



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
**SEGUNDA CÂMARA**

---

<b>Processo nº</b>	19515.004945/2003-80
<b>Recurso nº</b>	150.055 Voluntário
<b>Matéria</b>	IRF - ano: 1998.
<b>Acórdão nº</b>	102-48.620
<b>Sessão de</b>	14 de junho de 2007
<b>Recorrente</b>	BOMBRIL S/A
<b>Recorrida</b>	1ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP I

---

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 1998

**Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - LANÇAMENTO - NULIDADE - Não é nulo o auto de infração, lavrado com observância do art. 142 do CTN e 10 do Decreto 70.235 de 1972, quando a descrição dos fatos e a capitulação legal permitem ao autuado compreender as acusações que lhe foram formuladas no auto de infração, de modo a desenvolver plenamente suas peças impugnatória e recursal.**

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - DEFESA DO CONTRIBUINTE - APRECIÇÃO - Conforme cediço no Superior Tribunal de Justiça - STJ, a autoridade julgadora não fica obrigada a manifestar-se sobre todas as alegações do recorrente, nem a todos os fundamentos indicados por ele ou a responder, um a um, seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão. (REsp 874793/CE, julgado em 28/11/2006).**

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - PROVAS - À luz do artigo 29 do Decreto 70.235 de 1972, na apreciação de provas a autoridade julgadora tem a prerrogativa de formar livremente sua convicção.**

**APRECIÇÃO DE LEGALIDADE OU CONSTITUCIONALIDADE DE DISPOSITIVOS LEGAIS EM VIGOR - O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (Súmula nº 2 do Primeiro Conselho de Contribuintes).**

**IR-FONTE - PAGAMENTO SEM CAUSA - Fica sujeito à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, todo pagamento efetuado pela pessoa jurídica ou o recurso entregue a terceiros, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, ainda que esse pagamento resultar em redução do lucro líquido da empresa. Nos termos do § 3º do artigo 61 da Lei nº 8.981/1995, o valor pago será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.**

*RA*

*D*

**SIMULAÇÃO** - A simulação se caracteriza pela divergência entre a exteriorização e a vontade, isto é, são praticados determinados atos formalmente, enquanto subjetivamente, os que se praticam são outros. Assim, na simulação, os atos exteriorizados são sempre desejados pelas partes, mas apenas no aspecto formal, pois, na realidade, o ato praticado é outro.

**SIMULAÇÃO E DECADÊNCIA** - Configurada a presença de simulação, o prazo para constituir o crédito tributário é de 5 (cinco) anos, contados do exercício (ano) seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado nos termos do art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

**SIMULAÇÃO E MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA** - Comprovada a simulação, correta a exigência da multa de ofício qualificada sobre os tributos devidos, no percentual de 150%.

**JUROS DE MORA À TAXA SELIC** - Incide juros à taxa Selic sobre o crédito tributário pago após o vencimento (Súmula nº 4 do Primeiro Conselho de Contribuintes).

Preliminares rejeitadas.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, REJEITAR a preliminar de erro na identificação do sujeito passivo. Vencido o Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva que a acolhe e apresenta declaração de voto. Por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade do lançamento e da decisão de primeira instância por incompetência da autoridade lançadora e da Turma julgadora da decisão de primeira instância. Por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade do lançamento por ausência de ato administrativo prévio. Por maioria de votos, MANTER a qualificação da multa e REJEITAR a preliminar de decadência. Vencidos os Conselheiros Silvana Mancini Karam e Moisés Giacomelli Nunes da Silva que desqualificam a multa e acolhem a preliminar de decadência e apresenta declaração de voto. No mérito, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO  
Presidente



ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA  
Relator

FORMALIZADO EM: 29 JAN 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NAURY FRAGOSO TANAKA, LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS e ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO.



## Relatório

BOMBRIL S/A recorre a este Conselho contra a decisão de primeira instância proferida pela 1a.TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP I, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto n.º 70.235 de 1972 (PAF).

Trata-se de exigência de IR-Fonte no valor original de R\$ 177.801.617,02 (inclusos os consectários legais até a data da lavratura do auto de infração), incidentes sobre pagamentos realizados pela contribuinte no ano de 1998, cuja motivação (causa), segundo o Fisco, não teria sido comprovada (art. 61 da Lei 8.981 de 1995).

Em razão de sua pertinência, peço vênha para adotar e transcrever o relatório da decisão recorrida (*verbis*):

*"Conforme se depreende do Termo de Verificação de fls. 603 a 616, a autoridade lançadora configurou 15 (quinze) operações de remessa de recursos da autuada à empresa no exterior denominada "Bombril Overseas INC" como pagamento sem causa.*

*3. Em síntese, a autoridade apurou que tais remessas seriam decorrentes de pagamento de mútuos de títulos (ARGENTINE GLOBAL BOND). No entanto, os títulos não existiriam, uma vez que a data de sua emissão (02/03/1998) constante de contratos de venda não corresponderia a qualquer emissão que tenha sido realizada pelo Governo da República Argentina. Além de inexistentes os títulos, a fiscalizada não apresentou os contratos que teriam sido firmados com a empresa sediada no exterior relativos a essas operações.*

*4. A prova da inexistência dos referidos títulos, descrita no termo, é a correspondência eletrônica recebida do Adido Tributário e Aduaneiro da Secretaria da Receita Federal na Argentina, em que se transcrevem informações fornecidas pelo 'Coordenador de Títulos Públicos' do Ministério de Economia Argentino. A tradução juramentada da referida correspondência encontra-se às fls. 504 a 508. A inexistência dos títulos e a não apresentação dos contratos conduziram à conclusão de que houve simulação, visando a remessa de valores para o exterior sem o pagamento do Imposto de Renda Retido na Fonte, dando ensejo ao lançamento de tal exação, por caracterização de pagamento sem causa.*

*5. A autuação teve como base legal o artigo 61, §§ 1º e 2º, da Lei n.º 8.981/95, e artigo 674, § 1º, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 3.000/99.*

*Irresignado com a autuação, o sujeito passivo apresentou a impugnação de fls. 655 a 713, na qual tece as alegações abaixo sintetizadas, expostas na ordem e com os títulos utilizados na peça de defesa.*

### DOS FATOS

*7. O lançamento fiscal decorreu de operações conhecidas como 'blue ships swaps'. Segundo a impugnante, tais operações teriam sido realizadas com o fito de obter capital de giro a custos baixos.*

*8. As operações foram realizadas com a sua controlada 'Bombril Overseas Inc', que é sediada nas Ilhas Virgens Britânicas. Os títulos foram adquiridos junto a instituições financeiras internacionais e corretores de valores. São títulos da dívida pública argentina (Argentine Global Bonds), ou ainda, notas do Tesouro dos Estados Unidos (Tbills).*

9. A impugnante, por meio de um contrato de mútuo com sua controlada, assumia os títulos para vendê-los no mercado interno a empresas brasileiras. Os recursos em reais recebidos eram posteriormente remetidos à controlada, por meio das chamadas contas CC5, a fim de se efetuar a liquidação das operações de compra realizadas no exterior dos títulos.

10. Em 1998, teriam sido realizadas 26 (vinte seis) dessas operações. Os pagamentos eram realizados no mesmo dia da compra ou no prazo de 7 (sete) dias. Destas vinte seis operações, dez serviram de base à autuação do IRRF por ocultarem o fato gerador do referido imposto. A conclusão dos agentes fazendários foi baseada no suposto fato de que os títulos não existiriam. Segundo informações fornecidas por 'e-mail' pelo Coordenador de Títulos Públicos do Ministério da Economia Argentino ao Adido Tributário da Secretaria da Receita Federal, no dia 02.03.1998, data que consta nos contratos de compra e venda dos referidos títulos, não teria havido emissões daquele Governo.

11. A inexistência dos títulos e a ausência de qualquer outra justificativa para a remessa de recursos formaram o fundamento para a autuação de IRRF na hipótese de pagamento sem causa prevista no artigo 61 da Lei 8.981/95, também foi aplicada a multa agravada prescrita no artigo 44, inciso II, da Lei 9.430/96.

12. Afirma que a autuação não merece prosperar, porquanto 'a impugnante não efetuou nenhum pagamento ou remessa de recursos sem causa a sócios, acionistas ou terceiros, nos termos do que determina o parágrafo 1º, do artigo 61, da lei 8.981/95'.

#### DO DIREITO

#### PRELIMINAR

13. Em caráter preliminar, a impugnante aponta supostos vícios no Mandado de Procedimento Fiscal, que teriam o condão de eivar de nulidade o auto de infração e exame.

14. Reconhece que a prorrogação do MPF por meio eletrônico é permitida, mas a ciência do contribuinte seria indispensável para conferir validade à fiscalização, o que se depreende do artigo 13 e parágrafos da Portaria SRF nº 3.007, de 26.11.2001, bem assim do anexo VI da mencionada portaria, em que se estabelece o 'Demonstrativo de Emissão e Prorrogação'. Não teria havido a devida ciência da prorrogação, o que vicia a autuação.

15. Entende que a ciência seria indispensável por força do Princípio da Publicidade dos Atos Administrativos. Esta, a publicidade, seria imprescindível para que os atos administrativos produzam efeitos jurídicos perante terceiros e as partes. Aduz que a prorrogação não surtiu nenhum efeito, pois não foi dada ciência ao sujeito passivo.

16. A impugnante aponta, ainda, outro vício relativo ao MPF. O MPF datado de 12.10.2003 foi prorrogado somente em 11.12.2003, ou seja, depois de expirado seu prazo de validade de 30 dias, conforme dispõe o caput do artigo 13 da Portaria SRF 3.007/2001. Entende que 'uma vez expirado o prazo determinado para a execução do procedimento fiscalizatório, sem a sua prorrogação, não pode continuar o seu curso, vez que ao encerramento está fadado'.

17. Em nota de rodapé, a impugnante afirma que em 22/01/2004, data em que a impugnante obteve as cópias reprográficas dos autos, suas páginas não estavam numeradas, em desacordo com o que determina a legislação que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal. Assim, não pôde fazer referência a página do processo em que se encontra o Demonstrativo de Emissão e Prorrogação de MPF. Isso, por si só, já caracterizaria cerceamento do direito de defesa.

A

18. Na seqüência, registra que a conclusão dos trabalhos de fiscalização só poderia ser realizada com a emissão de novo MPF-Fiscalização, como determina do artigo 16 da referida Portaria, hipótese em que deveria ser substituído o AFRF responsável pelo procedimento.

19. Lastreada em trecho do Parecer PGFN/CAT/nº 1.649/2003, afirma que seria obrigatória a obediência a todas as disposições que regulam o procedimento fiscalizatório, sob pena de infringir o Princípio do Devido Processo Legal.

20. A impugnante reproduz ementas de julgados proferidos por Delegacias da Receita Federal de Julgamento, que, supostamente, corroborariam o seu entendimento.

21. Encerra as suas alegações preliminares lembrando a este órgão julgador que, sendo possível julgar o mérito a favor da autuada, seria desnecessária a apreciação daquelas.

### MÉRITO

#### Breve histórico da Impugnante – Inexistência de Pagamento sem Causa.

22. A impugnante, que é uma das mais tradicionais empresas nacionais na área de produtos domésticos, teve o seu controle acionário vendido, no início da década de 1990, ao empresário italiano Sérgio Cragnotti, passando a integrar o grupo de empresas por ele controlado.

23. Desde então, faz parte de um grupo econômico multinacional e, por isso, pratica operações com diversas companhias do grupo a fim de racionalizar recursos. Devido às más condições financeiras do grupo, as instituições financeiras deixaram aos poucos de financiar suas operações, o que a deixou em dificuldades para obtenção de capital de giro, fato que poderia ser comprovado pela análise de seu balanço no período-base de 1998.

24. Foi esta necessidade de obtenção de capital de giro rápido que levou a empresa a efetuar a operação 'blue chip swap', que foi considerada lícita por seus consultores jurídicos e financeiros. Assim, 'com a prática destas operações, a Impugnante trouxe para o País recursos financeiros disponibilizados por sua controlada no exterior, os quais foram utilizados para manter suas atividades aqui no Brasil'.

25. Tais operações foram suficientes para que a impugnante pudesse quitar seus passivos de curtíssimo prazo. Devido ao prazo de 7 (sete) dias entre a aquisição dos títulos e a sua venda, neste período a impugnante pode trabalhar com estes valores. Os recursos eram encaminhados à controlada a fim de que ela pagasse aos vendedores.

26. Sem exceção estas operações eram apoiadas por contratos assinados pelos representantes legais das duas empresas e eram perfeitamente válidas e juridicamente possíveis, segundo as regras cambiais emanadas pelo Banco Central do Brasil, o que já teria sido reconhecido pelo Segundo Conselho de Contribuintes no acórdão 201-77.174 (processo 11080.009725/2001-26).

27. Afirma que 'em razão do contrato de compra pactuado pela empresa controlada no exterior, com os possuidores dos títulos, segundo o qual, o pagamento por tais títulos deveriam ser feitos após sete dias da data da aquisição dos títulos, a controlada 'emprestava' tais títulos à Impugnante, que os vendia no mercado interno à vista, o que permitia a ela que trabalhasse com o dinheiro durante este período'.

28. Cita que em algumas operações nem sequer efetuou remessas ao exterior e que em só uma houve o conjunto das operações em um só dia (aquisição, venda, recebimento e remessa ao exterior).

A

29. *Aduz que nunca houve pagamento sem causa. Esta era sempre possibilitar a controlada pagar os títulos adquiridos.*

30. *A operação sempre foi tratada pela impugnante como uma operação financeira, razão pela qual, em nenhum momento, a aquisição dos títulos foi registrada no seu ativo. Esclarece que, além de os títulos não terem sido adquiridos, mas sim emprestados pela empresa controlada, a impugnante jamais teve interesse em neles investir.*

31. *Nas operações 'blue ship swap' haveria apenas uma troca escritural de ativos, pois estes são meros referenciais. Interessava à impugnante somente que houvesse o contrato e os respectivos pagamentos.*

*Da Subjetividade dos I. Agentes Fiscais – Igualdade entre as Operações Autuadas e as Não Autuadas.*

32. *Conforme mencionado, das vinte e seis operações realizadas no ano-base de 1998, apenas dez foram objeto da autuação. Embora entenda que a razão para tanto não tenha ficado clara na autuação, supõe que tenha sido a falta de contrato de mútuo de títulos específicos com base em trecho da página 7 do Termo de Verificação Fiscal: 'Outro fato não menos importante é que a Bombril S/A em nenhum momento apresentou os contratos de mútuos de títulos descritos no demonstrativos de fls.'*

33. *A impugnante efetivamente não conseguiu localizar os contratos relativos às dez operações, mas, segundo o artigo 1.262 do então vigente Código Civil, tais contratos seriam dispensáveis na hipótese de mútuo não oneroso.*

34. *Além disso, todas as operações tiveram base num 'contrato-mãe' entre a impugnante e sua controlada, que seria um contrato de conta-corrente. Tal contrato seria suficiente para suportar as remessas independentemente de contratos específicos de mútuo que embasassem as transferências dos títulos e a remessa dos recursos correspondentes, que poderiam ser até verbais. Na cláusula primeira do contrato-mãe estaria pactuado que a impugnante concederia empréstimos a sua controlada à medida de suas necessidades.*

35. *Por seu turno, determinaria a cláusula terceira que o prazo do contrato de conta-corrente seria indeterminado. A operação foi registrada no Banco Central pelo número 650007.50.0.98.90, relativa a empréstimos a residente no exterior, dada a inexistência de código específico para a conta-corrente.*

36. *As dez operações autuadas não difeririam em nada das demais não autuadas, a menos pela não identificação de contratos específicos prescindíveis.*

*Esclarecimento Necessário sobre a Operação – Existência de Duas Operações de Créditos Distintas – Duas Relações Jurídicas Autônomas – Mútuo de Títulos x Conta-Corrente Mercantil (ou Mútuo entre a Impugnante e a sua Controlada)*

37. *Esclarece que havia duas relações jurídicas autônomas nas operações realizadas. Uma dizia respeito a mútuo de títulos, a outra a conta-corrente mercantil. A remessa dos valores ao exterior tinha por fundamento a segunda relação jurídica e não a primeira, formalizada no Instrumento Particular de Mútuo datado de 02.01.1997. Como as relações jurídicas são distintas não se poderia afirmar que a remessa de valores ao exterior foram sem causa, ainda que os títulos não existissem.*

*Do Conta-Corrente Mercantil Firmado entre a Impugnante e a Empresa Controlada*

38. *A remessa dos valores foi realizada com base numa operação de conta-corrente mercantil, que é de natureza jurídica diferente da de mútuo. No conta-corrente, não há*

*a figura do devedor nem do credor, enquanto não houver liquidação do contrato. Tal contrato também seria indivisível e, desta feita, não se deveria 'esmiuçar a natureza das operações originárias para verificar a prescrição de cada lançamento'. Cada lançamento no conta-corrente perderia a sua existência autônoma.*

*39. O conta-corrente servia para o aproveitamento recíproco dos recursos pelas partes. Ora uma depositava valores, ora outra.*

*Inexistência de Pagamento sem Causa em razão do Trânsito de Recursos entre Empresa Controlada e Empresa Controladora*

*40. Alega, ainda, que a controlada não pode ser considerada um terceiro e seus resultados seriam 'todos refletidos no patrimônio da Impugnante pela equivalência patrimonial', uma vez que a totalidade do patrimônio da controlada pertence à impugnante e, desde 1996, os resultados da controlada são tributados pela impugnante.*

*41. A regra prevista no § 1º, artigo 61 da Lei nº 8.981/95, que serviu de fundamento legal da autuação só alcançaria os pagamentos a terceiros, sócios, acionistas e titulares. Teria havido, portanto, erro na tipificação, uma vez que as remessas foram realizadas para empresa controlada que não seria terceiros, nem sócio, acionista ou titular. Assim, 'não se está tratando de pagamento à (sic) terceiros, mas sim de trânsito de recursos dentro do patrimônio da própria impugnante'.*

*Natureza da Remessa Efetuada – Inexistência de Pagamento – Muito menos, de Pagamento sem Causa*

*42. Segundo a impugnante, para que haja mútuo é necessária a obrigatoriedade de restituição dos recursos disponibilizados e de um prazo para tal ação. Contudo, nenhum destes dois requisitos está presente nas operações, o que reforça a posição de que se trata de um contrato de conta-corrente.*

*43. No contrato de conta-corrente não há relação de devedor e credor antes da sua liquidação. Até então, não se pode afirmar que houve qualquer operação de crédito.*

*44. O conta-corrente visa centralizar os recursos a fim de ser exercida uma melhor administração financeira. Ele se caracteriza como um caixa único, 'do qual todas as sociedades contratantes poderão usufruir'. Desta forma, os valores remetidos ao exterior não seriam pagamentos, mas sim mera disponibilização de recursos baseada no conta-corrente mercantil.*

*45. As remessas não seriam pagamento, pois não se destinavam a liquidar qualquer obrigação assumida. Um fato é juridicamente distinto de outro e, conforme dispõe o artigo 110 do CTN, 'lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias'.*

*46. Entende que o Fisco, ao conceituar as referidas destinações de recursos como pagamentos, afronta o citado artigo 110, citando como jurisprudência decisão do STF acerca da ampliação do conceito de folha de salários.*

*47. 'Perceba-se que a relação jurídica que regula a remessa dos recursos, é distinta daquela que regula a vinda dos títulos ao País, razão pela qual ainda que estes títulos não existam (fato este que a Impugnante acredita não ser verdadeiro), existe causa que justifique a remessa dos recursos para o exterior'.*

*Da Boa-fé da Impugnante – Impossibilidade de ser Apenada por ter Adquirido os Títulos de Instituições Financeiras e Corretores Autônomos – Estes são Contratualmente Responsáveis por Eventuais Fraudes Existentes*

48. Entende que, por terem sido as operações intermediadas por corretor, somente ele é que deveria responder por danos causados a terceiros. Nas suas palavras: 'se o corretor causar danos, ou se agir com dolo ou culpa, deve ser responsabilizado por seus atos, e não o seu cliente.'

49. A punição ou a exigência de qualquer tributo ou multa deve recair sobre o corretor legalmente habilitado e não sobre a impugnante 'dada a sua vulnerabilidade na situação sub examine'.

*Da Legitimidade das Contratações Realizadas*

50. Ao contrário do que afirmam os autuantes, todos os contratos suportariam as operações da forma como foram realizadas, ou seja, efetivamente obrigavam as partes, 'não cabendo ao Fisco simplesmente tentar desconstituí-los com fundamento em suposição de que tais contratos serviriam apenas para 'acobertar a realidade dos fatos', mormente quando não se evidencia qual seria esta realidade dos fatos'.

51. De acordo com o Código Civil vigente à época, um contrato é válido se for firmado por agentes capazes, tiver objeto lícito e forma prescrita ou não defesa em lei. No caso em análise, todos estes requisitos estariam presentes.

52. Assim, a Impugnante, por todos os meios que se analisa a operação, estava obrigada a cumprir mencionados contratos. E mais, fazia isto no seu interesse, de maneira fundamentada. Com efeito, se a Impugnante foi ludibriada por tais agentes financeiros/intermediadores, pela eventual falta de alguns desses títulos, estes deverão ser apenados por isto, mesmo porque, para a Impugnante a operação foi absolutamente útil, na medida em que ela não tinha interesse em investir nestes títulos'.

*Da Comprovação das Operações Financeiras*

53. As operações financeiras não foram simuladas, pois existem os contratos de mútuo e há comprovantes das realizações das transações financeiras. Além disso, o dinheiro efetivamente ingressou no domínio da impugnante.

*A Contabilidade faz Prova em Favor da Impugnante*

54. Em razão da comprovação da realização das operações financeiras, bem como da existência de todos os contratos que as fundamentam, a sua escrituração faz prova a seu favor com base no artigo 223 do RIR/94, segundo o qual 'A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais', bem como no artigo 122 do Código Comercial e nos artigos 379 e 382 do Código de Processo Civil.

55. Entende que documentos hábeis seriam aqueles não expressamente proibidos por lei, bem como que a autoridade fiscal não teria comprovado a 'inveracidade dos fatos contabilizados' e nem o intuito doloso da impugnante.

56. Repete que 'o único intuito da Impugnante com a operação era a obtenção de capital de giro para a manutenção de suas atividades, o que se conseguiu. Assim, por mais este argumento, sem prejuízo dos demais, é imperioso o cancelamento da autuação em questão'.

*Não há Simulação – Nada Foi Omitido.*

57. *A simulação é definida pelos artigos 102 e 103 do Código Civil. Ela se perfaz 'sempre que um ato apresenta vontade diferente da aparentemente manifestada'. Mais: 'este ato somente será defeituoso quando houver o intuito de prejudicar terceiros, ou ainda, violar dispositivo de lei.'*

58. *Alega que em momento algum a impugnante pactuou com o fisco de ver reduzida a sua carga tributária e, além disso, a simulação não se presume, mas sim deve ser comprovada, posição esta que estaria em consonância com o entendimento do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda.*

59. *O auditor, para caracterizar o fato jurídico tributário, pautou-se em "supostas" provas indiretas, que nada mais são do que meros indícios, ou, ainda, premissas falsas, que levam a conclusões erradas'. Isso violaria o Princípio da Estrita Legalidade, consagrado no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal. Assim, 'salvo os casos de presunção legal absoluta (juris et de jure), não se pode admitir a tributação com base em presunções ou indícios'. Há que se comprovar por meios diretos (e não presuntivos).*

60. *Entende que a Câmara Superior de Recursos Fiscais fixou o 'entendimento de que para que se possa materializar a simulação, é necessário que o ato praticado não pudesse ser realizado, seja por vedação legal ou por outras circunstâncias fáticas'.*

#### *Da Decadência do Direito de Constituir o Crédito em Questão*

61. *A impugnante alega, ainda, que teria havido a decadência do direito de o Fisco constituir os créditos tributários cujos fatos geradores ocorreram até 30.12.1998. Afirma que o Imposto de Renda na Fonte se submete à sistemática dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, de sorte que, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN, 'em não concordando a autoridade fiscal com o procedimento efetuado pelo contribuinte, poderá proceder ao lançamento de ofício do valor que entender devido, no prazo de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato jurídico tributário.' (grifos do original)*

62. *Reproduz, nesse sentido, ementas de julgados dos Conselhos de Contribuintes.*

#### *Da Decadência e do Dolo por Prática de Ato Simulado*

63. *Admitindo-se, a título de argumento, que este órgão julgador venha e entender que a impugnante simulou as operações em exame, alega que, 'mesmo assim, o direito de lançar parte do crédito constituído teria sido fulminado pelo instituto da decadência', pois, com a aplicação da norma contida no artigo 173, I, do CTN, 'o dies a quo seria o dia 1º após o dia subsequente ao do fato gerador, visto que a partir do dia seguinte ao das operações o lançamento tributário já poderia ter sido realizado'.*

64. *De acordo com este entendimento, teriam sobrevivido à decadência somente os fatos geradores ocorridos em 29 e 30 de dezembro de 1998.*

65. *Conclui a sua alegação de decadência afirmando que, existindo simulação, 'a Impugnante seria ilegítima para figurar no pólo passivo desta autuação, em face do que estabelecem os artigos 135 e 137 do CTN.'*

#### *Da Inaplicabilidade da Taxa Selic Como Juros de Mora*

66. *A impugnante aponta ilegalidades e inconstitucionalidades que envolveriam a utilização da taxa Selic como juros de mora, trazendo manifestações doutrinárias e jurisprudenciais a respeito da matéria.*

67. *Entretanto, ressalta 'que não se trata de querer que esta E. Turma de Julgamento declare a inconstitucionalidade da taxa SELIC, trata-se tão-somente de pedido para*

*que esta E. Turma, verificando a inadequação da exigência da taxa SELIC para a correção de tributos federais ao arquétipo constitucional-tributário, estabelecido na Constituição Federal de 1988, decida por aplicar os dispositivos da Constituição Federal em detrimento à exigência contida na Lei n.º 9.250/95 e posteriores alterações.'*

*68. Por derradeiro, afirma que 'no 'Demonstrativo de multa e juros' que acompanha o auto de infração, o percentual de juros considerado pela fiscalização (calculados até 28/11/2003) diverge daquele divulgado oficialmente pela Secretaria da Receita Federal (tabela anexa), isto é os juros – se devidos – seriam de 97,43% e não de 97,77%, para os fatos geradores ocorridos em outubro de 2003; de 94,80% e não de 95,14%, para os fatos geradores ocorridos em novembro de 2003; e de 92,40% e não de 92,74%, para os fatos geradores ocorridos em dezembro de 2003, como consignaram as autoridades fiscais.'*

*69. Com a apresentação da impugnação, o feito foi encaminhado a esta DRJ/SPO-I e distribuído à 1ª Turma, tendo sido prontamente distribuído ao julgador Guilherme Afonso dos Santos Mendes. Este, ao analisar o processo, percebeu que foram juntados aos autos os documentos de fls. 1078 a 1080 sem que deles tivesse sido dada ciência à autuada.*

*70. Em homenagem ao Princípio da Verdade Material, e apesar de tais documentos (memorando Sr. Adido Tributário e Aduaneiro (fls. 1.078), nota 342/04 do Sr. 'Coordenador de Títulos Públicos' (fls. 1.079) e sua tradução juramentada (fls. 1.080)) não terem contribuído para a formação da convicção da autoridade lançadora acerca da materialidade do fato jurídico tributário, foi proposta pelo então relator e aceita pelo Presidente da Turma a conversão do julgamento em diligência para que a unidade preparadora desse ciência da juntada dos documentos à autuada, facultando-lhe nova manifestação nos autos.*

*71. Adotada esta providência pela DRF/São Bernardo do Campo, o processo retornou para julgamento, com a manifestação de fls. 1089/1090, na qual a impugnante afirma que o documento juntado em nada altera a situação do processo, na medida em que não afirma serem falsos os títulos negociados pela impugnante, mas 'tão-somente informa que no Sistema de Gestão e Administração da Dívida proporcionado pela UNCTAD não consta qualquer título emitido em 02/03/1998'.*

*72. Aduz, ainda, que o documento deve ser desconsiderado ou desentranhado, pois a sua juntada após a lavratura do auto de infração o descaracteriza como prova, e reitera sinteticamente alguns pontos contidos em sua impugnação.*

*73. Por ocasião do retorno dos autos, o julgador anteriormente designado como relator já havia sido dispensado do mandato de julgador, por ter sido nomeado para cargo em comissão, razão pela qual houve a redistribuição a este julgador.*

*74. Encontra-se apensada ao presente feito a representação fiscal para fins penais consubstanciada no processo administrativo n.º 19515.004946/2003-24."*

A DRJ proferiu em 23-set-04 o Acórdão n.º 5932, do qual se extrai as seguintes ementas, bem como a conclusão do voto condutor (verbis):

**"MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. CIÊNCIA DAS PRORROGAÇÕES. EXTINÇÃO POR DECURSO DE PRAZO E RENOVAÇÃO SEM ALTERAÇÃO DOS AUTUANTES. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE. O MPF constitui-se em mero elemento de controle da administração tributária, de forma que a eventual inobservância da norma infra-legal que o disciplina não tem o condão de eivar de nulidade o lançamento realizado.**

*IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE PAGAMENTO SEM CAUSA. REMESSAS AO EXTERIOR NÃO LASTREADAS EM DOCUMENTAÇÃO HÁBIL E IDÔNEA. Incide Imposto de Renda na Fonte sobre remessas feitas a controlada sediada no exterior sem a devida comprovação da causa com documentos hábeis e idôneos.*

*OPERAÇÃO LASTREADA EM TÍTULOS – “ARGENTINE GLOBAL BONDS” – INEXISTENTES. SIMULAÇÃO. Reputa-se simulada a operação centrada na aquisição e alienação de títulos comprovadamente inexistentes.*

*DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INAPLICABILIDADE EM FUNÇÃO DE INEXISTIREM APURAÇÃO, DECLARAÇÃO E PAGAMENTO, BEM COMO PELA OCORRÊNCIA DE SIMULAÇÃO. A regra de decadência contida no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, não se aplica aos casos em que o sujeito passivo não realizou a apuração de imposto algum e, tampouco, aos casos de simulação, circunstâncias estas evidenciadas pelos autos.*

*JUROS SELIC. IMPUGNAÇÃO BASEADA EM ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADES E ILEGALIDADES. Não compete aos órgãos judicantes administrativos afastar a aplicação de leis válidas e vigentes, supostamente inadequadas à luz do arcabouço legal e constitucional do direito tributário.*

*LANÇAMENTO PROCEDENTE*

*(...)*

*Pelo exposto, voto no sentido de rejeitar as questões preliminares suscitadas e, no mérito, julgar procedente o lançamento realizado a título de Imposto de Renda na Fonte e respectiva multa.”*

Cientificada da aludida decisão, a contribuinte interpôs recurso voluntário em 23/02/3005 (fls. 1131-1255), representada por advogados, no qual repisa as alegações da peça impugnatória e acrescenta que (*verbis*):

*“Da Incompetência dos Agentes Autuantes. Conforme se pode verificar no próprio Auto de Infração, os I. Agentes Fiscais que autuaram a Recorrente são funcionários fazendários lotados na Delegacia da Receita Federal de Fiscalização em São Paulo (DEFIC), estabelecida no Município de São Paulo.*

*Por tal razão, os fiscais lotados nessa Delegacia devem atuar dentro dos limites territoriais delimitados pelo artigo primeiro da Portaria da Secretaria da Receita Federal nº 878/02, que “estabelece a área de jurisdição fiscal das Delegacias, Inspetorias, Alfândegas e Agências da Secretaria da Receita Federal”.*

*De acordo com as informações contidas no item 3 do anexo dessa Portaria, a DEFIC de São Paulo, integrante da 8ª Região Fiscal, tem jurisdição apenas no Município de São Paulo, ou seja, os seus agentes têm o dever de atuar dentro dos limites geográficos dessa capital. (...)*

*Da nulidade da decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo. Incompetência desse órgão colegiado. Ad argumentantum, ainda que esse insanável vício acima apontado pudesse ser suprido, A DECISÃO PROFERIDA PELA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM SÃO PAULO É NULA, posto que tal órgão colegiado é incompetente para julgar, em primeira instância, o processo administrativo em questão. ... (grifos do recorrente)*

*Conforme se extrai da Portaria MF nº 259/01, que aprovou o Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, a jurisdição territorial e a competência material da*

*Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo estão expressamente delimitadas no seu Anexo V(...)*

*Por conseguinte, caso não seja reconhecida a nulidade do aludido auto de infração lavrado por agentes incompetentes, conforme dispõe o artigo 59, I do Decreto n.º 70.235/72, a Recorrente requer que os I. Conselheiros declarem a nulidade da decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo, com fulcro no artigo 59, inciso II do referido Decreto. (...)*

*Da Ilegitimidade Passiva – Responsabilidade Pessoal dos Agentes. Além das preliminares argüidas até o momento, é importante salientar que, caso seja admitida a hipótese da ocorrência da simulação praticada pela Recorrente para ocultar o fato jurídico tributário do Imposto de Renda na Fonte, a responsabilidade das supostas infrações apontadas seria EXCLUSIVAMENTE dos administradores da Recorrente, nos termos do artigo 135, incisos II e III, e artigo 137, inciso I, todos do Código Tributário Nacional. (...)*

*Enquanto o artigo 134, inciso III estabelece que a responsabilidade do administrador (sanção administrativo-fiscal), que agiu ou omitiu-se indevidamente, pressupõe o nascimento da obrigação tributária advinda de FATO LÍCITO; ou ainda que ilícita sem dolo; o artigo 135, inciso III, dispõe sobre uma obrigação tributária decorrente da prática de FATO ILÍCITO DOLOSO por parte do administrador de empresa. (grifos do autor)*

*Dessa forma, caso o diretor, gerente ou representante não tivesse agido de forma ilícita, jamais teria a empresa realizado o fato jurídico tributário, impedindo, destarte, o nascimento da obrigação tributária. (grifos do autor)*

*Ao realizar conduta ilícita, o administrador passa a integrar o pólo passivo de relação sancionatória, oportunidade na qual exclusivamente os seus bens responderão pela prestação punitiva administrativo-fiscal que lhes compete. A RESPONSABILIDADE NESSAS HIPÓTESES É, PORTANTO, PESSOAL, E NÃO SOLIDÁRIA. (...)*

*No presente caso, verifica-se que os I. Julgadores jamais poderiam desconsiderar o contrato-mãe e os demais documentos apresentados pela Recorrente na peça impugnatória sem, contudo, demonstrar que tal conclusão (declaração de inidoneidade) decorreu de decisão proferida em processo administrativo próprio, com homologação pelo Delegado da Receita Federal, o que macula todo o lançamento."*

A unidade da Receita Federal responsável pelo preparo do processo, efetuou o encaminhamento dos autos a este Conselho tendo sido verificado atendimento à Instrução Normativa SRF n.º 264/2002 (arrolamento de bens)

É este o sucinto Relatório.

## Voto

Conselheiro ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Relator

O recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e, por isso, foi conhecido por esta Câmara.

### 1. Considerações iniciais

De início cumpre registrar que as matérias em litígio neste processo são de amplo conhecimento do Colegiado. Isso porque o recurso entrou em pauta de julgamentos pela primeira vez em abril/2007, tendo havido pedido vista pela Conselheiro Naury Fragoso Tanaka. Na sessão do mês de maio foi acordado pelos membros do colegiado um novo pedido de vista, desta feita registrada em nome do Conselheiro Moises Giacomelli N. Silva, mas que de fato tornou-se coletiva, haja vista que este Conselheiro Relator preparou documentos eletrônicos das principais peças do processo 19515.003354/2004-76, conexo a este, quais sejam: Temo de Constatação Fiscal, Auto de Infração, decisão de primeira instância, recurso voluntário e pareceres jurídicos, manifestação do Sr, Álvaro Novaes, minuta do relatório do acórdão, além dos memoriais apresentados durante as sessões de julgamento, inclusive o anexo ao memorial do recorrente, com mais de 350 laudas, dentre outros. Além disso, atendendo a solicitação dos Conselheiros, os documentos foram também impressos, totalizando aproximadamente 900 (novecentas folhas).

Portanto, embora a redação do presente voto expresse o entendimento e a visão deste Relator, é certo que cada Conselheiro pode formar, diretamente, seu próprio convencimento, a cerca de cada questão em litígio suscitada pela recorrente.

Relevante também discorrer sobre a extensão da peça recursal, que possui 125 (cento e vinte e cinco) laudas, com alegações e fundamentos.

É certo que o contribuinte tem a prerrogativa de elaborar seu recurso na forma que entender adequada, em face de seu direito de ampla defesa, garantido inclusive na Constituição Federal de 1988. Todavia, é cediço no Superior Tribunal de Justiça, STJ, que a autoridade julgadora não fica obrigada a manifestar-se sobre todas as alegações do recorrente, nem a ater-se aos fundamentos indicados por ele ou a responder, um a um, a todos os seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão, fato que ocorreu no presente caso, conforme adiante fundamentado.

Sobre esse tema, vejamos as ementas das recentes decisões proferidas por aquele tribunal nos REsp 874793/CE, julgado em 28/11/2006; e REsp 876271/SP, julgado em 13/02/2007:

*“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ARTIGO 535 DO CPC. (...).*

*1. Não há violação do artigo 535 do CPC quando o Tribunal de origem resolve a controvérsia de maneira sólida e fundamentada, apenas não adotando a tese do recorrente.*

*2. O julgador não precisa responder todas as alegações das partes se já tiver encontrado motivo suficiente para fundamentar a decisão, nem está obrigado a ater-se aos fundamentos por elas indicados.”(REsp 874793/CE, relator Ministro Castro Meira)*

**“TRIBUTÁRIO - PROCESSUAL CIVIL - VIOLAÇÃO DO ART. 535, II, DO CPC - NÃO-OCORRÊNCIA (...)**

*1. A questão não foi decidida conforme objetivava a embargante, uma vez que foi aplicado entendimento diverso. É cediço, no STJ, que o juiz não fica obrigado a manifestar-se sobre todas as alegações das partes, nem a ater-se aos fundamentos indicados por elas ou a responder, um a um, a todos os seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão, o que de fato ocorreu.” (REsp 876271/SP, relator Ministro Humberto Martins). (Grifei).*

No voto condutor de outro julgado, “AgRg no Ag 353263/MG - Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 2000/0134865-5”, de 21/02/2006, asseverou o insigne Ministro Peçanha Martins:

*“A jurisprudência dominante neste Tribunal Superior proclama a não ocorrência de violação ao art. 535, incisos I e II, do Código de Processo Civil, se o acórdão recorrido, ainda que sucinto, tiver bem delineado as questões a ele submetidas, não se encontrando o magistrado obrigado a responder a todas as alegações das partes, quando já tiver encontrado motivos suficientes para fundar a decisão, nem se ater aos fundamentos indicados por elas ou a responder um a um todos os seus argumentos. Não há que se falar em ofensa ao dispositivo legal se a questão controvertida foi resolvida pelo acórdão de forma fundamentada. (RESP 174.390/SP e EDCL no RESP 202.056/SP).”*

Esse entendimento também é majoritário nos Conselhos de Contribuintes, cite-se, como exemplo, o Acórdão No. 201-78.107, de 01/12/2004, que traz a seguinte ementa sobre a matéria.

*“NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADES DAS DECISÕES. Descabe falar-se em nulidade da decisão, por falta de análise de todos os argumentos aduzidos, quando a motivação do julgador já afasta a argumentação em torno das demais questões trazidas aos autos.”*

Portanto, os dignos representantes da recorrente não podem esperar, tampouco exigir, que neste voto seja abordada cada uma das inúmeras alegações articuladas na peça recursal, e sim que as questões em litígio sejam devidamente apreciadas, cumprindo-se a determinação do art. 31 do Decreto 70.235 de 1972, com redação dada pela Lei 8.748 de 1993.

Ao fim, registro a excelente síntese e coesão alcançada pelos doutos representantes da Recorrente no memorial apresentado nas sessões de julgamento desse recurso, em cujas nove páginas encontram-se o que há de relevante nas alegações de defesa. Isso denota que quantidade nem sempre é sinônimo de qualidade.



## **2. Do evidente intuito de fraude – simulação de negócio jurídico para acobertar as remessas ao exterior**

Um dos pontos cruciais do presente litígio é determinar se ocorreu, ou não, a simulação de negócio jurídico na alienação dos títulos por parte da Bombril.

Comprovada a simulação desses negócios, ou seja, que a real intenção da Bombril era mesmo utilizar-se dessas operações para acobertar as remessas de recurso para o exterior, não há que ser falar em decadência do crédito tributário ou inaplicabilidade da multa qualificada de 150%. Isso porque, restou configurado o evidente intuito de fraude, definido nos art. 71 a 73 da Lei 4.502 de 1964, referenciado nos artigos 149, inciso VII, e 150, §4º. (*in fine*) do CTN, pelos quais a contagem do prazo decadencial desloca-se para o art. 173, inciso I, do CTN, bem assim no art. 44, inciso II, da Lei 9.430 de 1996, que determina a aplicação da multa qualificada de 150%.

Estou convencido de que, no caso presente, a simulação é de clareza solar, conforme brilhantemente abordado no voto condutor do acórdão recorrido, cujos fundamentos abaixo transcritos peço vênha para adotar aqui como razões de decidir (*verbis*).

*“(..)Em relação às operações objeto do presente lançamento, a empresa não forneceu dado algum acerca dos títulos argentinos, tais como a sua identificação, seja no padrão ISIN (International Securities Identification Number), seja em outro equivalente, os números de série e, nem mesmo, a instituição custodiante.*

*90. Os únicos elementos de que dispunha a fiscalização eram o nome no título (Argentine Global Bonds), presente nas planilhas fornecidas pela fiscalizada, e a data de sua suposta emissão, encontrada nos contratos de venda firmados com as empresas compradoras.*

*91. As diligências junto ao governo argentino, a meu ver, seriam até despiciendas. Com efeito, caberia à fiscalizada fazer prova da existência dos títulos, pois serviram eles de respaldo às operações por ela realizadas. De toda sorte, as informações obtidas junto ao governo argentino fazem prova da inexistência dos títulos. (...)*

*93. Naturalmente, a ingrata tarefa de fazer prova negativa realizada pela fiscalização poderia ser contraposta por prova positiva, muito mais fácil de ser obtida, da existência dos títulos. Não consta dos autos que a impugnante tenha adotado qualquer providência nesse sentido.*

*94. A fiscalização alinhou, ainda, como prova da inveracidade da operação, a não apresentação dos contratos que teriam amparado as remessas ao exterior. Teríamos, portanto, remessas de valores expressivos para exterior para quitar um contrato de mútuo inexistente (ou oral) que envolveria títulos da dívida do governo argentino inexistentes.*

*95. Ora, é mais do que razoável a conclusão a que chegou a fiscalização, fundada em provas diretas, de que houve mera simulação de operações financeiras em princípio legítimas, para encobrir simples remessas para o exterior, sem incidência do Imposto de Renda correspondente.*

*96. Por óbvio, tal conclusão poderia ser infirmada pela impugnante. Passo a analisar suas alegações.*

*A*

97. Inicialmente, a impugnante afirma que as operações em tela eram utilizadas na obtenção de capital de giro de curtíssimo prazo, o qual seria necessário à manutenção de suas atividades. Faz alusão aos problemas financeiros enfrentados ao longo do ano de 1998, tais como o crescente endividamento, o preocupante índice de liquidez imediata etc. Procura, portanto, demonstrar a necessidade das operações de "blue chip swap" que teria realizado.

98. Em que pesem os esforços empreendidos pela impugnante para sustentar a sua defesa, entendo que tais alegações deveriam estar alicerçadas em dados concretos, ou seja, para cada operação realizada deveria a autuada demonstrar a necessidade de giro que a teria determinado. Somente dessa maneira é que a sua alegação poderia enfraquecer a robustez das provas colhidas pela fiscalização.

99. Sem tal demonstração, só nos resta colher alguns dados presentes nos autos, sendo os mais significativos aqueles constantes do quadro resumo das operações elaborado pela fiscalização no Termo de Verificação (fls. 607). Confrontando as datas em que teriam ocorrido os recebimentos relativos às vendas dos títulos com as datas das remessas de tais valores à controlada, no exterior, podemos verificar os prazos de permanência dos recursos na autuada: (...)

100. Do valor total movimentado, 57% (cinquenta e sete por cento) foram repassados no mesmo dia ou no dia subsequente – R\$ 54.352.230,00 de um total de R\$ 95.447.382,61. Se fosse considerada a parcela de R\$ 4.341.000,00, recebida numa sexta-feira (11/12/98) e repassada na segunda-feira seguinte (14/12/98), o percentual aumentaria para 62%!

101. Dessa forma, não se mostra verossímil a alegação de que as operações objetivavam a obtenção de capital de giro de curtíssimo prazo, na medida em que este, para a maior parte dos valores envolvidos, praticamente inexistiu.

102. Cumpre registrar que não integra a lide eventual controvérsia acerca da adequação do tipo de operação utilizada ao fim alegado. Conforme assinalado pela fiscalização ao final da folha 607, a operação "parece normal", perdendo o caráter de normalidade pela inexistência dos ativos.

103. A fiscalização teve pleno conhecimento da "causa" alegada pela autuada, mas, conforme visto, desconsiderou-a, ante a inexistência dos títulos e dos contratos.

104. Assim sendo, afigura-se irrelevante para a solução da demanda a conclusão exarada em julgado da 1ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, citado pela impugnante, acerca de lançamento realizado a título de IOF e que versava sobre a caracterização, em tese, de elisão fiscal, pelo simples fato de que as questões ora envolvidas são extremamente distintas.

105. De outro lado, a própria impugnante afirma que a sua controlada lhe emprestava os títulos. Tratando-se de empréstimo, deveria a impugnante ter procedido aos competentes registros na BACEN, conforme Resolução nº 2.337, de 28.11.1996:

'RESOLUCAO 2.337, de 28/11/96

Autoriza a instituição do registro declaratório eletrônico no âmbito do Banco Central do Brasil e altera dispositivos relacionados a investimentos externos em portfólio.

O BANCO CENTRAL DO BRASIL, na forma do art. 9. da Lei n. 4.595, de 31.12.64, torna público que o CONSELHO MONETARIO NACIONAL, em sessão realizada em 28.11.96, com base nos arts. 4., incisos V e XXXI, e 57 da referida Lei e nas Leis n.s 4.131, de 03.09.62, com as modificações

introduzidas pela Lei n. 4.390, de 29.08.64, 4.728, de 14.07.65, 6.385, de 07.12.76, no parágrafo 2., art. 65 da Lei n. 9.069, de 29.06.95, e nos Decretos-Leis n.s 1.986, de 28.12.82, e 2.285, de 23.07.86,

**RESOLVEU:**

*Art. 1. Estabelecer que estão sujeitos a registro no Banco Central do Brasil, independentemente do tipo, meio e forma utilizados nas operações:*

*I - Os investimentos externos no País, os empréstimos e financiamentos concedidos a residentes no País, e as transferências de tecnologia contratadas entre residentes e não residentes no País, em moeda nacional ou estrangeira, ou sob a forma de bens ou serviços;*

*II - Os investimentos brasileiros no exterior e os empréstimos e financiamentos concedidos a residentes no exterior, por residentes no País, em moeda nacional ou estrangeira, ou sob a forma de bens e serviços;*

*III - O retorno, as remunerações e remessas dos capitais de que tratam os incisos I e II deste artigo."(...)*

*106. Sem a prova dos competentes registros, a argumentação da impugnante fica sem respaldo fático.*

*107. Quanto à diferenciação entre as operações objeto da autuação e as demais, que segundo a impugnante não teria ficado clara, reputo incompreensível a dúvida trazida em sua defesa. A diferença entre as operações consideradas no lançamento fiscal e as outras foi, naturalmente, a inexistência dos títulos que lhes teriam dado suporte, cumulada com a não apresentação dos contratos que teriam amparado as remessas ao exterior (contratos de mútuo).*

*108. A seleção de tais operações foi claramente motivada por esses fatos, inexistindo qualquer subjetividade dos autuantes em seu procedimento.*

*109. Talvez a impugnante não tenha dado tanta importância à inexistência dos títulos como critério diferenciador por lhe faltar argumentos para refutar a conclusão dos autuantes.*

*110. Em relação à não apresentação dos contratos, os quais não teria conseguido localizar, equivoca-se a impugnante ao afirmar que a forma escrita seria dispensável em se tratando de mútuo não oneroso.*

*111. Com efeito, o artigo 1.262 do Código Civil de 1916 dispunha apenas sobre a necessidade de cláusula expressa para a estimulação do ônus, e não acerca da prescindibilidade geral de forma escrita para a celebração do mútuo. (...)*

*116. De acordo com a impugnante, haveria duas operações de crédito distintas, sendo uma o mútuo de títulos e outra o referido conta-corrente mercantil. Eventual vício na primeira não acarretaria vício algum na segunda, dada a autonomia entre elas existente.*

*117. Com base no conta-corrente mercantil, o qual, segundo a impugnante, dispensaria o lançamento individualizado das operações parciais, é que teriam sido realizadas as remessas. Tal operação financeira obrigaria a empresa e não seria maculada por defeitos que envolvessem o mútuo de títulos.*

*118. Percebe-se que a impugnante, ao querer que as operações que teriam sido realizadas com base em contrato de mútuo recebam tratamento de um conta-corrente*

*mercantil, tenta dissociá-las do mútuo de títulos. Apesar de deveras interessante, a tese levantada pela impugnante nem sequer guarda coerência com o restante de sua defesa.*

*119. Inicialmente, aduziu ela que as remessas ao exterior tiveram como causa a necessidade de a sua controlada pagar os títulos que teria adquirido; os títulos integrariam contratos de mútuo com a impugnante; com a aquisição dos títulos, a autuada promovia a sua alienação a terceiros; utilizava os recursos obtidos com a venda para formação de capital de giro de prazo vertiginosamente curto; e os remetia para a controlada.*

*120. E logo em seguida esclarece que, materialmente, as remessas eram relativas a um conta-corrente mercantil, ou seja, que as remessas integravam um plano macro de mútua assistência entre as empresas, com cada uma fornecendo valores para a outra conforme as suas necessidades operacionais.*

*121. Com o devido respeito, tais versões não convivem. Ou as remessas estavam ligadas à necessidade de a controlada quitar os títulos adquiridos em função do suposto contrato de mútuo de títulos firmado com a fiscalizada, ou se tratavam de simples empréstimos, integrantes ou não de um macro contrato de conta-corrente mercantil (ainda que equivocadamente chamado de mútuo).*

*122. Em qualquer caso, a inexistência dos títulos prejudica a legitimidade da operação como um todo. Se as remessas eram simplesmente para a quitação dos títulos adquiridos pela controlada, vinculados ao mútuo de títulos, é inegável a sua íntima ligação com tais ativos; se essa quitação fosse tratada como uma necessidade da controlada amparada por uma avença de mútua assistência, da mesma forma estaria viciada, dada a inexistência dos títulos.*

*123. Ademais, um conta-corrente mercantil é empréstimo e, por conseguinte, deveria ter sido registrado no Banco Central do Brasil, conforme Resolução n.º 2.337, de 28.11.1996. Além disso, a documentação suporte deveria ter sido integralmente mantida pela impugnante, conforme veremos mais adiante.*

*124. No que diz respeito à alegação de que teria ocorrido erro na tipificação, na medida em que a empresa controlada não poderia ser considerada terceiro, sócio, acionista ou titular, não assiste razão à autuada. A empresa por ela controlada com ela não se confunde, tratando-se, por conseguinte, de um terceiro.*

*125. Registre-se que a previsão expressa contida no artigo 61, § 1º, da Lei n.º 8.981/95, sobre pagamento a sócio, acionista ou titular objetiva, tão-somente, englobar hipóteses típicas de distribuição de lucros, não tendo o condão afastar a incidência na hipótese de o pagamento ser realizado a uma controlada, a uma subsidiária integral etc.*

*126. Ainda tentando descaracterizar o mútuo, a impugnante afirma que para a existência deste seria necessária a obrigatoriedade de restituição dos recursos disponibilizados e de um prazo para tanto, afirmando que nenhum destes requisitos estaria presente nas operações, reforçando a tese do conta-corrente.*

*127. Convém lembrar que, conforme exposto, é irrelevante tratar-se de conta-corrente mercantil ou mútuo: a suposta causa das remessas examinadas continua sendo possibilitar que a controlada promova o pagamento dos títulos que teria adquirido.*

*128. De qualquer forma, ainda que tal questão fosse relevante, os caracteres do mútuo não deixam de estar presentes no contrato examinado. Com efeito, por mais que a impugnante insista que não há relação de devedor e credor antes da liquidação do conta-corrente, as operações individualmente consideradas podem ser tidas como prestações de um mútuo, pois, ao final, deve restar caracterizada a quitação global, composta de suas parcelas. (...)*

131. Igualmente descabida, in casu, a alegação de que as remessas não seriam pagamentos, pois não se destinavam a liquidar qualquer obrigação assumida. O termo pagamento, utilizado na norma legal à qual se subsume o fato descrito nos autos, não foi empregado no sentido técnico de liquidação de uma obrigação, mas sim no sentido lato de transferência de recursos a outrem.

132. Da mesma forma, um 'pagamento' realizado a um sócio não poderia ser considerado necessariamente como uma liquidação de obrigação e, nem por isso, descaracterizaria a infração de 'pagamento sem causa'. Ademais, 'causa' sempre existe. O que não existe é a causa hábil a afastar a tributação na fonte.

133. Não há, portanto, qualquer infringência ao artigo 110 do CTN, por não ter sido violada a definição, o conteúdo ou o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado para definir ou limitar competências tributárias. Tomou-se, simplesmente, o sentido amplo do termo pagamento. Note-se que a impugnante não esclarece de que forma tal instituto teria sido cristalizado, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios.

134. Impende observar que a norma legal infringida estende a incidência do imposto 'aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues'. A impugnante parece não ter atentado para o texto legal, limitando-se a laborar sobre o nome usual da infração: 'pagamento sem causa'.

135. Retornando, e em suma, não se vislumbra a alardeada autonomia das relações jurídicas que regulariam a remessa dos recursos e a vinda dos títulos ao País, razão pela qual a inexistência dos títulos afeta a causa que justificaria a remessa dos recursos para o exterior.

136. Segundo a autuada, teria ela agido de boa-fé, sendo o corretor que intermediou as operações responsável por eventuais danos causados a terceiros.

137. Uma alegação geral de boa-fé deve ser necessariamente avaliada, em face do caso concreto, levando-se em consideração as particularidades que cercam a situação sub examine e as manifestações externas da boa-fé suscitada.

138. No caso vertente, deveria a impugnante ter demonstrado que, apesar de ter se cercado das precauções que julgou pertinentes, acabou sendo ludibriada pelos corretores. Contudo, nada traz aos autos que indique qualquer providência que tenha adotado que pudesse ser indiciária da boa-fé que diz ter norteadado as operações. (...)

141. No caso que se apresenta, a boa-fé objetiva estaria presente caso restasse demonstrado que foram tomadas todas precauções e cuidados esperados de pessoas responsáveis pela administração de uma empresa do porte da fiscalizada, em operações que envolviam expressivos valores, remessas ao exterior etc. Entretanto, a impugnante não trouxe elemento algum hábil a demonstrar que teria sido diligente em suas operações, impedindo eventual valoração do seu comportamento.

142. Cumpre registrar que as alegações trazidas pela impugnante acerca da sua boa-fé e da responsabilidade do corretor apenas teriam o condão de, caso aceitas, afastar o dolo e, conseqüentemente, a multa qualificada, na medida em que a responsabilidade pelo tributo e multa (não qualificada) não são elididas pela ausência de culpa.

143. Ao adentrar a questão da existência e validade da obrigação que teria sido contraída, a impugnante continua desprezando, sem entretanto infirmar, a conclusão da fiscalização de que a inexistência do objeto da 'obrigação' tem o condão de viciá-la.

144. *As provas colhidas pela fiscalização revelam vício de vontade na obrigação tida como válida pela impugnante, o que possibilitou a conclusão de que se tratava de simulação, ou seja, o acobertamento de uma simples remessa de valores através da construção de uma simulada operação envolvendo mútuos de títulos e moeda.*

145. *A própria utilidade da operação para a impugnante, a qual não foi demonstrada a contento, conforme visto, deixa de ser relevante, pois revelada a intenção de apenas remeter divisas sem a correspondente tributação.*

146. *Note-se que a fiscalização não considerou como simuladas as remessas, recebimentos etc, mas sim as operações em que elas se inseriam. Ao contrário, o efetivo ingresso de dinheiro no domínio da impugnante integrou o negócio simulado.*

147. *Impende observar que os contratos de compra e venda dos títulos às empresas brasileiras não provam a existência dos ativos financeiros nem asseguram que tenha havido a efetiva transmissão de sua propriedade. Os 'argentine global bonds' são ativos escriturais, mantidos em conta de depósito, em nome de seus titulares, em instituições financeiras autorizadas. A negociação de tais ativos em mercado de balcão é perfeitamente possível, mas só produzirá os efeitos transmissivos pretendidos quando registrada junto à instituição custodiante. Esta sim é que, à vista do instrumento do negócio, procederá à efetiva transferência de titularidade, mediante lançamento a débito da conta do alienante e a crédito da conta do adquirente. Daí porque serem imprescindíveis, como elementos de prova, os extratos fornecidos pela instituição custodiante, não bastando os instrumentos particulares de compra e venda. Como dito, a transferência de valores integra o negócio simulado, ao passo que a falta de apresentação de qualquer elemento de prova sobre a existência e/ou transferência de titularidade dos mesmos reforça a conclusão fiscal.*

148. *Tais elementos (se existentes) é que deveriam ter sido mantidos pela fiscalizada como suporte à sua escrita contábil. Ausentes, a escrituração perde o seu valor probatório. (...)*

152. *A impugnante insiste que não foi provada a simulação (e o dolo), tendo a fiscalização construído mera presunção.*

153. *A simulação, como se sabe, é a divergência entre a vontade real e a vontade manifestada, determinada com o intuito de enganar terceiros. O Código Civil de 1916, especificando este conceito geral, enumerou no seu artigo 102 as três formas típicas de simulação dos atos jurídicos, a saber: (a) quando aparentem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas a quem, realmente, se conferem ou transmitem (interposição fictícia de pessoas); (b) quando contenham declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; e (c) quando sejam antedatados ou pós-datados os instrumentos particulares.*

154. *Entendo correta a conclusão da fiscalização de que a inexistência dos títulos faz prova da simulação e, ao contrário do que entende a impugnante, prova direta. Assim como faria prova direta de fraude a contabilização de despesa fundada em notas frias. Nos dois casos, provas diretas, passíveis de prova em contrário.*

155. *A própria impugnante transcreveu trecho de voto proferido em acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão nº CSRF/01-01-874) que, ao invés de lhe favorecer, corrobora o entendimento da fiscalização:*

*'Em conclusão: a) se, para alcançar o objetivo ulterior, o contribuinte recorre a ato ou negócio jurídico nulo ou anulável (v.g., a simulação, a fraude à lei ou abuso de formas jurídicas), infringe a lei e a evasão fiscal é ilícita; b) se, ao contrário, para alcançar o fim visado, recorre a ato ou negócio jurídico real, verdadeiro, sem vício no suporte*

*A*

*fático nem na manifestação da vontade, tem-se elisão fiscal, que é lícita e admitida pelo ordenamento jurídico brasileiro' (...).*

*156. No presente caso, a fiscalização provou a inexistência dos títulos e, portanto, o vício no suporte fático, ou melhor, a inexistência deste.*

*157. Essa prova em contrário que, por sinal, poderia ser até mesmo um conjunto de provas indiciárias, mas não meras alegações desprovidas de suporte documental.*

*158. A operação montada pela fiscalizada, a par do seu potencial de ter prejudicado interesses de outras pessoas jurídicas ou naturais, prejudicou o Fisco.*

*159. Note-se que, na verdade, várias decisões administrativas trazidas pela impugnante dizem respeito a autuações com base em abuso de forma e não de simulação, o que podemos verificar em trechos transcritos pela impugnante: 'A única coisa deixada implícita pelo agente fiscal e explicitado pela decisão de primeira instância, é de que teria havido 'abuso de forma' (fl. 702) e 'Havendo licitude na forma, que é de livre escolha das partes, não se pode ter que por ter sido utilizada uma forma mais favorável às partes, inclusive que houve 'abuso de forma', para se exigir efeitos tributários' (fls. 703).*

*160. Ora, a matéria versada nos autos não diz respeito a abuso de forma, interpretação econômica ou algo que o valha, mas sim a velha e conhecida simulação." (grifei)*

."

É certo que as pessoas físicas e/ou jurídicas têm o direito de planejar suas operações dentro de parâmetros mais econômicos em termos operacionais e fiscais, visando à redução de custos e à otimização de lucros, desde que esse planejamento seja lícito.

Logo é inadmissível que os negócios sejam fraudulentos, dolosos ou simulados com o propósito de reduzir ou excluir a incidência de tributos.

O assunto "Simulação" foi abordado com bastante profundidade pelo Julgador Victor Augusto Lampert, no Acórdão nº 4.681/2004, da DRJ Porto Alegre (RS), ao qual peço respeitosamente vênia para reproduzir:

*"1.1. Simulação: conceito e meios de prova*

*No Direito Brasileiro, o conceito de simulação, em que pese inserir-se na Teoria Geral do Direito, encontra-se positivado no Código Civil em vigor:*

*'Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.*

*§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:*

*I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;*

*II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;*

*III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.*

*§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.'*

*A*

No entanto, por força do art. 2.035 do Código em vigor, a validade dos praticados anteriormente a sua vigência deve ser verificada à luz do Código Civil de 1916, que, apesar de atribuir efeitos diferentes à simulação, a conceituava de forma idêntica à atual:

*'Art. 102. Haverá simulação nos atos jurídicos em geral:*

*I - quando aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das a quem realmente se conferem, ou transmitem;*

*II - quando contiverem declaração, confissão, condição, ou cláusula não verdadeira;*

*III - quando os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.'*

Além do texto legal, é importante ter em vista a posição da doutrina a respeito do significado e do alcance do que nele está contido. Pontes de Miranda assim comenta o artigo, com sua habitual visão sistemática (Tratado de Direito Privado, 1ª ed. atualizada, Campinas: Bookseller, 2000, tomo IV, p. 442):

*'Em toda simulação há a divergência entre a exteriorização e a volição, quer seja quanto ao objeto, ou, melhor, quanto à matéria, de re ad rem (B vende manuscritos, dizendo vender pastas), ou quanto à pessoa, de personam ad personam (A doa a C, dizendo doar a B), ou quanto à categoria jurídica, de contractu ad contractum (A doa dizendo vender), ou quanto às modalidades, de modo ad modum (contrata sob condição de não casar, dizendo que o faz sob condição de morar em certo país), ou quanto ao tempo, de tempore ad tempus (contratou por cinco anos a casa, dizendo ser por três anos), ou quanto à quantidade, de quantitate ad quantitatem (A vende seis caixas e o contrato fala de três), ou quanto a fato, de facto ad factum (A declara que pagou, e não pagou, ou vice-versa), ou quanto ao lugar, de loco ad locum (A assina como se fora concluído no Brasil o contrato que concluíra no Uruguai; cf. Alvaro Valasco, Decisionum Consultationum, II, 369).'*

A seguir (p. 443, grifo no original):

*'A simulação supõe que se finja: há ato jurídico, que se quis, sob o ato jurídico que aparece; ou não há nenhum ato jurídico, posto que haja a aparência de algum. A cavilação pode estar à base do dolo, da fraude à lei, da simulação e da fraude contra credores. Daí as semelhanças entre as figuras, suscitando confusões.'*

Aduz ainda que são elementos dos atos simulados (p. 458):

*a) a simulação do outorgado (art. 102, I), ou da categoria jurídica (art. 102, II), ou da data; b) o propósito de simular; c) o prejudicar ou poder prejudicar a terceiros, ou violar a lei (art. 104).*

Além de Pontes, outros estudiosos da Teoria Geral do Direito também se debruçaram sobre a simulação. Marcos Bernardes de Mello e Regis Fichtner Pereira sem dúvida merecem citação, por terem produzido obras atuais e de alta qualidade.

O primeiro assim conceitua simulação (Teoria do fato jurídico: plano de validade, 1ª ed., São Paulo: Saraiva, 1995, p. 153, com grifos no original):

*'Simular significa, na linguagem comum, aparentar, fingir, disfarçar. Simulação é o resultado do ato de aparentar, produto do fingimento, da hipocrisia, do disfarce. O que caracteriza a simulação é, precisamente, o não*

A

*ser verdadeira, intencionalmente, a manifestação de vontade. Na simulação quer-se o que não aparece, não se querendo o que efetivamente aparece. 'Ostenta-se o que não se quis; e deixa-se, inostensivo, aquilo que se quis'.*

*Do ponto de vista jurídico, no entanto, a simulação somente constitui defeito invalidante do ato jurídico quando praticada com a intenção de prejudicar terceiros, mesmo quando não havendo má-fé, efetivamente lhes cause dano. À base do ato simulado estão o seu caráter mentiroso e sua natureza danosa a terceiros.*

*Pereira também é muito preciso ao explicar a simulação (A fraude à lei, 1ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, p. 52):*

*'Na simulação relativa efetua-se negócio jurídico cujas conseqüências são efetivamente desejadas, mas se encobre este negócio com uma ou várias declarações de vontade que fazem crer que é outro o negócio praticado e não aquele que o foi efetivamente. Nada melhor para ilustrar o que ocorre quando presente a simulação relativa, que a passagem de PONTES DE MIRANDA, onde diz: 'Na simulação digo que vou por aqui, mas em verdade vou por ali.'*

*Existe, portanto, no negócio relativamente simulado, conforme ensina Chamoun, algo de efetivamente desejado, que é encoberto pela criação de uma aparência ou ficção.*

*De tudo isso, para os fins da análise que será feita, é importante ter em mente três conseqüências do conceito de simulação: a) nela ocorre uma divergência entre o que se manifesta no ato jurídico praticado e o que ocorre na realidade; b) mais: essa divergência, tanto pode se referir a uma declaração falsa sobre um elemento objetivo (como a data da efetivação do negócio, ou da prática de algum ato), quanto ser relativa a um elemento subjetivo (por exemplo, entre a vontade manifestada e o que se efetivamente se deseja); c) por fim: a divergência de vontade pode se dar inclusive no que toca à categoria jurídica.*

#### *1.1.1. Simulação invalidante*

*Para que a simulação afete a validade de um ato jurídico, ela há de ser nocente, nos termos do Código Civil:*

*'Art. 103. A simulação não se considerará defeito em qualquer dos casos do artigo antecedente, quando não houver intenção de prejudicar a terceiros, ou de violar disposição de lei.'*

*Os atos simulados inocentes não têm sua validade afetada. Se a simulação for absoluta e inocente, não há ato jurídico. Se for relativa e inocente, o ato jurídico é válido e eficaz.*

#### *1.2.1. Efeitos da simulação invalidante - extravessão*

*Como visto, de acordo com o Código de 1916, o ato simulado nocente é anulável. E, em geral, essa anulação permite que aflore o ato jurídico dissimulado.*

*Todavia, no campo do Direito Tributário acrescenta-se, sem prejuízo da anulabilidade, outro efeito à simulação nocente, efeito que igualmente afeta a eficácia do ato dissimulado. Essa conseqüência atribuída à simulação nocente pelo Direito Tributário, diferentemente da anulabilidade (que opera no plano da validade), dá-se no plano da eficácia: os atos simulados não têm eficácia contra o fisco, que não necessita, portanto, demandar judicialmente a anulação deles para propiciar a extravessão, ou seja, o aparecimento do ato realmente praticado.*

#### *1.1.3. Meios de prova da simulação*



*Conforme Mello (ob. cit., p. 162), a prova da simulação é difícil. Isso decorre da própria natureza dos atos simulados: são praticados justamente para ludibriar, buscando esconder os atos efetivos.*

*A prova direta de atos que as partes procuram ocultar é árdua quando não impossível. Pode ser feita todavia através de documentos que demonstrem o negócio jurídico real que se procurou dissimular.*

*Justamente por essa dificuldade, admite-se que a simulação seja provada por todos os meios admitidos em Direito, inclusive por indícios e presunções.*

*Com isso concorda Francisco Ferrara ( A simulação nos negócios jurídicos, Campinas: Red Livros, 1999, 430 e 432), verbis:*

*'[...] com relação a terceiros, que são alheios à simulação, a prova não sofre limitações nem restrições: todo o meio de prova é admitido para descobrir a aparência ou falsidade do negócio [...] De facto, neste caso não seria aplicável a proibição da prova por testemunhas e presunções, porque os terceiros encontram-se sempre na impossibilidade de obter uma prova escrita do fingimento realizados por outros e sem eles o saberem.*

*[...] Efectivamente, os terceiros não podem ter a esperança, a não ser em casos excepcionais, de servir-se duma contra-declaração feita pelas partes [...] Verdadeiramente eficaz e frutuosa é só a prova por presunções, a qual é normalmente o auxílio a que recorrem terceiros para estabelecer a simulação.*

*A simulação como divergência psicológica da intenção dos declarantes, escapa a uma prova directa. Melhor se deduz, se pode arguir, se infere por intuição do ambiente em que surgiu o contrato, das relações entre as partes, do conteúdo do negócio, das circunstâncias que o acompanham. A prova da simulação é uma prova indirecta, de indícios, conjectural (per coniecturas, signa et urgentes suspiciones), e é esta que fere verdadeiramente a simulação, porque a combate no seu próprio terreno.*

*O contrato é submetido a um exame apurado, a uma inquirição subtil e inexorável: indaga-se a causa do seu nascimento, se corresponde na realidade, a uma necessidade económica dos contratantes, e qual ela seja; se foi posto, realmente, em execução ou se continua, ainda, o estado de facto anterior à sua conclusão, atende-se ao modo e no tempo em que se realizou, às relações respectivas das partes, à sua conducta anterior e posterior ao estabelecimento do contrato, etc. e é difícil que deste exame não transpareça a simulação, e descoberta nos seus íntimos meandros, não se revele, por vezes de modo irresistível.*

*Ferrara, apesar de afirmar a dificuldade da prova directa da simulação, não se furta a abordar os meios probatórios indirectos, elencando-lhes os elementos, que classifica como relativos ao interesse em simular; às pessoas dos contraentes; ao objeto do negócio jurídico; à execução do negócio; à conduta das partes na realização do negócio (ob. cit., pp. 432-449).*

*Entre os diversos elementos capazes de provar a simulação apontados por Ferrara, destacam-se alguns, que merecem ser vistos em maior detalhe pela sua pertinência com o caso em análise.*

*Antes de mais nada, segundo Ferrara, deve-se indagar a respeito da existência de motivo para a simulação, ou seja, 'o interesse que leva as partes a estabelecer um acto simulado, a razão que conduz a fazer aparecer um negócio que não existe ou a*

A

*mascarar um negócio sob uma forma diferente: é o porquê do engano'. Essa causa deve ser 'séria e importante (suficiens e idonea)' de forma a justificar a simulação.*

*Outro aspecto relevante é a falta de execução material do contrato, a qual, afirma Ferrara, é decisiva para caracterizar um negócio como simulado, tratando-se da 'mais clara confissão' da simulação. Na execução apenas formal do negócio jurídico, ocorrem mutações meramente jurídicas, comportando-se os contraentes, de fato, de acordo com outro negócio jurídico ou como se não tivesse negócio algum.*

*Também é elemento hábil a formar prova de simulação a conduta das partes, que deve estar em consonância com aquilo que foi acordado; havendo discrepância, há indício de que também há descompasso entre a vontade real e a vontade manifestada.*

*Finalmente, no campo do objeto do negócio, é digna de nota a divergência entre a natureza e a quantidade dos bens e direitos e o respectivo preço." (Grifei).*

Reitere-se que, quanto aos meios de prova já se demonstrou que a posição doutrinária é, em sua maioria, que a simulação pode ser provada por indícios. essa prova indiciária não se faz por indícios isolados, mas pelo seu conjunto, não podendo ser analisados isoladamente, mas é o seu conjunto que forma a prova que aponta a simulação.

Pela faculdade que nos confere o art. 29 do Decreto nº 70.235/1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal, para formar nossa livre convicção mediante as provas, mesmo que indiciárias.

Corroborando esse entendimento também peço vênia para aqui transcrever as ementas e os judiciosos fundamentos do voto condutor do Acórdão nº 103-49.582, proferido em 07/12/2006 pela Terceira Câmara deste Conselho, da lavra do nobre conselheiro Paulo Jacinto do Nascimento, representante dos Contribuintes, indicado pela Confederação Nacional da Indústria.

*"APLICAÇÃO RETROATIVA DE LEI NÃO REGULAMENTADA. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. INEXISTÊNCIA. Não há que se falar em aplicação retroativa da Lei Complementar nº 104/2001 porque nela não se fundamentou a autuação, nem, tampouco em erro na identificação do sujeito passivo, quando o lançamento se volta contra o contribuinte que realmente auferiu o ganho de capital.*

*DECADÊNCIA. No caso de simulação, o prazo decadencial deixa de ser regido pelo art. 150, § 4º, para se submeter ao regramento do art. 173, I, do CTN.*

*SIMULAÇÃO. CARACTERÍSTICAS. RECONHECIMENTO. Evidenciado, por indícios e por expressa declaração do contribuinte, o desacordo entre a vontade real e a vontade declarada nos atos exteriorizados, o reconhecimento de simulação se impõe(...)*

#### VOTO

Conselheiro PAULO JACINTO DO NASCIMENTO, Relator

*(...) Suscita a recorrente, em preliminar, a nulidade do auto de infração, apontando duas causas dela ensejadora: (i) a impossibilidade de aplicação da norma geral anti-elisiva introduzida pela Lei Complementar nº 104/2001, que acrescentou o parágrafo único ao art. 116 do CTN, em face da sua não regulamentação e por conta do princípio da irretroatividade das leis (...).*

A

*Argüi, também, como preliminar, a decadência do direito do fisco de constituir o crédito tributário, defendendo a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, tendo em vista a inexistência dos motivos ensejadores da sua não aplicação.*

*Afasta-se, de logo, a primeira causa indicada como determinante da nulidade do lançamento, uma vez que a autoridade lançadora não fundamentou o seu entendimento de simulação e desconsideração do ato jurídico na norma geral anti-elisão, e sim no Código Civil contemporâneo ao fato gerador.*

*No tocante à segunda causa de nulidade do lançamento e à decadência, o exame passa pelo enfretamento do mérito, uma vez que ambas perdem o sentido se acolhida a ocorrência de simulação, prosperando se diversa for a conclusão.*

*Na companhia da melhor doutrina, não vejo 'ilicitude na escolha de um caminho fiscalmente menos oneroso, mesmo que a menor onerosidade seja a única razão da escolha desse caminho', sob pena de se ter de admitir 'o absurdo de que o contribuinte seria sempre obrigado a escolher o caminho de maior onerosidade fiscal' (Luciano Amaro).*

*Da Constituição Federal advém o direito 'à utilização de estruturas jurídicas válidas, sem violação da lei, que sejam capazes de evitar incidências tributárias, ou de minorar os seus ônus' (Ricardo Mariz de Oliveira).*

*Todos os meios e formas lícitas de que se vale o contribuinte para evitar a ocorrência do fato gerador do tributo, reduzindo ou impedindo o surgimento de dever ou da obrigação tributária são designados pelo nome de elisão fiscal, cuja distinção básica da evasão ilícita reside nos meios empregados, como ensina SAMPAIO DÓRIA:*

*'O primeiro aspecto substancial que as extrema é a natureza dos meios eficientes para sua consecução: na fraude, atuam meios ilícitos (falsidade) e, na elisão, a licitude dos meios é condição sine qua non de sua realização efetiva'. (Elisão e Evasão Fiscal, São Paulo, José Bushataky, Editor, p. 58).*

*O exame da licitude ou não dos meios empregados conduz necessariamente à apreciação do fato concreto e de sua correspondência com o modelo abstrato (forma) utilizado. Se a forma não reflete o fato concreto, é aparente, e aí estamos diante da simulação, assim definida no Código Civil de 1916:*

*'Art. 102. Haverá simulação nos atos jurídicos em geral:*

*I – quando aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das a quem, realmente, se conferem ou transmitem;*

*II – quando contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;*

*III – quando os instrumentos particulares forem ante-datados ou pós-datados'.*

*No lapidar ensinamento de CLÓVIS BEVILÁQUA, in Código Civil dos Estados Unidos do Brasil, edição histórica, Editora Rio, Volume I, p. 353:*

*'Simulação é uma declaração enganosa da vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado'.*

*Explicitando esse conceito de simulação ofertado pelo autor do Projeto que veio a se converter no Código Civil de 1916, WASHINGTON DE BARROS MONTEIRO, didaticamente leciona que:*

*'Como o erro, simulação traduz uma inverdade. Ela caracteriza-se pelo intencional desacordo entre a vontade interna e a declarada, no sentido de criar, aparentemente, um ato jurídico, que, de fato, não existe, ou então oculta, sob determinada aparência, o ato realmente querido'. (Curso de Direito Civil, Parte Geral, Edição Saraiva, 1975, p. 207).*

***A simulação pressupõe, em regra, uma declaração bilateral de vontade; resulta, sempre, de um conluio, um concerto, entre as partes, de tal sorte que nenhuma das partes é iludida, uma e outra têm conhecimento da burla urdida para prejudicar terceiro e traduz, invariavelmente, uma proposital divergência entre a vontade interna ou real e a vontade declarada no ato, que não corresponde à verdadeira intenção das partes.***

***Na simulação, ocorrem dois negócios: um real, encoberto, dissimulado, destinado a operar e valer entre as partes, e um outro, ostensivo, aparente, simulado, destinado a operar e valer perante terceiros, como bem apreendido por UBALDINO MIRANDA, que ensina:***

*'Com efeito, a simulação é um procedimento complexo a que as partes recorrem para a criação de uma aparência enganadora. Nesse procedimento, mediante uma só intenção, as partes emitem duas declarações: uma destinada a permanecer secreta e a outra com o fim de ser projetada para o conhecimento de terceiros, isto é, do público em geral. A declaração, destinada a permanecer secreta, consubstanciada numa contra declaração ou ressalva, constata a realidade subsistente entre os simuladores.*

*O procedimento simulatório é deliberado pelas partes mediante um acordo ou pacto (pactum simulationis) pelo qual celebram um negócio jurídico aparente: umas vezes, por lhes interessar apenas essa aparência, frente a terceiros, os quais, na intenção dessas partes que simulam, devem tornar a aparência como realidade, nenhuma relação jurídica efetiva é estabelecida entre elas (simulação absoluta). Outras vezes, as partes têm em vista a formação de uma determinada relação jurídica, mas pactuam a celebração de uma forma negocial aparente, a fim de ser projetada ao conhecimento de terceiros para, sob essa forma aparente, subsistir, entre elas, aquela relação jurídica que visam (simulação relativa).*

*Assim, na primeira hipótese, quando uma das partes simula com o seu comparsa uma venda fictícia (imaginaria venditio), para fugir ao assédio dos seus parentes sucessíveis; e, na segunda hipótese, quando alguém simula uma venda a outrem, quando na realidade lhe doa'. (Teoria Geral do Negócio Jurídico, São Paulo, Atlas, 1991, p. 115).*

***Como os atos simulados são praticados com o objetivo de ludibriar, escondendo os atos dissimulados e efetivos, a prova da simulação é difícil, árdua, às vezes impossível, pois divergência psicológica de intenção das partes que é, escapa a uma prova direta, dificilmente os que simulam deixam evidências, a prova escrita do fingimento é impossível e a contra-declaração, reveladora do negócio dissimulado, raríssima.***

***Por isso, o fisco, a quem incumbe desconstituir a presunção de legitimidade de que gozam os atos e negócios jurídicos atacados, provando que não passam de mera aparência ou ocultam uma outra relação jurídica de natureza diversa, escamoteando a ocorrência do fato gerador, há de se valer da prova indireta, de indícios, que não de ser graves, precisos, concordantes entre si, resultantes de uma forte probabilidade e indutores de ligação direta do fato desconhecido com o fato conhecido.***

*A*

*Dentre os indícios apontados pela doutrina como capazes de provar a simulação, guardam maior pertinência com o caso em análise os seguintes: a existência de motivo para a simulação, a causa 'simulandi, o interesse que move as partes para celebrar um ato simulado, para mascarar um negócio sob uma forma diferente; a necessidade de realização do negócio simulado; a interposição de pessoas; a falta de execução material do negócio simulado; o pagamento de preço vil, desproporcional ao bem, objeto do negócio. (...)*

*Com efeito, o motivo que levou à simulação é evidente, outro não sendo, senão*

*Desse modo, sob pena de se considerar a simulação eficaz como instrumento de economia de tributo, há de se ter por escorreito o lançamento quando tributou o negócio jurídico realmente realizado, sem considerar os atos simulados, havidos por ineficazes, tendo a conduta fiscal amparo no art. 149, VII, do CTN que, como norma geral de direito tributário, abre para a administração tributária, em havendo suspeita de simulação, a competência para investigar a sua existência e, se comprovada, praticar o ato de lançamento de ofício, independentemente de sua decretação ou declaração pelo Poder Judiciário. (...)*

*De igual modo, comprovada a simulação, o prazo decadencial deixa de ser regido pelo art. 150, § 4º, para se submeter ao regramento do art. 173, I, do CTN, pelo que nenhuma parcela do crédito tributário foi atingida pela decadência. (...)*

*No tocante à multa de lançamento de ofício, a sua imposição no percentual de 150% é decorrência imperiosa do reconhecimento da simulação fraudulenta.*

*Face ao exposto, voto pela rejeição das preliminares e, no mérito, pelo desprovimento do recurso.” (Grifei).*

Entendo que, do âmbito doutrinário ou jurisprudencial, nada mais merece ser acrescentado aos fundamentos acima transcritos, que também se aplicam ao mérito. Esse Relator tem por norte a busca da praticidade e não é adepto da redundância.

Na situação versado nos autos há um aspecto que supera qualquer alegação da Recorrente e seus doutos representantes: a Bombril não apenas “comprou” ou tomou os títulos por “empréstimo”; a empresa “vendeu” tais títulos no mercado nacional, sendo essa a venda a proveniência dos recursos remetidos ao exteriores (pagamentos). Ora, já não é crível a alegação que uma empresa do porte da Bombril não sabia que estava adquirido títulos frios ou inexistentes. Ocorre que, a seguir esses mesmos títulos foram negociados, vendidos, para as empresas Hard Sell Arquitetura Promocional Indústria e Comércio Ltda e Logística Operações Promocionais e Eventos Ltda., que por sua vez teriam repassados a terceiros. Foram dezenas de operações, conforme admitido pela própria Recorrente, ao longo de pelo menos dois anos (1998 e 1999). A Recorrente não apresenta qualquer explicação ou justificativa eficaz para ter vendido o que não existia.

Não é razoável, muito menos lógico, que nenhuma pessoa ou empresa envolvida nessas operações, buscasse seu dinheiro de volta junto a Bombril. Ao que parece, a Recorrente nada perdeu, pois, todos os “títulos” que teria adquirido foram vendidos.

Em verdade, as justificativas do insigne representante da Recorrente, apresentadas com maestria em sua defesa oral, não se sustentam quando as operações são analisadas no todo.

A única conclusão plausível é que essas “vendas” de título foram engendradas para acobertar remessas de valores ao exterior, cujos recursos se sabe da proveniência imediata, foram enviados pelas empresas Hard Sell e Logística, mas não a origem.

Em síntese: há um motivo simulatório no caso concreto - permitir que o pagamento dos títulos justifique a remessa “sem causa” de valores ao exterior. Trata-se de hipótese de falsidade ideológica, com o propósito de modificar as características essenciais da remessa realizada, afastando, por simulação, a ocorrência do fato gerador do Imposto.

O que revela esta simulação: i) o caráter fictício da operação, por meio da qual, em circunstancia atípicas, é assegurada a remessa de significantes valores ao exterior, sem prestação de garantias por parte de quem recebeu os recursos ou de comprovação da existência do título que vendeu; ii) não é negocialmente justificável a ausência de outros cuidados para se assegurar se os títulos existiam ou não, se era regular ou não sua existência. Errôneo é supor que este tipo de apuração (sobre a existência ou não dos títulos) não necessitaria de ser realizada, baseando-se tão somente na credibilidade do corretor. A Recorrente não tomou, em favor da referida simulação, as diligências que seriam usuais em operações desta natureza e montante; iii) o fato de as pessoas adquirentes dos títulos e, por conseguinte, supridora dos recursos à Recorrente, serem empresas de fachada, como revelado pela fiscalização, e de nenhum dos “compradores” finais dos “títulos” terem se insurgido contra a Bombril, que não estornou uma venda sequer; iv) o fato de a Recorrente ter agido em conluio com sua controlada e com os adquirentes dos títulos no Brasil.

Os fatos indicados, são vestígios que denunciam a simulação realizada, pois, apreciados de forma conjugada, demonstram a construção artificial da compra e venda dos títulos, de modo a proporcionar, como motivo simulatório, que não fossem tributados os recursos remetidos ao exterior.

Enfim, tratam-se de operações tendentes a ocultar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, mediante a modificação de suas características principais, evidenciando o intuito de fraude, na forma do art. 72 da Lei 4502/19664.

Essas conclusões se aplicam a todas, efetivamente todas as operações; seja com os “AGB” em 1998 e 1999, seja com os “T-Bill” em 1999, cuja efetiva existência também não foi comprovada, conforme adiante fundamentado.

Entendo, assim, que esses fatos evidenciam a fraude.

Concluo, pois, que o evidente intuito de fraude está fartamente caracterizado nos autos, não só nas operações com AGB, cuja qualificação da multa de ofício deve ser mantida.

Por oportuno, esclareço que os fundamentos acima postos também se aplicam ao mérito. Isso porque, no presente caso, o convencimento quanto a ocorrência da simulação dos negócios é condição *sine qua non* para a decisão do litígio.

### **3. Da competência para a lavratura do auto de infração**

O Recorrente reitera argumento no sentido de que os autuantes eram lotados na DEFIC-SP que teria jurisdição apenas no município de São Paulo, desta forma, os auditores-

A

fiscais seriam incompetentes para a lavratura do auto de infração, já que a empresa autuada tem sede no município de São Bernardo do Campo.

Verifica-se que não há impedimento legal para que a autoridade fiscal lotada em local diverso do domicílio fiscal do contribuinte efetue procedimento fiscal e formalize autos de infração. É o que se conclui do disposto no § 2º do artigo 9º do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pelo art. 1º da Lei n.º 8.748/93:

*“Art. 9º A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (...)”*

*§ 2º Os procedimentos de que tratam este artigo e o art. 7º serão válidos, mesmo que formalizados por servidor competente de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo.”*

Também não há que se falar em nulidade da decisão de primeira instância por ter sido proferida pela DRJ São Paulo I. À luz do art. 25, inciso I, do Decreto 70.235 de 1972 (atual Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24/08/2001), o julgamento em primeira instância administrativa nos processos de exigência de crédito tributário da Receita Federal do Brasil compete às Delegacias da Receita Federal de Julgamento. De acordo com o Regimento da SRF, Portaria MF 259 de 2001, a competência para julgamento de processos oriundos da DEFIC é originariamente da DRJ São Paulo I.

Rejeito, então, essas preliminares.

#### **4. Da sujeição passiva**

O Recorrente alega que acordo com o artigo 15, alínea “t” do Estatuto Social da Bombril-Círio S/A, com as alterações procedidas pela Assembléia Geral Extraordinária de 30 de abril de 1998, competia ao Conselho de Administração, dentre outras prerrogativas, “autorizar a venda ou aquisição de ativos da sociedade e/ou sociedades coligadas ou controladas, em valor substancial e quando não previstas no orçamento anual”. Contudo, não havia qualquer deliberação em Assembléia Geral Extraordinária autorizando a venda ou aquisição dos títulos em apreço, os administradores agiram em desconformidade com o estatuto social da Recorrente, que constitui a hipótese de incidência do artigo 135, incisos II e III e 137, inciso I do CTN. Aduz que a responsabilidade nessas hipóteses é pessoal e exclusiva dos administradores, conforme expressamente reconheceu a fiscalização no “Termo de Constatação” e não solidária, como entendeu, equivocadamente, a Turma Julgadora, logo, a Recorrente não possuiria legitimidade para responder pelos atos praticados pelos seus administradores.

Acrescenta que, diversamente do entendimento exposto pela Turma Julgadora, a responsabilidade dos administradores não pode ser atribuída na “fase de execução fiscal”, porquanto é indispensável a comprovação, por meio de processo administrativo prévio, do cometimento dos atos ilícitos, assegurados os direitos à ampla defesa e contraditório.

Pois bem. Conforme já asseverado neste voto, a responsabilização registrada no Termo de Constatação Fiscal foi meramente indicativa e não produziu qualquer efeito, haja vista que o sujeito passivo eleito foi a própria Bombril e que os demais citados não foram sequer cientificados.

Sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa que se enquadra na definição do inciso I ou do inciso II do parágrafo único do art. 121 do CTN. *In casu*, a própria Bombril, que realizou os pagamentos. Nos casos em que o crédito é constituído em nome dos sujeitos passivos diretos (assim entendidos os compreendidos na definição do art. 121 do CTN), a posterior inclusão dos co-responsáveis no pólo passivo da execução não se submete aos limites da decadência, mas sim aos da prescrição.

Quanto a alegação de que os dirigentes agiram em desacordo com o estatuto da empresa, verifica-se que, no caso concreto, se algo foi vendido, esses não pertenciam à Companhia, mas a terceiros. Estavam em seu poder a título de empréstimo, portanto inaplicável dita regra estatutária.

Repito que o entendimento manifestado nesse voto, é no sentido de que não houve negociação de título algum, tratando-se de simulações de negócios jurídicos para acobertar as remessas de valores para o exterior, que aliás, em princípio não pertenciam à Bombril.

O conceito de responsabilidade que enlaça os artigos 129 a 137 do CTN tem um sentido de garantia do crédito tributário, uma responsabilidade patrimonial exclusivamente processual, decorrente não da prática do fato gerador ou de sua designação por lei como sujeito passivo, mas apenas da necessidade de viabilizar a persecução do crédito e garantir seu adimplemento.

Ainda que se considere o entendimento da doutrina, de que as normas dos artigos 129 a 137 são normas de sujeição passiva, nem sempre é obrigatório o lançamento já em nome desses responsáveis. Isso porque a imputação pessoal da responsabilidade prevista no art. 135 do CTN constitui matéria de defesa a ser alegada pelo sujeito passivo direto, que poderá dar lugar ao redirecionamento da execução.

Frise-se, mais uma vez, que esse entendimento não excluiu a possibilidade de que a Procuradoria da Fazenda Nacional, concordando com a indicação do Fisco, faça constar no termo de inscrição de dívida ativa, como responsáveis solidários ou pessoais, as pessoas indicadas pela fiscalização. a posterior responsabilização, em sede de execução fiscal, dos sócios gerentes pela satisfação do crédito tributário não depende do fato de o lançamento tributário ter sido realizado em nome destes; além disso, constando, ou não, o nome dos sócios na Certidão de Dívida Ativa, que servirá de título para o ajuizamento da execução fiscal, esta poderá ser redirecionada contra os mesmos, desde que a Procuradoria da Fazenda Nacional logre comprovar o atendimento dos requisitos previstos nos arts, 134 e 135 do CTN.

A jurisprudência do STJ é pacífica no sentido da possibilidade de haver redirecionamento da execução fiscal contra os sócios ainda que estes não figurem na respectiva CDA e, conseqüentemente, não tenham participado do prévio processo administrativo fiscal. É o que se vê do seguintes julgado:

*“TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL EXECUÇÃO FISCAL REDIRECIONAMENTO CONTRA SÓCIO-GERENTE QUE FIGURA NA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA*

A

**COMO CO-RESPONSÁVEL POSSIBILIDADE. DISTINÇÃO ENTRE A REIAÇÃO DE DIREITO PROCESSUAL (PRESSUPOSTO PARA AJUIZAR A EXECUÇÃO) E ARELAÇÃO DE DIREITO MATERIAL (PRESSUPOSTO PARA A CONFIGURAÇÃO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA).**

1. Não viola o artigo 535 do CPC, nem importa em negativa de prestação jurisdicional o acórdão que adota fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia posta.

2. Não se pode confundir a relação processual com a relação de direito material objeto da ação executiva. Os requisitos para instalar a relação processual executiva são os previstos na lei processual, a saber, o inadimplemento e o título executivo (CPC, artigos 580 e 583). Os pressupostos para configuração da responsabilidade tributária são os estabelecidos pelo direito material, nomeadamente pelo art. 135 do CTN.

3. A indicação, na Certidão de Dívida Ativa, do nome do responsável ou do co-responsável (Lei 6.830/80, art. 2º, § 5º, I; CTN, art. 202,1), confere ao indicado a condição de legitimado passivo para a relação processual executiva (CPC, art. 568, I), mas não confirma, a não ser por presunção relativa (CTN, art. 204), a existência da

responsabilidade tributária, matéria que, se for o caso, será decidida pelas vias cognitivas próprias, especialmente a dos embargos à execução.

4. É diferente a situação quando o nome do responsável tributário não figura na certidão de dívida ativa. Nesses casos, embora configurada a legitimidade passiva (CPC, art. 568, V), caberá à Fazenda exeqüente, ao promover a ação ou ao requerer o seu redirecionamento, indicar a causa do pedido, que há de ser uma das situações, previstas no direito material, como configuradoras da responsabilidade subsidiária.

5. No caso, havendo indicação dos co-devedores no título executivo (Certidão de Dívida Ativa), é viável, contra os sócios, o redirecionamento da execução. Precedente: REsp 702.232-RS, 1ª Seção, Min. Castro Meira, DJ de 16.09.2005.

6. Recurso especial a que se dá provimento. (STJ, Resp 923742/RJ, Rei. Min, TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJU 14/05/2007)."

Rejeito, então, essa preliminar.

## **5. Da decadência**

A Recorrente requer seja reconhecida a decadência do direito do Fisco constituir os créditos tributários de IR/Fonte referentes aos fatos jurídicos ocorridos no período compreendido entre os dias 13/10/98 e 23/12/98, tendo em vista que já havia transcorrido o lapso temporal de cinco anos, contados da ocorrência dos fatos jurídicos tributários, quando a Recorrente foi cientificada da lavratura do auto de infração (29/12/03). Afirma que este Conselho de Contribuintes já se posicionou reiteradas vezes no sentido de que o prazo decadencial para o Fisco constituir eventual crédito tributário de IR/Fonte deve ser contado a partir do dia seguinte ao da ocorrência do "fato gerador".

Alega que, diversamente do entendimento exposto pela Turma Julgadora, a falta de pagamento prévio do IR-Fonte não tem o condão de transferir o *dies a quo* do prazo decadencial previsto no artigo 150, §4º do CTN para o artigo 173, inciso I do mesmo diploma, pois o que se homologa não é o pagamento mas sim a atividade exercida pelo contribuinte, conforme já se posicionou a Câmara Superior de Recursos Fiscais. Acrescenta que o IR-Fonte

é apurado diariamente, o “exercício seguinte” não será o ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, como entendeu a Turma Julgadora, mas sim o dia imediatamente posterior aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado e, por consequência, o segundo dia posterior à ocorrência do evento “pagamento sem causa”.

Rejeito, de plano, a alegação no sentido de que o primeiro dia do exercício seguinte seria o segundo dia após a ocorrência do fato gerador. Isso porque o “exercício” a que se refere o art. 173 inciso I do CTN é o “exercício financeiro”, que corresponde ao ano civil, conforme tratado em vários outros dispositivos naquele Código, a exemplo do art. 9º, inciso II. *(verbis): É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios(...) II - cobrar imposto sobre o patrimônio e a renda com base em lei posterior à data inicial do exercício financeiro a que corresponda(...)*, e do art. 104, caput: *“Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda(...)*”

Corroborando esse entendimento, e já me manifestando acerca da decadência dos fatos geradores autuados com multa qualificada, cite-se a ementa de um dos inúmeros julgados deste Conselho sobre a matéria:

*“DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. Na hipótese de imposto de renda devido exclusivamente na fonte, o termo de início para contagem do prazo de decadência é da ocorrência do fato gerador. Comprovado dolo, fraude ou simulação, o termo de início passa a ser o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. Exclui-se do lançamento o imposto pertinente ao fato gerador ocorrido em novembro de 1998, por decadência do direito de lançar.*

*IMPOSTO SOBRE A RENDA. PAGAMENTO SEM CAUSA. Fica sujeito à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, todo pagamento efetuado pela pessoa jurídica ou o recurso entregue a terceiros, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa. Nos termos do § 3º do artigo 61 da Lei nº 8.981/1995, o valor pago será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.*

*MULTA QUALIFICADA. A utilização de documentos inidôneos para justificar pagamentos feitos a terceiros, comprovadamente sem causa, justifica a aplicação da multa qualificada.”(Grifei). Acórdão nº 106-15.003, proferido na sessão de 19/10/2005.*

Esclareço que jamais me posicionei no sentido de que a contagem do prazo decadencial, nos casos de lançamentos por homologação, se dá na forma do parágrafo 4º. do art. 150 do CTN. Nos votos condutores de todos os acórdãos que tive a honra de ser designado relator, ressalvei minha posição pessoal para adotar o entendimento majoritário desta Câmara e da Câmara Superior de Recursos Fiscais- CSRF. Isso em homenagem à celeridade do processo, em respeito aos contribuintes e Fazenda Nacional, pois, se vencido, outro conselheiro seria designado para fazer o voto vencedor quanto a decadência, acarretando em pelo menos 2 meses de atraso na formalização dos acórdãos. Os julgados que envolvem decadência são sempre objeto de recurso especial de divergência, ou seja, são sempre submetidos à CSRF.

Ocorre que o Superior Tribunal de Justiça - STJ alterou o entendimento quanto a decadência nos julgamentos realizados a partir de 2006. Isso levou a CSRF a rediscutir a matéria nas sessões realizadas neste ano de 2007. Aliás, por conta dessa possível mudança de posicionamento vários processos em julgamento nesta Câmara foram objeto de vistas no mês de maio de 2007, inclusive 3 (três) recursos por mim relatados.

A

Pois bem; é sabido que o CTN estabelece 3 tipos de lançamento: i) por declaração (art. 147), de ofício (art. 149) e por homologação (art. 150).

Algumas hipóteses de incidência, mormente relativas a infrações à legislação tributária, comportam apenas lançamento de ofício, pois, são absolutamente incompatíveis com a atividade atribuída ao contribuinte no caput do art. 150 do CTN: “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, (...)”

Ora, para antecipar o pagamento é preciso que, antes de mais nada, o contribuinte reconheça a ocorrência de um fato jurídico tributário passível de incidência de algum tributo. A seguir, determinar a base de cálculo sobre a qual incidirá determinada alíquota.

O art. 61 da Lei 8.981 de 1994, e seu parágrafo 1º., estabelece que “*sujeita-se à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais*”, sendo que essa incidência “*aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74. da Lei nº 8.383, de 1991*”.

É preciso ter cuidado quando ao usar expressões do tipo “sempre”, “jamais”, “toda vez” e outras do gênero, sob o risco de falsa premissa.

Porém, no caso em comento, aplicação do art. 61 da 8.981/1994, pode se afirmar que a fonte pagadora jamais dá o tratamento de pagamento sem causa. O que se verifica é a contabilização de fatos não tributáveis, ou apenas sujeitos a IR-Fonte por antecipação, a exemplo de adiantamentos, pagamentos a fornecedores, a prestadores de serviço, pagamento de “aquisições de direitos”, aquisições de bens, “pagamentos de empréstimos”, etc.

É possível até, que em algumas situações, a fonte pagadora necessite ocultar a causa de certos pagamentos, em face de razões contratuais, por exemplo. Mas essa não é uma hipótese de pagamento sem causa e sim de pagamento cuja causa não se quer, ou não se pode, revelar. Nessa hipótese, a fonte pagadora realiza a retenção e o recolhimento sob a égide do art. 622 e parágrafo único, c/c art. 675 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99).

Na situação versada nos autos, a Bombril contabilizou os pagamentos a título de quitação de empréstimos ou aquisição de títulos, ou seja, fatos que em princípio não estariam sujeitos a incidência do IR-Fonte.

Enfim, o lançamento sobre a égide do art. 61 da Lei, não se subsume à modalidade tratada no art. 150 CTN (homologação) e sim ao art. 149, inciso I, que dispõe:

*“Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:*

*I - quando a lei assim o determine; (...)”*

Disso decorre a conclusão que o prazo decadencial deva ser contado na forma do art. 173, inciso I, do CTN, independentemente da acusação de dolo, fraude ou

A

simulação. Portanto, sejam nos fatos geradores do ano de 1998, ou nos fatos do ano de 1999, não há que se falar em decadência.

Cumpra ainda refutar o entendimento de que o prazo e a forma de contagem estabelecida no parágrafo 4º. do art. 150 do CTN seja decadencial, haja vista que essa norma carece de eficácia técnica, ao estabelecer prazo de decadência para o direito de lançar.

Explico:

*“Tanto o lançamento quanto a tal homologação do lançamento são direitos subjetivos potestativos da Fazenda Pública, mas são direitos distintos. O primeiro tem como objeto o ato administrativo de lançar; o segundo, o ato administrativo de homologar atividade praticada pelo contribuinte.*

*Por serem direitos subjetivos potestativos distintos, possuem regras decadenciais também distintas. A decadência do direito de lançar segue a regra contida no artigo 173 do CTN; a de homologar, a do artigo 150; 4º.*

*A rigor, pode-se mesmo dizer, desde logo, que não existe decadência para o chamado lançamento por homologação. Na verdade, não há propriamente lançamento por homologação.*

*Por isso tenho propositalmente grafado lançamento por homologação em itálico.*

*O que existe é a homologação, tácita ou expressa, pelo fisco, da atividade, praticada pelo contribuinte, de apurar e pagar o tributo devido. E isso, definitivamente, não é lançamento.*

*A norma contida no artigo 150, § 4º do CTN trata tão somente de decadência desse direito subjetivo de homologar. Apenas isso.”* (Extraído do artigo de Walcemir de Azevedo de Medeiros, publicado no site [www.fiscosoft.com.br](http://www.fiscosoft.com.br)).

Ademais, conforme dito acima, em recentes julgados o STJ têm decidido que não há que falar em homologação quando não forem realizados pagamentos, a exemplo da decisão unânime proferida em 03/08/2006 no Recurso Especial Nº 775.479 - AL (2005/0138696-1), cuja ementa elucida (*verbis*):

**“EMENTA: TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA. NÃO OCORRÊNCIA DO PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUÊNAL. TERMO INICIAL. ART. 173, I, DO CTN. PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO FINANCEIRO SEGUINTE À OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.**

**1. O tributo sujeito a lançamento por homologação, nas hipóteses em que não ocorre o pagamento antecipado do mesmo pelo contribuinte, impondo o poder-dever do Fisco de efetuar o lançamento de ofício substitutivo deve obedecer ao prazo decadencial estipulado pelo artigo 173, I, do CTN, segundo o qual o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.**

**2. Deveras, é assente na doutrina: ‘aplicação concorrente dos artigos 150, § 4º e 173, o que conduz a adicionar o prazo do artigo 173 - cinco anos a contar do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido praticado - com o prazo do artigo 150, § 4º - que define o prazo em que o lançamento poderia ter sido praticado como de cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador. Desta adição**

A

*resulta que o dies a quo do prazo do artigo 173 é, nesta interpretação, o primeiro dia do exercício seguinte ao do dies ad quem do prazo do artigo 150, § 4º. A solução é deplorável do ponto de vista dos direitos do cidadão porque mais que duplica o prazo decadencial de cinco anos, arraigado na tradição jurídica brasileira como o limite tolerável da insegurança jurídica. Ela é também juridicamente insustentável, pois as normas dos artigos 150, §4º e 173 não são de aplicação cumulativa ou concorrente, antes são reciprocamente excludentes, tendo em vista a diversidade dos pressupostos da respectiva aplicação :o art. 150, § 4º aplica-se exclusivamente aos tributos 'cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa'; o art. 173, ao revés, aplica-se aos tributos em que o lançamento, em princípio, antecede o pagamento.(...) A ilogicidade da tese jurisprudencial no sentido da aplicação concorrente dos artigos 150, § 4º e 173 resulta ainda evidente da circunstância de o § 4º do art. 150 determinar que considera-se 'definitivamente extinto o crédito' no término do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador. Qual seria pois o sentido de acrescer a este prazo um novo prazo de decadência do direito de lançar quando o lançamento já não poderá ser efetuado em razão de já se encontrar 'definitivamente extinto o crédito'? Verificada a morte do crédito no final do primeiro quinquênio, só por milagre poderia ocorrer sua ressurreição no segundo.' (Alberto Xavier, Do Lançamento. Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 1998, 2ª Edição, págs. 92 a 94).*

*3. Desta sorte, como o lançamento direto (artigo 149, do CTN) poderia ter sido efetivado desde a ocorrência do fato gerador, é do primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao nascimento da obrigação tributária que se conta o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário, na hipótese, entre outras, da não ocorrência do pagamento antecipado de tributo sujeito a lançamento por homologação, independentemente da data extintiva do direito potestativo de o Estado rever e homologar o ato de formalização do crédito tributário efetuado pelo contribuinte.*

*4. In casu, a NFLD foi lavrada em 23.04.1999, referente a fatos geradores ocorridos no período de 1991 a 1994. Desta forma, revela-se inequívoca a impertinência de reforma do aresto que reconheceu a decadência quanto aos fatos geradores ocorridos entre 1991 e 1993.*

*5. Recurso Especial parcialmente conhecido, e, nesta parte, desprovido". (grifei e negritei).*

Enfim, comprovada a simulação, não há que se falar em homologação do lançamento. Concluo, pois, pela inoccorrência do transcurso do prazo decadencial, pelo que rejeito essa preliminar.

## **6. Da nulidade do auto de infração por ausência de procedimento administrativo prévio**

O Recorrente reitera a alegação que os contratos apresentados, deveriam ser analisados em processo administrativo próprio e, mediante decisão fundamentada declarados inaptos, nos termos da Portaria-MF nº 187/93, artigo 1º e 2º.

A matéria foi decidida em primeira instância com seguintes fundamentos:



*“(…) Esta norma não se refere a documentos fiscais “lato sensu”, mas especificamente às notas fiscais, é o que se conclui da leitura da íntegra da Portaria. Destaque-se o inciso II do artigo 4o do mesmo diploma legal, “in verbis”:*

*Art. 4º Sempre que, no decorrer de ação fiscal, foram encontrados documentos emitidos em nome das pessoas jurídicas referidas no art. 3º, o contribuinte sob fiscalização deverá ser intimado para comprovar o efetivo pagamento e recebimento dos bens, direitos, mercadorias ou da prestação dos serviços, sob pena de:*

*(…)*

*II - ter glosado o crédito fiscal originário de documento inidôneo; e (g.n.)*

*É evidente que o único documento fiscal capaz de gerar crédito fiscal é a nota fiscal regularmente emitida.*

*Destaque-se que em períodos anteriores era muito comum a declaração de notas fiscais tributariamente ineficazes o que facilitava em muito o trabalho da fiscalização. Este procedimento visava apenas a agilização dos procedimentos fiscais.*

*Entretanto, caso um auditor-fiscal apurasse em um trabalho de auditoria documentos fiscais com indícios de falsidade e lavrasse o competente auto de infração, este não seria nulo se porventura não fosse instaurado o processo administrativo para a declaração de inaptidão, já que são procedimentos independentes.”*

Confirmo, pois, os fundamentos acima transcritos e rejeito esta preliminar.

## **7. Do mérito**

A Recorrente sustenta que a vultuosa quantia que, no decorrer do ano calendário de 1998, remeteu ao exterior teve como causa a quitação de dívidas que possuía com a empresa Bombril Overseas S.A e com o Sr. Ignácio Rospide Leon, decorrentes da aquisição de títulos da dívida pública Argentina.

Ocorre que os Argentine Global Bonds, supostamente adquiridos pela recorrente junto a Bombril Overseas S.A e ao Sr. Ignácio Rospide Leon, simplesmente não existiam. Logo, sendo inexistente os títulos argentinos mencionados nos contratos de mútuo e de compra e venda, conclui-se que esses contratos foram criados com o único intuito de lastrear os lançamentos realizados na contabilidade da empresa e permitir a remessa de recursos ao exterior sem a incidência do Imposto de Renda retido na fonte. Assim, vê-se que a operação de mútuo e compra/venda dos títulos argentinos é simulada.

Ao contrário do que afirma a recorrente, destoa do razoável conceber que contratos envolvendo cifras bilionárias, como, se existentes, seriam os contratos referidos nos autos, sem qualquer formalidade que lhes confira um maior grau de segurança e certeza.

Repito: à toda evidência as operações com títulos não passaram de atos simulados para acobertar as remessas ao exterior.

A

### 7.1. Da escrituração contábil

A Recorrente alega que todas as operações foram regularmente contabilizadas, o que faria prova a seu favor.

Em verdade, a escrituração contábil regular pode fazer prova tanto a favor quanto contra o contribuinte. Nesse sentido é farta a jurisprudência deste Conselho, a exemplo dos seguintes julgados:

*"APURAÇÃO CONTÁBIL - A ciência contábil é formada por uma estrutura única composta de postulados e orientada por princípios. Sua produção deve ser a correta apresentação do patrimônio, com apuração de suas mutações e análise das causas de suas variações. A apuração contábil observará as três dimensões na qual está inserida e as quais deve servir: comercial - a Lei 6404/1976; contábil - Resolução 750/1992 e fiscal, que implica em chegar ao cálculo da renda, obedecendo a critérios constitucionais com fins tributários. A regência da norma jurídica originária de registro contábil tem a sua natureza dupla: descrever um fato econômico em linguagem contábil sob forma legal e um fato jurídico imposto legal e prescritivamente. Feito o registro contábil, como determina a lei, torna-se norma jurídica individual e concreta, observada por todos, inclusive a administração, fazendo prova a favor do sujeito passivo. Caso contrário, faz prova contra." 1º Conselho de Contribuintes / 8a. Câmara / ACÓRDÃO 108-07.816 em 13.05.2004. (Grifei).*

*"IRPJ - CUSTOS E/OU DESPESAS OPERACIONAIS - COMPROVAÇÃO. A escrituração contábil dos fatos só faz prova a favor do contribuinte se comprovada por documentos hábeis e idôneos, segundo sua natureza, não valendo para tal fim a simples apresentação de contratos, que apenas indicam a intenção da realização de negócios." ACÓRDÃO 107-05662 de 08/06/1999. (Grifei).*

Conforme indicado no relatório fiscal, os recebimentos eram creditados, em contrapartida aos débitos lançados em conta banco, na conta do contrato de mútuo com a controlada. E, por ocasião das remessas, era creditada a conta banco e debitada dita conta de mútuo. Tanto que a Recorrente não contabilizou a aquisição do título em si: a movimentação era feita via mútuo.

No caso presente, a contabilidade da contribuinte faz prova sim de seu *animus dolandi*, pois mesmo sabendo que as operações com os títulos eram simuladas, contabilizou-as como reais, evidenciado que buscava dar uma roupagem de operações legais. Ou seja: formalizou, contabilmente, os atos simulados.

### 7.2. Incidência da norma prevista no artigo 61 da lei nº 8.981/95 x hipótese de omissão de receitas e não pagamento sem causa.

A Recorrente alega que, se realmente negociou títulos "inexistentes", tal como entendeu a Fiscalização, os depósitos decorrentes das vendas dos títulos para as empresas brasileiras, não possuiria, por decorrência lógica, origem comprovada, justificando-se a aplicação do artigo 42 da Lei nº 9.430/96.

A

Aduz que, por esta razão, jamais poderia a fiscalização atuar a Recorrente com base no artigo 61 da Lei 8.981/95. Isso porque, para que se configure a hipótese de pagamento sem causa, é necessário que a pessoa jurídica, dentre outras hipóteses inaplicáveis ao presente caso, efetue pagamento a beneficiário não identificado ou entregue recursos a terceiros, sócios acionistas ou titular sem que haja redução do lucro líquido da pessoa jurídica.

Diz que, nesse sentido, decidiu a Quarta Câmara deste Conselho no acórdão nº 104-21.757, distinguindo as hipóteses de aplicação dos institutos do pagamento sem causa e da omissão de receitas.

Verifico de plano, que tais alegações também não merecem prosperar, em face das premissas básicas adotadas nesta decisão: i) as operações com os títulos são inexistentes; ii) os recursos transitaram pela contabilidade e pelas contas bancárias da Bombril, mas não há prova de que pertencem à recorrente, ou que são oriundo de suas operações societárias, pelo contrário, tudo evidencia que seriam de terceiros e que a Bombril foi utilizada para efetuar a remessa desses valores ao exterior.

Portanto, os valores recebidos por sua venda, e sua remessa ao exterior, para a controlada, não influíram no resultado da Recorrente. Trata-se de movimentação de valores de terceiros, assim reconhecida em sua contabilidade. Os pagamentos assim realizados não resultaram em redução do lucro líquido da pessoa jurídica. Os valores remetidos não foram reconhecidos, pela Recorrente, como despesa ou custo, redutores da base de cálculo do IRPJ.

Nesse ponto, a equipe de Auditores-Fiscais responsável pela fiscalização e lavratura do auto de infração, foram precisos: identificaram pela contabilidade da Recorrente que os recursos recebidos mediante depósitos bancários simplesmente transitaram pela empresa e destinaram-se às remessas (pagamentos sem causa) ao exterior.

Tais depósitos não poderiam ser considerados receitas da empresa, isso estava patente. É possível que a tenha Bombril recebido um "spread" ou comissão nessas operações, que não seria mensurável a partir das normas de tributação dos depósitos bancários. Além disso, a proveniência e origem de tais valores foram perfeitamente identificadas (remessas das empresas Hard Sell e Logística), as quais foram atuadas por omissão de receitas, conforme registra a própria recorrente.

Faltava então saber a motivação dessa cadeia de pagamentos, cujos recursos saíram do Brasil, tendo a Bombril como fonte pagadora. Isso não foi esclarecido. Durante a auditoria a fiscalizada insistiu na alegação de que esses pagamentos decorriam das operações com os títulos, o que não corresponde à verdade.

Restou a Fiscalização, diante disso, apenas aplicar a presunção legal do art. 61 da Lei 8.981, em face da não identificação da causa dos pagamentos.

Ainda que assim não fosse, apenas em homenagem ao debate, cumpre esclarecer que, segundo determinava o art. 44 da Lei 8.541/92, havendo omissão de receitas e, conseqüentemente, redução do lucro líquido da pessoa jurídica, aplicar-se-ia a presunção de que esse lucro reduzido foi automaticamente distribuído aos sócios. De acordo com o citado dispositivo legal, portanto, a distribuição do lucro aos sócios (ou melhor, a sua presunção), seria tributada na fonte, à alíquota de 25%. Mas a própria norma ressalva que não se aplicava a deduções indevidas que, por sua natureza, não autorizem presunção de transferência de

A

recursos do patrimônio da pessoa jurídica para o dos seus sócios (Lei n.º 8.541/92, art. 44, § 2º).

Ao lado do comando contido no art. 44 da Lei 8.541/1992, passou a vigor em 1994, o art. 61 da Lei 8.981/1995 (conversão da MP 812 de 1994).

Aliás o art. 62 da Lei 8.981/1995 elevou a alíquota do art. 44 da Lei 8.541/1992: *“A partir de 1º de janeiro de 1995, a alíquota do imposto de renda na fonte de que trata o art. 44 da Lei n.º 8.541, de 1992, será de 35%.”*

Conviviam, portanto, as duas regras: a do art. 44 da Lei 8.541/92, segundo a qual se tributava na fonte, à alíquota de 35%, a receita omitida da qual decorria redução do lucro líquido, face à presunção de que esse lucro havia sido automaticamente distribuído aos sócios da pessoa jurídica; e a do art. 61 da Lei 8.981/95, que determinava a tributação na fonte, à alíquota de 35%, do pagamento sem causa de recursos a terceiros, sócios, acionistas ou titular.

Note-se que se estava diante de uma regra geral - a do art. 61 da Lei 8.981/95, e de uma regra específica - a do art. 44 da Lei 8.541/92. A análise dos campos de incidência dessas duas regras, realizada no intuito de torná-las compatíveis entre si, conduzia às seguintes situações:

- havendo pagamento ou entrega de recursos a sócios (ou havendo situação em que se podia estabelecer a presunção de que os recursos foram entregues aos sócios), precedido de omissão de receita, da qual decorria redução do lucro líquido: aplicável a regra específica prevista no art. 44 da Lei 8.541/1992. Tributava-se na fonte, à alíquota de 35%, a saída dos recursos, pois, à época as distribuições de lucro eram tributadas.

- o pagamento ou entrega de recursos a sócios, sem que se verificasse ter ocorrido prévia omissão de receitas: aplicável a regra geral prevista no art. 61 da Lei 8.981/95. Tributava-se na fonte, à alíquota de 35%, a saída dos recursos;

- o pagamento ou entrega de recursos realizados comprovadamente a terceiros, antecedidos ou não por omissão de receitas e, conseqüentemente, por redução do lucro líquido, sem que restasse comprovada a sua causa ou operação: aplicável a regra geral prevista no art. 61 da Lei 8.981/95. Tributava-se na fonte, à alíquota de 35%, a saída dos recursos.

Após a revogação do art. 44 da Lei 8.541/92 pela Lei 9.249, ocorrida em 26 de dezembro de 1995, passou a não ser mais possível a tributação, na fonte, da saída de recursos aos sócios, quando precedida por omissão de receitas e redução do lucro líquido da pessoa jurídica. Assim, havendo omissão de receitas, caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, seguida de pagamento sem causa, em que haja nexo causal entre essa receita omitida e a entrega de recursos aos sócios, incide o art. 42 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e não o art. 61 da Lei 8.981/95.

Porém, o novo panorama estabelecido a partir da revogação do art. 44 da Lei 8.541/92 não alterou a sistemática de incidência do IR-fonte em relação aos pagamentos sem causa efetuados em favor de terceiros. Assim, a regra permaneceu a mesma, pagamentos sem causa, efetuados a terceiros, havendo ou não prévia omissão de receitas, aplica-se o art. 61 da Lei 8.981/95, sem prejuízo da aplicação do art 42 da Lei 9.430/96, se for o caso.

No caso dos autos, restou plenamente demonstrado que os recursos remetidos, sem causa, ao exterior foram entregues a terceiros, e não a sócios da recorrente, razão por que se faz impositiva a incidência do art. 61 da Lei 8.981/1995.

### 7.3. Aplicação do art. 61 da Lei 8.981/1994. Reajustamento da base de cálculo

A Recorrente questiona a legalidade da aplicação do art. 61 da Lei 8.981/1994, à luz do art. 43 do CTN. Alega que a norma tem natureza sancionatória, que o reajustamento da base de cálculo é confiscatório e que este Conselho tem competência o dever de afastar a aplicação de uma norma inconstitucional.

Vejamos, mais uma vez, a redação do art. 61 da Lei 8.981/1994, que se encontra em pleno vigor:

*"Art. 61. Fica sujeito à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.*

*§ 1º A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74, da Lei nº 8.383, de 1991*

*§ 2º Considera-se vencido o imposto de renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.*

*§ 3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto."*

Observa-se que a norma é especificamente direcionada à tributação de pagamentos sem causa ou a beneficiários não identificados, ou seja, o valor pago é considerado líquido, por isso o reajustamento da base de cálculo do imposto, expressamente previsto no §3º do artigo supracitado.

A Súmula nº 2 do Primeiro Conselho de Contribuintes, publicada no DOU de 26/06/2006, é categórica ao dispor: **"O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária"**

Portanto, não há que falar em afastamento da aplicação da aludida norma neste julgamento.

Mais a mais, bem antes da vigência da aludida Súmula, as diversas Câmaras deste Conselho têm decidido que o art. 61 da Lei 8.981/1994 tem plena aplicabilidade, inclusive quanto ao reajustamento. Cite-se, nesse sentido, o Acórdão nº 102-46037, proferido na sessão de 15/05/2003 desta Câmara, que traz as seguintes ementas quanto a matéria:

**"IRF - PAGAMENTOS SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU DE SUA CAUSA - INCIDÊNCIA - Sujeita-se à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, todo pagamento efetuado pela pessoa jurídica quando não for comprovada a operação ou a sua causa (Lei nº 8.981, de 20/01/1995, art. 61, § 1º).**

A

*REAJUSTAMENTO DA BASE DE CÁLCULO - Os pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, cuja operação ou causa não forem comprovadas, serão considerados líquidos, devendo ser reajustado o respectivo valor para fins de incidência do imposto de renda na fonte (Lei n.º 8.981, de 20/01/1995, art. 61, § 3º)."*

7.4. Alegação de impossibilidade de considerar a empresa controlada da Recorrente como terceiro

A Recorrente afirma que não se aplica, no presente caso, o disposto no artigo 61 da Lei n.º 8.981/95, eis que a sua controlada não pode ser considerada como um terceiro, sócio, acionista ou titular desta, condição *sine qua nom* para a incidência da norma em apreço.

Equivoca-se. A subsidiária é um terceiro. Possui responsabilidades e obrigações próprias, refletidas em sua controladora via equivalência patrimonial, a exemplo do que ocorre com qualquer investimento realizado por uma pessoa jurídica em outra. Se não fosse um terceiro, seus dados patrimoniais estariam refletidos diretamente no balanço da controladora, e não por equivalência.

7.5. Aplicação da multa qualificada de 150%

A Recorrente alega que restou comprovada sua boa-fé, "*razão suficiente para excluir a vultosa penalidade imposta*".

Assim não entendo. Conforme já asseverado neste voto, estou convencido de que a empresa Bombril tinha pleno conhecimento da inexistência de todos os títulos (AGB e T-Bills) e que simulou tais operações para acobertar as remessas para o exterior. Relembro que a Bombril não só teria comprado como também teria vendido esses títulos inexistentes, "recebendo" por todos eles.

A fiscalização aplicou a multa qualificada sobre as operações com os AGB em razão do seguinte diferencial: fez prova de que não houve a emissão de AGB em 02/03/1998, data que constava nos "contratos" apresentados durante a auditoria fiscal. Mas se fosse considerar esse fato isolado, até poderia ser acatada a alegação da contribuinte de que adquiriu os títulos de boa-fé.

Frise-se: a prova cabal do intuito doloso da Recorrente está negociação seguinte, "venda" reiterada desses títulos, tendo "recebido" os valores relativos a todas as operações, completando-se, assim, todo o ciclo todos negócios simulados: compra, venda, recebimento e remessa ao exterior dos recursos (pagamento).

É certo que as autoridades julgadoras não tem competência para aperfeiçoar ou agravar lançamentos, quanto menos após o transcurso do prazo decadencial. Ressalto isso para esclarecer que os fundamentos acima são apenas razão de decidir e visam justificar o entendimento de que a multa qualificada deve ser mantida.

A

#### 7.6. Dos juros de mora à taxa Selic

A aplicação da taxa Selic no cálculo dos juros de mora está prevista em normas legais em pleno vigor, regularmente citada no auto de infração (artigo 61, § 3º da Lei 9.430 de 1996), portanto, deve ser mantida.

Nesse sentido dispõe a Súmula nº 4 do Primeiro Conselho de Contribuintes: "*A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*"

Por fim, peço vênia para adotar, como razões adicionais de decidir os embasados fundamentos do voto condutor da decisão de primeira instância, de autoria do ilustre julgador Maurício Fabretti, não só quanto ao mérito, como também nas preliminares.

#### **8- Conclusão**

Por todo o exposto, oriento meu voto no sentido de: 1) REJEITAR a preliminar de erro na identificação do sujeito passivo; 2) REJEITAR a preliminar de nulidade do lançamento e da decisão de primeira instância por incompetência da autoridade lançadora e da Turma julgadora da decisão de primeira instância; 3) REJEITAR a preliminar de nulidade do lançamento por ausência de ato administrativo prévio; 4) manter a exigência da multa qualificada e REJEITAR a preliminar de decadência; 5) no mérito, NEGAR provimento ao recurso.

Sala das Sessões-DF, em 14 de junho de 2007.

  
ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA

## Declaração de Voto

Conselheiro: MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA

O presente processo guarda semelhança com o recurso 154092, em que também apresentei declaração de voto pedindo vênia ao entendimento da douta maioria para discordar de dois pontos, quais sejam: a) a preliminar de erro na identificação do sujeito passivo; b) a questão correspondente à multa qualificada.

Em relação ao erro na identificação do sujeito passivo e à simulação, considerada para efeitos da qualificação da multa, do bem fundamentado voto do relator, extraio as seguintes passagens<sup>1</sup>:

(...)

- *Repito que o entendimento manifestado nesse voto, é no sentido de que não houve negociação de título algum, tratando-se de simulações de negócios jurídicos para acobertar as remessas de valores para o exterior, que aliás, em princípio não pertenciam à Bombril. (g.n.)*

- *.... estou convencido de que a empresa Bombril tinha pleno conhecimento da inexistência de todos os títulos (AGB e T-Bills) e que simulou tais operações para acobertar as remessas para o exterior. Relembro que a Bombril não só teria comprado como também teria vendido esses títulos inexistentes, "recebendo" por todos eles.*

- *Verifico de plano, que tais alegações também não merecem prosperar, em face das premissas básicas adotadas nesta decisão: (i) as operações com os títulos são inexistentes; ii) os recursos transitaram pela contabilidade e pelas contas bancárias da Bombril, mas não há prova de que pertencem à recorrente, ou que são oriundo de suas operações societárias, pelo contrário, tudo evidencia que seriam de terceiros e que a Bombril foi utilizada para efetuar a remessa desses valores ao exterior.*

- *(...) Trata-se de movimentação de valores de terceiros, assim reconhecida em sua contabilidade. Os pagamentos assim realizados não resultaram em redução do lucro líquido da pessoa jurídica. Os valores remetidos não foram reconhecidos, pela Recorrente, como despesa ou custo, redutores da base de cálculo do IRPJ. (g.n.)*

- *Nesse ponto, a equipe de Auditores-Fiscais responsável pela fiscalização e lavratura do auto de infração, foram precisos: identificaram pela contabilidade da Recorrente que os recursos recebidos mediante depósitos bancários simplesmente transitaram pela empresa e destinaram-se às remessas (pagamentos sem causa) ao exterior.*

<sup>1</sup> Ao transcrever as passagens a seguir especificadas procurei abranger os principais fundamentos que alicerçam a decisão da douta maioria. No entanto, tais frases não podem ser analisadas isoladamente.

....

*(...) Além disso, a proveniência e origem de tais valores foram perfeitamente identificadas (remessas das empresas Hard Sell e Logística), as quais foram autuadas por omissão de receitas, conforme registra a própria recorrente.*

Conforme já registrei na declaração de voto que fiz no recuso número 154092, pelo que se extrai das passagens acima transcritas, o voto do relator, seguido pela douta maioria, está alicerçado nas seguintes premissas:

(...)

*- .... "que essas 'vendas' de títulos foram engendradas para acobertar remessas de valores ao exterior, cujos recursos se sabe da proveniência imediata, foram enviados pelas empresas Hard Sell e Logística, mas não a origem.*

*- Além disso, a proveniência e origem de tais valores foram perfeitamente identificadas (remessas das empresas Hard Sell e Logística), as quais foram autuadas por omissão de receitas, conforme registra a própria recorrente.*

*- que os recursos transitaram pela contabilidade e pelas contas bancárias da Bombril, mas não há prova de que pertencem à recorrente, ou que são oriundo de suas operações societárias, pelo contrário, tudo evidencia que seriam de terceiros.*

O convencimento acerca da matéria de fato a que chega cada conselheiro após o exame da prova íntegra a prerrogativa de livre convencimento do julgador. O que me conduz à divergência em relação a este processo não são as conclusões acerca da análise da prova. Mesmo que o meu convencimento, em relação à matéria de fato, coaduna-se com as conclusões da douta maioria, qual seja: a) inexistência de prova de que os recursos enviados ao exterior pertencem à recorrente; b) que tudo evidencia que eram recursos de terceiros; c) que tais recursos têm procedência nas empresas Hard Sell e Logística; e d) que as empresas Hard Sell e Logística, em face de tais recursos foram autuadas por omissão de receitas, a minha conclusão para o desfecho do julgamento é outra.

Se os recursos que transitaram pela contabilidade da Bombril S/A não pertenciam esta, conforme concluiu a douta maioria, a conclusão a que chego é que a responsável pela remessa dos mencionados recursos não é recorrente e sim as empresas Hard Sell e Logística, daí porque minha divergência em relação ao erro na identificação do sujeito passivo. Se os recursos remetidos ao exterior não eram da recorrente e sim de terceiros, com procedência nas empresas Hard Sell e Logística, não consigo, diante de tais premissas, formar convencimento lógico para imputar auto de infração com multa qualificada contra a recorrente.

A considerar as premissas alicerçadas pela douta maioria desta Egrégia Câmara, a simulação, com a finalidade de ocultar a ocorrência do fato gerador do imposto de renda, estaria na ação antecedente, isto é, na ação praticada pelas titulares dos recursos. Como dizer que a Bombril S/A praticou ato simulado para ocultar a ocorrência do fato gerador do imposto de renda se o próprio colegiado formou convencimento de que os recursos enviados ao exterior não pertenciam à recorrente e que apenas transitaram pela contabilidade desta?



Se as operações não existiram, como sustenta a fiscalização, por qual razão as empresas Hard Sell e Logística foram autuadas por omissão de receitas? Omissão de receitas de operações inexistentes! A Administração Tributária, tendo por norte o princípio da legalidade, se admitiu como corretos os registros contábeis feitas nos livros das empresas Hard Sell e Logística, para que pudesse autuá-las como omissão de receitas, não pode desconsiderar os registros, destas mesmas operações, na contabilidade da recorrente.

Com tais considerações, tendo por norte que os recursos eram de terceiros, não vejo razões que possam sustentar o lançamento feito contra a recorrente, em especial com multa qualificada.

É o voto.

Sala das Sessões– DF, em 14 de junho de 2007.

  
MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA.