se perfeitamente no inciso I, do artigo 71 (sonegação), independentemente de a alíquota vigente à época [para os casos em que as operações de câmbio observassem as regras de autorização e registro no Bacen] ter sido reduzida a zero, até porque, escapa à capacidade do julgador de identificar as reais razões que levaram a autuada a internalizar recursos existentes no exterior por meio de mecanismos que passaram ao largo da supervisão do Banco Central do Brasil.

A divergência entre a DRJ e o voto vencido denuncia a omissão da fiscalização, que em vez de buscar evidenciar o dolo apenas mencionou inc. II do art. 44 da Lei nº 9.430/96, sem descrever a conduta tida na autuação como fraudulenta.

Os dispositivos da Lei nº 4.502/64 que tratam das infrações dolosas referidas no inc. II do citado art. 44¹⁰, com base nos quais a fiscalização aplicou a multa qualificada de 150%, possuem a seguinte redação:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Nos termos das prescrições normativas acima, para a qualificação da multa ao dobro, carece seja demonstrado o dolo. Afinal, sonegação, fraude e conluio são hipóteses de infrações subjetivas dolosas. Os artigos transcritos tratam de infrações em que o dolo - que consiste na vontade do agente de praticar o ato ou se omitir (dolo direto) ou de assumir os resultados da sua prática ou omissão (dolo indireto)¹¹ - é elementar do fato típico, descrito nas hipóteses de incidência em tela. Também são dolosas as condutas tipificadas nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90, mas esta não interessa porque não é mencionada na autuação.

Na situação dos autos, tenho para mim que o dolo vislumbrado pela fiscalização apresenta-se plausível. Todavia, não foi apontado expressamente pela fiscalização. Em nenhum momento a autuação informa com precisão qual a conduta dolosa da autuada, quando necessariamente devia fazê-lo para poder qualificar a multa. Esta a omissão insanável, a determinar, *data venia*, a redução da multa ao seu patamar básico.

Em linha com a interpretação adotada por maioria por este Colegiado, Paulo de Barros Carvalho, após referir-se à diferença entre infrações objetivas e subjetivas, informa o seguinte:

O discrimine entre infrações objetivas e subjetivas abre espaço a larga aplicação prática. Tratando-se da primeira, o único recurso de que dispõe o suposto autor do ilícito, para defender-se, é concentrar razões que demonstrem a inexistência material

¹⁰ Redação da Lei nº 9.430/96 anterior às modificações da Lei nº 11.488/2007, que de todo modo manteve a penalidade qualificada no percentual de 150%, mais uma vez com referência aos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, conforme o § 1º da redação atual do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 15/03/2012 por PAULO DE BARROS CARVALHO, Assinado digitalmente em 15/03/2012

2 por ODASSI GUERZONI FILHO, Assinado digitalmente em 02/03/2012 por EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS,

Assinado digitalmente em 14/03/2012 por JULIO CESAR ALVES RAMOS

Impresso em 22/05/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

do fato acoimado de antijurídico, descaracterizando-o em qualquer de seus elementos constituintes. Cabe-lhe a prova, com todas as dificuldades que lhe são inerentes. Agora, no setor das infrações subjetivas, em que penetra o dolo ou a culpa na compostura do enunciado descritivo do fato ilícito, a coisa se inverte, competindo ao Fisco, com toda a gama instrumental dos seus expedientes administrativos, exhibir os fundamentos concretos que revelem a presença do dolo ou da culpa, como nexos entre a participação do agente e o resultado material que dessa forma se produziu. Os embaraços dessa comprovação, que nem sempre é fácil, transmudam-se para a atividade fiscalizadora da Administração, que terá a incumbência intransferível de evidenciar não só a materialidade do evento como, também, o elemento volitivo que propiciou ao infrator atingir seus fins contrários às disposições da ordem jurídica vigente.

(...)

Nos autos de infração, o agente limita-se a circunscrever os caracteres fáticos, fazendo breve alusão ao cunho doloso ou culposos da conduta do administrado. Isto não basta. Há de provar, de maneira inequívoca, o elemento subjetivo que integra o fato típico, com a mesma evidência com que demonstra a integração material da ocorrência fática.¹²

Ressalto, por fim, que o juízo a ser feito pela fiscalização não é vinculante para o Ministério Público, que a par das provas e dos elementos contidos em Representação Fiscal para Fins Penais até pode oferecer denúncia por crime contra a ordem tributária independentemente do resultado deste julgado. O que não se admite é que a fiscalização, ao elevar a multa para o percentual de 150%, deixe, ela própria, de elaborar o seu próprio juízo acerca da conduta dolosa indispensável à qualificação da penalidade. Sem o assentamento nos autos do juízo da fiscalização, na tentativa de demonstrar o dolo, a multa qualificada apresenta-se descabida.

Pelo exposto, dou provimento parcial ao Recurso Voluntário para reduzir a multa de ofício ao percentual básico de 75% (setenta e cinco por cento).

Emanuel Carlos Dantas de Assis