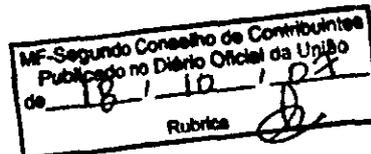




MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº 16327.002087/2005-20
Recurso nº 138.875 Voluntário
Matéria IOF
Acórdão nº 202-18.238
Sessão de 15 de agosto de 2007
Recorrente ACQUASPARTA DO BRASIL ADMINISTRAÇÃO DE BENS E PARTICIPAÇÕES LTDA.
Recorrida DRJ em Campinas - SP



Assunto: Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF

Data do fato gerador: 31/03/2000

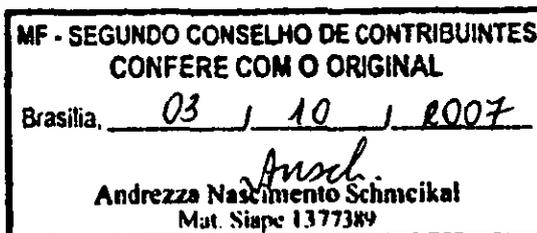
Ementa: IOF-CÂMBIO.

As transferências financeiras compreendem os pagamentos e os recebimentos em moeda estrangeira, independentemente da forma de entrega e da natureza das operações.

MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA.

Constatado e provado pela fiscalização que a operação realizada frustrou a caracterização do fato gerador do tributo, cabível a aplicação da multa prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

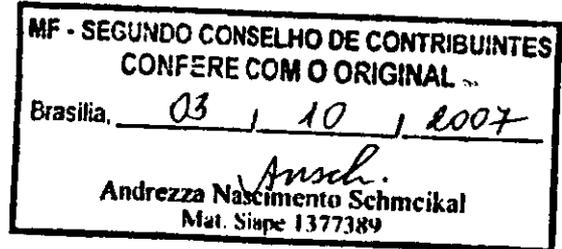
Recurso negado.



Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.


ANTONIO CARLOS ATULIM
Presidente




MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Ivan Allegretti (Suplente), Nadja Rodrigues Romerc, Antonio Zomer, Antônio Lisboa Cardoso e Maria Teresa Sánchez López.

Brasília, 03 / 10 / 2007

Andreza Nascimento Schmcikal
Mat. Siage 1377389

Relatório

Trata-se de recurso voluntário apresentado contra decisão proferida pela 3ª Turma de Julgamento da DRJ em Campinas - SP.

O relatório da decisão recorrida informa que o Fisco lavrou auto de infração do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros, conforme consta do Termo de Encerramento de Fiscalização.

O referido Termo, por sua vez, relata que:

- a) que o contribuinte em referencia realizou operações de compra e venda de títulos da dívida pública norte-americana (United States Treasury Bills, T-Bills) da empresa Parmalat;
- b) os negócios examinados configuram operações de câmbio atípicas, não usuais, isto é, têm por objetivo a troca de moedas, com o propósito, para uns, de prover uma origem para o ingresso de reais em contas bancárias no Brasil, e para outros, de servir de instrumento para mandar dólares para o Exterior;
- c) as operações contam com um banco no exterior (Crédit Lyonnais localizado no Uruguai) e com pelo menos mais dois atores: o primeiro negociou os T-Bills diretamente ou através de uma vinculada sediada no Exterior; o segundo adquirente no Brasil compra os T-Bills do primeiro e os revende, em geral no mesmo dia (diríamos até que no mesmo instante) diretamente ou através de vinculadas. Nos pólos inicial e final, figura sempre o mesmíssimo Crédit Lyonnais (Uruguay) S/A;
- d) das aquisições e das vendas aqui referidas foram realizadas em completo desacordo com a Lei nº 4.595/1964 (especialmente com seu art. 18), que regula o Sistema Financeiro Nacional, e com a Lei nº 6.385/1976, que cuida dos negócios com valores mobiliários, uma vez que a compra e venda de valores mobiliários dentro do Brasil devem ser feitas sempre através de instituição especificamente autorizada;
- e) nos negócios objeto do presente auto de infração, as sucessivas compras de T-Bills produzem os mesmíssimos efeitos de operações de câmbio, realizadas fora de instituição legalmente habilitada: o primeiro comprador dos T-Bills formalizava o ingresso no País de contrato representativo de certa quantidade de moeda estrangeira que já estava no Crédit Lyonnais (Uruguay) S/A. O valor correspondente em reais, base cálculo do imposto do IOF, é depositado na conta bancária da empresa no Brasil pelo adquirente seguinte das T-Bills. Simultaneamente, a quantia correspondente em dólares torna-se disponível para quem efetua a venda ao Crédit Lyonnais;
- f) Concluiu a fiscalização que "o contribuinte praticou operações ilegítimas de câmbio, assim definidas nos arts. 1º e 2º do Decreto 23.258, de 1955, e art. 23

da Lei 4.131/1962, com redação dada pelo art. 72 da Lei 9.069/95, e no art. 25 do Decreto 55.762/1965”;

- g) em consequência, e considerando o disposto no art. 15 do Decreto nº 2.219/1997, perdeu o benefício fiscal previsto no art. 14, § 2º, alínea "e", do mesmo diploma legal, passando a ser tributado pelo IOF incidente sobre operações de câmbio com a alíquota de 25%, fixada pelo art. 5º da Lei nº 8.894/94;
- h) a multa foi qualificada, nos termos do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96, e está sendo encaminhado representação ao Ministério Público Federal e ao Banco Central do Brasil.

A exigência fiscal foi impugnada sob a alegação da decadência do direito de o Fisco promover o lançamento do tributo, uma vez que a ciência do auto de infração se deu em 13/12/2005 e a data do fato gerador foi 31/03/2000, descabendo, em razão da alegada fraude, deslocar o termo *a quo* da decadência do § 4º do art. 150 do CTN para o art. 173, I, do mesmo diploma legal.

Descabimento da multa de 150%, por não restar comprovada a fraude alegada.

Alega que *“a operação entendida pela fiscalização como ensejadora do pagamento do tributo ora impugnado não é uma operação de câmbio, mas sim uma operação conhecida como ‘blue chips swaps’, envolvendo a cessão de títulos da dívida pública americana (T-Bills) adquiridos no exterior por outra empresa”*.

E mais;

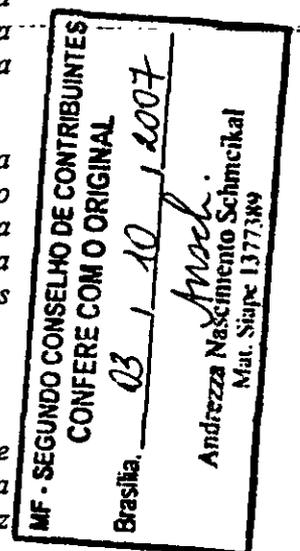
“27. Com efeito, através de avença (‘purchase agreement’) firmada entre o ‘Crédit Lyonnais (Uruguay) S/A’ e a ‘Acquasparta Sociedad Anonima’, situada na cidade de Montevideo, Uruguai (doc. nº 03); a citada instituição financeira intermediou a aquisição de títulos da dívida pública americana (T-Bills), no valor de US\$ 550.000,00 (...).

28. Tais títulos foram cedidos pela Acquasparta Sociedad Anônima (Uruguay) em benefício da Impugnante, que é empresa nacional, sendo certo que, em função da transferência efetivada, fez-se necessária a realização de operação de mútuo (doc. nº 04), a fim de que a empresa cessionária dos títulos passasse a ser devedora do valor por eles representado à cessionária.

...

30. Firmada a operação de mútuo, que se concretizou com a cessão de títulos que representam o valor emprestado, a Impugnante efetivou a cessão dos referidos títulos para a Construtora Andrade Gutierrez (doc. nº 05).

31. Em pagamento da cessão efetivada, a Construtora Andrade Gutierrez procedeu ao depósito da importância pela qual os títulos foram alienados a saber, R\$ 963.322,80, em conta corrente da



32. Tendo em vista que tal pagamento estava vinculado ao contrato de mútuo firmado pela Impugnante com a Acquasparta Sociedad Anonima, tal ingresso foi, inclusive, contabilizado como 'vlr. Recebido de Acquasparta S/A relativo ao contrato de mútuo d/data corresp. A US\$ 500.000,00 que nesta data a taxa de R\$ 1,751496 corresp. A R\$ 963.322,80' (doc. nº 06).

33. Como se vê, inexistiu qualquer operação de câmbio entre a Impugnante e a empresa que a fiscalização intitulou de terceiro adquirente (Construtora Andrade Gutierrez), pois o que ocorreu foi a realização de cessão de títulos da dívida pública americana, com a contrapartida da celebração de um contrato de mútuo entre as empresas, formalizando-se a necessária avença, de sorte que, cedidos estes pela Impugnante para outra pessoa jurídica, ocorreu um pagamento que a fiscalização entendeu, equivocadamente, que corresponde a uma operação de câmbio, consoante se passa a demonstrar.

....

36. (...) o Imposto sobre Operações de Câmbio tem como fato gerador a realização de operações de câmbio, que tem sua origem no latim cambium e que quer significar permuta ou troca."

Após análise da matéria em litígio, a Turma Julgadora proferiu acórdão cuja inteligência está escorçada na seguinte ementa:

"Assunto: Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF

Data do fato gerador: 31/03/2000

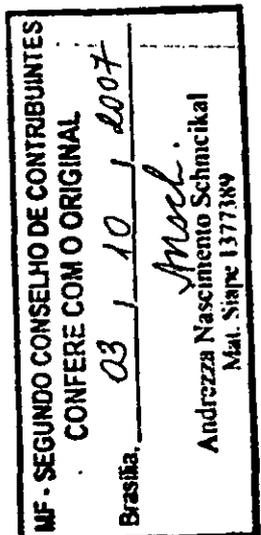
Ementa: LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, § 4º, E 173, I, DO CTN.

Na hipótese em que o recolhimento dos tributos sujeitos a lançamento por homologação não ocorre ou ocorre em desconformidade com a legislação aplicável e, por conseguinte, procede-se ao lançamento de ofício (CTN, art. 149), o prazo decadencial de 5 (cinco) anos, nos termos do art. 173, I, do CTN, tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que esse lançamento de ofício poderia haver sido realizado. (Precedente STJ - RESP 182241/SP).

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 o mascaramento de internalização de recursos a partir de coligada sediada também no exterior, manifesta-se o fato gerador do tributo incidente sobre as operações de câmbio cuja ocorrência a compra e venda de títulos pretendia evitar ou subtrair ao conhecimento da autoridade administrativa.

2. O FATO GERADOR DE OFÍCIO: MÚLTIPLA QUALIFICAÇÃO INTUITO DE FRAUDE.



A multa de ofício será qualificada nos casos de evidente intuito de fraude, tendente a ocultar dolosamente da administração a ocorrência do fato gerador. A ocultação do fato gerador do IOF-Câmbio, intentada pelo encobrimento de operações de câmbio com o ajuste de várias pessoas, constitui conluio, fraude e sonegação, nos termos da lei.

Lançamento Procedente”.

Tomou ciência da decisão o representante legal da empresa em 02/02/2007 (fl.178). A empresa apresentou, em 06/03/2007, recurso voluntário a este Eg. Conselho de contribuintes com as seguintes razões de discordância: 1) decadência do direito de lançar conforme apresentado na impugnação. Cita jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes; 2) inexistência de fraude que sustente a aplicação da multa de 150%, mormente porque a operação de câmbio é sujeita à alíquota zero; 3) a operação realizada consistiu na cessão dos T-Bills pela Acquasparta Sociedad Anonima situada na cidade de Montevideo para a recorrente, para o qual foi lavrado um contrato de mútuo. Em seguida os títulos foram alienados para a Construtora Andrade Gutierrez que depositou o valor correspondente em reais na sua conta corrente. Em razão do vínculo do valor recebido com o contrato de mútuo, contabilizou-o como valor recebido da Acquasparta Sociedad Anonima, pelo que reafirma a inoportunidade de operação de câmbio com o “terceiro adquirente” – construtora Andrade Gutierrez, ocorrendo, efetivamente, a cessão de títulos da dívida pública americana para outra pessoa jurídica cujo pagamento a fiscalização entendeu tratar-se de operação de câmbio; 4) inoportunidade de troca de moedas que se constitui no fato gerador do IOF-Câmbio. Houve somente a cessão de títulos e recebimento do valor correspondente ao negócio praticado; 5) manifesta descon sideração dos negócios jurídicos praticados em face de a operação intitulada “blue chips swaps” ser tratada como se operação de câmbio fosse. À época da ocorrência dos fatos não estava em vigor a Lei Complementar nº 104/2001, que permitiu a referida descon sideração pelo Fisco; 6) reafirma a improcedência da multa agravada.

Alfim requer seja reconhecida a inexistência de fraude, julgando extinto o crédito tributário por força da decadência ou, se assim não entender, seja o recurso conhecido e provido para julgar improcedente o lançamento fiscal.

É o Relatório.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 03, 10, 2007
Ansch.
Andrezza Nascimento Schmcikal
Mat. Siapc 1377389

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, <u>03</u> / <u>10</u> / <u>2007</u> <i>Andrezza</i> Andrezza Nascimento Schmeikal Mat. Sinape 1377389

Voto

Conselheira MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos para sua admissibilidade e conhecimento.

A legislação que rege a matéria foi farta e suficientemente reproduzida nos autos, seja no Termo de Verificação Fiscal, seja nos fundamentos da decisão recorrida.

Primeiramente cumpre enfrentar a alegação de decadência do direito de lançar o tributo em face da ocorrência de o fato gerador haver se efetivado em 31/03/2000 e a ciência do auto de infração, contendo o lançamento de ofício do crédito tributário, haver se dado em 13/12/2005.

Os Conselhos de Contribuintes possuem jurisprudência no sentido em que decidido no acórdão recorrido. Peço vênha para transcrever voto proferido pela Conselheira Adriana Galvão para que faça parte integrante do presente julgado, consubstanciando o entendimento dos fundamentos da decisão recorrida:

"Alega a recorrente a decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário. Entretanto, manifesto-me no sentido de concordar plenamente com a decisão recorrida para aplicar ao caso a regra do art. 173, inciso I, do CTN, e não o § 4º do art. 150 deste diploma legal.

Na verdade, não se discute que o fato gerador do imposto sob comento é a efetiva entrega da moeda nacional ou estrangeira, ou documento que a represente, nos termos do art. 63, inciso II, do CTN.

Entretanto, para que se verifique a decadência a que se refere o § 4º do art. 150 do CTN, é necessário que tenha havido o pagamento, pois a exegese deste dispositivo deve ser alcançada conjugando-o com o caput, de onde destaco:

'Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, ineficazes para a extinção do crédito tributário quando o caso exigir o pagamento em dinheiro.

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

Logo, como o lançamento por homologação pressupõe o pagamento, ou seja, pressupõe que a Fazenda Nacional tenha conhecimento do pagamento e o homologue, ainda que tacitamente, decorridos cinco anos do fato gerador, se no caso, pagamento não existiu, como resta comprovado nos autos, tem-se o lançamento de ofício, aplicando-se, por conseguinte, a contagem do prazo para decadência estabelecida pelo art. 173, inciso I, do CTN, qual seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento deveria ter sido efetuado.

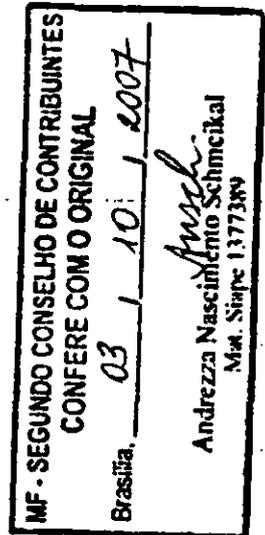
Neste sentido, aliás, tem sido a jurisprudência deste Conselho, de onde destaco as seguintes ementas:

'IOF - PROCESSO ADMINISTRATIVO - DECADÊNCIA - ILEGITIMIDADE PASSIVA - O prazo decadencial para lançamento do IOF sobre operações de câmbio decorrente do descumprimento de compromisso de exportação vinculado a Ato Concessório de Drawback tem início a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu o descumprimento. A instituição financeira autorizada a operar com câmbio não é responsável pela cobrança do IOF quando do descumprimento do Regime Especial de Drawback pela empresa beneficiária devido à falta de previsão legal, não podendo, assim, ser sujeito passivo da obrigação tributária principal. Recurso provido.' (Acórdão n.º 201-70.645, Rel. Cons. Expedito Terceiro Jorge Filho, em 16/04/1997)

'IOF - I) DECADÊNCIA - Opera-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. II) MULTA DE OFÍCIO - Exclui-se pela aplicação do princípio da retroatividade benigna, em face do disposto no art. 63 da Lei nr. 6.430/96. III) MEDIDA JUDICIAL - A submissão de matéria à tutela autônoma e superior do Poder Judiciário, prévia ou posteriormente ao lançamento, inibe o pronunciamento da autoridade administrativa sobre o mérito da incidência tributária em litígio. IV) JUROS DE MORA - São devidos inclusive durante o período em que a respectiva cobrança houver sido suspensa por decisão administrativa ou judicial. V) ENCARGOS DA TRD - Não é de serem exigidos no período que medeou de 04.02 a 29.07.91. Recurso de ofício negado e voluntário provido em parte." (Acórdão n.º 202-10.395, Rel. Cons. Antônio Carlos Bueno Ribeiro, em 18/08/98)

Ademais, nas hipóteses sujeitas à contagem do prazo de decadência, na forma do art. 150, § 4º, do CTN, tipificada a conduta fraudulenta, esse prazo passa a ser contado na forma do art. 173, I, do CTN, com termo inicial no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Aliás, mesmo que assim não fosse, cumpre destacar que é remansosa a jurisprudência emanada de Tribunais Superiores, em que o poder judiciário tem se pronunciado no sentido de que a instituição financeira autorizada a operar com câmbio não é responsável pela cobrança do IOF quando do descumprimento do Regime Especial de Drawback pela empresa beneficiária devido à falta de previsão legal, não podendo, assim, ser sujeito passivo da obrigação tributária principal. Recurso provido.



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 03, 10, 2007
Andreza Nascimento Schmcikal
Mat. Siapc 1377389

CC02/C02
Fls. 9

homologação, a exemplo das contribuições previdenciárias, é obrigação do sujeito passivo antecipar o pagamento. A falta deste (...) ou a sua realização em desacordo com os critérios legais, no que concerne ao montante e a época do recolhimento configura conduta omissiva, autorizando o lançamento ex-officio; neste caso, o prazo de cinco anos para o fisco constituir o crédito tributário de ofício começa a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.

Ora, no presente caso, o fato gerador ocorreu em 31/03/2000; o lançamento foi cientificado ao sujeito passivo em 13/12/2005. A teor do entendimento supra externado, assoma indubitável que o “*dies a quo*” da contagem do prazo decadencial, em qualquer das hipóteses aventadas, é o dia 1º de janeiro de 2001, o lançamento poderia ter sido efetuado até o dia 31 de dezembro de 2005.

Dessarte, afasto a preliminar de decadência.

A questão focada nos autos diz respeito à operação realizada com títulos da dívida americana, consistente na cessão dos mesmos, por coligada sediada no exterior, (Uruguai) para a recorrente, os quais foram garantidos por meio da realização de um contrato de mútuo. Recebidos os referidos títulos, foram os mesmos vendidos no mercado interno pelo seu valor convertido em reais. A contabilidade de tal operação foi realizada diretamente, ou seja, em razão do vínculo dos títulos com o contrato de mútuo o pagamento recebido na venda foi contabilizado como valor recebido da coligada no exterior.

Desse modo, ficou claro que a operação de internação no país de moeda estrangeira se deu por interposta pessoa, ou seja, por meio da venda dos títulos para terceiros.

Defende-se a recorrente do fato relativo à venda dos títulos no mercado interno quando, na verdade, a fiscalização tributou a totalidade da operação, que representou ingresso de recursos do exterior para a recorrente.

Conforme se constata na própria contabilidade da recorrente, o fim visado com o contrato de mútuo foi o ingresso de moeda estrangeira no país com uso de artifício que contornasse o fato gerador do IOF-Câmbio.

Consta registrado na contabilidade da recorrente (fl. 29) um depósito em conta corrente oriundo de “*valor recebido de Acquasparta S/A relativo ao contrato de mútuo*”.

Houve recebimento no Brasil de valor oriundo de coligada no exterior, efetivamente se realizando o fato gerador do IOF-Câmbio, com utilização de meios não autorizados pela legislação brasileira.

As operações denominadas “*blue chips swaps*” foram analisadas pelo Banco Central do Brasil no que diz respeito às transações com T-Bills, a propósito da denúncia oferecida pelo Ministério Público Federal contra empresas sediadas no Brasil que atuaram nesse tipo de transação.

As operações narradas no auto de infração são, em tudo e por tudo, iguais àquelas que foram realizadas pelo grupo Parmalat. Ou seja, o ingresso dos títulos foi viabilizado pela coligação de um contrato de mútuo entre a recorrente e a coligada no exterior. O pagamento dos referidos títulos foi realizado pelo mesmo representante da coligada no exterior.

Bills, assinando o “*purchase agreement*” (contrato de compra) (fls. 21/22), a venda dos títulos no país para a Construtora Andrade Gutierrez (fls. 33/35) e a transferência no exterior, assinando a correspondência intitulada “*transfer instructions*” (instruções para transferência) (fl. 32) e a “*solicitud de transferencia de titularidad*” (solicitação de transferência de titularidade) para a recorrente (fl. 25).

Destaque-se que todas as operações foram realizadas e todos os documentos assinados na mesma data – 31/03/2000, conforme consta de cópia da correspondência encaminhada pelo Credit Lyonnais (Uruguai) S.A.

A referida correspondência identifica os títulos e suas características, apontando o próprio banco como o adquirente, o que a torna imprestável para fazer prova em favor da recorrente.

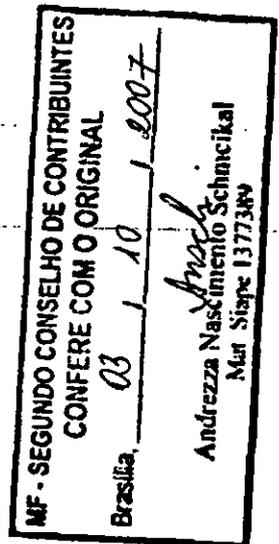
Portanto, resta claro que a operação foi realizada para ingressar recursos no país sem que o sistema financeiro autorizado atuasse como interveniente na operação.

Reproduz-se, abaixo, trecho da denúncia oferecida pelo Ministério Público Federal à 6ª Vara Criminal Federal em São Paulo contra os diretores da Parmalat, referente às operações de “*blue chips swap*” realizadas com T-Bills no Brasil e no exterior, o qual demonstra a similitude e a irregularidade das operações:

“A negociação dos T-bills por parte da PARMALAT PARTICIPAÇÕES LTDA, por meio dos recursos advindos dos mencionados empréstimos (Dem. 11), ou da negociação das correspondentes Notas Promissórias, consistiu no seu ingresso no País, pelo mercado paralelo, quando, então, foram vendidos em reais, sem a correspondente contratação do câmbio, nem o recolhimento de IOF, devido pela formalização do correspondente câmbio. Desta forma, por meio de tais ativos mobiliários, e que, via de regra, e, intencionalmente, não são documentados pela pessoa jurídica detentora, a empresa PARMALAT PARTICIPAÇÕES LTDA internou capitais estrangeiros no país sem a realização de contratos de câmbio, e pois, sem o conhecimento do Banco Central e, mesmo, da própria Receita Federal, assim viabilizando a obtenção fraudulenta dos ‘empréstimos externos’ por ela contabilizados, com o conseqüente descumprimento das obrigações tributárias e procedimentos cambiais então exigidos.”

Tal fato restou confirmado pela denunciada e ex-tesoureira do GRUPO PARMALAT (entre 1990 e 2002), MARILZA NATSUCO IMANICHI (cf. fls. 1118/1119), alegando esta que, nestes casos, foi utilizada a modalidade ‘blue chip swap’, que é a compra de títulos no exterior e a sua venda no Brasil, com pagamento de dólar lá fora (à empresa que os comprou no Brasil) e recebimento de reais aqui, sem ocorrência do registro no BACEN e sem o recolhimento dos tributos devidos.

Segundo destacou o próprio Banco Central, em ofício encaminhado à autoridade policial oficiante, ‘as chamadas operações ‘blue chips swap’ elidem esse efeito, na medida em que o pagamento dos reais é feito no território nacional numa operação entre dois domiciliados no País’, constituindo-se em autêntica fraude fiscal e financeira, esta última caracterizada pela ausência de registro perante o Banco Central do Brasil, bem como a falta de recolhimento dos tributos devidos.”



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 03 / 10 / 2007
msch
Andreza Nascimento Schmelkel
Mat. Sign. 1177184

compradora dos títulos ~~Mat. Sign. 1177184~~ como nela ausência de registros da venda destes títulos em reais no Brasil, sem a realização oficial do correspondente câmbio."

É patente que as operações que envolvam transferências de divisas do exterior para o país e vice-versa são totalmente reguladas pelo Banco Central do Brasil.

A doutrina é assente em afirmar que os elementos que participam do mercado de câmbio se dividem nos que produzem divisas – trazem dólares para o País, e nos que cedem divisas – remetem dólares ao exterior.

Ainda consoante ensinam os doutrinadores, os cedentes de divisas são os importadores, os tomadores de empréstimos quando remetem ao exterior os rendimentos e os juros, os tomadores de investimentos quando remetem ao exterior os rendimentos do capital investido e os que fazem transferências para o exterior. E, os produtores de divisas para o país são os que adotam o movimento contrário, como no presente caso onde se efetuou a transferência de divisas do exterior para o mercado interno brasileiro.

Por outro lado, constata-se no Vocabulário Jurídico de De Plácido e Silva, 20ª ed., fl. 143, que, na terminologia jurídica, "câmbio" "*indica a conversão de certa moeda em outra, para que se atenda ao pagamento de certa obrigação, representada em moeda diferente daquela que se possui ou para cumprimento de remessa, que se pretende efetuar, para país estrangeiro, em moeda que não seja a nacional*".

Aduz, ainda, o dicionarista, que, em rigor, câmbio quer dizer sempre o contrato, a convenção, em virtude de que se opera a troca de moedas.

E o sistema jurídico brasileiro mantém sob monopólio do Estado o controle das divisas, sendo de competência do Banco Central estabelecer as condições pelas quais um banco pode operar em câmbio. E, ainda no sistema brasileiro, as operações de câmbio não podem ser praticadas livremente e devem ser realizadas por meio de um estabelecimento bancário autorizado a operar em câmbio.

À época dos fatos, a norma de regência era o Decreto nº 2.219, de 02/05/1997.

O referido ato normativo é pontilhado de regras que visam coibir a possibilidade de realização de operações que possam ser efetivadas fora dos ditames nela previstos.

Exemplo disso é a regra estabelecida no § 1º do art. 12:

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

Indiscutível que a natureza que a recorrente pretendeu imprimir à operação foi a de recebimento de ativo mobiliário de coligada no exterior. Indubitável que os T-Bills foram a forma escolhida para recebimento da moeda estrangeira oriunda do exterior.

Por outro lado, diversamente da tese defendida pela recorrente, não se trata de desconsideração do negócio jurídico por ela realizado. Trata-se de atribuir ao negócio jurídico por ela realizado o efeito que lhe é próprio, não por ser a título de pagamento de forma a

Impossível pretender que a forma de entrega e a natureza da operação transmudem a efetividade do ingresso de divisas no patrimônio da recorrente. Nos termos da norma acima reproduzida, constata-se a efetividade da transferência financeira realizada pelo recebimento de moeda estrangeira representada pelos títulos da dívida norte-americana, os quais foram, incontinentes, convertidos em moeda nacional. E tudo isso à revelia do sistema financeiro para tal autorizado a operar.

A recorrente não nega e, inclusive afirma, que a transferência dos T-Bills da coligada no exterior foi a forma encontrada de repassar os recursos necessários às atividades por ela praticadas.

Dessarte, entendo que a razão assiste à fiscalização e não à recorrente, sendo procedente a afirmativa de que houve ingresso de divisas no país.

Quanto à alíquota aplicada, a alegação de que, independente dos fatos como ocorridos, a operação seria tributada à alíquota zero, não encontra respaldo no art. 15 do Decreto nº 2.219/97, que estabelece a aplicação da alíquota normal para a operação, acrescidos de juros moratórios e multa quando houver descumprimento ou falta de comprovação de condições, total ou parcial, de operações tributadas à alíquota zero ou reduzida. Este o caso dos autos.

As indagações formuladas pela recorrente em sua peça de defesa, quanto à imprecisão e forma vaga do art. 15 acima referido, não encontram guarida na legislação que regula as operações de câmbio. Diversamente do que alega, foi, efetivamente, executada uma operação de câmbio, conforme as repetidas análises realizadas ao longo das peças processuais, portanto, as condições descumpridas dizem respeito àquelas exigidas para a regular e legal realização de uma operação de câmbio, não observadas pela recorrente exatamente por insistir em não admitir como tal as operações que realizou.

Em relação à multa agravada, contra a qual se rebelou a recorrente sob o argumento de que toda a operação foi devidamente registrada na escrita contábil, tem-se que a deliberada ocultação de determinada operação não exige, necessariamente, que tenha havido omissão de registro, adulteração ou falseamento de documentos. Basta que fique demonstrada a ilegitimidade e ilicitude da operação ou tenha havido supressão de característica essencial à ocorrência do fato gerador.

In casu, toda a operação se realizou sem que dela se desse conhecimento aos órgãos responsáveis pela fiscalização do sistema financeiro nacional, por meio do qual é que se torna possível ao Fisco conhecer da ocorrência do fato gerador do tributo. Aduz a recorrente que a compra e venda de títulos não caracteriza operação de câmbio. Toda sua defesa é no sentido de continuar negando os reais efeitos da operação realizada. A legislação que rege a matéria é expressa ao determinar que qualquer operação financeira que envolva o mercado exterior se realize sob o crivo do sistema bancário habilitado para tais operações, ao qual compete, também, zelar pela licitude, legitimidade e pagamento de encargos tributários e outros exigidos por lei, bem como dar a conhecer ao Fisco da ocorrência do fato gerador respectivo (parágrafo único do art. 6º da Lei nº 8.994/94). A subtração da intermediação do sistema financeiro habilitado para efetuar a operação possibilitou que, de forma combinada entre os contratantes, permanesse desconhecida do Fisco a operação realizada e permitiu que os contratantes se subtraíssem ao pagamento de IOF, cujo fato gerador é o recebimento de bens.

defendendo a inoocorrência. A simples contabilização da operação na escrita fiscal não é suficiente para descaracterizar a ocultação dos reais efeitos tributários da mesma.

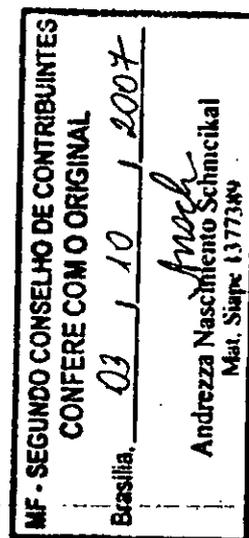
O professor Paulo Celso B. Bonilha, em palestra realizada no Seminário Internacional sobre elisão fiscal, realizado em Brasília em 2002, em diversas passagens de sua preleção bem ensinou acerca da prática de atos jurídicos de forma defeituosa em razão do vício da vontade que não os tornam nulos, não impedindo que gerem efeitos, porém contendo em si outros efeitos pretendidos que são ocultados.

Ensina o professor que *“A simulação não se confunde com a falsidade. Na simulação tem-se um acordo de vontades, ou seja, os contratantes estão, no que na lei fiscal se chama de conluio, estão concertados, ajustados no sentido de esconder algo.”*

E continua: *“a simulação relativa é aquela em que os contratantes utilizam um tipo de contrato e, na verdade, esconde outro”.*

E quanto às possibilidades de investigação fiscal esclarece:

“O contribuinte é aquele que está mais próximo dos fatos geradores relacionados com as suas atividades, ou com a sua pessoa. A lei o encarrega de documentar esses fatos. Então temos, em primeiro lugar, como regra geral, o fiscal já tem o que são as provas diretas dos fatos geradores, são objetos probatórios que têm uma relação direta com os fatos, representam os fatos. Só que, vejam bem, todo esse instrumental elaborado pelo contribuinte, que é uma prova pré-constituída, não é o limite ao poder de investigação fiscal. A investigação fiscal deve, inclusive, verificar a consistência dessas provas pré-constituídas e, portanto, elas não constituem um limite à ação de investigação fiscal. E aí temos então a possibilidade de falseamento das provas pré-constituídas, ou então fatos ocultados, fatos que não são documentados, fatos que são objeto de toda a gama de possibilidade de fraudes fiscais da simulação.”



Também assevera sobre o resgate dos efeitos jurídicos de fatos passados:

“O sistema jurídico já prevê a forma como nós podemos, com vistas aos fatos passados, resgatá-los para a produção dos efeitos jurídicos que lhes são próprios. É precisamente a hipótese dos fatos ocultados, os fatos são ocultados pela simulação. Simuladores têm o objetivo de simular e com isto ocultar fatos que têm relevância tributária.”

A investigação fiscal levada a efeito nos presentes autos deixa visível que as operações com os T-Bills foram realizadas na forma ilegítima apontada pelo Decreto nº 23.258, de 19/10/1933, acima transcrito.

Valho-me de passagens do voto proferido pela Conselheira Sandra Maria Faroni no Acórdão nº 101-96.066, na sessão realizada em 29/03/2007, efetuando as devidas adequações do raciocínio jurídico ao caso em análise:

“Em 1997 Ricardo Mariz de Oliveira escreveu que a elisão, além resultar da prática ou da não prática de atos ou fatos anteriores à ocorrência do fato gerador, também pode resultar da ocorrência de fatos geradores que não são devidamente documentados.”

não contrariem a lei, e de atos ou omissões efetivamente existentes, e não apenas artificial e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal. Essa lição foi repetida em publicação mais recente, nos seguintes termos:

A elisão fiscal lícita, buscada pelo planejamento tributário, diferenciase da evasão fiscal ilícita por três - e apenas três - elementos: (1) decorrer de atos ou omissões da pessoa (que não é contribuinte) anteriores à ocorrência do fato gerador da obrigação que ela quer elidir, (2) decorrer de atos ou omissões conformes à lei, e (3) decorrer de atos ou omissões reais e não simulados." (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de 'Fundamentos do Imposto de Renda', 1977, Ed. Revista dos Tribunais, p. 303; OLIVEIRA, Ricardo Mariz de, 'Questões Relevantes, Atualidades e Planejamento com Imposto Sobre a Renda', ensaio publicado no Livro do 13º Simpósio IOB de Direito Tributário)

Há, portanto, que se perquirir se os atos praticados são reais, e não simulados. E essa análise não há que ser feita para cada negócio isoladamente, mas em relação ao conjunto de negócios encadeados, como um todo. Essa a lição de Marco Aurélio Greco:

"(...)

Diante de uma situação complexa, é essencial considerar a figura como um todo, examinando ao mesmo tempo os vários aspectos que a cercam, pois o conhecimento e o enquadramento de determinada realidade será a resultante das diversas circunstâncias reunidas no caso concreto.

"(...)

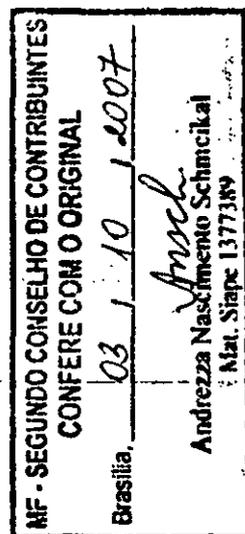
Vale dizer, ao invés de analisar cada fotografia (etapa) é importante analisar o filme (conjunto delas). Mais do que um evento (etapa), é importante interpretar a história (conjunto).

"(...)

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." (GRECO, Marco Aurélio, Planejamento Tributário, São Paulo, Dialética, 2004, p. 345/346)

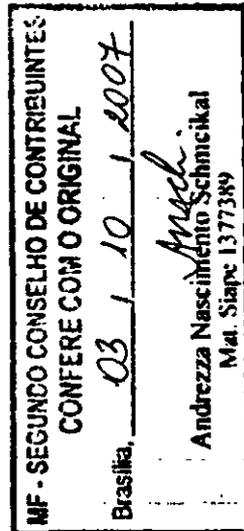
Não há como considerar as operações como negócio jurídico indireto e válido em cada uma de suas etapas, como pretende fazer valer a recorrente. É que, mesmo praticando formas jurídicas válidas, o negócio indireto pode ser simulado. E para representar elisão fiscal lícita, e não evasão fiscal, o negócio jurídico indireto deve ser verdadeiro.

Assunto: Alberto Xavier



“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 real e a vontade declarada – e daí o seu caráter mentirosos 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.”
(XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva - Dialética*, S. Paulo, p.67).



Ricardo Mariz de Oliveira ressalta que *“É essencial compreender que o negócio indireto diferencia-se da simulação porque nesta há desconformidade entre o desejado e o praticado, o que obriga as partes a realizarem atos paralelos ocultos de desfazimento ou neutralização dos efeitos do praticado ostensivamente, ao passo que no negócio indireto as partes desejam e mantêm o ato praticado e se submetem por inteiro ao seu regime jurídico e a todas as suas conseqüências.”* (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de, *“Questões Relevantes, Atualidades e Planejamento com Imposto Sobre a Renda”*, ensaio publicado no Livro do 13º Simpósio IOB de Direito Tributário)

Maria Helena Diniz ensina que *“a prova da simulação é difícil, pois se deve demonstrar que há um negócio aparente, que esconde ou não outro ato negocial, por isso o Código de Processo Civil, nos arts. 332 e 335, dá, implicitamente, ao magistrado o poder de valer-se dos indícios e presunções para pesquisar a simulação”*. (Diniz, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro*, Saraiva, 8ª ed. 1991)

No mesmo trabalho anteriormente mencionado, Ricardo Mariz de Oliveira assim comenta sobre a simulação:

“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, ao final do período-base de apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, com a transferência incabível e inexplicável de lucro de uma pessoa jurídica lucrativa para outra deficitária; a existência ou inexistência de outra causa econômica além da economia fiscal; a exagerada arrumação dos fatos.”

Nas circunstâncias analisadas tem razão a recorrente quando alega a inexistência de lucro em face da redução da alíquota a zero na efetivação da operação de comércio exterior. Essa situação ocorre quando a empresa realiza operações de comércio exterior com o objetivo de reduzir a carga tributária, utilizando-se de estruturas jurídicas que permitem a redução da alíquota a zero.

pode ensejar a realização desse tipo de negócio. Ao julgador administrativo não cabe aventar quais as hipóteses possíveis de conduzir à realização de um negócio sabidamente desconforme com as normas de regência, por serem as possibilidades quase tão infinitas quanto são as necessidades humanas. Basta a clara identificação da desconformidade dele com a legislação de regência e a produção de efeitos jurídicos diversos daqueles visados caso fosse considerada cada etapa da operação de forma isolada.

Assim, determina o art. 44, inciso II, da Lei do Ajuste Tributário nº 9.430, de 27/12/1996, que será exigida a multa de *"cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis."*

Portanto, entendo cabível a multa majorada nos termos da legislação de regência.

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 15 de agosto de 2007.

Maria Cristina Roza da Costa
MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, <u>03</u> / <u>10</u> / <u>2007</u> <i>Ansel</i> Andrezza Nascimento Schmcikal Mat. Siape 1377389
--