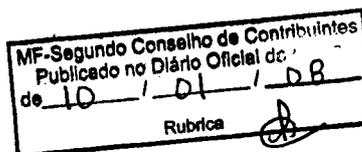




MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo n° 16327.002091/2005-98
Recurso n° 136.885 Voluntário
Matéria IOF
Acórdão n° 202-18.366
Sessão de 17 de outubro de 2007
Recorrente COLGATE - PALMOLIVE INDÚSTRIA E COMÉRCIO 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: 29/02/2000, 14/03/2000, 09/05/2000, 22/05/2000, 24/05/2000, 15/06/2000, 19/06/2000, 29/06/2000, 07/07/2000, 14/08/2000, 15/09/2000, 08/01/2001, 09/01/2001, 23/03/2001, 02/04/2001, 06/07/2001.

Ementa: MPF. NULIDADE.

O Mandado de Procedimento Fiscal é mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos da fiscalização, não implicando nulidade dos procedimentos as eventuais falhas na emissão e trâmite desse instrumento.

IOF - CÂMBIO.

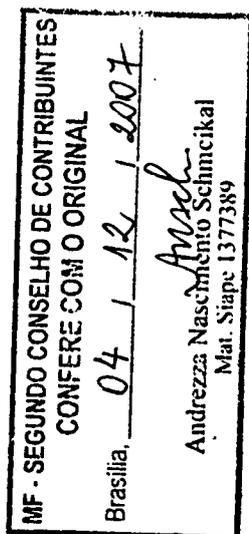
As transferências financeiras compreendem os pagamentos e os recebimentos em moeda estrangeira, independentemente da forma de entrega e da natureza das operações.

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.

TAXA SELIC.

É pacífica a jurisprudência do STJ quanto à aplicação da taxa Selic tanto na atualização da dívida fiscal como na repetição do indébito, consoante voto proferido pela Ministra Eliana Calmon, do STJ.



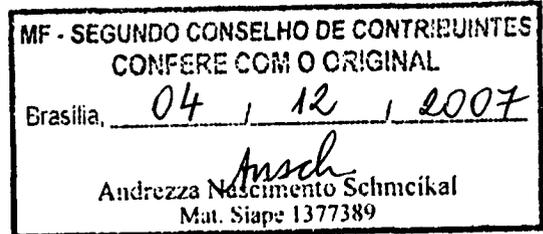
(Assinaturas manuscritas)

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

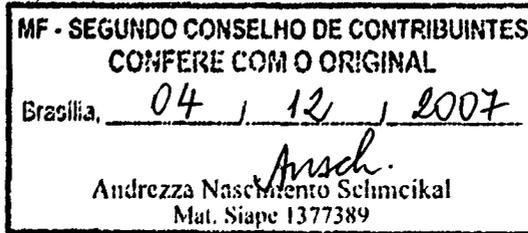
ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar, Ivan Allegretti (Suplente), Antônio Lisboa Cardoso e Maria Teresa Martínez López, que votaram no sentido de dar provimento integral. Fez sustentação oral o Dr. Alde da Costa Santos Júnior, OAB/DF nº 7.447, advogado da recorrente.


ANTONIO CARLOS ATULIM
Presidente




MARIA CRISTINA ROZADA COSTA
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Nadja Rodrigues Romero e Antonio Zomer.



Relatório

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

Informa o relatório da decisão recorrida que a matéria tratada nos autos refere-se à lavratura de auto de infração para exigir o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros – IOF, transcrevendo o Termo de Encerramento de Fiscalização, que, em apertada síntese, assim descreve os fatos:

1. fiscalização decorrente de trabalho fiscal realizado em empresas do Grupo Parmalat, constatando-se a realização de operações de compra e venda de títulos da dívida pública norte-americana – United States Treasury Bills – T-Bills;
2. identificou as operações como sendo operações de câmbio atípicas, não usuais, com o objetivo de prover origem para o ingresso de reais para uns e servir de instrumento de envio de dólares para o Exterior, para outros;
3. na operação típica de câmbio deve ser utilizado um banco legalmente habilitado para realizar a operação;
4. utilização do Crédit Lonnays (uruguai) S/A como interveniente da operação, sob alegação de ser representante do mesmo banco em New York – EUA, sendo este o banco custodiante dos títulos e responsável pela transferência da titularidade;
5. o Crédit Lonnays Uruguai S/A alega sua condição legal para operar as alterações;
6. a operação consiste na negociação dos T-Bills pela Crédit Lonnays Uruguai com empresa sediada no Brasil, que, em seguida, são revendidos a outro adquirente também no Brasil, que, por sua vez, os revende. No pólo inicial e final da operação figura sempre o banco uruguaio;
7. os documentos expedidos pelos envolvidos fazem referência, até onde foi possível apurar, a títulos existentes;
8. inobservância da legislação de regência que determina a intervenção de instituição brasileira legalmente habilitada para realizar a operação – Lei nº 4.595/64, art. 18 e Lei nº 6.385/76;
9. ocorrência de prejuízos pelas perdas em dólares para os aplicadores na realização das operações, em face da compra dos títulos por valor inferior ao recebido no momento da venda pelo banco uruguaio. A aparente perda em dólares entre o primeiro e o segundo comprador é explicada pela comissão paga ao banco uruguaio pela realização do câmbio;
10. as operações constituem-se em artifícios, cujo negócio efetivamente desejado é a realização de uma operação de câmbio;

e

↓

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 04 / 12 / 2007
Jusch
Andrezza Nascimento Schmicikal
Mat. Siape 1377389

11. aos contratos ~~segue-se~~ pagamentos representados por depósitos bancários em reais no Brasil e recebimentos em dólares em uma conta da controladora no Exterior;
12. o crédito em dólares no exterior foi efetuado na conta da controladora a partir da transferência e venda imediata dos títulos do tesouro americano;
13. ocorrência do fato gerador do IOF-Câmbio como definido pelo CTN, e malferimento das disposições da Lei nº 8.894/94 e Decretos nºs 23.258/33 e 55.762/65, ficando sujeito aos termos do art. 15 do Decreto nº 2.219/97;
14. os negócios descritos produzem os mesmos efeitos das operações de câmbio realizadas sem a intervenção de instituição legalmente habilitada;
15. remessa clandestina de dólares para qualquer lugar fora do País pelo último comprador dos T-Bills que os transferiu para uma coligada ou controladora que os vendeu para o banco uruguaio.

Na impugnação, alega a autuada que: 1) a operação com ativos financeiros no exterior objetivou quitar empréstimos recebidos no exterior da controladora para aquisição de participações societárias também no exterior, as quais, por serem no exterior, não transitaram pelo Banco Central; 2) os títulos foram adquiridos no Brasil, com liquidação em reais, os quais foram entregues à coligada no exterior como dação em pagamento dos mútuos com ela firmados. Inexistência de vedação à realização da operação; 3) obrigação tributária firmada com ausência de atos formais mínimos em prejuízo do exercício da ampla defesa; 4) irregularidade na emissão do MPF; 5) falta de clareza dos atos expedidos pela fiscalização; 6) autuação fundada em meras presunções; 7) inexistência de compra de moeda estrangeira, sendo a liquidação efetuada em moeda nacional; 8) operações com títulos não qualificam a impugnante como contribuinte do IOF. Compara tal operação com aquisição de imóvel fora do país e posterior dação do mesmo como pagamento da dívida; 9) base de cálculo apurada pelo valor correspondente em reais depositado para a empresa vendedora dos títulos no Brasil, ou seja, operações feitas entre brasileiros e denominadas em moeda nacional; 10) concepção da fiscalização de serem operações atípicas e irregulares de câmbio que tornou devido o IOF; 11) utilização da analogia para tipificar a operação, procedimento não permitido pela legislação tributária brasileira; 12) inexistência de inadequação ou equivalência entre a forma jurídica dos negócios realizados e o fato gerador do tributo lançado. Ausência de provas da alegação de realização de operações simuladas. Não há simulação em operação que não é tributada; 13) exorbitância da competência pela fiscalização ao determinar o que é e o que não é regular em matéria de câmbio, competência essa do banco Central; 14) afasta a aplicação do Decreto nº 23.258/33 por não ocorrência de operações de câmbio mas pagamentos em reais entre partes domiciliadas no País e transferência de ativos custodiados no exterior; 15) não cabe aplicar o art. 15 do Decreto nº 2.219/97 porque a legislação vigente à época não estabelecia nenhuma condição para aplicação da alíquota zero. Bastaria a realização da operação de câmbio, sendo incondicionada a aplicação da alíquota zero; 16) inaplicabilidade da multa qualificada pela não produção de provas do intuito de fraude imputado à impugnante; 17) lavratura do auto de infração em 14/12/2005, constituído por períodos albergados pela decadência – fevereiro a setembro de 2000 – por se tratar de lançamento por homologação. Impossibilidade de se atribuir às operações caráter fraudulento para estender o prazo decadencial nos termos do § 4º do art. 150 do CTN.

e

J

Analisando os argumentos insertos na impugnação, a Turma Julgadora, por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento, conforme escorçado na seguinte ementa:

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

Data do fato gerador: 29/02/2000, 14/03/2000, 09/05/2000, 22/05/2000, 24/05/2000, 15/06/2000, 19/06/2000, 29/06/2000, 07/07/2000, 14/08/2000, 15/09/2000, 08/01/2001, 09/01/2001, 23/03/2001, 02/04/2001, 06/07/2001

Ementa: NULIDADE. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). NÃO OCORRÊNCIA.

O Mandado de Procedimento Fiscal é mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos da fiscalização, não implicando nulidade dos procedimentos as eventuais falhas na emissão e trâmite desse instrumento.

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ART. 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 (Precedentes STJ – RESP 182241/SP).

OPERAÇÕES DE CÂMBIO. TRANSAÇÕES COM TÍTULOS CUSTODIADOS NO EXTERIOR. FATO GERADOR.

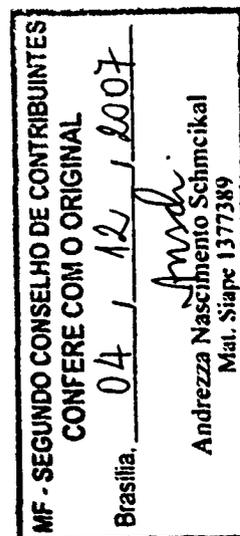
Uma vez demonstrado que as operações com títulos custodiados no exterior tiveram como intuito acobertar remessas financeiras para subsidiárias sediadas também no exterior, manifesta-se o fato gerador do tributo incidente sobre as operações de câmbio cuja ocorrência a compra e venda de títulos pretendia evitar ou subtrair ao conhecimento da autoridade administrativa.

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 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, evidencia o intuito de conluio, fraude e sonegação, nos termos da lei.

Lançamento Procedente”.

O relator do voto condutor do acórdão recorrido fundamentou a decisão nos seguintes pontos: 1) caráter de controle administrativo do MPF que não se sobrepõe à atividade vinculada e obrigatória a que estão submetidos os agentes tributários. Cita o art. 55 da Lei nº 9.784/99 e o art. 60 do Decreto nº 70.235/72; 2) inexistência da alegada confusão do relato efetuado pela fiscalização, estando explícitas as condutas de todos os envolvidos; 3) arts. 11 e 12 do Decreto nº 2.219/97, que definem o fato gerador do IOF e o contribuinte, bem como o



es

alcance do que sejam transferências financeiras; 4) Circular nº 3.280/2005 do Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais, instituído pelo Banco Central do Brasil; que define o momento de liquidação do contrato de câmbio; art. 44, II, da Lei nº 9.430/96, c/c os arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64; explicita a operação realizada e tributada pela fiscalização, demonstrando que a disponibilidade em reais da fiscalizada foi transformada em título do tesouro americano, quantificado em moeda estrangeira e custodiado no exterior. Na seqüência, tais títulos são transferidos para a subsidiária no exterior, a qual, de imediato, os vende para a própria instituição bancária custodiante no exterior. O efetivo resultado pretendido na operação era a transformação da disponibilidade em moeda nacional em poder da autuada em disponibilidade em moeda estrangeira em poder de sua controladora no exterior; 5) tais seqüências de operações importaram em realização de operações casadas cujo objetivo foi a remessa de recursos financeiros para o exterior, com ocultação de operações de câmbio; 6) a competência da Administração Tributária para avaliar a legitimidade de operações de câmbio decorre da repercussão tributária delas decorrentes. A prática de ilicitude não impede a ocorrência do fato gerador, a teor do art. 118 do CTN; 7) a atipicidade da operação de câmbio está traduzida pela ausência da intervenção de instituição financeira nacional autorizada a efetivar operações desse tipo; 8) a alíquota de 25% aplicada na autuação encontra respaldo no disposto no art. 15 do Decreto nº 2.219/97; 9) diversamente do exposto pela recorrente, não se trata de punição mas de aplicação de legislação ao fato gerador surgido depois de rompida a aparência construída nas operações narradas; 10) a decadência é matéria de competência do STJ que decidiu pela contagem do prazo decadencial de 5 anos, nos termos do art. 173, I, do CTN, no caso de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, realizados em desconformidade com a legislação aplicável. Precedente. Entendimento também aplicável ao § 4º do art. 150 do CTN.

Cientificada da decisão em 07/07/2006, a empresa apresentou recurso voluntário a este Eg. Conselho de Contribuintes em 08/08/2006, a seguir escorçado: 1) em preliminar: a) vícios do MPF tornando nulo o auto de infração; b) descrição imperfeita dos fatos com prejuízo para a defesa; c) presunção e inversão ilegal da prova com imputação de atos irregulares assentados sobre premissas arbitrárias e afirmações infundadas; 2) no mérito, alega: a) não realização de alienação dos títulos, mas utilização para amortização de mútuo em aberto, realizando uma dação em pagamento; b) incompetência administrativa para apontar irregularidade em matéria de câmbio; c) decadência do crédito exigido relativo ao período de fevereiro a setembro de 2000. Ciência do auto de infração em 14/12/2005; d) operações fora do campo de incidência do IOF/Câmbio; e) atipicidade das operações não caracterizada. Desnaturação da operação com intuito de gerar fato gerador de obrigação tributária, infringindo o princípio da reserva legal. Simulação não caracterizada; f) efeitos jurídicos derivados dos negócios abertamente celebrados sem envolvimento de moeda; g) alíquota de IOF/câmbio reduzida a zero para operações de transferências financeiras do exterior e para o exterior pelo art. 14, § 1º, inciso "e", do Decreto nº 2.219/97, de forma incondicionada. A aplicação do art. 15 seria cabível somente em operações que estivessem sujeitas a evento futuro ou comportamento específico consignados em lei; h) conotação de penalidade atribuída ao tributo; i) inaplicabilidade da multa qualificada pela inexistência da fraude, que pressupõe intuito doloso para reduzir, evitar ou diferir tributo, o que seria juridicamente impossível, em vista de a alíquota do IOF/câmbio ser zero.

Alfim pede seja dado provimento ao recurso para exonerar a exigência fiscal.

É o Relatório.

e

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, <u>04</u> / <u>12</u> / <u>2007</u> <i>Ansch</i> Andrezza Nascimento Schmcikal Mat. Siape 1377389
--

J

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, <u>04</u> / <u>12</u> / <u>2007</u> <i>Ansch.</i> Andrezza Nascimento Schmcikal Mat. Siapc 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 recorrente alegou, em preliminar, três questões:

- a) vícios do MPF, tornando nulo o auto de infração;
- b) descrição imperfeita dos fatos, com prejuízo para a defesa;
- c) presunção e inversão ilegal da prova, com imputação de atos irregulares assentados sobre premissas arbitrárias e afirmações infundadas.

No mérito, apresentou defesa quanto a três pontos:

- a) decadência de parte do período autuado;
- b) entendimento de tratar-se de operação fora do campo de incidência do IOF/câmbio;
- c) multa qualificada.

Na questão relativa aos alegados vícios no Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, a decisão recorrida se sustenta por seus próprios fundamentos.

De fato. Os atos administrativos na esfera do Direito Tributário devem ser praticados em sintonia com as regras constitucionais e as que lhes são complementares. A defesa do interesse público, consoante o propõe o professor Celso Antônio Bandeira de Mello (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 13. ed. rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional 31, de 14/12/2000, São Paulo: Malheiros, 2001. 870 pp. 56-94.), no contexto desse ramo do Direito, impõe a observância estrita das competências legais para a prática de atos que eximem ou penalizam o administrado de exações tributárias. O controle do ato administrativo tributário praticado pelo agente fiscal junto ao administrado deve observar, exclusivamente, os limites do exercício de sua competência como tal posta no Código Tributário Nacional.

A relevância desse fato está em que, havendo desvio de poder ou desvio de finalidade praticada pelo agente no contado direto com o administrado, seja por meio da intenção de prejudicar ou beneficiar, ou, ainda, de conseguir vantagens pessoais para si ou para terceiros, não se pode perder de vista que existe para a salvaguarda desse interesse individual ameaçado o recurso tanto à autoridade superior quanto à defesa administrativa ou judicial de não lhe ser exigida exação indevida. Para isso existem e funcionam os tribunais administrativos, aos quais pode recorrer quem for indevidamente compelido a pagar exação indevida e, como remédio extremo, o próprio Poder Judiciário.

O controle da prática do ato administrativo de modo a cercar sua execução, nos termos da competência que o reveste – no caso do lançamento de tributo, nos termos da competência do art. 142 do CTN, a qual é desvestida de qualquer discricionariedade –, abre caminho para que o exercício da atividade administrativa se afaste do que Cirne Lima, citado

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, <u>04</u> / <u>12</u> / <u>2007</u> <i>Ansch.</i> Andrezza Nascimento Schmcikal Mat. SIAPE 1377389

pelo professor Celso Antonio Bandeira de Mello (pp. 7778), considerou como vínculo “*a um fim alheio à pessoa e aos interesses particulares do agente ou do órgão que a exercita*”. Para que a finalidade do ato administrativo previsto em lei seja alcançada, aduz Caio Tácito, também citado pelo professor Celso Antonio Bandeira de Mello, que:

A destinação da competência do agente precede a sua investidura. A lei não concede autorização de agir sem um objetivo próprio. A obrigação jurídica não é uma obrigação inconstitucional; ela visa a um fim especial, presume um endereço, antecipa um alcance, predetermina o próprio alvo.

Portanto, uma vez executado o ato da administrativo-gerencial de selecionar dentro do universo de contribuintes administrados aqueles que serão objeto de verificação fiscal e designado o servidor competente estará transferida a competência para atuar e praticar o ato administrativo subsequente, consoante o direito tributário positivado.

As normas complementares atualmente em vigor para seleção e fiscalização de tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal invadem e impõem limites ao agente fiscal no exercício de sua competência que não são amparadas pela legislação que é complementada.

A Lei Complementar nº 105, de 10/01/2001, em seu art. 6º pontuou o agir administrativo-gerencial somente em relação às atividades de fiscalização que envolvessem quebra de sigilo bancário por se tratar aí da proteção a dois tipos distintos de direitos e igualmente insertos sob o manto da Constituição Federal – o direito e a garantia individual ao sigilo bancário e o direito de a Fazenda Pública identificar e exigir tributo devido e não entregue aos cofres públicos. Um é interesse individual, o outro é interesse público, difuso, social, na medida que se trata, em última análise, da defesa do orçamento geral da União, destinado à sociedade brasileira indistintamente. Compelir o ato administrativo fiscal a produzir resultado aquém desse pela via do controle e limitação de sua atuação insere-se no que o professor Celso Antônio Bandeira de Mello (2001), ao lecionar sobre o princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado, entendeu tratar-se de violação substancial da legalidade por se desencontrar daquilo que é verdadeiramente o interesse público.

Os princípios que informam o Direito Tributário inserem-se no capítulo referente ao Sistema Tributário Nacional da Constituição da República. Ali é remetida para a lei complementar a competência para expedição das diversas regras que por sua vez irão *construir e delimitar os meios e os limites para obtenção de recursos pelo Estado para cumprimento de sua finalidade enquanto sujeito ativo da relação jurídico tributária, protegida e concretizada pelas atividades administrativas de arrecadação e fiscalização de tributos e contribuições.*

A lei complementar vigente, Lei nº 5.172, de 16/03/1966, por sua vez, utiliza, de forma equívoca, o termo “autoridade administrativa” para atribuir competências. Entretanto, quando cuida da competência para efetuar o lançamento tributário, é irrefragável que a seqüência de procedimentos ali descritos refere-se ao agente fiscal, bem como de quem seja a responsabilidade funcional na eventual esquiva da prática do ato administrativo do lançamento quando conhecida a infração à legislação tributária.

O controle administrativo-gerencial do servidor investido em cargo público para a prática de atos de fiscalização que visam o controle tributário do administrado e a atividade

C
J

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, <u>04</u> / <u>12</u> / <u>2007</u> <i>Ansch</i> Andrezza Nascimento Schmcikal Mat. Siape 1377389
--

por ele desenvolvida não se confundem. O Mandado de Procedimento Fiscal, enquanto ato administrativo-gerencial, destina-se ao controle gerencial dos agentes competentes à prática do ato administrativo tributário e a isso estão limitados, sob pena de atos administrativos, complementares de normas hierarquicamente superiores, extrapolarem o comando que regulamentam, inserindo limites ao exercício da competência tributária (e não administrativa) atribuída por lei.

Ademais, a lavratura do auto de infração foi precedida por diversas intimações para prestação de esclarecimentos, confirmação de realização de operações específicas e apresentação de documentos que as comprovassem.

Dessarte, eventuais vícios cometidos no MPF não possuem força legal para anular o auto de infração lavrado.

Também alude a recorrente à descrição imperfeita dos fatos com prejuízo para a defesa.

Tal alegação não encontra respaldo em todas as peças de defesa produzidas pela recorrente. Houvesse real prejuízo à defesa pela ausência de qualquer elemento indispensável à caracterização da imputação atribuída que impedisse concretamente a compreensão e o alcance da matéria, como ocorre nos precedentes administrativos transcritos, tal como a descrição detalhada dos fatos relativos à matéria tributável, todos os elementos e fatos narrados no auto de infração não estariam devidamente refutados como de fato estão.

O relatório fiscal, num primeiro passo, procedeu à identificação das operações realizadas em se deter a quem as realizou. Somente no passo seguinte buscou identificar os atores responsáveis pelos efeitos jurídicos decorrentes das referidas operações.

A lavratura de auto de infração especado sobre as mesmas premissas e sobre o mesmo tributo de forma a alcançar contribuintes diversos não é justificação para sua nulidade.

Assim, entendo não existir no recurso interposto ausência de defesa em relação a qualquer um dos fatos imputados, pelo que, considero improcedente essa preliminar.

Ainda em preliminar, alega presunção e inversão ilegal da prova com imputação de atos irregulares assentados sobre premissas arbitrárias e afirmações infundadas.

A recorrente pinçou partes específicas do histórico das operações, narrado pela fiscalização, a qual, em alguns momentos, chega a aventar maiores extensões aos efeitos jurídicos das mesmas, bem como ilações outras que não comprometem a conclusão final extraída pelo Fisco dos fatos efetivamente ocorridos. Tais passagens da retórica fiscal foram utilizadas para firmar a tese em que a recorrente se arrima de ocorrência de ilegal inversão da prova, a que não se sustenta em razão da documentação carreada aos autos.

Não se deduz dos autos qualquer inversão da prova. O Fisco identificou a realização de operações que julgou indevidamente subtraídas à tributação do IOF/câmbio e intimou a recorrente a comprovar a efetividade das mesmas e a sua participação nelas.

Identificado o fato, os intervenientes em sua realização e o cabimento da incidência tributária, inexistente inversão de prova, principalmente porque inexistente imputação negada pela recorrente. O que se apresenta na defesa é a alegação de que o fato apurado pela fiscalização, na sua interpretação das normas de tributação, não se enquadra como passível de incidência tributária.

e
of

Assim sendo, não cabe provimento à alegação.

Quanto ao mérito, 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.

Os argumentos e fundamentos da autuação estão alicerçados na legislação que rege as operações que envolvem transferência de recursos financeiros do exterior para o país e do país para o exterior.

A defesa da recorrente encontra-se alicerçada na alegação de decadência de parte do período autuado e firme no entendimento de tratar-se de operação fora do campo de incidência do IOF/câmbio.

Primeiramente cumpre enfrentar a alegação de decadência do direito de lançar o tributo em relação aos fatos geradores ocorridos entre fevereiro e setembro de 2000 e a ciência do auto de infração contendo o lançamento de ofício do crédito tributário haver se dado em 14/12/2005.

Os Conselhos de Contribuintes possuem jurisprudência no sentido em que decidido no acórdão recorrido. Peço vênias para transcrever o 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 destaca:

‘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.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE CCM O ORIGINAL	04 / 12 / 2007
Brasília	Andrezza Nascimento Schmitt Mat. SIAPE 1377389

e

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 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.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	Brasília, 04 / 12 / 2007
	Andrezza Nascimento Schmicikal Mat. Siapc 1377389

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, <u>04</u> / <u>12</u> / <u>2007</u>
<i>Anschi</i> Andrezza Nascimento Schmcikal Mat. Siapc 1377389

Aliás, mesmo que assim não fosse, cumpre destacar que é remansosa a jurisprudência emanada de Tribunais Superiores, em que o poder judiciário vem se manifestando no sentido de que *“nos tributos sujeitos ao regime de lançamento por homologação, a exemplo das contribuições providenciárias, 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 primeiro fato gerador ocorreu em fevereiro de 2000; o lançamento foi cientificado ao sujeito passivo em 14/12/2005. A teor do entendimento supra-externado, assoma indubitável que o *“dies a quo”* da contagem do prazo decadencial, em quaisquer das hipóteses aventadas, é o dia 1º de janeiro de 2001, o lançamento poderia ter sido efetuado até o dia 31 de dezembro de 2006.

Os precedentes judiciais citados pela recorrente reportam-se ao direito à repetição de indébito e em nada se comunicam com a exigência tributária.

Dessarte, deve ser afastada a preliminar de decadência.

Quanto ao mérito, os argumentos e fundamentos da autuação estão alicerçados na legislação que rege as operações que envolvem transferência de recursos financeiros do exterior para o país e do país para o exterior.

A defesa da recorrente encontra-se alicerçada na sua interpretação dos fatos frente à legislação tributária, firme na tese de inoccorrência dos fatos geradores do IOF/câmbio.

É patente que as operações que envolvam transferências de divisas do país para o exterior 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.

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

e *↓*

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUIÇÕES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 04 / 12 / 2007
Andrezza Nascimento Schmickal
Mat. Siapc 1377389

CC02/C02
Fls. 13

praticadas livremente, 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 a 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 dação em pagamento. Indubitável que os T-Bills foram a forma escolhida para as transferências financeiras efetuadas para o exterior.

A recorrente não nega e, inclusive, afirma que a transferência dos T-Bills para a controladora no exterior foi a forma encontrada de repassar os recursos necessários à extinção do contrato de mútuo.

Os T-Bills foram adquiridos no mercado interno, contra pagamento em moeda nacional, sem a intervenção do sistema bancário brasileiro autorizado a operar no mercado de câmbio. Até aqui a operação poderia se limitar à uma operação de aquisição de ativos, como quer a recorrente. Entretanto, os recursos em moeda nacional empenhados para a aquisição de tais títulos simplesmente atravessaram a fronteira e se transmudaram em moeda estrangeira, gerando aporte financeiro para a controladora da recorrente no exterior. Qualquer que tenha sido o meio, a forma, o veículo, a estratégia (para não dizer estratagema) que tenha sido utilizado, o fato concreto e irrefutável é que efetivamente ocorreu a colocação de documento representativo de moeda estrangeira à disposição da recorrente em montante equivalente à moeda nacional que entregou.

Esse tipo de operação, como sobejamente já foi aludido nos fundamentos da autuação e do acórdão de primeira instância, poderia ter-se realizado na forma prescrita em lei, qual seja, por meio do sistema bancário brasileiro autorizado a operar no trânsito de moedas entre o Brasil e o exterior, ou simplesmente nas operações que envolvam a recíproca colocação à disposição de moedas diferentes pelos contratantes. Reforço aqui o fato de os títulos se encontrarem cutodiados no exterior.

No entanto não é esta a constatação da fiscalização. Toda a operação ocorreu entre particulares sediados no país sob intervenção de sistema bancário alienígena.

A operação como realizada, mesmo que se obtemperasse aos argumentos da recorrente quanto à inexistência de simulação, fraude, conluio e sonegação, está cristalinamente identificada como operação ilegítima pelas regras dos arts. 1º e 2º do Decreto nº 23.258, de 19/10/1933:

“Art. 1º São consideradas operações de câmbio ilegítimas as realizadas entre bancos, pessoas naturais ou jurídicas, domiciliadas ou estabelecidas no País, com quaisquer entidades do exterior, quando

P *J*

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, <u>04</u> / <u>12</u> / <u>2007</u>
<i>Andrezza</i> Andrezza Nascimento Schmickal Mat. Siape 1377389

tais operações não transitam pelos bancos habilitados a operar em câmbio, mediante prévia autorização da fiscalização bancária.

Art. 2º São também consideradas operações de câmbio ilegítimas as realizadas em moeda brasileira por entidades domiciliadas no País, por conta e ordem de entidades brasileiras ou estrangeiras domiciliadas ou residentes no Exterior.”

Portanto, todas as operações com os T-Bills, desde a aquisição da titularidade junto ao Crédit Lyonnais Uruguay S/A até a transferência da titularidade para a controladora no exterior, realizadas sem a tutela legal de um banco brasileiro habilitado a operar nas operações que envolvam ingresso ou saída de recursos financeiros, importaram em violação dos ditames legais.

É certo que o Direito Tributário não pode alterar os conceitos e definições estabelecidos pelo direito privado, assim como é certo que o direito privado não pode determinar os efeitos tributários dos fatos ocorridos.

Os autos estão bem documentados quanto aos fatos narrados pela fiscalização, demonstrando cabalmente a ilegitimidade das operações realizadas, em face de haverem sido efetivadas à revelia do sistema bancário brasileiro habilitado para realizar tais operações e, portanto, à margem das normas que regem a matéria.

Não se verifica nos autos qualquer documento que comprove o pagamento dos títulos diretamente ao Crédit Lyonnais (Uruguay) S/A. Já na sucessão de operações com os títulos, tem-se que, ao fim, a última operação realizada internamente no país resultou em depósito em reais, pela recorrente, na conta bancária do vendedor e, em operação simultânea, disponibilizou-se a correspondente quantia em dólares no exterior para a sua controladora.

A operação assim realizada é inteiramente confirmada pela recorrente à fl. 543, na qual aduz que entregou as T-Bills *“em pagamento de parte das obrigações decorrentes dos contratos de mútuo firmados com essa empresa, sua controladora. Deste modo, a entrega de T-Bills pela RECORRENTE para a Colagate-Palmolive Company foi a forma adotada e aceita para a amortização dos contratos de mútuo. Operou-se uma ‘dação em pagamento’ de T-Bills em quitação parcial dos mútuos”*.

Claro está que, adquirido o título em moeda nacional junto ao mercado interno e incontinentemente transferência do mesmo para que fosse resgatado em dólares, implicou operação ilegítima de câmbio como previsto no decreto acima citado, de vez que ocorreu efetivamente uma transferência de recursos em moeda nacional para o exterior, sem a intervenção de banco habilitado para tal. Essa omissão impediu o conhecimento, pelo Fisco, da ocorrência do fato gerador.

Em sua defesa, também alega que não ocorreu alienação dos títulos à sua controladora como aponta o Fisco. Que *“Novamente ressalta a RECORRENTE que, o que ocorreu foi, na realidade, uma dação em pagamento, que os títulos adquiridos pela RECORRENTE foram utilizados para amortização de mútuos em aberto com a sua controladora no exterior”*.

Seguindo o curso do argumento de defesa quanto a tratar-se de dação em pagamento e não de alienação, esclareça-se que o termo *“alienar”* tem, juridicamente, o sentido de *“tornar de outrem a coisa que era nossa e que se lhe transferiu por título inter vivos, seja*

e *d*

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONSTITUCIONALES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 04 / 12 / 2007
Andrezza Nascimento Schmcikal
Mat. Siape 1377389

gratuito ou oneroso". E, ainda, denomina-se alienatário "a pessoa a quem se transfere o domínio da coisa ou o gozo e uso do direito, na venda, é o adquirente; na cessão, o cessionário; na doação, o donatário ou beneficiário, na arrematação, o arrematante, na adjudicação, o adjudicante ou adjudicatário", segundo De Plácido e Silva em seu Vocabulário Jurídico, 20ª ed. pp. 55/56.

Ainda segundo o mesmo dicionarista (p. 237), a dação em pagamento "*tem a função de extinguir a obrigação, que devia ser cumprida por outra prestação, que não é a que se constitui pela dação*". Ou seja, a dação em pagamento objetiva cumprir compromisso assumido em outra modalidade de prestação, sendo, nesse caso, representativa da moeda, modalidade de extinção efetivamente estabelecida em contrato, mormente por se tratar de títulos representativos de moeda estrangeira, adquiridos em reais e entregues no exterior.

E o contrato de mútuo trazido aos autos, no original em inglês, traduzido por tradutor juramentado, também comprova esse fato. Apesar de incompleta, por ausência de parte do texto, a cláusula 7ª do contrato determina que a moeda e o local de pagamento "*serão feitos em moeda dos Estados Unidos da América em favor do Mutuante, para sua conta, na conta bancária a ser...*". Portanto, mesmo que incompleto o texto, verifica-se que a forma de quitação prevista para o referido contrato era em moeda americana, o que se cumpriu por intermédio da aquisição, em moeda brasileira, de títulos valorados em moeda americana e a transferência deles que foram convertidos em moeda americana. E mais, todas as operações foram realizadas simultaneamente, como comprovam os documentos dos autos.

Por mais que se esforce a defesa, o fato que efetivamente restou comprovado foi a operação de adquirir, com moeda nacional, documento representativo de moeda estrangeira, uma vez que a liquidação do contrato de mútuo dever-se-ia dar pelo pagamento em dólares, o que ao fim ocorreu.

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, acrescido 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 é o caso dos autos.

Portanto, a redução da alíquota a zero efetivamente possui condição: que a operação seja realizada nos termos em que estabelecidos em lei. Descumprida essa condição, retorna a alíquota normal.

Esse fato não se vincula à alegada dissimulação da operação. A previsão legal da alíquota de 25% é objetiva, ou seja, é forma prevista em lei, que, descumprida, enseja a exigência tributária.

A indagação formulada pela recorrente, em sua peça de defesa, quanto ao momento em que teria ocorrido o câmbio, não encontra 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.

e

d

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, <u>04</u> / <u>12</u> / <u>2007</u>
<i>Ausch.</i> Andrezza Nascimento Schmcikal Mat. Siape 1377389

A tentativa de argumentar com as regras pertinentes ao contrato de câmbio, como regulado pelo Banco Central, é cristalinamente inadmissível na medida em que foi a própria recorrente que fugiu das referidas regras ao realizar a operação. Portanto, sem validade as análises efetuadas com fulcro em tais regras para descaracterizar a operação como sendo câmbio.

A inadmissão da recorrente da operação de câmbio centra-se no fato de entender que a aquisição do título da dívida americana constitui-se em mero ativo financeiro que foi dado em pagamento. **Ocorre que tal ativo financeiro constitui-se em documento que representa moeda estrangeira entregue ao vendedor em montante equivalente à moeda nacional entregue por ela, adquirente do referido documento. E este é o conteúdo do contrato entre eles lavrado que culminou, efetivamente, na conversão dos reais em dólares, no contexto global da empresa, uma vez tratar-se de mera controlada da destinatária final da moeda convertida.**

Portanto, aí está o fato gerador do IOF/câmbio, por mais que o negue a recorrente.

Assim, também é descabida a alegação de emprego de analogia para caracterizar a operação como tributada pelo IOF/câmbio.

Quanto à simulação da operação, defende-se a recorrente em extenso arrazoado acerca deste instituto jurídico. Insiste na plena eficácia dos negócios jurídicos realizados. Que o objeto do negócio constituiu-se da obtenção de meio de pagamento e não de moeda (dólares). Entretanto, não prospera tal argumento, na medida em que o “meio de pagamento” utilizado pela recorrente foi exatamente um documento representativo da moeda americana, do qual pretendeu frustrar o conhecimento pela Administração Tributária, o qual, pela legislação de regência, se dá por meio do sistema bancário habilitado, contribuinte de direito, responsável pela retenção e recolhimento do IOF/câmbio.

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 torna 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, 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,

C

A

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍ...
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 04 / 12 / 2007
Ausch
Andrezza Nascimento Schmeikal
Mat. Siape 1377389

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.

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 alienação (=dação em pagamento) 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 8.894/94).

A subtração da intermediação do sistema financeiro habilitado para efetuá-la, possibilitou que, de forma combinada entre os contratantes, permanecesse desconhecido do Fisco a operação realizada e permitindo que os contratantes se subtraíssem ao pagamento do IOF, cujo fato gerador a recorrente persiste defendendo a inoção. As alegações da recorrente sem qualquer outro meio de prova não são suficientes para descaracterizar a ocultação dos reais efeitos tributários da operação realizada.

Interessante reproduzir os próprios argumentos da recorrente para negar a ocorrência do negócio dissimulado, conforme item 110 da peça recursal:

"... O negócio dissimulado é, por natureza oculto, desconhecido. Em razão disso, a principal forma de identificar a sua ocorrência consiste na percepção [de] certos efeitos jurídicos, cuja produção seria a ele atribuída. Vale dizer, o negócio dissimulado pressupõe, para existir enquanto fenômeno juridicamente relevante, que seja fonte de determinados efeitos jurídicos."

Exatamente essa a conclusão a que chegou a fiscalização quanto aos negócios jurídicos realizados pela recorrente, sendo eles fonte dos efeitos jurídicos pretendidos pelo Fisco, quais sejam, formadores do fato gerador do IOF/câmbio, sempre negados.

C

↓

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 negócios anteriores à ocorrência do fato gerador (para evitá-la) visando à economia tributária, para ser legítima, deve decorrer de atos ou omissões que 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, diferencia-se 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 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.” (GRECO, Marco Aurélio, Planejamento Tributário, São Paulo, Dialética, 2004, pp. 345/346).

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	04 / 12 / 2007
Brasília.	Andrezza Nascimento Schmickal Mat. SIAPE 1377389

A operação está perfeitamente descrita no voto da decisão recorrida e fundada nas provas juntadas aos autos, mesmo que reiteradamente refutada pela recorrente, como a seguir se reproduz:

“32 - Tornando às operações efetivadas pela atuada, faz-se importante detalhar o mecanismo que permite sua manifestação. Seguindo todas o mesmo fluxo, toma-se como exemplo a primeira delas, de acordo com a documentação juntada aos autos.

33 - Em 29/02/2000 a atuada, ainda sob a denominação de Kolynos do Brasil Ltda., celebrou com a empresa Carital Brasil Ltda. o Contrato de Compra e Venda de Notas do Tesouro dos Estados Unidos cuja cópia encontra-se às fls. 39/42. Por este instrumento, a atuada adquiriu aqueles títulos, denominados T-Bill, pagando o preço de compra em dólares americanos convertidos em moeda nacional pelas taxas praticadas no mercado de taxas flutuantes, conforme reza o contrato. O pagamento foi pactuado para a mesma data, denominada no contrato como “Data de Fechamento”. Conforme documentos de fls. 43/44, o pagamento foi efetuado na conta corrente de controlada da vendedora. A aquisição foi registrada na contabilidade da atuada, conforme cópias às fls. 47/51. A transferência dos títulos é atestada por correspondência da instituição financeira que os custodiava, fl. 52, o Crédit Lyonnais Uruguay S. A. e aconteceu no mesmo dia 29/02/2000.

34 - Na seqüência da operação, o sujeito passivo autoriza a mesma instituição financeira a transferir os títulos adquiridos à Colgate-Palmolive Company, como demonstra a correspondência cuja cópia está à fl. 53. Este documento, especificamente, não contém informação acerca da data de sua formalização. No entanto, a partir da etapa seguinte da operação, deduz-se que foi emitido no mesmo 29/02/2000. Isso porque, nesta data, a Colgate-Palmolive firmou com aquele mesmo Crédit Lyonnais Uruguay S. A. Purchase Agreement, cópia às fls. 54/56, por meio do qual vendeu, para pagamento em moeda norteamericana, os títulos que lhe foram cedidos pela atuada.

35 - Como já dito, vistas individualmente, tais operações não indicam a existência de operações de câmbio. O panorama altera-se, porém, quando examinadas no conjunto. Senão, vejamos.

36 - O ciclo das operações tem início com a existência de disponibilidades em poder da atuada, denominadas em moeda nacional. Essas disponibilidades são transformadas em títulos do Tesouro Americano denominados em moeda estrangeira e custodiados no exterior. Ato contínuo, até porque realizado no mesmo dia, os títulos são transferidos à controladora da atuada no exterior e, na seqüência, vendidos a instituição financeira em moeda americana. Fecha-se o ciclo.

37 - Abstraidas as operações-meio, cuja função é apenas de construir um anteparo às operações-fim, têm-se o efetivo resultado: as disponibilidades em moeda nacional detidas pela atuada transformaram-se em disponibilidades em moeda estrangeira em poder de sua controladora no exterior após uma seqüência coordenada e simultânea de operações.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 04 / 12 / 2007
Assch.
Andrezza Nascimento Schmicikal
Mat. S/ape 1377389

38 – *Para justificar as operações que praticou, a impugnante alega estas representaram apenas transferências de ativos à sua controladora com o objetivo de quitar empréstimo anteriormente contraído e cujos recursos permaneceram no exterior. No entanto, não há, nos autos, qualquer documento, contrato ou registro contábil, que comprove a existência do empréstimo ou que os títulos se prestaram a quitá-lo. Os documentos contábeis que foram trazidos aos autos atestam apenas a aquisição dos títulos, sem abranger os registros afeitos ao alegado empréstimo. Nesse contexto, as operações com títulos tomam a forma de remessas financeiras de recursos ao exterior e não de transferência patrimonial conforme tenta fazer crer a impugnante.*

39 – *Não obstante, ainda que ficasse provada a existência do empréstimo anterior, tal fato não afastaria a comprovada realização de operações casadas cujo objetivo e resultado foi a remessa de recursos financeiros para o exterior, com ocultação de operações de câmbio. A forma legal para a efetivação de transferência de disponibilidades implica a intervenção de instituição financeira nacional autorizada a efetivar operações de câmbio e remessa de valores para o exterior. Como visto, não foi esse o caminho trilhado, daí sua atipicidade.”*

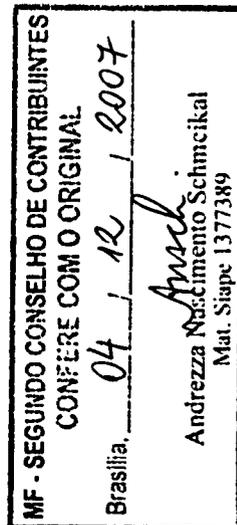
Não há como considerar as operações como negócio jurídico indireto e válido em cada uma de suas etapas, como pretende fazer valer a recorrente. É que, mesmo praticando formas jurídicas válidas, o negócio indireto pode ser simulado. E para representar elisão fiscal lícita, e não evasão fiscal, o negócio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

Aponta 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,



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, <u>04</u> / <u>12</u> / <u>2007</u> <i>Ansch.</i> Andrezza Nascimento Schmcikal Mat. Siapc 1377389

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 economia fiscal, em face da redução da alíquota a zero na efetivação da operação de câmbio pelos meios legais. Entretanto, como acima explanado, não é somente a economia fiscal que pode ensejar a realização desse tipo de negócio. Não cabe ao julgador administrativo aventar quais as hipóteses possíveis de conduzir à realização de um negócio sabidamente desconforme com as normas de regência. Basta a clara identificação da desconformidade dele com a legislação de regência e a produção de efeitos jurídicos diversos daqueles visados pela consideração de cada etapa da operação de forma isolada.

Assim refuto os argumentos relativos ao mérito.

Em relação à multa agravada, contra a qual se rebela a recorrente sob o argumento de que as operações foram realizadas sem qualquer distorção e produzindo seus efeitos jurídicos típicos com perfeição, 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 a ilicitude da operação ou tenha havido supressão de característica essencial à ocorrência do fato gerador, pela inobservância da legislação que rege a operação.

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.”*

Da informação trazida aos autos pela fiscalização e não contraditada pela recorrente, aliás, confirmada, tanto na impugnação quanto no recurso, verifica-se que a autuada realizou as operações de aquisição dos títulos com pagamento em reais e os disponibilizou à controladora no exterior, em moeda estrangeira, sem que qualquer banco nacional habilitado

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTEs
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, <u>04</u> / <u>12</u> / <u>2007</u>
<i>msch</i> Andrezza Nascimento Schmcikal Mat. Siape 1377389

para a realização da operação dela participasse, o que retirou, insista-se, o conhecimento da ocorrência do fato gerador.

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

Sem pretender estender os fundamentos do presente voto, trago para este contexto parte do texto da denúncia oferecida pelo Ministério Público Federal, a qual foi divulgada com autorização expressa do Juiz da 6ª Vara Criminal Federal de São Paulo, onde estão descritas as operações realizadas pela Parmalat com os T-Bills:

“... ”

Tais valores ocultamente emprestados dos citados bancos, e que, para sua garantia, geraram a emissão das Notas Promissórias referidas nos Demonstrativos 02 e 06, foram colocados à disposição da PARMALAT PARTICIPAÇÕES LTDA. (holding do GRUPO), nos Estados Unidos (ou em outro país onde é permitida a manutenção de conta em dólares). Utilizando-se de tais recursos ou de recursos obtidos com a negociação das Notas Promissórias emitidas, a PARMALAT efetuou a aquisição no exterior dos chamados T-bills, ou títulos do tesouro norte-americanos, os quais, segundo admitido em vários depoimentos colhidos em sede policial, ingressaram no país, pelo mercado paralelo, através das transações conhecidas por “blue chips swap”, quando, então foram comprados por uma segunda empresa, domiciliada no Brasil, parceira e participante do esquema da fraude financeira e fiscal, e que os adquiriu, pagando por eles em reais à PARMALAT vendedora dos títulos. Empresas como tal, que são contratadas para prestar tal ‘serviço’, resgatam os T-bills em dólares no exterior – até porque títulos do tesouro norte-americanos não são liquidáveis no Brasil, não estando autorizada pela Comissão de Valores Mobiliários a sua negociação. Ou seja, a empresa detentora dos T-bills, a PARMALAT PARTICIPAÇÕES LTDA., e que contratou referida empresa como colaboradora no esquema de movimentação financeira fraudulenta, realizou, no exterior, e de forma absolutamente velada, o pagamento dos T-bills (que vendeu no Brasil) à empresa que aqui os comprou, movimentando, desta forma, recursos que, segundo depoimentos tomados, possuía no exterior ou que para lá foram remetidos ilicitamente.

...

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 os órgãos fiscalizadores brasileiros de recursos disponibilizados pela empresa compradora dos títulos no exterior, bem como pela ausência de registros da venda destes títulos em reais no Brasil, sem a realização oficial do correspondente câmbio.’

A empresa efetuava, assim, a compra e venda (‘escritural’ ou mesmo ‘virtual’) de títulos norte-americanos, para justificar a movimentação

de dinheiro no exterior e no Brasil, e, desta forma, lograva ocultar os empréstimos ilegais que obtinha de bancos sediados no Uruguai, em autêntica operação de simulação. Desta forma, a empresa PARMALAT PARTICIPAÇÕES LTDA., efetuando a troca do ativo mobiliário que possuía em dólares nos Estados Unidos, vendia no Brasil os T-bills em reais, para justificar a entrada clandestina de capital estrangeiro no Brasil, deixando de realizar os contratos de câmbio exigíveis em operações de conversão de moeda estrangeira em nacional.

Na medida em que a empresa PARMALAT PARTICIPAÇÕES LTDA. obteve recursos de forma ilícita, ao contratar empréstimos não declarados às autoridades competentes, adquirindo, com tais empréstimos, títulos norte-americanos, para serem convertidos em ativos lícitos no Brasil, em prévia parceria com empresas que os compravam em troca de reais, e eram ressarcidas em dólares no exterior, resta evidente que a PARMALAT PARTICIPAÇÕES LTDA. assim atuou, para o fim de encobrir os empréstimos espúrios anteriormente contratados com bancos estrangeiros, sediados em paraíso fiscal, com vistas ao aparente branqueamento de capital oriundo das operações ilícitas.

Ademais, sendo invariável que as empresas compradoras dos T-bills no Brasil não poderiam aqui resgatá-los, vindo a ser ressarcidas pelo GRUPO PARMALAT, por meio do seu correspondente pagamento em dólares no exterior, segundo a sistemática financeira clássica e corrente que norteia a negociação de T-bills, é certo que, no caso, os denunciados responsáveis pela autorização dos empréstimos que financiaram sua aquisição, incorreram, ainda, na prática de evasão de divisas.

O mecanismo da relatada fraude encontra-se detalhadamente caracterizado no ofício do Banco Central datado de 09/08/2005 (fls. 1267/1271), em que se demonstra a fraude fiscal e financeira que é intencional e claramente cometida por meio da negociação de T-bills, envolvendo os ora denunciados."

Por tudo o que foi acima exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 17 de outubro de 2007.


MARIA CRISTINA ROZZA DA COSTA

