



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

D

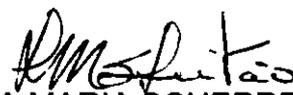
Processo nº. : 16327.003072/2002-36
Recurso nº. : 139.223
Matéria : IRF – Ano(s): 1999
Recorrente : BANCO ABN AMRO REAL S/A.
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ-CURITIBA/PR
Sessão de : 20 de outubro de 2004
Acórdão nº. : 104-20.222

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU - MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO NA FUNDAMENTAÇÃO DA EXIGÊNCIA – IMPOSSIBILIDADE - NULIDADE DA DECISÃO - É nula a decisão de primeira instância que mantém a exigência formalizada em Auto de Infração com base em fundamentos diferentes dos apontados no instrumento de autuação, quando essa discrepância representa evidente mudança no critério jurídico do lançamento.

Decisão anulada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por BANCO ABN AMRO REAL S/A.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, ANULAR a decisão de primeira instância para que outra seja proferida em boa e devida forma, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE


PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 1.2 NOV 2004



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 16327.003072/2002-36
Acórdão nº. : 104-20.222

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NELSON MALLMANN, JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, MEIGAN SACK RODRIGUES, MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO, OSCAR LUIZ MENDONÇA DE AGUIAR e REMIS ALMEIDA ESTOL.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized, cursive script.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 16327.003072/2002-36
Acórdão nº. : 104-20.222
Recurso nº. : 139.223
Recorrente : BANCO ABN AMRO REAL S/A

RELATÓRIO

BANCO ABN AMRO REAL S/A, contribuinte inscrita no CNPJ/MF sob o nº 33.066.408/0001-15, inconformada com a decisão de primeiro grau de fls. 491/513, prolatada pela DRJ/CURITIBA-PR recorre a este Conselho de Contribuintes pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 517/534.

Auto de Infração

Contra a contribuinte acima identificada foi lavrado o Auto de Infração de fls. 04/07 para formalização de exigência de crédito tributário de Imposto de Renda incidente na fonte no montante total de R\$ 112.606.035,97 incluindo multa de ofício e juros de mora, estes calculados até 31/12/2002.

A infração está assim descrita no Auto de Infração: IMPOSTO DE RENDA NA FONTE – FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRF SOBRE GANHO DE CAPITAL PAGO POR FONTE SITUADA NO PAÍS A PESSOA JURÍDICA RESIDENTE NO EXTERIOR.

Foi indicado no Auto de Infração o seguinte enquadramento legal: Decreto-lei nº 5.844/43 art. 100; Lei nº 3.470/58, art. 77; Lei nº 4.154/62, art. 5º; Lei nº 7.713/88, art. 3º; Lei nº 8.981/95, art. 63, Lei nº 9.240/95, art. 23, Lei nº 9.779/99, arts. 7º e 8º; RIR/99 arts. 117 e 685.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 16327.003072/2002-36
Acórdão nº. : 104-20.222

Os fatos que ensejaram o lançamento, descritos no Termo de Verificação Fiscal de fls. 10/21 estão resumidos a seguir.

A autuada celebrou em 19/10/1999 com a empresa FORTBLANC SERVIÇOS S/A contrato de permuta de 69.394.520 ações nominativas preferenciais e 54.883.775 ações nominativas ordinárias, todas de emissão do Banco Real S/A, de propriedade da FORTBLANC, pela totalidade das ações da empresa MAXPAR PARTICIPAÇÕES S/A, no total de 89.581.035,00 ações nominativas ordinárias, das quais a Recorrente era a única proprietária.

A empresa FORTBLANC SERVIÇOS S/A é sociedade anônima constituída em 17/03/1999 para operar exclusivamente no âmbito institucional da Zona Franca da Madeira tendo como sócios ABRAM ABE SZAJMAN e sua mulher CECÍLIA ZACLIS SZAJMAN, CLÁUDIO SZAJMAN, ANDRÉ SZAJMAN, todos naturais no Brasil e, ainda, a empresa brasileira BR VALES LTDA e a empresa, sediada em Guersney, Ilha do Canal, MEADOWISE MANAGEMENT LIMITED.

O capital social inicial da Empresa FORTBLANC era de 641.423 Euros, divididos em 641.423 ações de um Euro cada uma e foi totalmente integralizado em dinheiro.

Em 24 de setembro de 1999, a referida empresa aumentou seu capital em 87.562.925,00 Euros (equivalentes a R\$ 175.244.060,00, considerando a cotação de R\$ 2,00135 por Euro), integralizado com 895.376 ações ordinárias e 542.114 ações preferenciais, de emissão do Banco Real S/A, de propriedade da sócia VR VALES LTDA e 53.988.399 ações ordinárias nominativas e 68.552.406 ações preferenciais nominativas,





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 16327.003072/2002-36
Acórdão nº. : 104-20.222

também de emissão do Banco Real S/A, de propriedade de VR PARTICIPAÇÕES LTDA que ingressara na sociedade.

Já a empresa MAXPAR PARTICIPAÇÕES S/A, cujo capital era de R\$ 100,00, teve esse capital aumentado para R\$ 465.066.057,07, em 19/10/1999, aumento esse totalmente integralizado nessa mesma data, sendo parte (R\$ 143.704.560,72) em dinheiro e parte (R\$ 321.361.396,35) com Certificado de Depósito Bancário efetuado junto ao Banco Chase Manhattan S/A e, na mesma assembléia que aprovou o aumento de capital, foram substituídos os diretores da empresa assumindo os cargos os srs. Cláudio Szajman, André Szajman e Abram Abe Szajman.

A fiscalização entendeu que a alienação das ações do Banco Real S/A, ainda que tendo sido feita por meio de permuta está sujeita ao pagamento de imposto sobre o ganho de capital e que, tratando-se de rendimentos de residente no exterior, o imposto deveria ser exigido do adquirente, com fundamento no art. 685, § 2º do RIR/90.

Afirma a propósito, a autoridade lançadora, no Termo de Verificação Fiscal que:

"A apuração de ganho de capital em operações de permuta é pacífica, sendo exceção somente as operações de permuta de unidades imobiliárias, sem torna, conforme disposto na Instrução Normativa 107/88.

No caso de permuta de ações, não há exceção e o ganho de capital deve ser apurado, sobre o qual haverá incidência de imposto."

A autoridade lançadora menciona expressamente o art. 3º da Lei 7.713, de 1988, também indicado nos fundamentos legais do Auto de Infração, o qual, no seu § 3º, inclui expressamente entre as hipótese de alienação nas operações de ganho de capital a permuta e, ainda, transcreve ementas de acórdãos do Conselho de Contribuintes que corroborariam essas conclusões.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 16327.003072/2002-36
Acórdão nº. : 104-20.222

Para fins de apuração do ganho de capital a autoridade lançadora considerou a diferença entre os ativos da empresa MAXPAR PARTICIPAÇÕES LTDA, representados pelo dinheiro e CDB relativos à integralização do aumento de capital, já referido acima (R\$ 465.065.597,00) e o ativo da empresa FORTBLANC SERVIÇOS S/A representado pelas ações do Banco Real S/A, relativos à integralização do aumento de capital, obtendo um valor de R\$ 289.821.897,00

Esse valor foi ainda reajustado, sob o fundamento de que a fonte pagadora assumiu o ônus do imposto devido, passando, então, a base de cálculo do imposto, para R\$ 340.966.936,67 sobre o qual aplicou-se a alíquota de 15% apurando-se um imposto devido de R\$ 51.145.040,64.

Impugnação

Inconformada com a exigência, a Contribuinte apresentou a impugnação de fls. 415/435, alegando, em síntese:

- que, ainda que tivesse pago ganho de capital a um não-residente, não seria o responsável pela retenção do IRRF uma vez que, segundo o art. 685 do RIR/99, apenas no caso do inciso II do *caput* do referido artigo, que não é o caso dos autos, a responsabilidade pela retenção recairia sobre a fonte pagadora;

- que segundo o parágrafo único do art. 121 do CTN não sendo o sujeito passivo da obrigação o próprio contribuinte, a responsabilidade do terceiro somente pode decorrer de disposição expressa de lei e, se o § 2º remete ao inciso II, é assim que há de ser, ainda que essa remissão resulte de simples erro, de inadvertência ou deliberação consciente do legislador.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 16327.003072/2002-36
Acórdão nº. : 104-20.222

- que haveria, portanto, na espécie, ilegitimidade passiva do Recorrente.

- que o art. 63 da Lei nº 8.981, de 1995, referido no enquadramento legal, versa sobre prêmios e sorteios e, portanto, nada tem a ver com o caso concreto, e que o art. 5º da Lei nº 4.154, de 1962, o qual determina o reajustamento da base de cálculo, pressupõe um ato de vontade expresso e deliberado da fonte pagadora de assumir o ônus do imposto, e que essa vontade não pode ser presumida, sendo descabido, no caso, o reajustamento.

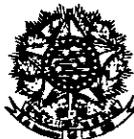
- que de acordo com o art. 18 da Lei nº 9.249, de 1995 o ganho de capital é apurado pela diferença positiva entre o valor ou preço de alienação e o custo de aquisição do bem ou direito alienado e que é essencial, portanto, haver um valor de alienação, um preço no negócio porque, ao contrário, não seria possível a determinação da base de cálculo do imposto;

- que uma vez que a permuta em questão operou-se sem preço, tampouco sem torna, nenhuma das partes auferiu ganho sujeito à tributação pelo imposto de renda e, portanto, não se aplica no caso o § 3º do art. 3º da Lei nº 7.713/1988, invocado pelo auditor como fundamento da autuação;

- que embora o dispositivo acima referido mencione a permuta como forma de alienação, isso não elimina a necessidade de um valor, de um preço;

- que é irrelevante do ponto de vista fiscal o fato de os bens ou direitos permutados terem valores desiguais nas respectivas origens e que o ganho nesse caso é apenas potencial, só se realizando efetivamente quando da ulterior alienação do bem recebido na permuta, no caso as ações;





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 16327.003072/2002-36
Acórdão nº. : 104-20.222

- que no caso de permuta, não ocorre a disponibilidade econômica de renda que só se verifica quando da venda do bem recebido na permuta, o que não ocorreu no caso, isto é, o patrimônio da FORTBLANC SERVIÇOS S/A não sofreu qualquer tipo de acréscimo bem como não sofreu qualquer tipo de acréscimo o patrimônio da Recorrente, as quais promoveram apenas mera substituição de ativos.

- que a permuta sem torna não implica ingresso de riqueza nova porque opera no ativo das permutantes mera substituição de expressões contábeis, sem alteração dos respectivos custos de aquisição;

- que, conforme se vê no art. 121, *caput* e § 2º, no art. 123, § 3º e art. 128, § 4º, todos do RIR/99, a legislação considera tão-somente a existência de torna, e não o valor dos bens permutados nas respectivas origens;

- que os art 65 da Lei nº 8.383, de 1991 manda que a operação nele especificada seja tratada como permuta, o que induz a convicção de que as permutas em geral, sejam quais forem os bens ou direitos permutados, as partes permutantes e o mercado ou programa em função do qual ocorram, não causam a incidência do imposto de renda sobre o "ganho" auferido pelo permutante que recebeu o bem ou direito;

- que tal conclusão está de acordo com o Parecer PGFN/PGA nº 970/91 cuja conclusão é no sentido de que não há ganho de capital na mera troca de bens ou direitos, pois no momento da troca não ocorre o fato gerador do imposto de renda, o que só ocorrerá quando o particular vender a participação acionária trocada;

- que a mesma matéria foi objeto do Parecer PGFN/PGA nº 454/92, cujas conclusões reforçam as teses da impugnante;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 16327.003072/2002-36
Acórdão nº. : 104-20.222

- que por força da Lei Complementar nº 73, de 10/02/1993 os pareceres da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional aprovado pelo Ministro da Fazenda fixam a interpretação da Constituição, das leis, dos tratados e dos demais atos normativos, no âmbito do Ministério, devendo ser uniformemente seguidos pelos órgãos e entidades da Administração Federal, vinculando a atuação de seus servidores;

- que o Supremo Tribunal Federal julgou que a transferência de bens em realização de capital subscrito não envolve lucro tributável, porque não se traduz em dinheiro, mas em ações correspondentes ao valor dos bens transferidos;

- que o fato de o patrimônio da empresa MAXPAR PARTICIPAÇÕES S/A, ao tempo dos fatos, ser constituído por dinheiro e certificado de depósitos bancários não caracteriza a realização do ganho por parte da FORTBLANC SERVIÇOS S/A, porque o que houve foi uma permuta, negócio jurídico típico, e não uma venda;

- que para tratar a permuta como venda só seria possível com a desconsideração do ato ou negócio válido em face da lei, introduzido pela Lei Complementar nº 104, de 10/01/2001, a qual não pode ser aplicada a fatos anteriores a sua vigência.

- que, portanto, não havia qualquer fundamento para que a Impugnante retivesse imposto de renda na fonte na operação em apreço.

- que a exigência de juros moratórios com base na taxa Selic afronta o Código Tributário Nacional, uma vez que a referida taxa é um misto de juros e correção monetária, a qual não foi instituída por lei, em sentido estrito, e mais, que os juros máximos exigíveis no caso seriam de 1% ao mês, nos termos do art. 161, § 1º do CTN.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 16327.003072/2002-36
Acórdão nº. : 104-20.222

Com base nessas alegações pedia, por fim, a impetrante, *verbis*:

"Em face do exposto, considerando que o ganho de capital de não-residentes apuram-se pelas regras aplicáveis aos residentes; considerando que as regras aplicáveis aos residentes determinam a apuração do ganho de capital pela diferença positiva entre o preço da alienação e o custo de aquisição do bem ou direito alienado; considerando que a inexistência de preço na permuta versada nos autos impede a apuração de ganho; considerando que o valor contábil das ações permutadas não constitui elemento necessário à apuração de ganho de capital, porém mera indicação de eventual e incerta mais-valia; considerando que o fato gerador do imposto de renda pressupõe renda ou ganho realizado, no sentido de vertido em dinheiro ou em título hábil à versão em dinheiro; considerando a orientação da Procuradoria da Fazenda Nacional, com aprovação do Exmo.Sr. Ministro da Fazenda, nos Pareceres PGFN/PGA 970/91 e 454/92; considerando que essa orientação vincula a atuação dos servidores federais; considerando a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, no sentido de que a permuta de bens por ações afasta a idéia de lucro porque não se traduz em dinheiro, mas em ações correspondentes ao valor dos bens, ainda que expressos nominalmente em quantias diversas; considerando, por fim, que a legislação em vigor ao tempo da celebração da permuta não autoriza a desconsideração de atos, negócios ou personalidades jurídicas de sociedades, o impugnante espera e confia, serenamente, em que V.Sa. bem ponderando os motivos e fundamentos acima deduzidos, e o mais que dos autos consta, se digne julgar procedente a presente impugnação para o fim de cancelar o lançamento ora impugnado, tudo sem prejuízo do argumento relativo à aplicação inconstitucional dos juros SELIC e das preliminares argüidas nos itens 6 e 10 da presente impugnação."

Decisão de primeira instância

A DRJ/CURITIBA-PR julgou procedente o lançamento nos termos das ementas a seguir reproduzidas:

"Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF

Ano-calendário: 1999





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 16327.003072/2002-36
Acórdão nº. : 104-20.222

Ementa: RENDIMENTOS PAGOS A NÃO-RESIDENTES - RESPONSABILIDADE DA FONTE PELA RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DE RENDA.

Por força das matrizes legais dos arts. 682, I, 685, I, "a", do RIR/99, os ganhos de capital pagos por fonte situada no país a pessoa jurídica residente no exterior estão sujeitos à incidência do Imposto de Renda na fonte à alíquota de 15%.

OPERAÇÃO DE COMPRA E VENDA SIMULADA DE PERMUTA.

Trata-se em verdade de compra e venda – simulada de permuta – a operação pela qual um grupo financeiro, como estratégia para adquirir o controle acionário de instituição bancária nacional, cria uma empresa com capital inicial de R\$ 100,00 e – após mantê-la inoperante por cerca de três meses – no mesmo instante e pelo mesmo ato: a) investe em sua diretoria os alienantes do controle acionário pretendido; b) transfere o endereço desta para o endereço das demais empresas daqueles; e c) aumenta seu capital em R\$ 143.704.560,72 em dinheiro, mais R\$ 321.361.396,35 em Certificado de Depósito Bancário emitidos naquela mesma data; e simultaneamente 'barganha' essa empresa – com o cofre agora recheado – pelas ações representativas do controle acionário desejado.

Neste caso, não prevalece o atribuído caráter de permuta porque a empresa dada em troca das ações – cujo capital era de apenas R\$ 100,00 até o momento do negócio – nem em hipótese pode ser considerada a verdadeira contraprestação pelas ações adquiridas, posto carecer de valor intrínseco de uso para as pessoas que a receberam, e funcionar apenas como invólucro do verdadeiro preço do negócio, que é o dinheiro colocado em seu cofre, em moeda e em CDB."

FALTA DE RETENÇÃO. REAJUSTAMENTO DA BASE DE CÁLCULO.

Por força do que dispõe o art. 5º da Lei nº 4.154/1962, o reajustamento da base de cálculo é consequência automática e necessária da ausência da retenção do Imposto de Renda na fonte, razão pela qual vincula a autoridade lançadora.

TAXA SELIC. ALEGAÇÕES VOLTADAS CONTRA A LEI.

Não compete ao julgador administrativo exercer o controle incidental da constitucionalidade das leis e eventualmente determinar o afastamento de sua aplicação. Ao julgador administrativo compete apenas declarar que a taxa SELIC deve ser exigida, porque prevista em lei vigente, cuja constitucionalidade se presume.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 16327.003072/2002-36
Acórdão nº. : 104-20.222

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

Não compete à autoridade administrativa a apreciação de arguições de inconstitucionalidade de atos legais e infralegais legitimamente inseridos no ordenamento jurídico nacional.

Lançamento Procedente".

A autoridade julgadora de primeira instância assim resumiu a controvérsia no que se refere à questão de mérito central objeto do processo, *verbis*:

"De um lado, o fisco entende ser devido o Imposto de Renda na fonte sobre o ganho de capital auferido pelos alienantes. Em contraposição, a impugnante advoga que a modalidade negocial utilizada – permuta, sem preço e sem torna – inviabiliza a pretensão fiscal, posto inexistir o valor de alienação, cujo balanceamento com o custo de aquisição é procedimento indispensável para que exsurja o *quantum* do ganho de capital objeto da tributação."

Daí, conclui:

"Necessário, portanto, dissecar a operação com o objetivo de apurar se a aparência do negócio – permuta – coincide com sua natureza intrínseca, ou se, pelo contrário, sob o formato e denominação de permuta, encontra-se outra operação de natureza diversa – compra e venda."

Dessa análise a autoridade julgadora de primeira instância concluiu que,

"A criação das empresas Maxpar Participações S/A e Fortblanc Serviços S/A serviu apenas como simulacro, buscando travestir de permuta o que é uma autêntica compra e venda por preço pago em dinheiro contado".

E, ainda,

"a) ser plenamente possível neste caso concreto apurar o ganho e capital auferido pela família Szajman (empresa Fortblanc Serviços S/A) na alienação das ações do Banco Real S/A; b) que a impugnante, estando na condição de fonte pagadora dos rendimentos, sempre esteve ciente de sua obrigação de efetuar a retenção e o recolhimento respectivo mas, em vez de assim agir, optou por simular com a beneficiária dos rendimentos uma permuta envolvendo empresa criada para esse fim exclusivo, sem existência efetiva, e cujo único efeito foi de servir de embalagem para o preço pago em dinheiro; e



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 16327.003072/2002-36
Acórdão nº. : 104-20.222

c) é legal o reajustamento da base de cálculo, posto não ter havido a retenção do imposto na fonte."

Recursos

Não se conformando com a decisão de primeiro grau, da qual tomou ciência em 23/07/2003 (fls. 516) o contribuinte apresentou em 21/08/2003 o recurso de fls. 517/534, com as razões de defesa a seguir resumidas.

Insiste a Recorrente na preliminar de ilegitimidade passiva sob o argumento de que a matéria se submete ao art. 685, § 2º do RIR/99, razão pela qual, ainda que verdadeira a acusação fiscal, não seria da Recorrente a responsabilidade pela retenção do imposto de renda na fonte, destacando que a obrigação tributária é *ex lege* e, portanto, não prevalece a afirmação de que o § 2º deveria referir-se ao inciso I e não ao inciso II.

Persiste também a Recorrente nas suas alegações contra o reajustamento da base de cálculo, afirmando que o art. 5º da Lei nº 4.154/62 não deixa dúvida no sentido de que pressupõe um ato de vontade, uma deliberação expressa da fonte pagadora de assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiário, não ensejando o emprego de presunção.

Relativamente à incidência dos juros Selic a Recorrente sustenta sua inconstitucionalidade e transcreve acórdão da 2ª Turma do STJ, no julgamento do RESP nº 215.881.

Quanto ao mérito, a Recorrente ataca as conclusões da autoridade julgadora de primeira instância de que a alienação das ações do Banco Real foi feita, de fato, por meio de uma operação de compra e venda e que a operação de permuta foi mera simulação.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 16327.003072/2002-36
Acórdão nº. : 104-20.222

Afirma que os contratantes, ao optarem por se aparelharem para concluir o negócio por meio de permuta, nada mais fizeram do que exercer a liberdade de contratar, utilizando meios lícitos, corolário do princípio da livre iniciativa.

Complementa, anotando que o conceito de simulação é fixado em lei, e menciona o art. 102 do Código Civil vigente à época dos fatos, para concluir que não incidiram em nenhuma das hipóteses caracterizadoras da simulação, nos termos do mencionado dispositivo.

Invoca, ainda, a Recorrente, diversas decisões do Conselho de Contribuinte, cujas ementas transcreve, todas versando sobre as condições necessárias para a caracterizar a hipótese de simulação.

E conclui afirmando que,

"inexistindo impedimento de ordem legal para a realização da permuta tal como realizada pelo Recorrente e sua contraparte, e não tendo o ato praticado natureza jurídica diversa daquela que aparenta ser, não cabe imputar ao negócio o vício de simulação. Conforme anotado pela Conselheira Mariam Saif no último acórdão acima citado, se o ato praticado é lícito, as conseqüências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como caso de elisão fiscal, nunca de evasão ilícita."

Na seqüência, insiste a Recorrente nos argumentos expendidos na impugnação quanto à não incidência do imposto, no caso de permuta.

Em 18/03/2004 a Recorrente apresentou as razões adicionais de fls. 585/595 onde acrescenta, em síntese, as seguintes alegações: (a) que houve erro na identificação do sujeito passivo, ao argumento de que a empresa FORTBLANC é *offshore* e que todos os sócios são residentes no Brasil e, portanto, a permuta foi feita com residentes não se aplicando, em conseqüência, a substituição tributária; (b) que a decisão recorrida inovou no





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 16327.003072/2002-36
Acórdão nº. : 104-20.222

lançamento ao introduzir novos fundamentos para a exigência, em violação do artigo 18, § 3º do Decreto nº 70.235, de 1972, o que ensejaria a nulidade da decisão.

Às razões adicionais acima resumidas, a Recorrente pede:

- a) - que seja dado provimento ao recurso;

- b) - o cancelamento da exigência por erro na identificação do sujeito passivo;

- c) - a nulidade da decisão recorrida para que outra seja prolatada na boa e devida forma.

É o Relatório.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 16327.003072/2002-36
Acórdão nº. : 104-20.222

VOTO

Conselheiro PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido.

Como se vê do relatório, cuida-se de exigência de imposto de renda na fonte sobre ganho de capital na alienação de ações do Banco Real S/A, empresa brasileira, ações essas, à data da operação, de propriedade de contribuinte não residente.

Sem prejuízo da argüição de ilegitimidade passiva levantada pela Recorrente, o cerne da questão de mérito objeto do litígio diz respeito à incidência, ou não, do ganho de capital no caso de permuta de ações. A autoridade lançadora fundamenta a exigência, entre outros dispositivos, no art. 3º da Lei nº 7.713, de 1988 segundo o qual a incidência do imposto sobre o ganho de capital independe da forma de alienação, sendo devida, inclusive, no caso de permuta.

A Recorrente, por sua vez, sustenta que, sem um valor de alienação, já que a permuta se deu sem preço e sem torna, não é possível apurar-se o ganho de capital, base de cálculo do imposto. Escora-se em pareceres da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN os quais, segundo sua interpretação, concluem no sentido de que "não há ganho de capital na mera troca de bens ou direitos pois no momento da troca não ocorre o fato



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 16327.003072/2002-36
Acórdão nº. : 104-20.222

gerador do imposto de renda", o que só ocorrerá quando o particular vender a participação acionária. Essa tese, ainda segundo a Recorrente, é corroborada por decisão do Supremo Tribunal Federal.

Note-se que a autoridade lançadora em momento algum se refere, na fundamentação do lançamento, em simulação. Ao contrário, procura lastrear a exigência demonstrando exatamente que há fundamento na legislação e na jurisprudência administrativa para a incidência do imposto, ainda que a alienação tenha se dado na forma de permuta.

Verifica-se, entretanto, que a autoridade julgadora de primeira instância fundamenta sua decisão, principalmente, no pressuposto de que a criação das empresas FORTBLANC e MAXPAR "serviu apenas como simulacro, buscando travestir de permuta o que é uma autêntica compra e venda por preço pago em dinheiro contado", hipótese, como se viu acima, alheia aos fundamentos da autuação.

Por outro lado, a decisão recorrida passou ao largo da questão central objeto da controvérsia entre os fundamentos da autuação e as alegações da peça impugnatória, isto é, a incidência (ou não), de ganho de capital no caso de alienação de ações por meio de permuta, conforme relatado acima.

É forçoso concluir, portanto, que a autoridade julgadora de primeira instância: a) introduziu mudança no critério jurídico da fundamentação da exigência; e b) não apreciou as razões da defesa no que se refere à questão de mérito objeto da lide.

Desnecessário dizer que essas circunstâncias são absolutamente incompatíveis com o devido processo legal, consagrado na Constituição Federal, o qual desdobra-se nas garantias do contraditório e da ampla defesa e que, entre outros aspectos,





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 16327.003072/2002-36
Acórdão nº. : 104-20.222

compreende o duplo grau de jurisdição e exigência de suficiente e adequada fundamentação das decisões administrativas.

O Decreto n.º 70.235/72 traduziu o devido processo legal em vários dispositivos, ao estabelecer, por exemplo, o duplo grau de jurisdição na apreciação das provas e dos argumentos de defesa (art. 10); ao determinar que os atos sejam lavrados por servidor competente e sem preterição de direito de defesa (art. 59); e ao prescrever mínimos a serem observados nas decisões administrativas (art. 31). Transcrevo para maior clareza este último artigo:

"Art. 31. A decisão conterà relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências. (Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/1993)."

Acrescente-se, ainda, o artigo 18, § 3º, que impõe regras para o agravamento da exigência, *verbis*:

"Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligência ou perícia, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou inaplicáveis, observado o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/1993)

(...)

§ 3º Quando em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada (redação dada pelo art. 1º da lei nº 8.748/1993)"



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 16327.003072/2002-36
Acórdão nº. : 104-20.222

A introdução de fundamento para a exigência diferente do constante do Auto de Infração, como se verifica neste caso, configura a hipótese de agravamento da exigência a qual não poderia ser operado pela autoridade julgadora de primeira instância.

De tudo quanto foi acima exposto, tenho claro que a decisão recorrida está eivada de vícios insanáveis, que reclamam a declaração de sua nulidade, sem prejuízo da repetição do ato, na boa e devida forma.

Embora essa preliminar tenha sido argüida pela defesa apenas nas razões adicionais, apresentadas após vencido o prazo recursal, trata-se de matéria de ordem pública, devendo ser suscitada *ex officio*.

Por todo o exposto, voto no sentido de declarar NULA a decisão recorrida, para que outra seja prolatada na boa e devida forma.

Sala das Sessões (DF), em 20 de outubro de 2004


PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA