

VOLUME II

ACÓRDÃOS DA SEGUNDA
SEÇÃO DE JULGAMENTO E
SEGUNDA TURMA DA CSRF

ACÓRDÃOS SELECIONADOS

TEMAS RELEVANTES

- 2017 -

2ª EDIÇÃO

COORDENAÇÃO

Francisco Marconi de Oliveira - CARF

Miguel Arcanjo Simas Nôvo - ANFIP



ACÓRDÃOS SELECIONADOS

TEMAS RELEVANTES

- 2017 -

2ª EDIÇÃO

COORDENAÇÃO

Francisco Marconi de Oliveira - CARF

Miguel Arcanjo Simas Nôvo - ANFIP



Corpo diretivo do Ministério da Fazenda e CARF

Ministro da Fazenda
Henrique de Campos Meireles

Secretário-Executivo MF
Eduardo Refinetti Guardia

Presidente do CARF
Carlos Alberto Freitas Barreto

Presidente da Primeira Seção de Julgamento
Marcos Aurélio Pereira Valadão

Presidente da Segunda Seção de Julgamento
Luiz Eduardo de Oliveira Santos

Presidente da Terceira Seção de Julgamento
Rodrigo Costa Póssas

Secretário-Executivo do CARF
Marcelo Nascimento de Araújo

Comissão Organizadora

Francisco Marconi de Oliveira - Coordenação

Eduardo Tadeu Farah

Luís Eduardo Garrossino Barbieri

Marcelo Cuba Netto

Marcelo Giovanni Vieira

Ricardo Manoel de Oliveira Borges

Wilson Fernandes Guimarães

ANFIP - Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil

Conselho Executivo

Vilson Antonio Romero

Presidente

Carmelina Calabrese

Vice-Presidente Executivo

Miguel Arcanjo Simas Nôvo

Vice-Presidente de Assuntos Fiscais

Florianio Martins de Sá Neto

Vice-Presidente de Política de Classe

Antônio Silvano Alencar de Almeida

Vice-Presidente de Política Salarial

Décio Bruno Lopes

Vice-Presidente de Assuntos da Seguridade Social

Misma Rosa Suhett

Vice-Presidente de Aposentadorias e Pensões

Creusa Dantas Gama

Vice-Presidente de Cultura Profissional

Dulce Wilennbring de Lima

Vice-Presidente de Serviços Assistenciais

Renato Albano Junior

Vice-Presidente de Assuntos Jurídicos

Manoel Eliseu de Almeida

Vice-Presidente de Estudos e Assuntos Tributários

Carlos José de Castro

Vice-Presidente de Administração, Patrimônio e Cadastro

Carlos Alberto de Souza

Vice-Presidente de Planejamento e Controle Orçamentário

João Alves Moreira

Vice-Presidente de Finanças

Leila Souza de Barros Signorelli de Andrade

Vice-Presidente de Comunicação Social

Maruchia Mialik

Vice-Presidente de Relações Públicas

João Laércio Gagliardi Fernandes

Vice-Presidente de Assuntos Parlamentares

Paulo Correia de Melo

Vice-Presidente de Tecnologia da Informação

Conselho Fiscal

Albenize Gatto Cerqueira

Marcia Irene Werneck

Maria Geralda Vitor

Conselho de Representantes

AC - Heliomar Lunz

AL - Lindenbergue Fernando de Almeida

AM - Cleide Almeida Nôvo

AP - Emir Cavalcanti Furtado

BA - José Antônio Moreira Icó da Silva

CE - Tereza Liduina Santiago Félix

DF - Maria José de Paula Moraes

ES - Rozinete Bissoli Guerini

GO - Crésio Pereira de Freitas

MA - Antonio de Jesus Oliveira de Santana

MG - Ilva Maria Franca Lauria

MS - Isabel Nascimento Elias Pereira

MT - Benedito Cerqueira Seba

PA - Maria Oneide Santos

PB - Maria dos Remédios Bandeira

PE - Rita de Cássia Cavalcanti Couto

PI - Lourival de Melo Lobo

PR - Ademar Borges

RJ - José Arinaldo Gonçalves Ferreira

RN - Maria Aparecida Fernandes Paes Leme

RO - Francisco Raia

RR - André Luiz Spagnuolo Andrade

RS - César Roxo Machado

SC - Luiz Carlos Aguiar da Silva

SE - Jorge Cezar Costa

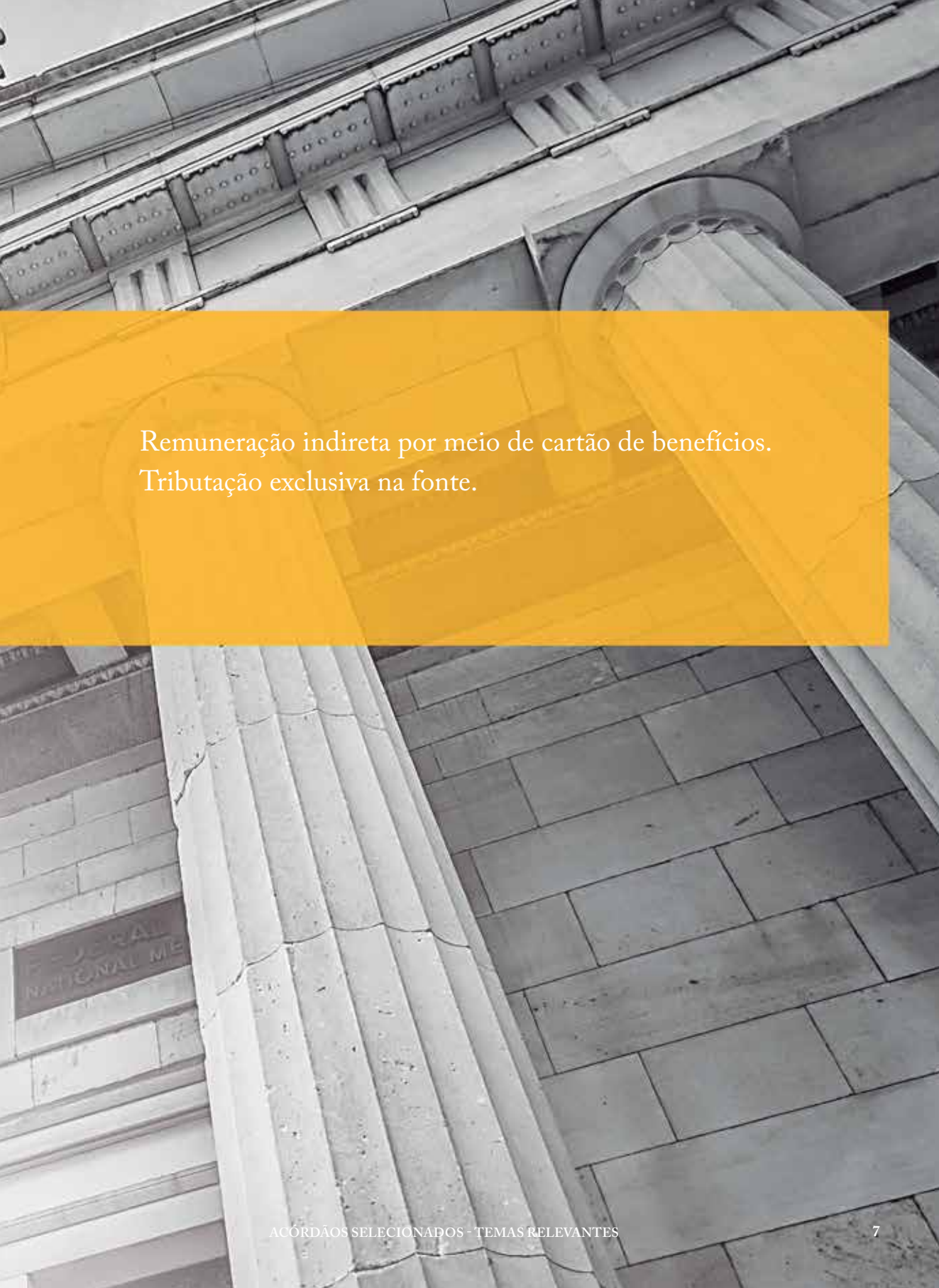
SP - Sandra Tereza Paiva Miranda

TO - José Carlos Rego Morais

Sumário

Remuneração indireta por meio de cartão de benefícios. Tributação exclusiva na fonte.....	7
Pagamento a beneficiário não identificado (Art. 61 da Lei nº 8.981/1995). Decadência. Exigência de pagamento que tenha relação com o fato gerador objeto da autuação.....	43
Serviço de intermediação de venda de imóveis por corretor que atua em nome da imobiliária.....	67
Planejamento tributário. Responsabilidade pela retenção e recolhimento do IRRF - empresa veículo.....	93
Vedação à equiparação de pessoa física a pessoa jurídica.....	119
Ganho de Capital. Não há direito adquirido à isenção não-condicional quando é revogada por lei.	139
Ganho de Capital na alienação de ações. Duplicidade de capitalização de lucros e reservas.....	147
Ganho de Capital. Decadência na alienação de bem imóvel a prazo.....	169
Denúncia espontânea. Necessidade do pagamento do tributo.....	191
Lançamento substituto. Sem prejuízo à ampla defesa, inexistente causa de nulidade.....	199
Planejamento tributário. Sem ocultação da prática e da intenção final dos negócios. Descabida a qualificação da multa.....	209
Multa agravada. Não atendimento à intimação. Descabida quando a omissão do contribuinte já tenha consequências específicas previstas na legislação.....	277
Omissão de rendimentos obtidos de atividades ilícitas “jogo de bicho”.	285
Deduções. Sogros como dependentes.	295
Auxílio combustível. Indenização.....	301
Atividade rural. Não demonstração pelo fisco do auferimento da receita.....	311
Depósito bancário. Inexigibilidade de comprovação da origem para inventariante.....	323
Isenção de Imposto de Renda nos proventos de aposentadoria por cegueira monocular.....	329

Omissão de rendimentos. Depósitos bancários. Exclusão de rendimentos tributáveis declarados. Contas conjuntas.....	337
Decadência. Critérios para aplicação da retroatividade benigna sobre penalidades.....	355
Contribuição previdenciária. Agroindústria. Conceito.....	369
Contribuição previdenciária. Subrogação. Aquisição da produção rural de pessoas físicas. Senar.....	381
Contribuição previdenciária. Participação nos lucros e resultados e aviso prévio indenizado.....	417
Multa isolada de 150%. Falsidade em gfp. Desnecessária a comprovação do dolo.....	439
Multa por descumprimento de obrigação acessória. Decadência com base no art. 173 do CTN.....	457



Remuneração indireta por meio de cartão de benefícios.
Tributação exclusiva na fonte.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 13855.001386/2007-42
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-004.334 – 2ª Turma
Sessão de 23 de agosto de 2016
Matéria IRPF - REMUNERAÇÃO INDIRETA - CARTÃO DE BENEFÍCIOS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MAGAZINE LUIZA S/A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE.

Atendidos os pressupostos regimentais de admissibilidade, tanto formais como materiais, o recurso deve ser conhecido.

REMUNERAÇÃO INDIRETA. PAGAMENTO A ADMINISTRADORES, DIRETORES E GERENTES. CARTÃO DE BENEFÍCIOS. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO.

Constatado o pagamento de remuneração indireta a administradores, diretores e gerentes, por meio do cartão de benefícios Flexcard, sem a necessária adição à remuneração direta do beneficiário, o respectivo Imposto de Renda deve ser exigido exclusivamente da fonte pagadora, que deve assumir o ônus do tributo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer o Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes, Gerson Macedo Guerra e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe negaram provimento.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Gerson Macedo Guerra e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri. Ausente, justificadamente, o conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Trata-se de exigência de Imposto de Renda na Fonte, acrescido de multa de ofício e juros de mora, relativamente aos anos-calendário de 2003 a 2006, tendo em vista a adoção, pelo Contribuinte, da prática de efetuar pagamentos a seus administradores, diretores e gerentes, e aos empregados em geral, de forma continuada, por meio de cartão de benefício denominado Flexcard, vinculado à empresa Incentive House S.A., contabilizando tais pagamentos no grupo de despesas Propaganda e Publicidade. O presente processo trata apenas dos pagamentos aos administradores, diretores e gerentes, que foram tributados como remuneração indireta, conforme o seguinte enquadramento legal: art. 74, inciso II da Lei nº 8.383, de 1991, c/c art.61, § 1º, da Lei nº 8.981, de 1995 (artigos 358, 622, 674 e 675, do RIR/99).

Em sessão plenária de 11/09/2014, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2102-003.118, assim ementado:

*"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE
- IRRF*

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006

IRPF. REMUNERAÇÃO INDIRETA. BENEFÍCIO E VANTAGENS. CARTÕES DE DÉBITO COM SAQUE EM DINHEIRO. INAPLICABILIDADE LEI nº 8.383/1991, ART. 74, II, § 2º E ART. 61, § 1º, DA LEI nº 8.981/1995.

O pagamento de dirigentes e empregados via cartões Incentive House, quando todos os beneficiários estão identificados e trabalham para a empresa; sendo esses cartões utilizados como dinheiro nos estabelecimentos comerciais e com autorização/funcionalidade de saque, é incabível a tributação na fonte com base na Lei nº 8.383/1991, art. 74, II, § 2º ou art. 61, § 1º, da Lei nº 8.981/1995.

Súmula CARF nº 12: Constatada a omissão de rendimentos sujeitos à incidência do imposto de renda na declaração de ajuste anual, é legítima a constituição do crédito tributário na pessoa física do beneficiário, ainda que a fonte pagadora não tenha procedido à respectiva retenção, desde que o faça antes de findo o prazo decadencial.

Recurso Provido"

O processo foi encaminhado à PGFN em 05/12/2014 (Despacho de Encaminhamento de fls. 693). De acordo com o disposto no art. 7º, §§ 3º e 5º, da Portaria MF nº 527, de 2010, a intimação presumida da Fazenda Nacional ocorreria 30 dias após a referida data, em 04/01/2015. Em 08/01/2015, foi interposto o Recurso Especial de fls. 694 a 711 (Despacho de Encaminhamento de fls. 712), com fundamento no art. 67, do RICARF, visando rediscutir a forma de tributação dos pagamentos efetuados aos dirigentes da empresa, via cartões magnéticos Flexcard, da empresa Incentive House.

Documento assinado digitalmente em 05/09/2016 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 09/09/2016 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS, Assinado digitalmente em 05/09/2016 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO

Impresso em 12/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme despacho de 06/03/2015 (fls. 713 a 718).

No apelo, a Fazenda Nacional alega, em síntese:

- a atuação ocorreu pelo fato da empresa ter efetuado pagamentos de forma indireta aos seus gerentes, diretores e assessores, sem tê-los incorporados à remuneração do beneficiário;

- referidos pagamentos foram efetuados mediante créditos em cartões eletrônicos disponibilizados às pessoas indicadas pelo sujeito passivo, administrados pela Incentive House S. A., conforme contrato de prestação de serviços juntado às fls. 154 a 156;

- como se verifica do contrato, a Contribuinte pagava à Incentive House S/A prêmios em razão do programa de estímulo ao aumento de produtividade, incumbindo a esta prestadora de serviços, como intermediária dos negócios, disponibilizar os recursos alocados pela interessada aos premiados, quando da utilização dos cartões de *marketing*;

- ou seja, a Contribuinte não entregava diretamente ao beneficiário o prêmio respectivo, utilizando-se de uma agência de *marketing* para operacionalizar tais pagamentos, que emitiu faturas onde constam os valores dos prêmios e dos serviços contratados;

- necessário se faz ressaltar que o imposto ora exigido não corresponde ao incidente sobre os serviços prestados pela empresa contratada, destacado nas notas fiscais de serviço por ela emitidas, incidente sobre o valor da comissão paga pela atuada pelos serviços prestados (nota fiscal-fatura de serviços fl. 206), mas sim sobre os valores pagos pela atuada aos seus diretores gerentes e assessores, mediante créditos nos cartões fornecidos pela Incentive House S. A.;

- a empresa contratada, no que diz respeito aos benefícios, apenas se encarregou da distribuição dos valores, assim como qualquer instituição financeira onde grande maioria das empresas entregam numerários a serem creditados nas contas dos beneficiários. Portanto, embora a atuada utilize a empresa contratada para operacionalizar os pagamentos, é ela a fonte pagadora;

- sobre o argumento de que não cabe atribuir a responsabilidade pelo pagamento do IRRF à empresa contratante, que a atuação não poderia prevalecer, pois o imposto de renda devido pelos beneficiários dos rendimentos se esgotaria no final do exercício em que os rendimentos fossem pagos, 31 de dezembro de todo ano, e que a responsabilidade é da pessoa física que auferiu os rendimentos, cabe esclarecer que isto somente ocorre quando a tributação se dá na fonte pagadora apenas como antecipação do devido na declaração de ajuste, no caso, da pessoa física beneficiária do rendimento;

- todavia, o lançamento trata de tributação exclusiva na fonte, sendo o imposto responsabilidade da fonte pagadora dos rendimentos.

- cumpre, então, analisar o fato relatado no que diz respeito às remunerações pagas aos diretores, administradores assessores e gerentes, relacionados no TVF às fls. 41 a 51 (objeto do presente processo), diante da legislação tributária;

- o fato gerador do tributo ora questionado corresponde às “remunerações indiretas pagas pela empresa a seus administradores, diretores, gerentes e assessores”;

- inicialmente, cumpre ressaltar que os rendimentos em questão são tributáveis, conforme previsto na legislação tributária, não se tratando de rendimentos isentos ou não tributáveis, como aduziu a Contribuinte;

- o Código Tributário Nacional (CTN) dispõe no art. 111, que se interpreta a literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção;

- não se constata do art. 39 do RIR de 1999, que os rendimentos considerados pela autuada “Presente Perfeito”, “benefícios concedidos por mera liberalidade (...), visando à motivação de seus empregados e colaboradores”, se enquadrem nos seus incisos;

- ressalte-se, ainda, que de acordo com o previsto no art. 38 do RIR de 1999, a tributação independe da denominação dos títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício da contribuinte por qualquer forma e a qualquer título (Lei nº 7.313, de 1988, art. 3º § 4º), portanto, o fato de a remuneração ser denominada de “Presente Perfeito” não a torna isenta ou não tributável;

- quanto ao rendimento submeter-se à tributação e ser exclusiva na fonte, à alíquota de 35%, observe-se o disposto no Decreto nº 3.000, de 1999 – RIR de 1999:

Rendimentos do Trabalho Assalariado e Assemelhados

Rendimentos do Trabalho Assalariado, de Dirigentes e Conselheiros de Empresas, de Pensões, de Proventos e de Benefícios da Previdência Privada

Art. 43. São tributáveis os rendimentos provenientes do trabalho assalariado, as remunerações por trabalho prestado no exercício de empregos, cargos e funções, e quaisquer proventos ou vantagens percebidos, tais como (Lei nº 4.506, de 1964, art. 16, Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º, Lei nº 8.383, de 1991, art. 74, e Lei nº 9.317, de 1996, art. 25, e Medida Provisória nº 1.769-55, de 11 de março de 1999, arts. 1º e 2º):

I - salários, ordenados...

(...)

XVII - benefícios e vantagens concedidos a administradores, diretores, gerentes e seus assessores, ou a terceiros em relação à pessoa jurídica, tais como:

a) a contraprestação de arrendamento mercantil ou o aluguel ou, quando for o caso, os respectivos encargos de depreciação, relativos a veículos utilizados no transporte dessas pessoas e imóveis cedidos para seu uso;

b) as despesas pagas diretamente ou mediante a contratação de terceiros, tais como a aquisição de alimentos ou quaisquer outros bens para utilização pelo beneficiário fora do estabelecimento da empresa, os pagamentos relativos a clubes e assemelhados, os salários e respectivos encargos sociais de

empregados postos à disposição ou cedidos pela empresa, a conservação, o custeio e a manutenção dos bens referidos na alínea "a".

§ 1º Para os efeitos de tributação, equipara-se a diretor de sociedade anônima o representante, no Brasil, de firmas ou sociedades estrangeiras autorizadas a funcionar no território nacional (Lei nº 3.470, de 1958, art. 45).

§ 2º Os rendimentos de que trata o inciso XVII, quando tributados na forma do § 1º do art. 675, não serão adicionados à remuneração (Lei nº 8.383, de 1991, art. 74, § 2º).

Rezam as disposições legais em que foi baseado o lançamento; Lei nº 8.383, de 1991, art. 74, II c/c art. 61, § 1º da Lei nº 8.981, de 1995:

Lei nº 8.383, de 1991:

Art. 74. Integrarão a remuneração dos beneficiários:

(...)

II - as despesas com benefícios e vantagens concedidos pela empresa a administradores, diretores, gerentes e seus assessores, pagos diretamente ou através da contratação de terceiros, tais como: (grifei) (...)

§ 1º A empresa identificará os beneficiários das despesas e adicionará aos respectivos salários os valores a elas correspondentes.

§ 2º A inobservância do disposto neste artigo implicará a tributação dos respectivos valores, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e três por cento.

Lei nº 8.981, de 1995

Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, 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.

- conforme se vê na parte final do destacado parágrafo 1º, a incidência prevista no caput compreende, também, a hipótese de que trata o § 2º do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991, no qual o fato se enquadra perfeitamente;

- com efeito, não há dúvidas de que a disponibilização de crédito por meio de cartões de premiação configura benefício aos dirigentes da empresa autuada, tratando-se de remuneração indireta, a qual deve, portanto, ser acrescida ao salário para fins de incidência do imposto de renda, na forma da legislação apontada;

- nesse contexto, diante das citadas leis, não tendo a empresa integrado às remunerações os benefícios pagos, nem efetuado a retenção e o recolhimento do Imposto de Renda na Fonte incidente sobre a remuneração indireta paga a diretores, gerentes e assessores a título de prêmio disponibilizado no cartão “Flexcard”, ainda que identificados os beneficiários, tais valores estão sujeitos à tributação exclusiva na fonte;

- logo, é forçoso concluir que o acórdão hostilizado merece reforma, devendo ser restabelecido o lançamento.

Ao final, a Fazenda Nacional pede o conhecimento e o provimento do recurso, reformando-se o acórdão recorrido e restabelecendo-se o lançamento.

Cientificada do acórdão, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do despacho que lhe deu seguimento em 19/05/2015 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fls. 730), a Contribuinte ofereceu, em 02/06/2015, as Contrarrazões de fls. 732 a 758, contendo os seguintes argumentos, em síntese:

- inconformada com a decisão proferida em segunda instância, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial alegando, em breve síntese, que:

(i) de acordo com o artigo 38 do RIR/1999, a tributação independia da denominação dos títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, bastando para a incidência do imposto apenas o benefício da contribuinte por qualquer forma e a qualquer título;

(ii) os referidos rendimentos se submeteriam à tributação exclusiva na fonte, à alíquota de 35%, nos termos do disposto no Decreto nº. 3.000/1999, no artigo 74, II, da Lei nº. 8.383/1991 c/c artigo 61, § 1º, da Lei nº. 8.981/1995;

(iii) a disponibilização de crédito por meio de cartões de premiação configuraria benefício aos dirigentes da empresa autuada, tratando-se de remuneração indireta, a qual deveria, portanto, ser acrescida ao salário para fins de incidência do imposto de renda;

(iv) não tendo a empresa integrado às remunerações os benefícios pagos, nem efetuado a retenção e o recolhimento do Imposto de Renda na Fonte incidente sobre a remuneração indireta paga a diretores, gerentes e assessores a título de prêmio disponibilizado no cartão “Flexcard”, ainda que identificados os beneficiários, tais valores estão sujeitos à tributação exclusiva na fonte.

- contudo, demonstrará a Contribuinte a seguir as razões pelas quais o Recurso Especial da Recorrente não merece ser provido, devendo, desse modo, ser mantido integralmente o v. acórdão proferido pela Segunda Turma Ordinária da Primeira Câmara da Segunda Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF;

- antes, contudo, a Contribuinte demonstrará os motivos pelos quais o Recurso Especial ora contrarrazoado sequer deverá ser conhecido, já que não foram cumpridos os requisitos necessários à sua admissão. É o que se passa a demonstrar

- nos termos do art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno deste Egrégio Tribunal, é admissível a interposição de Recurso Especial quando houver dissídio entre a

interpretação da legislação adotada pelo acórdão recorrido e a adotada em outro acórdão não reformado, proferido, por outra Câmara, Turma ou pela própria Câmara Superior de Recursos Fiscais;

- essa limitação de admissibilidade recursal decorre da competência dessa Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais, a quem não é dado reanalisar todo e qualquer caso, desvirtuando-se, assim, de sua específica missão atribuída por seu Regimento Interno;

- há de ser caracterizada a divergência de interpretação legal a ser dirimida por esta Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais, porém no presente caso a Recorrente não atentou para os requisitos fundamentais de admissibilidade recursal, ao deixar de apresentar as íntegras dos acórdãos paradigmas, bem como por não estar caracterizado o dissídio jurisprudencial, tendo em vista que os acórdãos paradigmas discorrem sobre questões fáticas diversas do presente caso;

- assim, é imperioso o não conhecimento do recurso interposto, nos termos a seguir;

- aponte-se, inicialmente, que a Recorrente não observou os requisitos formais mínimos de admissibilidade ao deixar de acostar cópia integral dos acórdãos paradigmas, prescindindo do fiel cumprimento ao art. 67, §§ 7º, 8º e 9º, do Anexo II, do Regimento Interno deste Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais;

- de fato, da mera leitura do recurso interposto, constata-se que a Recorrente não o instruiu com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicado como paradigmas, seja por publicação oficial, seja extraídas da internet;

- além disso, verifica-se que foram colacionados poucos trechos dos v. acórdãos paradigmas, os quais não são suficientes para comprovar a divergência.

- assim, deixando de acostar devidamente os acórdãos paradigmas, o Recurso Especial não merece ser admitido;

- por fim, a Recorrente não logrou demonstrar qual teria sido o dissídio jurisprudencial acerca da matéria ora em discussão, perpetrada pelo v. acórdão recorrido, contrapondo-a com o paradigma;

- é certo que a função precípua do Recurso Especial no âmbito desse E. CARF é a garantia da segurança jurídica mediante a uniformização da sua jurisprudência, de modo que não é possível conhecer do Recurso Especial quando o contexto fático e a aplicação da norma não forem idênticos àqueles examinados nos acórdãos apontados como paradigmas;

- tal orientação está prevista no artigo 67 do Regimento Interno desse E. CARF (“RICARF”), que aponta o modo como a divergência deverá ser demonstrada:

“Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF. (...)”

§ 4º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até duas decisões divergentes por matéria.

§ 5º Na hipótese de apresentação de mais de dois paradigmas, caso o recorrente não indique a prioridade de análise, apenas os dois primeiros citados no recurso serão analisados para fins de verificação da divergência.

§ 6º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.”

- no caso em discussão, a União interpôs o Recurso Especial fundamentando seu pedido no suposto dissídio jurisprudencial entre o v. acórdão recorrido e os Acórdãos nº. 9202-002.893 e 2202-002.526.

- com relação à demonstração da divergência, verifica-se a deficiência no Recurso Especial, já que, conforme determina o § 6º, do artigo 67, do RICARF, acima colacionado, a divergência deve ser demonstrada analiticamente;

- por demonstração analítica, deve-se entender que compete ao autor do Recurso Especial confrontar os fatos postos à apreciação nos acórdãos paradigmas com o submetido à análise no acórdão recorrido, e é imprescindível que estes sejam idênticos, para que seja possível arguir que o direito foi aplicado de modo divergente em situações iguais;

- somente se constatada a igualdade no cenário fático poder-se-á dizer que há divergência, até porque, se os acontecimentos envolvidos são diversos, por mais sutil que seja a diferença, parece óbvio que a solução aplicada deverá ser diferente;

- no caso em foco, no entanto, não se verifica a aludida similitude fática entre o acórdão recorrido e os acórdãos colacionados pela União como supostamente paradigmáticos, haja vista que as circunstâncias fáticas são nitidamente diversas;

- em linhas gerais, o acórdão recorrido reconheceu que, no presente caso, os valores pagos aos administradores, diretores, gerentes e assessores da Contribuinte mediante cartões de incentivo fornecidos pela Incentive House, são efetivos salários, de modo que não se enquadram nas hipóteses contidas no artigo 74, inciso II, da Lei nº. 8.383, de 1991;

- assim, por tratar-se de salário, consignou o acórdão recorrido que tais valores sujeitam-se à regular tributação do Imposto de Renda, ou seja, antecipações mensais com posterior ajuste ao término do ano-calendário;

- e diante da constatação de que houve o pagamento desses salários aos administradores, diretores, gerentes e seus assessores, sem a retenção do Imposto de Renda, concluiu o acórdão que passou a ser dos beneficiários a responsabilidade pelo tributo depois de ultrapassado o ano-calendário;

- isto é, diante do fato de que a autuação somente ocorreu após o encerramento dos anos-calendário autuados, o tributo somente poderia ser exigido das pessoas físicas beneficiárias, e não da fonte pagadora, como ocorreu no presente caso, em consonância com o disposto na Súmula nº. 12 do CARF:

“(...) No caso concreto, após analisar o contrato firmado entre a RECORRENTE e a empresa Incentive House S.A., não concluo que se trata de um contrato com o objetivo de oferecer aos subordinados benefícios e vantagens, mas verdadeiro salário. Pelo que consta dos autos, em resumo, a operação pode ser assim explicada: a RECORRENTE contratou a empresa Incentive House S.A. e, através desse contrato, escolheu as pessoas (empregados e diretores) que receberiam determinado crédito por mês (variável ou fixo, mas isso é indiferente para fins tributários) em um cartão magnético. Esse cartão magnético poderia ser utilizado como se dinheiro fosse, nos estabelecimentos conveniados.

(...) Inegável que o comando legal do art. 74 citado não prevê o pagamento em dinheiro como benefício ou vantagem, pois dinheiro não é benefício e nem é vantagem; dinheiro é a forma de contraprestação clássica do mundo moderno ao trabalho oferecido por uma pessoa a outra.

Segundo o Ministério do Trabalho e Emprego, benefício concedido ao trabalhador significa, por exemplo: (i) melhoria de suas condições nutricionais e de qualidade de vida; (ii) aumento de sua capacidade física; (iii) aumento de resistência à fadiga; (iv) aumento de resistência a doenças; e (v) redução de riscos de acidente de trabalho. Benefícios e vantagens são modalidades de acréscimo remuneratório que, a depender das suas características, alcançarão natureza jurídica salarial.

Se a remuneração era habitual, paga através de créditos em cartão de débito/magnético, usado como dinheiro, esse pagamento tratava-se ou de salário direto ou de comissão/premiação/participação em lucros, mas não de benefício ou vantagem concedidos a subordinado como previsto no art. 74, inciso II, da Lei nº 8.383/1991.

(...) Além das razões de decidir já citadas, conforme determina o verbete de Súmula CARF nº 12, se a autoridade fiscal entendeu que houve pagamento a pessoas físicas empregadas e dirigentes da RECORRENTE sem retenção do imposto sobre a renda, o imposto passa a ser de responsabilidade do beneficiário de pois de ultrapassado o ano calendário; verbis: (...)”

- assim, diante do fato de que o Auto de Infração somente foi lavrado após o encerramento dos anos-calendários atuados, sem a retenção do imposto de renda, o acórdão recorrido reconheceu que o imposto passou a ser de responsabilidade da pessoa física beneficiária, e não mais da fonte pagadora;

- contudo, os acórdãos paradigmas de nºs 9202-002.893 e 2202-002.526, ao contrário do acórdão recorrido, partem de premissa fática diferente, visto que constataram que os valores em debate seriam benefícios indiretos:

Trecho do acórdão nº. 9202-002.893

“(...) Por ter havido concessão de remuneração indireta a diretores da empresa (art. 74, II da Lei nº 8.383, de 1991), cujos

valores não foram adicionados as respectivas remunerações, na época própria, estão sujeitos à tributação exclusiva na fonte a uma alíquota de 35%, conforme disciplina contida art. 61, § 1º da Lei nº 8.981, de 1991 (parte final), ante a inobservância art. 74, § 1º da Lei nº 8.383, de 1991, que prevê a obrigação da empresa adicionar aos respectivos salários as remunerações indiretas, de acordo com o que disciplina art. 74, § 2º da Lei nº 8.383, de 1991.

(...) Há de se esclarecer que a remuneração indireta concedida a beneficiários identificados refere-se a benefícios concedidos a diretores da empresa, conforme detalham o Relatório Fiscal (fls. 326 a 328) e o Auto de Infração (fls. 333 e 334). Ou seja, por ter havido concessão de remuneração indireta a diretores da empresa (art. 74, II da Lei nº 8.383, de 1991), cujos valores não foram adicionados as respectivas remunerações, na época própria, estão sujeitos à tributação exclusiva na fonte a uma alíquota de 35%, conforme disciplina contida art. 61, § 1º da Lei nº 8.981, de 1995 (parte final), ante a inobservância art. 74, § 1º da Lei nº 8.383, de 1991, que prevê a obrigação da empresa adicionar aos respectivos salários as remunerações indiretas, de acordo com o que disciplina art. 74, § 2º da Lei nº 8.383, de 1991.”

Trecho do acórdão nº. 2202-002.526

“(…) Está sujeito à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, todo pagamento de despesas com benefícios e vantagens concedidos pela empresa a administradores, diretores, gerentes e assessores. A efetuação do pagamento é pressuposto material para a ocorrência da incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, conforme o disposto no art. 61, da Lei nº 8.981, de 1995. Assim, nos casos em que a empresa não identifique e/ou não adicione os benefícios indiretos às respectivas remunerações, os valores pagos não integram os rendimentos tributáveis da pessoa física e o imposto será pago na fonte pela pessoa jurídica, à alíquota de 35%, o qual será considerado exclusivo na fonte.

(...) Segundo se infere da legislação mencionada, é cristalino que procede o argumento da fiscalização que no caso em pauta, qual seja da autuada propiciar o pagamento de prêmios para os funcionários graduados da empresa (diretores, gerentes, assessores, etc.), caracteriza salários indiretos e se sujeitam as normas do art. 74, da Lei nº 8.383, de 1991, combinado com o art. 61, da Lei nº 8.981, de 1995.”

- e justamente por identificarem que os pagamentos em questão seriam remuneração indireta, e não salário, como no presente caso, os v. acórdãos paradigmas aduziram que a tributação seria exclusiva na fonte, nos termos do artigo 74, § 2º, da Lei nº. 8.383/1991;

- infere-se, pois, que a situação apreciada nos acórdãos supostamente paradigmas é totalmente diferente do caso em apreço, visto que, no v. acórdão recorrido, se debate se há tributação exclusiva na fonte, após o encerramento do ano-calendário, em relação a salário, enquanto nos acórdãos paradigmas se discute se há tributação exclusiva na fonte em relação a remuneração indireta – benefícios ou vantagens;

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

Autenticado digitalmente em 05/09/2016 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 09/09/2016 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS, Assinado digitalmente em 05/09/2016 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO

10

Impresso em 12/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- constata-se, assim, que os referidos acórdãos não são aptos a demonstrar o dissídio jurisprudencial autorizador da interposição do Recurso Especial, em suma, porque estão relacionados a situações fáticas absolutamente distintas;

- portanto, em virtude da clara divergência entre os contextos fáticos analisados, está demonstrada a inadequação dos acórdãos indicados como paradigmas para o Recurso Especial da Fazenda Nacional;

- a jurisprudência dessa Câmara Superior do CARF confirma o entendimento preconizado pela Contribuinte, no sentido da impossibilidade de conhecimento do Recurso Especial quando os fatos analisados no acórdão recorrido e no paradigma são distintos:

“Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1996

RECURSO ESPECIAL. DIVERGÊNCIA. NÃO DEMONSTRADA. Não há divergência entre os acórdãos paradigma e recorrido quando não se encontram conclusões distintas para situações fáticas semelhantes.” (Acórdão 9101-001.570; Rel. Cons. Plínio Rodrigues Lima; J. 23/01/2013) (destaques acrescidos)

“Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2000

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA SITUAÇÕES FÁTICAS DISTINTAS ANALISADAS PELO ACÓRDÃO RECORRIDO E PELO ACÓRDÃO APONTADO COMO PARADIGMAS IMPOSSIBILIDADE DE CONHECIMENTO DO RECURSO.

Não se conhece do recurso especial de divergência quando aspectos fáticos analisados pelo acórdão recorrido e pelo acórdão apontado como paradigma justificam as decisões distintas.” (Acórdão 9101-001.582; Rel. Cons. Valmir Sandri; J.24/01/2013) (destaques acrescidos)

“Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 1988, 1989

RECURSO ESPECIAL. NÃO CONHECIMENTO. AUSÊNCIA DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. DIVERSIDADE DE SITUAÇÕES FÁTICAS. Nos casos em que não há similitude fática entre os acórdãos comparados não deve ser conhecido o Recurso Especial, pois não se caracteriza a divergência jurisprudencial - requisito de admissibilidade.” (Acórdão 9101-001.479; Rel. Cons. João Carlos de Lima Júnior; J. 16/08/2012) (destaques acrescidos)

- ressalte-se que a norma que condiciona o conhecimento do Recurso Especial é clara no sentido de que deverá haver divergência entre a interpretação da legislação

adotada pelo acórdão recorrido e a adotada em outro acórdão, que tenha considerado o mesmo cenário de fato;

- no cotejo efetivado, verificou-se que as premissas fáticas são totalmente distintas, o que justifica a adoção de entendimentos diferentes, por esse motivo não é possível admitir os acórdãos escolhidos como paradigma autorizador da interposição do Recurso Especial;

- ~~destarte~~, os paradigmas eleitos pela Fazenda Nacional não são suficientes à demonstração da divergência necessária ao conhecimento do Recurso Especial;

- na remota hipótese de afastamento da preliminar arguida e ser conhecido o Recurso Especial, demonstrar-se-á que, no mérito, melhor sorte não socorre a União, conforme amplamente decidido por várias turmas deste CARF;

- como visto acima, a União alegou em seu Recurso Especial que a acusação fiscal deveria ser mantida, sob o argumento de que os serviços prestados pela Incentive House à Recorrida seriam tributáveis exclusivamente na fonte pagadora:

“(…) Nesse contexto, diante das citadas leis, não tendo a empresa integrado às remunerações os benefícios pagos, nem efetuado a retenção e o recolhimento do Imposto de Renda na Fonte incidente sobre a remuneração indireta paga a diretores, gerentes e assessores a título de prêmio disponibilizado no cartão “Flexcard”, ainda que identificados os beneficiários, tais valores estão sujeitos à tributação exclusiva na fonte.”

- de acordo com a União, os prêmios pagos aos diretores, gerentes, assessores e a terceiros relacionados com a Contribuinte estão sujeitos à tributação exclusiva na fonte, à alíquota de 35% (trinta e cinco por cento), independentemente da identificação dos usuários, da justa causa de pagamento e da espécie de benefício (dinheiro, alimentos, bens, etc.).

- esse fundamento utilizado pela União em seu Recurso Especial é nitidamente improcedente, pois os pagamentos realizados a título de prêmios de incentivo não se enquadram na previsão legal como verbas passíveis de retenção exclusiva na fonte;

- além disso, tais prêmios foram pagos em dinheiro a beneficiários devidamente identificados e que tiveram causa, o que afasta a retenção exclusivamente na fonte;

- aliás, o acórdão recorrido reconheceu, de forma irretocável, a identificação dos beneficiários e a motivação dos pagamentos, de modo que jamais poderia se falar em tributação exclusiva na fonte:

“(…) Além disso, consta dos autos o cargo e o nome de cada um dos beneficiários, dentre os quais é fácil notar a presença de analistas, coordenadores, gerentes, piloto de avião, diretores, arquiteto e outros.

*Desse modo, considerando (i) a identificação dos beneficiários dos rendimentos, conforme indicado pela autoridade fiscal e (ii) a clara motivação dos pagamentos, não é o caso de tributação na fonte por pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado (art. 61, § 1º da Lei nº 8.981/1995). Se a autoridade fiscal ~~on lista~~ ~~nos~~ ~~2~~ ~~cargos~~ ~~dos~~ ~~beneficiários~~, vincula-os à **RECORRENTE**, o beneficiário está identificado. Por outro lado,*

salta aos olhos que a empresa efetivamente recebe a contribuição dessas pessoas, o que é a causa do pagamento.

O CARF já se posicionou e entendeu que se estiver identificado o beneficiário e comprovada a causa, a remuneração paga não deve ser tributada com base na regra do art. 61, § 1º, da Lei nº 8.981/1995. A conferir:

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte IRRF

Ano-calendário: 1999, 2000

IRF - PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO – DESCARACTERIZAÇÃO – Fica descaracterizada a hipótese de incidência do imposto de renda na fonte prevista no artigo 61 da Lei de nº 8.981 de 1995, se identificado o beneficiário do pagamento ou/e comprovada a causa da operação. Recurso provido. (Recurso nº 160037. Processo nº: 19515.003142/200499. Turma: 4ª Câmara. Relator(a): Gustavo Haddad. Data da Sessão: 24/06/2008)

Adicionalmente, cabe transcrever trecho do voto proferido no Recurso 161.316, que bem elucida o entendimento sobre a incompatibilidade de tributação na fonte quando o pagamento é identificado e está motivado; a saber:

Analisando os autos, inicialmente pelo auto de infração de folha 243, verifíco que o próprio fiscal indicou as pessoas que viajaram, disse também que estava glosando despesas pagas com cartão de crédito relativa a aquisição de bens em joalherias e assemelhados.

No Termo de Verificação folha 59 ele lista os títulos das contas lançadas, traz na folha 60 o nº do cartão de crédito, que na maioria traz os beneficiários e aqueles não listados poderiam com facilidade serem rastreados através da administradora do cartão de crédito.

As faturas das viagens a exemplo da constante na folha 85 trazem o passageiro o destino o valor pago e a quem foi paga a despesa. Outro exemplo é a nota fiscal de folha 91 que traz todos os requisitos necessários não só a identificação da causa do pagamento (viagem de Itajaí ao Rio de Janeiro), como o beneficiário e o valor.

Entendo que no presente caso estando identificados os beneficiários bem como a causa das despesas, por serem no entender da fiscalização, indedutíveis do lucro real por desnecessárias, não implicaria necessariamente em entender como sujeitas ao pagamento do IRRF previsto no artigo 61 da Lei 8.981/95, artigo 674 do RIR/99, pois não foi esse o objetivo do legislador.

Mas não é só isso a questão probatória de necessidade ou não de despesas, salvo aquelas despesas que não guardam qualquer

relação com as atividades da empresa, é da fiscalização, pois

Documento assinado digitalmente conforme a Lei nº 11.942/2008, Art. 1º, inciso I, da Lei nº 12.365/2012, em 05/09/2016 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 09/09/2016 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS, Assinado digitalmente em 05/09/2016 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO

Impresso em 12/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

despesa com viagem e alimentação é muito comum na maioria das empresas.

A forma que é feita a viagem se de ônibus, de automóvel até mesmo de luxo, avião de carreira ou avião arrendado/alugado, por si só não pode ser motivo para glosa da despesa e muito menos porque quem viajou foi o sócio ou acionista da empresa, cabe à fiscalização provar que a despesa não é necessária quando lastreada com documentação não contestada como ocorre nos presentes autos.

Pelo exposto, voto no sentido de afastar a tributação em relação aos meses de janeiro e fevereiro de 1.999 em virtude da decadência e no mérito dar provimento ao recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo para afastar a exigência do IRRF. (Recurso: 161.316. Número do Processo: 18471.000148/200403. Turma: 4ª Câmara da 2ª Turma. Data da Sessão: 19/05/2010. Acórdão: 1402-00.193)

- ainda, afirmou o acórdão recorrido que o fato de os benefícios terem sido pagos em dinheiro afasta a previsão contida no artigo 74, inciso II, da Lei nº. 8383/1991:

“(…) Também não entendo que os pagamentos via cartões magnéticos devem ser tributados, na fonte, à alíquota de 35%, como se fossem benefícios e vantagens previstos no art. 74, inciso II, da Lei nº 8.383/1991.

O art. 74, inciso II, da Lei nº 8.383/1991, ao se referir a “benefícios e vantagens”, quer indicar remuneração não paga em dinheiro (casa, carro, salário de empregados domésticos à disposição da pessoa física, clubes e etc).

Por essa razão é que o dispositivo determina que são tributadas na fonte: as despesas com benefícios e vantagens concedidos pela empresa a administradores, diretores, gerentes e seus assessores, pagos diretamente ou através da contratação de terceiros, tais como:

- a) a aquisição de alimentos ou quaisquer outros bens para utilização pelo beneficiário fora do estabelecimento da empresa;*
- b) os pagamentos relativos a clubes e assemelhados;*
- c) o salário e respectivos encargos sociais de empregados postos à disposição ou cedidos, pela empresa, a administradores, diretores, gerentes e seus assessores ou de terceiros;*
- d) a conservação, o custeio e a manutenção dos bens referidos no item I.*

Inegável que o comando legal do art. 74 citado não prevê o pagamento em dinheiro como benefício ou vantagem, pois dinheiro não é benefício e nem é vantagem; dinheiro é a forma de contraprestação clássica do mundo moderno ao trabalho oferecido por uma pessoa a outra.

Segundo o Ministério do Trabalho e Emprego, benefício concedido ao trabalhador significa, por exemplo: (i) melhoria de suas condições nutricionais e de qualidade de vida; (ii) aumento

de sua capacidade física; (iii) aumento de resistência à fadiga; (iv) aumento de resistência a doenças; e (v) redução de riscos de acidente de trabalho. Benefícios e vantagens são modalidades de acréscimo remuneratório que, a depender das suas características, alcançarão natureza jurídica salarial.

Se a remuneração era habitual, paga através de créditos em cartão de débito/magnético, usado como dinheiro, esse pagamento tratava-se ou de salário direto ou de comissão/premiação/participação em lucros, mas não de benefício ou vantagem concedidos a subordinado como previsto no art. 74, inciso II, da Lei nº 8.383/1991.

Sobre o tema, cabe notar que as decisões do CARF, ao tratarem acerca de tema conexo (a dedutibilidade da remuneração indireta no lucro real), sequer citam "remuneração em dinheiro". A conferir no exemplo transcrito adiante:

“REMUNERAÇÃO INDIRETA DE ADMINISTRADORES. DESPESAS COM AUTOMÓVEIS DE LUXO, HOSPEDAGEM EM SPA E TAXA DE CONDOMÍNIO. DEDUÇÃO NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL. Os dispêndios da pessoa jurídica com automóveis de luxo, hospedagem em SPA e taxa de condomínio, em benefício dos seus administradores, integram a remuneração dos respectivos favorecidos e poderão ser dedutíveis na apuração do lucro real desde que pagos a beneficiários identificados e individualizados.

...

(Recurso: 155293. Número do Processo: 15374.004591/200111. Turma: 5ª Câmara. Data da Sessão: 04/03/2008. Relator(a): Marcos Rodrigues de Mello.)

- desse modo, a Contribuinte demonstrará cuidadosamente porque as razões despendidas pela União em seu Recurso Especial não merecem prosperar, especialmente pela comprovação de que os pagamentos realizados a título de prêmios de incentivo não sujeitam à retenção exclusiva na fonte;

(i) beneficiários identificados e justa causa para a comprovação da operação de pagamento dos prêmios de incentivo

- como visto, apesar da plena identificação dos beneficiários dos pagamentos e da justa causa da operação, a União insiste na tese de que o presente caso seria a hipótese de tributação exclusiva na fonte;

- aduz que o simples fato de os pagamentos serem feitos a administradores (sem a retenção) autorizaria a responsabilidade exclusiva na fonte;

- ocorre que, da leitura do Recurso Especial ora contrarrazoado, verifica-se que a União afirma que apenas o disposto na parte final do § 1º, do art. 61, da Lei nº 8.981/1995, permitiria a incidência prevista no caput (tributação exclusivamente na fonte à alíquota de 35%), a qual também compreenderia a hipótese do art. 74, § 2º, da Lei nº 8.383/91:

“(…) Rezam as disposições legais em que foi baseado o lançamento; Lei nº 8.383, de 1991, art. 74, II c/c art. 61, § 1º da Lei nº 8.981, de 1995:

Lei nº 8.383, de 1991:

Art. 74. Integrarão a remuneração dos beneficiários:

(…)

II – as despesas com benefícios e vantagens concedidos pela empresa a administradores, diretores, gerentes e seus assessores, pagos diretamente ou através da contratação de terceiros, tais como: (grifei)

(…)

§ 1º A empresa identificará os beneficiários das despesas e adicionará aos respectivos salários os valores a elas correspondentes.

§ 2º A inobservância do disposto neste artigo implicará a tributação dos respectivos valores, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e três por cento.

Lei nº 8.981, de 1995

Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, 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.

Conforme se vê na parte final do destacado parágrafo 1º, a incidência prevista no caput compreende, também, a hipótese de que trata o § 2º do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991, no qual o fato se enquadra perfeitamente.

Portanto, diante das citadas leis, não tendo a empresa integrado às remunerações os benefícios pagos, nem efetuado a retenção e o recolhimento do Imposto de Renda na Fonte incidente sobre a remuneração indireta paga a diretores, gerentes e assessores a título de prêmio disponibilizado no cartão “Flexcard”, ainda que identificados os beneficiários, tais valores estão sujeitos à tributação exclusiva na fonte.”

- porém, também nesse ponto, não há como prevalecer as alegações da União, porque apesar de aduzir que a parte final do § 1º, do art. 61, da Lei nº. 8.981/1995, em cotejo com o art. 74, § 2º, da Lei nº. 8.383/91, permitiria a tributação exclusivamente na fonte de tais valores de prêmios de incentivo pagos aos administradores, gerentes e assessores da Recorrida, à alíquota de 35% (trinta e cinco por cento), o fato é que estes dispositivos legais não podem ser analisados de forma parcial ou isolada, sob pena de chegar-se a conclusões equivocadas;

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

Autenticado digitalmente em 05/09/2016 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 09/09/2016 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS, Assinado digitalmente em 05/09/2016 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO

Impresso em 12/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- em verdade, o art. 61, da Lei nº. 8.981/1995, deve ser interpretado em sua integralidade e em conjunto com o art. 74 da Lei nº. 8.383/91, ou seja, sistematicamente, a fim de que se verifique em quais situações pode ocorrer tal tributação exclusivamente na fonte, e quais os requisitos para que ela ocorra;

- como se demonstrará a seguir, em todos os dispositivos legais em questão não há autorização de tributação exclusiva na fonte pelo simples fato de os pagamentos serem feitos a administradores, existem diversos outros requisitos que devem estar presentes para autorizar essa modalidade de tributação;

- nesse sentido, oportuno transcrever o seu teor:

Art. 61. Fica sujeito à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo o 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.

- pela leitura do *caput* do art. 61 da Lei nº. 8.981/1995, verifica-se que fica sujeito à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35% (trinta e cinco por cento), o pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiários não identificados.

- ato contínuo, o § 1º desse mesmo artigo afirma que a incidência prevista no *caput* – exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, no caso de pagamentos efetuados a beneficiários não identificados - 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, § 2º, da Lei nº. 8.383/91;

- logo, da análise conjunta do *caput* e do § 1º do art. 61 da Lei nº 8.981/1995, constata-se que a tributação em questão somente pode ocorrer quando tratar-se de pagamento a beneficiários não identificados e quando não for comprovada a operação ou sua causa;

- assim, a tributação exclusiva na fonte não ocorre pelo simples fato de os pagamentos serem feitos a administradores, há necessidade de não ter havido identificação dos administradores e de que não tenha havido causa (motivação, base) para tais pagamentos;

- a esse respeito, faz-se oportuno verificar o que diz o aludido artigo 74 da Lei nº. 8.383/91, que deve ser analisado conjuntamente com o art. 61 da Lei nº. 8.981/95:

Art. 74. Integração a remuneração dos beneficiários:

I - a contraprestação de arrendamento mercantil ou o aluguel ou, quando for o caso, os respectivos encargos de depreciação, atualizados monetariamente até a data do balanço:

a) de veículo utilizado no transporte de administradores, diretores, gerentes e seus assessores ou de terceiros em relação à pessoa jurídica;

b) de imóvel cedido para uso de qualquer pessoa dentre as referidas na alínea precedente;

II - as despesas com benefícios e vantagens concedidos pela empresa a administradores, diretores, gerentes e seus assessores, pagos diretamente ou através da contratação de terceiros, tais como:

a) a aquisição de alimentos ou quaisquer outros bens para utilização pelo beneficiário fora do estabelecimento da empresa;

b) os pagamentos relativos a clubes e assemelhados;

c) o salário e respectivos encargos sociais de empregados postos à disposição ou cedidos, pela empresa, a administradores, diretores, gerentes e seus assessores ou de terceiros;

d) a conservação, o custeio e a manutenção dos bens referidos no item I.

1º A empresa identificará os beneficiários das despesas e adicionará aos respectivos salários os valores a elas correspondentes.

2º A inobservância do disposto neste artigo implicará a tributação dos respectivos valores, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e três por cento.

- como é possível se inferir da leitura do *caput* do artigo supra-transcrito e de seu parágrafo primeiro, este dispositivo legal, em sua integralidade, trata de hipótese de remuneração dos beneficiários e da necessidade da correta identificação dos mesmos, permitindo, assim, o controle de Fiscalização por parte da Receita Federal, acerca da correta tributação de tais valores;

- nesse contexto, a referida legislação apenas autoriza a tributação exclusiva na fonte – como penalidade à fonte pagadora – se ela pagou remuneração a beneficiários e não os identificou corretamente, de sorte a suprimir o direito do Fisco de apurar a correção do procedimento e cobrar eventual IRPF do beneficiário, se o caso for;

- assim, analisando-se conjuntamente o *caput* e o § 1º do art. 61 da Lei nº 8.981/1995 com o art. 74 da Lei nº. 8.383/91, verifica-se que a referida tributação exclusivamente na fonte somente pode ocorrer quando tratar-se de pagamento de remuneração a beneficiários não identificados e quando não for comprovada a operação ou sua causa;

- o objetivo da norma é claro: o Imposto de Renda é devido apenas por antecipação pela fonte pagadora, permanecendo o contribuinte responsável pelo seu adimplemento, mesmo após o término do exercício;

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

Autenticado digitalmente em 05/09/2016 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 09/0

9/2016 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS, Assinado digitalmente em 05/09/2016 por MARIA HELENA COT

TA CARDOZO

Impresso em 12/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- assim, para que o Erário não sofra qualquer prejuízo decorrente da impossibilidade de exigir dos contribuintes efetivos o adimplemento do imposto não retido, seja pela ausência de sua identificação ou mesmo em razão do pagamento sem justa causa e comprovação, a Lei impõe à Fonte Pagadora, nesta específica situação, a tributação do Imposto de Renda de forma exclusiva e definitiva, sob a altíssima alíquota de 35% (trinta e cinco por cento);

- desta feita, caso a Fonte Pagadora não indique o beneficiário do pagamento, ou o faça com a finalidade de evasão fiscal, ou ainda não apresente justa causa para os pagamentos, será penalizada por sua conduta, com a responsabilidade exclusiva pelo recolhimento do Imposto de Renda não retido;

- ou seja, esta hipótese de retenção exclusivamente na fonte é uma forma de penalizar a Fonte Pagadora que prejudicar o Fisco, e não uma hipótese de lançamento de ofício de imposto de renda exclusivamente retido na fonte, como quer fazer crer a União;

- e faz todo sentido essa penalidade, pois nas situações em que a fonte pagadora não indica os beneficiários e não justifica as causas de pagamento, o Fisco fica sem poder de ação, não consegue identificar os beneficiários para poder cobrar o imposto devido;

- assim, o legislador criou uma técnica de arrecadação diferenciada, e nesse contexto houve a majoração do IRRF para 35% (trinta e cinco por cento), para que neste valor fiquem computados os valores do imposto, dos juros e da multa punitiva, que seriam cobrados dos beneficiários, mas, diante da impossibilidade, são exigidos da fonte (de forma exclusiva).

- desse modo, para dar ensejo à tributação exclusiva na fonte, como modalidade de pena ao infrator, o Fisco tem que provar a não identificação dos beneficiários e a falta de causa para os pagamentos;

- ocorre que este não é o caso dos autos, uma vez que, do próprio trabalho fiscal, percebe-se que a D. Fiscalização logrou êxito na identificação de todos os beneficiários dos prêmios de incentivo, a partir da própria informação fornecida pela Recorrida, é o que se nota facilmente do anexo do Auto de Infração;

- essa realidade foi reconhecida de forma incontestada pelo acórdão recorrido, que afirmou expressamente haver clara motivação/causa dos pagamentos, além da indicação dos beneficiários, e todos estes elementos afastam a retenção do IRRF exclusivamente na fonte:

“(…) Além disso, consta dos autos o cargo e o nome de cada um dos beneficiários, dentre os quais é fácil notar a presença de analistas, coordenadores, gerentes, piloto de avião, diretores, arquiteto e outros.

Desse modo, considerando (i) a identificação dos beneficiários dos rendimentos, conforme indicado pela autoridade fiscal e (ii) a clara motivação dos pagamentos, não é o caso de tributação na fonte por pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado (art. 61, § 1º da Lei nº 8.981/1995). Se a autoridade fiscal lista os cargos dos beneficiários, vincula-os à RECORRENTE, o beneficiário está identificado. Por outro lado,

salta aos olhos que a empresa efetivamente recebe a contribuição dessas pessoas, o que é a causa do pagamento.

O CARF já se posicionou e entendeu que se estiver identificado o beneficiário e comprovada a causa, a remuneração paga não deve ser tributada com base na regra do art. 61, § 1º, da Lei nº 8.981/1995. A conferir: (...)

Adicionalmente, cabe transcrever trecho do voto proferido no Recurso 161.316, que bem elucida o entendimento sobre a incompatibilidade de tributação na fonte quando o pagamento é identificado e está motivado; a saber: (...)"

- portanto, é evidente a impropriedade dos argumentos da União no sentido de ser legítima a retenção exclusiva na Fonte Pagadora em relação aos pagamentos de prêmios realizados pela Recorrida, pelo simples fato de serem feitos em favor de seus administradores, gerentes e assessores, e apesar de existir a perfeita identificação dos beneficiários nos pagamentos e de justa causa para as operações;

- em suma, diante da indicação dos beneficiários e da causa das operações, é vedada a tributação exclusiva na fonte, não havendo dúvidas de que no presente caso os valores exigidos a título de IRRF devem ser cancelados, eis que é irrefutável a identificação dos beneficiários e a causa para o pagamento, no bojo do programa de *marketing* de incentivo contratado pela Contribuinte para incentivar seus colaboradores (cita doutrina de Fábio Junqueira de Carvalho e Maria Inês Murgel);

- o atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF e o antigo E. Conselho de Contribuintes apenas reforçam o quanto exposto:

“IRPJ. AÇÃO FISCAL

*ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ
EMENTA: (...)*

TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVA NA FONTE. PAGAMENTO SEM CAUSA. INCIDÊNCIA. Sujeita-se à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte todo pagamento efetivamente realizado por pessoa jurídica a terceiros, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.

Recurso Voluntário Provido em Parte.” (CARF 1ª Seção; 2ª Turma da 4ª Câmara; Acórdão nº. 1402-00.540 em 24.05.2011)

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte IRRF

Ano-calendário:

1999, 2000

IRF – PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. DESCARACTERIZAÇÃO - Fica descaracterizada a hipótese de incidência do imposto de renda na fonte prevista no artigo 61 da Lei de nº 8.981 de 1995, se identificado o beneficiário do pagamento ou/e comprovada a causa da operação. Recurso provido. (Recurso nº 160037. Processo nº: 19515.003142/200499. Turma: 4ª Câmara. Relator(a): Gustavo Haddad. Data da Sessão: 24/06/2008)

Documento assinado digitalmente por MARIA HELENA COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 09/09/2016 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS, Assinado digitalmente em 05/09/2016 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO

Impresso em 12/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

“SELIC - A exigência de juros de mora com base na taxa SELIC tem apoio em legislação própria, validamente inserida no mundo jurídico.

Recurso negado.” (Número do Processo: 10283.005917/2001-14, Acórdão 104-19707, QUARTA CÂMARA, Data da Sessão: 04/12/2003) (Destacamos)

- desse modo, não restam dúvidas de que, diferentemente do quanto afirmado pela União, para que se dê a tributação exclusiva na fonte, nos termos da Lei, é imprescindível que os beneficiários dos pagamentos não tenham sido identificados ou que os administradores tenham recebido tais valores sem justa causa ou por meio de operação não comprovada;

- diante de tudo que foi demonstrado, não há dúvidas de que o Recurso Especial da União não merece prosperar.

(ii) benefícios pagos em dinheiro

- conforme já demonstrado acima, a União insiste no argumento de que o presente caso se trataria de hipótese de tributação exclusiva na fonte, porém, como visto, os pagamentos realizados por meio de cartões de incentivo não se tratam de hipótese de tributação exclusiva na fonte, na medida em que há incontestada identificação dos beneficiários dos pagamentos e justa causa da operação;

- e não bastasse isso, o fato de os pagamentos em questão terem sido realizados em dinheiro, assim como reconhecido pelo acórdão recorrido, também reforça o afastamento da tributação exclusiva na fonte;

- o artigo 74, inciso II, da Lei nº. 8.383/1991, afirma que integrarão a remuneração dos beneficiários as despesas com benefícios e vantagens concedidos pela empresa a administradores, diretores, gerentes e seus assessores, tais como a aquisição de alimentos e bens para utilização fora do estabelecimento da empresa, pagamentos de clubes, conservação, custeio e manutenção de bens, etc;

- da leitura do dispositivo acima citado é possível verificar que, ao mencionar “benefícios e vantagens”, o legislador quis indicar remuneração paga de forma diversa de dinheiro, já que traz como suas hipóteses apenas situações diversas de pagamento em moeda, e isso resta ainda mais evidente quando se constata que tal dispositivo legal não colaciona pagamentos em dinheiro em nenhuma de suas alíneas;

- assim, por ocorrerem os pagamentos em questão em dinheiro, sendo verdadeiro salário, não há dúvidas de que, também nos termos do artigo 74, § 2º, da Lei nº 8.383/1991, não há como se falar em tributação exclusiva na fonte, e nesse sentido, brilhantemente concluiu o v. acórdão recorrido:

“(…) Em resumo, para concluir, considerando (i) a habitualidade dos pagamentos via cartões Incentive House, (ii) que todos os beneficiários estão identificados e trabalham para a empresa; (iii) que ditos cartões são utilizados como dinheiro nos estabelecimentos comerciais, entendo que também deve ser afastada a tributação prevista no § 2º do art. 74 da Lei nº

- portanto, como se não bastasse a identificação dos beneficiários e a existência de causa dos pagamentos afastar a tributação exclusiva na fonte, o fato de os pagamentos em questão terem sido realizados em dinheiro, se tratando de verdadeiro salário, corrobora a impossibilidade de tal forma de tributação, logo, por mais essa razão resta evidenciada a impropriedade das razões da União despendidas em seu Recurso Especial, motivo pelo qual faz-se imperiosa a sua negativa de provimento;

- por fim, é oportuno salientar que, ainda que se pudesse admitir que tais prêmios de incentivo fossem remuneração indireta paga a seus funcionários e colaboradores, o que se admite por argumento, ainda assim a autuação não poderia prevalecer, devendo ser mantida a r. decisão recorrida que cancelou a autuação, tendo em vista que esse v. acórdão está em perfeita consonância com a Súmula nº 12 do CARF;

- a Recorrida demonstrou amplamente nos autos que, além das razões acima aduzidas que impedem a exigência do imposto de renda em questão, este imposto sequer é de sua responsabilidade, pois a responsabilidade da Fonte Pagadora pela retenção e recolhimento do Imposto de Renda devido pelos beneficiários dos rendimentos se esgota no final do exercício em que os rendimentos foram pagos, portanto, em 31 de dezembro de todo ano, sendo indevida a cobrança de tributo da Fonte Pagadora, como ocorre na presente hipótese.

- e essa realidade foi perfeitamente reconhecida pelo v. acórdão recorrido:

“(…) Além das razões de decidir já citadas, conforme determina o verbete de Súmula CARF nº 12, se a autoridade fiscal entendeu que houve pagamento a pessoas físicas empregadas e dirigentes da RECORRENTE sem retenção do imposto sobre a renda, o imposto passa a ser de responsabilidade do beneficiário depois de ultrapassado o ano calendário; verbis: Constatada a omissão de rendimentos sujeitos à incidência do imposto de renda na declaração de ajuste anual, é legítima a constituição do crédito tributário na pessoa física do beneficiário, ainda que a fonte pagadora não tenha procedido à respectiva retenção, desde que o faça antes de findo o prazo decadencial.”

- no entanto, apesar do acórdão recorrido estar em linha com o entendimento consolidado desse E. CARF acerca da questão, inclusive mediante a edição de Súmula, a União insiste em seu Recurso Especial na exigência de tais valores da Recorrida:

“(…) Sobre o argumento de que não cabe atribuir a responsabilidade pelo pagamento do IRRF à empresa contratante, que a autuação não poderia prevalecer, pois, o imposto de renda devido pelos beneficiários dos rendimentos se esgotaria no final do exercício em que os rendimentos fossem pagos, 31 de dezembro de todo ano, e que, a responsabilidade é da pessoa física que auferiu os rendimentos, cabe esclarecer que, isto somente ocorre quando a tributação se dá na fonte pagadora apenas como antecipação do devido na declaração de ajuste, no caso, da pessoa física beneficiária do rendimento. Todavia, o lançamento trata de tributação exclusiva na fonte, sendo o imposto responsabilidade da fonte pagadora dos rendimentos.”

- pela leitura do trecho acima transcrito verifica-se que a União afirma que, por tratar-se de tributação exclusivamente na fonte, não seria possível falar em antecipação do devido na declaração de ajuste da pessoa física, de modo que a responsabilidade pelo recolhimento do tributo é somente da fonte pagadora dos rendimentos;

- ocorre que, apesar de a União alegar que o pagamento de rendimentos do caso ensejaria a retenção exclusiva na fonte, tal argumento não merece prosperar, porque, como reconhecido pelo acórdão recorrido, por não se tratar de remuneração indireta, mas de efetivo salário, os aludidos valores não estão sujeitos à tributação exclusiva na fonte (ou seja, tributação definitiva), mas, em verdade, devem ter o IRRF retido e recolhido pela fonte pagadora na condição de mera antecipação do IRRF devido pelo beneficiário;

- nesse contexto, após o encerramento do ano-calendário, a responsabilidade pelo recolhimento do IRPF deixa de ser da fonte pagadora e passa a ser do beneficiário;

- em suma, dentro dessa perspectiva, mesmo que a Recorrida pudesse ser qualificada como fonte pagadora ela não teria mais responsabilidade pelo recolhimento do IRRF, pois o beneficiário é que deveria recolher o imposto, se o caso fosse;

- para ilustrar isso basta conferir que as situações em que há tributação exclusivamente na fonte são específicas e encontram-se previstas em lei, conforme informações contidas no próprio sítio da Receita Federal do Brasil (cita as perguntas e respostas n.ºs 289 a 294 do "Perguntão" (Perguntas e Respostas sobre as principais dúvidas relativas à Declaração de Ajuste Anual da Pessoa Física);

- de acordo com tais informações, verifica-se que não é todo rendimento que está sujeito à tributação exclusiva na fonte, somente há essa forma de tributação nas hipóteses elencadas, nas quais não se encontra previsto o presente caso - pagamento de prêmios de incentivos a diretores e colaboradores;

- portanto, diferentemente do que aduzido pela União em seu Recurso Especial, tal lançamento é totalmente ilegítimo, já que não está amparado nas situações previstas em lei para exigência de imposto de renda exclusivamente na fonte;

- a situação dos autos também não se enquadra na hipótese de exigência do IRRF exclusivamente na fonte – o que somente estaria autorizado se os pagamentos tivessem sido feitos a beneficiários não identificados ou não houvesse justa causa para os pagamentos;

- e diante do fato de que não se trata de hipótese em que seja possível exigência do imposto exclusivamente na fonte - seja por expressa previsão legal ou porque não é o caso de deslocamento de responsabilidade para a fonte (como já explicado nos itens anteriores) - é patente que o imposto de renda retido na fonte é mera antecipação do tributo devido pela pessoa física, quando do ajuste anual;

- assim, ainda que algum valor fosse devido a título de imposto de renda, ele não poderia ser exigido da Contribuinte, mas sim das pessoas físicas beneficiadas pelo suposto rendimento;

- isso porque, por meio da leitura do corpo do Auto de Infração originário, é possível identificar que o D. Agente Fiscal traz a exigência do IRRF não recolhido sobre os pagamentos de prêmios de incentivo aos funcionários da Recorrida, nos anos calendários de 2003, 2004, 2005 e 2006;

- a despeito desse entendimento, a D. Fiscalização não se atentou para o fato de que, na época do lançamento (data da lavratura do Auto de Infração – 06.07.2007) os

exercícios de 2003, 2004, 2005 e 2006 já haviam se encerrado, o que lhe impunha a obrigação de investigar os rendimentos tributáveis das pessoas físicas beneficiárias para haver a possibilidade de cobrança de eventual IRPF;

- nesse sentido, demonstrou a Contribuinte sua ilegitimidade passiva para figurar no lançamento, pois, após o encerramento do exercício (e considerando a época do lançamento), o Fisco deveria ter se voltado contra os possíveis beneficiários dos rendimentos, com a investigação precisa se sobre tais valores haveria a incidência do IRPF, somente assim o eventual lançamento do Imposto de Renda seria legítimo;

- isso porque a responsabilidade da Fonte Pagadora pela retenção e recolhimento do Imposto de Renda devido pelos beneficiários dos rendimentos se esgota no final do exercício em que os rendimentos foram pagos, portanto, em 31 de dezembro de todo ano, sendo indevida a cobrança de tributo da Fonte Pagadora, como ocorre na hipótese deste Auto de Infração;

- com efeito, é por demais sabido que a técnica da Retenção do Imposto de Renda na Fonte Pagadora corresponde à antecipação do imposto devido no final do exercício pelo beneficiário do rendimento;

- após o término do ano-calendário, é de responsabilidade exclusiva da pessoa física que auferiu os rendimentos a inclusão dos respectivos valores na sua declaração de imposto de renda e oferecimento à tributação, se for o caso, é o que determina a legislação do Imposto de Renda Pessoa Física:

Lei nº. 8.383/91

Art. 12. As pessoas físicas deverão apresentar anualmente declaração de ajuste, na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou valor a ser restituído.

§ 1º Os ganhos a que se referem o art. 26 desta lei e o inciso I do art. 18 da Lei nº 8.134, de 1990, serão apurados e tributados em separado, não integrarão a base de cálculo do imposto de renda na declaração de ajuste anual e o imposto pago não poderá ser deduzido na declaração.

§ 2º A declaração de ajuste anual, em modelo aprovado pelo Departamento da Receita Federal, deverá ser apresentada até o último dia útil do mês de abril do ano subsequente ao da percepção dos rendimentos ou ganhos de capital.

3º Ficam dispensadas da apresentação de declaração:

a) as pessoas físicas cujos rendimentos do trabalho assalariado, no ano-calendário, inclusive Gratificação de Natal ou Gratificação Natalina, conforme o caso, acrescidos dos demais rendimentos recebidos, exceto os não tributados ou tributados exclusivamente na fonte, sejam iguais ou inferiores a treze mil Ufir;

b) os aposentados, inativos e pensionistas da Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios ou dos respectivos tesouros, cujos proventos e pensões no ano-calendário, acrescidos dos demais rendimentos recebidos, exceto os não tributados ou tributados exclusivamente na fonte, sejam iguais ou inferiores a treze mil Ufir;

c) outras pessoas físicas declaradas em ato do Ministro da Economia, Fazenda e Planejamento, cuja qualificação fiscal assegure a preservação dos controles fiscais pela administração tributária.

Art. 15. O saldo do imposto a pagar ou o valor a ser restituído na declaração de ajuste anual (art. 12) será determinado com observância das seguintes normas: (...)

II - será deduzido o imposto pago ou retido na fonte, correspondente a rendimentos incluídos na base de cálculo;

Decreto-Lei 5.844/43

Art. 76. Feita a revisão da declaração de rendimentos, proceder-se-á ao lançamento do imposto, notificando-se o contribuinte do débito apurado.

Art. 77. O lançamento ex-officio terá lugar quando o contribuinte:

a) não apresentar declaração de rendimentos;

b) deixar de atender ao pedido de esclarecimentos que lhe for dirigido, recusar-se a prestá-los ou não os prestar satisfatoriamente;

c) fizer declaração inexata considerando-se como tal não só a que omitir rendimentos como também a que contiver dedução de despesas não efetuadas ou abatimentos indevidos.

- portanto, a responsabilidade da Fonte Pagadora exaure-se no final do ano calendário, isto é, 31 de dezembro de todo ano, e inicia-se a responsabilidade do contribuinte responder por eventual tributo devido;

- não há na legislação, como visto, nenhuma regra que indique o contrário. Após o encerramento do exercício cabe ao Fisco identificar eventual materialidade tributável dos beneficiários dos rendimentos e não da fonte pagadora;

- ora, sendo o Imposto de Renda um tributo anual, cujo fato gerador é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda em determinado exercício financeiro, o qual tem início em 1º de janeiro e encerra-se em 31 de dezembro, não há dúvidas de que, encerrado o ano-calendário em questão (no presente caso, 2003, 2004, 2005 e 2006), o tributo somente pode ser exigido das pessoas físicas que efetivamente auferiram renda durante esse período, e não das pessoas jurídicas que foram as fontes pagadoras de tais valores;

- logo, admitir-se a cobrança do Imposto de Renda das pessoas jurídicas, fontes pagadoras, que são responsáveis pelas antecipações desse tributo após o término do ano-calendário e ocorrido o fato gerador (31.12), resulta em inequívoca cobrança em duplicidade do tributo ou, até mesmo, indevida exigência;

- isso porque, nesta hipótese, o Imposto de Renda estaria sendo exigido da pessoa jurídica e, posteriormente, seria cobrado da pessoa física ou, até mesmo, estaria sendo

exigido da pessoa jurídica indevidamente, já que a pessoa física poderia ser isenta ou poderia já ter pago o imposto respectivo;

- assim, não há dúvidas de que não pode a Recorrida ser responsabilizada pelo recolhimento do Imposto de Renda dos seus colaboradores, e este entendimento, inclusive, encontra amplo amparo na jurisprudência pacífica dessa Câmara Superior de Recursos Fiscais:

“IRF – RESPONSABILIDADE DA FONTE - Nas hipóteses de falta de retenção e recolhimento do IR Fonte como antecipação do devido no ajuste anual da pessoa física, o tributo só pode ser exigido da fonte até o fim do ano base, cabendo a partir daí a exigência na pessoa física beneficiária, eleita pela lei como contribuinte e que deveria incluir os rendimentos em sua declaração. (Dec. Lei 5.844/43 arts. 76, 77 e 103, c/c Lei 8.383/91 arts. 8º, 11º, 12º, 13º, § único e 15º inc. II).” (CSRF/01-04.565) (Destacamos)

IR FONTE – FALTA DE RETENÇÃO – LANÇAMENTO APÓS 31 DE DEZEMBRO DO ANO-CALENDÁRIO – EXCLUSÃO DA RESPONSABILIDADE DA FONTE PAGADORA PELO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DEVIDO – Instituinte a legislação que a incidência do imposto na fonte ocorre por antecipação do imposto devido na declaração de ajuste anual de rendimentos, ocorrida a ação fiscal após 31 de dezembro do ano do fato gerador, incabível a constituição de crédito tributário com sujeição passiva da pessoa jurídica pagadora dos rendimentos. A falta de retenção do imposto pela fonte pagadora não exonera o contribuinte, beneficiário dos rendimentos, da obrigação de incluí-los, para tributação, na declaração de ajuste anual.” (CSRF/01-05.040) (Destacamos)

- colhe-se dos ensinamentos da E. Câmara Superior de Recursos Fiscais que, uma vez esgotado o ano-calendário, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto somente pode ser averiguada em face do próprio contribuinte, e este entendimento, frise-se, prestigia a certeza e segurança jurídica, além do que evita a cobrança indevida ou em duplicidade de Imposto pelo Fisco, na medida em que exige da Fonte o imposto que por Lei o contribuinte é obrigado a recolher, resultando na edição da Súmula nº 12 do CARF, que assim dispõe:

- e ainda que se entendesse que o tributo em questão somente poderia ser exigido das pessoas físicas após o término do prazo para a entrega das respectivas Declarações de Imposto de Renda, como disposto no Parecer Normativo Cosit nº 1/2002, ainda assim não há dúvidas de que o tributo deveria ter sido exigido dos beneficiários, já que na época do lançamento já havia transcorrido há muito tempo o prazo para a entrega das declarações correspondentes ao período atuado (a atuação ocorreu em 06.07.2007 e o período atuado é 2003, 2004, 2005 e 2006);

- e tendo em vista que todos os beneficiários foram identificados, como incontestavelmente reconhecido no v. acórdão recorrido, demonstrado está que a D. Fiscalização possuía os meios necessários para identificar o correto recolhimento do Imposto de Renda pelas pessoas físicas beneficiárias dos prêmios de incentivo pagos pela empresa contratada pela Recorrida;

- nesse passo, fica evidente que, apesar desta realidade e da ausência de

responsabilidade da Recorrida pelo recolhimento do IRRF no caso concreto, optou-se pela
 Doc Autenticado digitalmente em 05/09/2016 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 09/09/2016 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS, Assinado digitalmente em 05/09/2016 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO

26

Impresso em 12/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

técnica simplista, data venia, de exigir da Recorrida o Imposto de Renda devido pelas Pessoas Físicas, sob o parco argumento de que trata-se de tributação exclusiva na fonte;

- por todo o exposto, não há dúvidas de que o imposto em questão não pode ser exigido da Recorrida, visto que o imposto é devido pelos beneficiários dos rendimentos pagos, acaso tais entradas representem efetivo acréscimo patrimonial, por mais essa razão merece ser improvido o Recurso Especial da União;

Ao final, a Contribuinte pede o não conhecimento do Recurso Especial ou, caso assim não se entenda, que lhe seja negado provimento.

Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, restando perquirir acerca do atendimento aos demais pressupostos de admissibilidade.

Em sede de Contrarrazões, o Contribuinte pede preliminarmente o não conhecimento do apelo, alegando, em síntese:

- inobservância dos requisitos formais previstos no art. 67, §§ 7º, 8º e 9º, do Anexo II, do RICARF, já que a Recorrente teria deixado de acostar cópia integral dos acórdãos paradigmas, seja por publicação oficial, seja extraídas da internet; e

- ausência de dissídio jurisprudencial, conforme previsão do art. 67, § 6º, do Anexo II, do RICARF, tendo em vista que não haveria identidade fática entre o acórdão recorrido e os paradigmas: enquanto no acórdão recorrido os rendimentos foram classificados como salários, nos paradigmas tratou-se de remuneração indireta.

Quanto ao primeiro argumento, convém trazer à colação os dispositivos regimentais que disciplinavam os aspectos formais relativos à comprovação dos paradigmas, constantes do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, vigente à época da interposição do Recurso Especial ora analisado:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

(...)

§ 7º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

§ 8º Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet, deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou da Imprensa Oficial.

§ 9º As ementas referidas no § 7º poderão, alternativamente, ser reproduzidas no corpo do recurso, desde que na sua integralidade."

Compulsando-se o Recurso Especial, constata-se que efetivamente não foi juntada cópia do inteiro teor dos paradigmas, ou da publicação em que tenham sido divulgados, tampouco cópia da publicação de suas ementas. Entretanto, constata-se que a Recorrente utilizou-se da prerrogativa do § 9º, acima destacado, que fornece à parte a alternativa de, ao invés de adotar uma das providências elencadas no § 7º, reproduzir no corpo do recurso a ementa integral dos paradigmas. Com efeito, às fls. 06 e 11 do apelo, consta o inteiro teor das ementas dos paradigmas, o que atende plenamente aos requisitos formais do RICARF. Aliás, a utilização de tal alternativa foi expressamente registrada no recurso, conforme a seguir (fls. 04 do recurso):

"Nos termos § 9º do art. 67, do RI-CARF, as ementas dos paradigmas serão reproduzidas no corpo do recurso, em sua integralidade."

Com efeito, às fls. 06 do Recurso Especial consta a ementa integral do primeiro paradigma indicado, Acórdão nº 9202-002.893:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2002, 2003, 2004, 2005, 2006

NORMAS PROCESSUAIS. ADMISSIBILIDADE. DIVERGÊNCIA NÃO COMPROVADA.

Recurso Especial da Fazenda Nacional, interposto em 19/08/2011, não merece ser conhecido, vez que o acórdão paradigma, n.o 19800101, foi reformado pelo acórdão n.o 910100881, em 23/02/2011, ou seja, em data anterior a da interposição do mencionado recurso especial.

Recurso Especial da Fazenda Não Conhecido.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Exercício: 2002, 2003, 2004, 2005, 2006

A redação do caput art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995 e do seu parágrafo primeiro mencionam que a incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, incide quando: i) houver pagamento a beneficiário não identificado; houver pagamento sem causa; iii) e ainda, na hipóteses de que trata o § 2º, do art. 74, da Lei nº 8.383, de 1991 (redação do na parte final do parágrafo primeiro).

O § 2º do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991 trata exatamente da tributação exclusiva na fonte pela inobservância do disposto no referido art. 74.

O art. 74, II da Lei nº 8.383, de 1991 prevê que integra a remuneração dos beneficiários as despesas com benefícios e vantagens concedidos pela empresa a administradores, diretores, gerentes e seus assessores e o art. 74, § 1º da referida Lei disciplina que deve a empresa identificar os beneficiários

das despesas e adicionar aos respectivos salários os valores a elas correspondentes.

Por ter havido concessão de remuneração indireta a diretores da empresa (art. 74, II da Lei nº 8.383, de 1991), cujos valores não foram adicionados as respectivas remunerações, na época própria, estão sujeitos à tributação exclusiva na fonte a uma alíquota de 35%, conforme disciplina contida art. 61, § 1º da Lei nº 8.981, de 1995 (parte final), ante a inobservância art. 74, § 1º da Lei nº 8.383, de 1991, que prevê a obrigação da empresa adicionar aos respectivos salários as remunerações indiretas, de acordo com o que disciplina art. 74, § 2º da Lei nº 8.383, de 1991.

Recurso Especial do Contribuinte Negado. (destaques da Recorrente)

E às fls. 11/12 do apelo consta a ementa integral do segundo paradigma, Acórdão nº 2202-002.526:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2002, 2003

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO ANTECIPADO. CONDIÇÃO PARA DEFINIÇÃO DO TERMO INICIAL DO PRAZO DECADENCIAL.

A teor do acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial no 973.733 SC, sujeito ao regime do art. 543C do Código de Processo Civil, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado do tributo ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo não ocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, o prazo decadencial é regido pelo art. 173, inciso I, do CTN. Entretanto, nos casos em que o pagamento foi feito antecipadamente, o prazo será de cinco anos a contar do fato gerador (art. 150, § 4o, do CTN).

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. BENEFÍCIOS E VANTAGENS. PAGAMENTO DE SALÁRIOS INDIRETOS “FRINGE BENEFITS. BENEFÍCIOS INDIRETOS NÃO ADICIONADOS ÀS RESPECTIVAS REMUNERAÇÕES.

Está sujeito à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, todo pagamento de despesas com benefícios e vantagens concedidos pela empresa a administradores, diretores, gerentes e seus assessores. A efetuação do pagamento é pressuposto material para a ocorrência da incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, conforme o disposto no artigo 61, da Lei nº 8.981, de 1995. Assim, nos casos em que a empresa não identifique e/ou não adicione os benefícios indiretos às respectivas remunerações, os valores pagos não integram os rendimentos tributáveis da pessoa física e o imposto será pago na fonte pela pessoa jurídica, à alíquota de 35%, o qual será considerado exclusivo na fonte.

PAGAMENTOS REALIZADOS A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO OU PAGAMENTOS SEM CAUSA.

A pessoa jurídica que entregar recursos a terceiros ou sócios, acionistas ou titulares, contabilizados ou não, cuja operação ou causa não comprove mediante documentos hábeis e idôneos, sujeitar-se-á à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, a título de pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado.

REMUNERAÇÃO INDIRETA. REAJUSTAMENTO DA BASE DE CÁLCULO.

A remuneração indireta paga a administradores, diretores, gerentes e assessores, cujos rendimentos não tenham sido incorporados aos salários dos beneficiários, se sujeita à aplicação da alíquota na fonte de 35%, com reajuste da base de cálculo.

Recurso negado (destaques da Recorrente)

Destarte, não há que se falar em descumprimento de requisito formal por parte da Fazenda Nacional, ora Recorrente.

Quanto ao segundo argumento, de plano esclareça-se que a demonstração de divergência jurisprudencial não pressupõe a identidade fática, e sim a similitude entre as situações tratadas nos julgados em confronto.

No presente caso, constata-se que, a despeito de exigir-se apenas similitude, e não identidade fática, os acórdãos recorrido e paradigmas tratam de situações fáticas idênticas, ou seja, de pagamentos efetuados por meio do cartão Flexcard, administrado pela empresa Incentive House, cujos valores não foram adicionados à remuneração dos beneficiários (administradores, diretores, gerentes e assessores). Nesse passo, a discussão que se trava nos três julgados é sobre a natureza e forma de tributação de ditos pagamentos, se como salários, na Declaração de Ajuste Anual dos beneficiários, ou se exclusivamente na fonte, como remuneração indireta. E essa é exatamente a divergência interpretativa que foi trazida à Câmara Superior de Recursos Fiscais, para que seja dirimida.

Com estas considerações, verifica-se que o Contribuinte alega a inexistência de similitude fática entre o acórdão recorrido e os paradigmas, sob o fundamento de que, no caso do acórdão recorrido, tratou-se de salários, enquanto que no caso dos paradigmas examinou-se benefícios indiretos. Ora, a divergência jurisprudencial aqui tratada diz respeito exatamente à natureza e forma de tributação de determinados rendimentos, de sorte que os julgados em confronto obviamente adotam posicionamentos diferentes quanto a esses aspectos, do contrário não haveria qualquer sentido na comparação entre eles. No presente caso, independentemente do posicionamento adotado por cada um dos acórdãos, o requisito necessário é que a verba examinada seja similar nos três julgados, e quanto a isso não resta a menor dúvida acerca da identidade entre elas.

Assim, quando o Contribuinte, visando desqualificar a divergência demonstrada, assevera que o acórdão recorrido e os paradigmas partem de "diferentes premissas fáticas", na verdade está se referindo ao próprio cerne do dissídio jurisprudencial arguido, ou seja, a interpretação dada por cada um dos julgados, no que diz respeito à natureza e forma de tributação de verba que é idêntica nos três julgados.

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

Autenticado digitalmente em 05/09/2016 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 09/

9/2016 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS, Assinado digitalmente em 05/09/2016 por MARIA HELENA COT

TA CARDOZO

Impresso em 12/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

30

Diante do exposto, não há qualquer óbice quanto à admissibilidade do Recurso Especial da Fazenda Nacional, de sorte que dele conheço e passo a examinar-lhe o mérito.

Trata-se de exigência de Imposto de Renda na Fonte, acrescido de multa de ofício e juros de mora, relativamente aos anos-calendário de 2003 a 2006, tendo em vista a adoção, pelo Contribuinte, da prática de efetuar pagamentos a seus administradores, diretores e gerentes, e aos empregados em geral, de forma continuada, por meio de cartão de benefício denominado Flexcard, vinculado à empresa Incentive House S.A., contabilizando tais pagamentos no grupo de despesas Propaganda e Publicidade. **O presente processo trata apenas dos pagamentos aos administradores, diretores e gerentes, que foram tributados como remuneração indireta, conforme o seguinte enquadramento legal: art. 74, inciso II da Lei nº 8.383, de 1991, c/c art.61, § 1º, da Lei nº 8.981, de 1995 (artigos 358, 622, 674 e 675, do RIR/99).**

No acórdão recorrido, entendeu-se não ser possível a tributação com base nos dispositivos legais acima, uma vez que, sendo os pagamentos em moeda, tratar-se-ia de salários, que deveriam ser tributados pelo respectivo beneficiário, na Declaração de Ajuste Anual.

A Fazenda Nacional, por sua vez, visa restabelecer a tributação, tal como foi levada a cabo no Auto de Infração.

De plano, esclareça-se que **o presente processo não trata dos pagamentos efetuados aos empregados em geral, e sim unicamente daqueles efetuados aos administradores, diretores e gerentes**. Ademais, a verba ora tratada era distribuída pela atuada não a título de salário, mas como premiação, por meio de empresa intermediária que fornecia cartões de benefícios. Sobre as verbas do gênero, consideradas remunerações indiretas, o art. 74, da Lei nº 8.383, de 1991, assim estabelece:

"Art. 74. Integrarão a remuneração dos beneficiários:

I - a contraprestação de arrendamento mercantil ou o aluguel ou, quando for o caso, os respectivos encargos de depreciação, atualizados monetariamente até a data do balanço:

a) de veículo utilizado no transporte de administradores, diretores, gerentes e seus assessores ou de terceiros em relação à pessoa jurídica;

b) de imóvel cedido para uso de qualquer pessoa dentre as referidas na alínea precedente;

II - as despesas com benefícios e vantagens concedidos pela empresa a administradores, diretores, gerentes e seus assessores, pagos diretamente ou através da contratação de terceiros, tais como:

a) a aquisição de alimentos ou quaisquer outros bens para utilização pelo beneficiário fora do estabelecimento da empresa;

b) os pagamentos relativos a clubes e assemelhados;

c) o salário e respectivos encargos sociais de empregados postos à disposição ou cedidos, pela empresa, a administradores, diretores, gerentes e seus assessores ou de terceiros;

d) a conservação, o custeio e a manutenção dos bens referidos no item I.

§ 1º A empresa identificará os beneficiários das despesas e adicionará aos respectivos salários os valores a elas correspondentes.

§ 2º A inobservância do disposto neste artigo implicará a tributação dos respectivos valores, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e três por cento. (grifei)

No inciso II, acima destacado, utiliza-se a seguinte terminologia:

"(...) benefícios e vantagens (...) pagos diretamente ou através de terceiros, tais como (...)"

Primeiramente, registra-se que as expressões "benefícios", "vantagens", "pagos através de terceiros", de forma alguma descartam pagamentos em moeda por meio de cartão de benefícios (Flexcard), fornecido pela intermediária Incentive House, como foi feito no presente caso. Ademais, a expressão "tais como" deixa claro que não se trata de relação *numerus clausus*, portanto o dispositivo inclui qualquer benefício ou vantagem, sem qualquer restrição acerca da forma como seja concedida. **Aliás, a própria identificação do Flexcard como "cartão de benefícios" não deixa dúvidas acerca de sua inclusão no dispositivo legal ora analisado.**

Quanto ao art. 61, da Lei nº 8.981, de 1995, esclareça-se que **em momento algum a fiscalização entendeu tratar-se de pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado**, como quer fazer crer o voto vencedor do acórdão recorrido, tanto assim que foi aplicado apenas o § 1º, que igualou as alíquotas em 35%, tanto para as incidências nele especificadas, como para as incidências do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991, para as quais havia sido fixada a alíquota de 33%. Confira-se:

Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, 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.*** (grifei)

Registre-se que a referência à hipótese do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991, acima, de forma alguma a associa a pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, já que tais características são com ela incompatíveis. Com efeito, o referido art. 74 contém o comando no sentido de identificar os beneficiários e adicionar os benefícios ou vantagens aos respectivos salários, o que seria impossível se a hipótese incluísse pagamento sem causa ou se o beneficiário fosse desconhecido.

Destarte, no presente caso, como foram pagas remunerações indiretas aos administradores, diretores e gerentes, **sem que os respectivos valores fossem adicionados aos**

9/2016 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS, Assinado digitalmente em 05/09/2016 por MARIA HELENA COT

TA CARDOZO

Impresso em 12/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

32

respectivos salários pela fonte pagadora, aplicam-se os dispositivos legais acima transcritos, incidindo o Imposto de Renda exclusivamente na fonte à alíquota de 35%.

Releva notar que, conforme consta do item 4.35 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 37), a própria empresa Incentive House, administradora dos cartões Flexcard, em seu sítio na Internet, alertou para a questão da tributação desse tipo de verba:

"• concessão de prêmios requer atenção para alguns aspectos jurídicos, de modo que cumpra com suas obrigações legais";

• "O Imposto de Renda deve ser retido e recolhido à Receita Federal com base na tabela";

• "O empregado deve receber o prêmio esporadicamente, pois a habitualidade acarreta o prêmio à remuneração e incidência de reflexos trabalhistas (13º, férias, FGTS, etc.)"; (grifei)

Assim, **ao contrário do entendimento esposado no acórdão recorrido, corroborado em sede de Contrarrazões**, andou bem a fiscalização ao tributar a fonte pagadora, nos exatos termos dos dispositivos legais aqui analisados. Nesse mesmo sentido é a jurisprudência desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, que já se manifestou em caso idêntico, trazido inclusive pela Recorrente como paradigma, **Acórdão nº 9202-002.893, de 11/09/2013**, por meio do qual, **por unanimidade de votos, foi negado provimento ao Recurso Especial do Contribuinte**. Destaca-se do respectivo voto condutor:

"A discussão neste colegiado restringe-se sobre a interpretação do o art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, combinado com o art. 74, § 2º da Lei 8.383, de 1991.

A redação do caput art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995 e do seu parágrafo primeiro mencionam que a incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, incide quando: i) houver pagamento a beneficiário não identificado; houver pagamento sem causa; iii) e ainda, na hipóteses de que trata o § 2º, do art. 74, da Lei nº 8.383, de 1991 (redação do na parte final do parágrafo primeiro):

(...)

Por seu turno o art. 74, II da Lei nº 8.383, de 1991 prevê que integra a remuneração dos beneficiários as despesas com benefícios e vantagens concedidos pela empresa a administradores, diretores, gerentes e seus assessores e o art. 74, § 1º da referida Lei disciplina que deve a empresa identificar os beneficiários das despesas e adicionar aos respectivos salários os valores a elas correspondentes.

Há de se esclarecer que a remuneração indireta concedida a beneficiários identificados refere-se a benefícios concedidos à diretores da empresa, conforme detalham o Relatório Fiscal (fls. 326 a 328) e o Auto de Infração (fls. 333 e 334).


Ou seja, por ter havido concessão de remuneração indireta a diretores da empresa (art. 74, II da Lei nº 8.383, de 1991), cujos valores não foram adicionados as respectivas remunerações, na

época própria, estão sujeitos à tributação exclusiva na fonte a uma alíquota de 35%, conforme disciplina contida art. 61, § 1º da Lei nº 8.981, de 1995 (parte final), ante a inobservância art. 74, § 1º da Lei nº 8.383, de 1991, que prevê a obrigação da empresa adicionar aos respectivos salários as remunerações indiretas, de acordo com o que disciplina art. 74, § 2º da Lei nº 8.383, de 1991."

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo



Pagamento a beneficiário não identificado (Art. 61 da Lei nº 8.981/1995). Decadência. Exigência de pagamento que tenha relação com o fato gerador objeto da atuação.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 19515.002516/2006-11
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-004.247 – 2ª Turma
Sessão de 22 de maio de 2016
Matéria Normas Gerais de Direito Tributário - decadência - pagamento antecipado
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BOMBRIL S/A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2001

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. ADMISSIBILIDADE. PRESSUPOSTOS. ATENDIMENTO.

Atendidos os pressupostos de admissibilidade do Recurso Especial estabelecidos no RICARF, inclusive a demonstração dos pontos do acórdão paradigma que divergem do recorrido, o apelo deve ser conhecido.

PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. ART. 61 DA LEI Nº 8.981, DE 1995. DECADÊNCIA. PAGAMENTO ANTECIPADO.

O pagamento apto a atrair a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, é aquele que tenha relação com o fato gerador objeto da autuação, descartando-se de plano recolhimentos genéricos, sem conexão com a exação tratada no Auto de Infração. Na ausência de pagamento antecipado, aplica-se o art. 173, inciso I, do CTN, conforme julgado proferido pelo STJ, na sistemática do art. 543-C, do CPC.

Recurso Especial do Procurador conhecido e provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em conhecer o Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencidos os conselheiros Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes, Gerson Macedo Guerra e Maria Teresa Martínez López, que não o conheciam e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes, Gerson Macedo Guerra e Maria Teresa Martínez López, que lhe negaram provimento. Votou pelas conclusões em relação ao mérito, o conselheiro Heitor de Souza Lima Junior. Apresentará declaração de voto a conselheira Ana Paula Fernandes.⁰¹

Documento assinado digitalmente em 22/07/2016 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 27/07/2016 por ANA PAULA FERNANDES, Assinado digitalmente em 27/07/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 22/07/2016 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO

Impresso em 04/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(assinado digitalmente)

CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente.

(assinado digitalmente)

MARIA HELENA COTTA CARDOZO - Relatora.

EDITADO EM: 22/07/2016

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO (Presidente), HEITOR DE SOUZA LIMA JUNIOR, ANA PAULA FERNANDES, ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ, MARIA HELENA COTTA CARDOZO, PATRICIA DA SILVA, LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS, RITA ELIZA REIS DA COSTA BACCHIERI e GERSON MACEDO GUERRA.

Relatório

Trata-se de exigência de Imposto de Renda na Fonte, com base no art. 61, da Lei nº 8.981, de 1995, referente a pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado, efetuados durante todo o ano de 2001, cuja ciência do Auto de Infração ocorreu em 27/11/2006 (fls. 1.683).

Os pagamentos objeto da autuação dizem respeito à aquisição de ativos financeiros externos, no total de R\$ 325.696.985A2, a saber: Letras do Tesouro do Estados Unidos, denominadas de T-Bills, Certificados de Depósitos Bancários e Euro Short-Term Notes.

Em sessão plenária de 13/03/2013, foi julgado o Recurso Voluntário, proferindo-se a decisão consubstanciada no Acórdão nº 2202-002.242, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2001

DECADÊNCIA DO DIREITO DA FAZENDA NACIONAL CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO E/OU PAGAMENTO SEM CAUSA/OPERAÇÃO NÃO COMPROVADA. MODALIDADE DE LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. EXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO DE IMPOSTO DE RENDA NA FONTE DE FORMA GENÉRICA. TERMO INICIAL PARA A CONTAGEM DO PRAZO.

O imposto de renda na fonte, de que trata o artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1995, é tributo sujeito a lançamento por homologação.

Havendo pagamento antecipado de imposto de renda na fonte de forma genérica o direito de a Fazenda Nacional lançar o crédito

Documento assinado digitalmente em 22/07/2016 por ANA PAULA FERNANDES, Autenticado digitalmente em 22/07/2016 por ANA PAULA FERNANDES, Assinado digitalmente em 27/07/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 22/07/2016 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO
Impresso em 04/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

tributário decai após cinco anos contados do fato gerador que, no caso de pagamento a beneficiário não identificado e/ou pagamento sem causa/operação não comprovada é a data da ocorrência do fato gerador da obrigação. Ultrapassado esse lapso temporal sem a expedição de lançamento de ofício opera-se a decadência, a atividade exercida pelo contribuinte está tacitamente homologada e o crédito tributário extinto, nos termos do artigo 150, § 4º e do artigo 156, inciso V, ambos do Código Tributário Nacional.

PROCEDIMENTO FISCAL. LANÇAMENTO. COMPETÊNCIA.

É válido o lançamento formalizado por Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo (Súmula CARF nº 27).

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. CAPITULAÇÃO LEGAL. DESCRIÇÃO DOS FATOS. LOCAL DA LAVRATURA.

O auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência total dessas formalidades é que implicará na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa. Ademais, se o contribuinte revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante extensa e substancial impugnação, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

NULIDADE DO PROCESSO FISCAL. MOMENTO DA INSTAURAÇÃO DO LITÍGIO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Somente a partir da lavratura do auto de infração é que se instaura o litígio entre o fisco e o contribuinte, podendo-se, então, falar em ampla defesa ou cerceamento dela, sendo improcedente a preliminar de cerceamento do direito de defesa quando concedida, na fase de impugnação, ampla oportunidade de apresentar documentos e esclarecimentos.

DILIGÊNCIA/PERÍCIA FISCAL. INDEFERIMENTO PELA AUTORIDADE JULGADORA DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NULIDADE DA DECISÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A determinação de realização de diligências e/ou perícias compete à autoridade julgadora de Primeira Instância, podendo a mesma ser de ofício ou a requerimento do impugnante. A sua falta não acarreta a nulidade do processo administrativo fiscal.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. DESCABIMENTO.

Descabe o pedido de diligência quando presentes nos autos todos os elementos necessários para que a autoridade julgadora forme sua convicção. Por outro lado, as perícias devem limitar-

se ao aprofundamento de investigações sobre o conteúdo de provas já incluídas no processo, ou à confrontação de dois ou mais elementos de prova também incluídos nos autos, não podendo ser utilizadas para reabrir, por via indireta, a ação fiscal. Assim, a perícia técnica destina-se a subsidiar a formação da convicção do julgador, limitando-se ao aprofundamento de questões sobre provas e elementos incluídos nos autos não podendo ser utilizada para suprir o descumprimento de uma obrigação prevista na legislação.

ILEGITIMIDADE PASSIVA. PAGAMENTO SEM CAUSA. FALTA DE RETENÇÃO DO IRRF. ALEGAÇÃO DE RESPONSABILIDADE PESSOAL EXCLUSIVA DOS ADMINISTRADORES.

A responsabilidade tributária da pessoa jurídica pela retenção do imposto de renda na fonte decorre de previsão legal expressa nos casos de pagamento a beneficiário não identificado e/ou não comprovar a operação ou a causa do pagamento efetuado ou recurso entregue a terceiros ou sócios, acionistas ou titular. Incabível a objeção de responsabilidade pessoal exclusiva do administrador da empresa, quando tal questão não é objeto de imputação no lançamento fiscal.

PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO E/OU PAGAMENTO EFETUADO SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU CAUSA. LEI Nº 8.981, DE 1995, ART. 61. CARACTERIZAÇÃO.

A pessoa jurídica que efetuar pagamento a beneficiário não identificado e/ou não comprovar a operação ou a causa do pagamento efetuado ou recurso entregue a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, sujeitar-se-á à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, a título de pagamento a beneficiário não identificado e/ou pagamento a beneficiário sem causa. O ato de realizar o pagamento é pressuposto material para a ocorrência da incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, conforme o disposto no artigo 61, da Lei nº 8.981, de 1995. Assim, na operação de aquisição de títulos externos, para que seja comprovada sua existência para fins da legislação tributária, requer, além do instrumento contratual de aquisição dos títulos, a comprovação de transferência de titularidade para o nome do adquirente junto à instituição financeira intermediária, comprovação da posse ou usufruto dos títulos, a comprovação da custódia dos títulos em instituição financeira intermediária, extrato da conta bancária utilizada para aquisição dos títulos mantida na instituição financeira intermediária ou recibo de pagamento.

MEIOS DE PROVA. CARACTERIZAÇÃO. POSSIBILIDADE.

A prova de infração fiscal pode realizar-se por todos os meios admitidos em Direito, inclusive a presuntiva com base em indícios veementes, sendo, outrossim, livre a convicção do julgador.

Documento assinado digitalmente em 27/07/2016 por ANA PAULA FERNANDES, Assinado digitalmente em 27/07/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 22/07/2016 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO
 Autenticado digitalmente em 04/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA
PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS. DO ÔNUS DA PROVA. CARACTERIZAÇÃO.

As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão-somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RESPONSABILIDADE OBJETIVA.

A responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou responsável. O fato de não haver má-fé do contribuinte não descaracteriza o poder-dever da Administração de lançar com multa de ofício os valores questionados.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. CARÁTER DE CONFISCO. INOCORRÊNCIA.

A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa ao lançamento de ofício, para exigi-lo com acréscimos e penalidades legais. A multa de lançamento de ofício é devida em face da infração às regras instituídas pelo Direito Fiscal e, por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária prevista em lei é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso V, do art. 150 da Constituição Federal.

INCONSTITUCIONALIDADE.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

ACRÉSCIMOS LEGAIS. JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC.

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 (Súmula CARF nº 4).

Preliminares rejeitadas.

Arguição de decadência acolhida.

Recurso Voluntário no mérito negado.

A decisão foi assim resumida:

"ACORDAM os membros do Colegiado, QUANTO A ARGUIÇÃO DE DECADÊNCIA: Por maioria de votos, acolher a arguição de decadência suscitada pela Recorrente para declarar extinto o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário relativo ao período anterior a 27/11/2001. Vencido o Conselheiro Antonio Lopo Martinez, que não acolhia a arguição de decadência. QUANTO AS DEMAIS QUESTÕES: Por unanimidade de votos, indeferir o pedido de pericia e rejeitar as preliminares suscitadas pela Recorrente e, no mérito, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator."

O processo foi encaminhado à PGFN em 26/04/2013 (Despacho de Encaminhamento de fls. 2.331) e, em 29/04/2013, a Fazenda Nacional interpôs o Recurso Especial de fls. 2.332 a 2.338, conforme o Despacho de Encaminhamento de fls. 2.339.

O Recurso Especial está fundamentado no artigo 67, do Anexo II, do RICARF, e visa rediscutir **termo de início do prazo decadencial, no caso do Imposto de Renda na Fonte lançado com base no art. 61, da Lei nº 8.981, de 1995.**

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme despacho de 15/08/2013 (fls. 2.341 a 2.348).

Em seu apelo, a Fazenda Nacional apresenta os seguintes argumentos, em síntese:

- para o exame da ocorrência de pagamento antecipado parcial, para os fins ora colimados, afigura-se óbvia a necessidade de verificar-se se o contribuinte pagou parte do débito tributário objeto de cobrança, e não daqueles afetos a outros fatos;

- com efeito, os demonstrativos de fls. 1.539 a 1.544 atestam que a antecipação do recolhimento do imposto não ocorreu, motivo pelo qual, torna-se necessária a aplicação do prazo decadencial previsto no art. 173, I do CTN e não, do art. 150, § 4º do CTN, que explicita a modalidade de lançamento por homologação, segundo a qual o sujeito passivo apura o montante tributável e antecipa o pagamento, *verbis*:

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

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

- no caso, impende destacar que não se operou lançamento por homologação algum, afinal, repise-se, o contribuinte não antecipou o pagamento do IRRF sobre as operações não comprovadas ocorridas no exercício de 2002, por isso se procedeu ao lançamento de ofício da exação, na linha preconizada pelo art. 173, I, do CTN, o qual assevera que:

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;”

- para ratificar o entendimento, segue jurisprudência do CARF:

Acórdão nº 2101-01.744

IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Exercício: 2005, 2006, 2007, 2008.

Documento assinado digitalmente em 22/07/2016 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 27/07/2016 por ANA PAULA FERNANDES, Assinado digitalmente em 27/07/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 22/07/2016 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO
 Impresso em 04/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(...)

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. NÃO HAVENDO PRINCÍPIO DE PAGAMENTO, APLICA-SE O PRAZO DECADENCIAL PREVISTO NO ART. 173, I DO CTN. ENTENDIMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE ACORDO COM A SISTEMÁTICA PREVISTA PELO ARTIGO 542-C DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. REPRODUÇÃO NOS JULGAMENTOS DO CARF, CONFORME ART. 62-A, DO ANEXO II, DO SEU REGIMENTO INTERNO. Consoante entendimento consignado no Recurso Especial n.º 973.733/SC, "O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito." IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. CARACTERIZAÇÃO. A pessoa jurídica que efetuar a entrega de recursos a beneficiários não identificados, terceiros ou sócios, acionistas ou titulares, contabilizados ou não, cuja operação ou causa não comprove mediante documentos hábeis e idôneos, sujeita-se à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, a título de pagamento sem causa, nos termos do art. 61 da Lei n.º 8.981, de 1995. Recurso negado.

Acórdão nº 2202-001.975*Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF**Ano-calendário: 2002*

Ementa: DECADÊNCIA. PAGAMENTO SEM CAUSA. A aplicação do disposto no art. 61 da Lei nº. 8.981/95 (art. 674 do RIR/99) decorre, sempre, de procedimentos investigatórios levados a efeito pela Administração Tributária, não sendo razoável supor que o contribuinte, espontaneamente, promova pagamentos sem explicitação da causa ou a beneficiários não identificados e, em razão disso, antecipe o pagamento do imposto à alíquota de 35%, reajustando a respectiva base de cálculo. A incidência em referência sustenta-se na presunção (da lei) de que os pagamentos foram utilizados em operação, passível de tributação, em que, em virtude do desconhecimento do beneficiário ou da sua natureza, desloca-se a responsabilidade pelo recolhimento do tributo correspondente para quem efetuou o pagamento. No caso, a constituição do crédito tributário correspondente só pode ser efetivada com base no art. 149, I, do Código Tributário Nacional, sendo a decadência do direito de se promover tal procedimento disciplinada pelo disposto no art. 173 do mesmo diploma. Recurso de ofício negado.

Acórdão nº 9202-002.145

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 1998

IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA E/OU BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INOCORRÊNCIA ANTECIPAÇÃO PAGAMENTO. APLICAÇÃO ARTIGO 173, I, CTN. ENTENDIMENTO STJ. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA.

Traçando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, inexistindo a ocorrência de pagamento, impõe-se a aplicação do prazo decadencial de 05 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte ao que poderia ser efetuado o lançamento, nos termos do artigo 173, inciso I, do Código Tributário, ressalvados entendimentos pessoais dos julgadores a propósito da importância ou não da antecipação de pagamento para efeito da aplicação do instituto, sobretudo após a alteração do Regimento Interno do CARF, notadamente em seu artigo 62-A, o qual estabelece a observância das decisões tomadas pelo STJ nos autos de Recursos Repetitivos Resp nº 973.733/SC. Recurso especial provido.

- cita doutrina de Luciano Amaro;

- o acórdão recorrido, a despeito destas ponderações e da dicção do art. 173 do CTN, aplicou o prazo de decadência quinquenal, a contar da data de ocorrência do fato gerador;

- constata-se, com isso, que o aludido provimento concedeu à contribuinte uma decisão muito mais favorável do que ela obteria junto ao próprio Poder Judiciário;

- conclui-se, à evidência, que deve ser reformada, nesse ponto, a decisão recorrida.

- essa é a linha adotada pela jurisprudência majoritária no âmbito do CARF, que, em harmonia com tudo quanto exposto neste recurso, ante a inexistência de pagamento do IRRF lançado, não admite a contagem do prazo decadencial a partir do fato gerador, tal qual previsto no § 4º do art. 150 do CTN.

Ao final, a Fazenda Nacional pede o conhecimento e o provimento do recurso, para que seja afastada a decadência reconhecida pela Câmara *a quo*.

Cientificada do acórdão, do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e do Despacho de Admissibilidade em 23/08/2013 (Termo de Abertura de Documento no e-CAC às fls. 2.351), a Contribuinte opôs, em 29/08/2013, os Embargos de Declaração de fls. 2.376 a 2.384, rejeitados conforme o despacho de fls. 2.440 a 2.443. Ofereceu também, em 04/09/2013, as Contrarrazões de fls. 2.354 a 2.360.

Intimada da rejeição de seus Embargos de Declaração em 27/10/2014 (Termo de Abertura de Documento no e-CAC às fls. 2.446), a Contribuinte interpôs, em 07/11/2014, o Recurso Especial de fls. 2.449 a 2.653, ao qual foi negado seguimento, conforme o Despacho de Admissibilidade de fls. 2.903 a 2.917, confirmado pelo Despacho de Reexame de fls. 2.918/2.919.

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

Autenticado digitalmente em 22/07/2016 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 27/0

7/2016 por ANA PAULA FERNANDES, Assinado digitalmente em 27/07/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRE

TO, Assinado digitalmente em 22/07/2016 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO

Impresso em 04/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

8

Em sede de Contrarrazões, a Contribuinte reitera os argumentos constantes de suas peças de defesa, a saber:

- conforme jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no caso de lançamento por homologação, aplica-se o art. 150, § 4º, do CTN, independentemente de pagamento antecipado, já que o que homologa é a atividade exercida pelo sujeito passivo:

Acórdão nº CSRF/01-05.779, de 04/12/2007

"IRPJ – DECADÊNCIA – Os tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa sujeitam-se à modalidade de lançamento por homologação, tendo o prazo decadencial regido pelo art. 150, § 4º, do CTN. A ausência de recolhimento não desnatura o lançamento, pois o que se homologa é a atividade exercida pelo contribuinte. (...)"

Acórdão nº 9202-00.851, de 11/05/2010

IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 1999

IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. APLICAÇÃO ARTIGO 150, § 4º, CTN. Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, o prazo decadencial para constituição do crédito tributário concernente ao Imposto Sobre a Renda Retido na Fonte é de 05 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador do tributo, com animo no do artigo 150, § 4º, do Códex Tributário. In casu, tratando-se de IRRF exigido a partir da caracterização de pagamentos sem causa o fato gerador opera-se instantaneamente, nos precisos termos do artigo 61, § 2º, da Lei nº 8.981/1995, o qual estabelece claramente que o imposto considerar-se-á vencido na data/dia do respectivo pagamento. Recurso especial negado

- ainda que assim não fosse, no presente caso o pagamento está caracterizado, sendo irrelevante para a discussão o fato específico que levou à retenção, conforme jurisprudência do CARF:

Acórdão nº 9202-002.327, de 24/09/2012

"Segundo penso, o imposto de renda retido na fonte, inclusive este previsto no artigo 61 da Lei nº 8.981/95, é tributo sujeito ao regime do chamado lançamento por homologação, já que cabe às fontes pagadoras a apuração da base de cálculo do imposto e o recolhimento do montante devido, a título de antecipação ou em caráter definitivo, submetendo, posteriormente, esse procedimento à autoridade administrativa, que deverá, homologar ou não, expressa ou tacitamente, a atividade exercida pelo obrigado.

A natureza de tributo sujeito ao lançamento por homologação, do imposto de renda retido na fonte previsto no artigo 61, da Lei

nº 8.981/95, é indicada, inclusive, pela existência de código de receita específico, qual seja, '5217 IRRF PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO'.

A homologação expressa, para tais tributos, deve se dar no prazo de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador.

(...)

Analisando os autos, é possível verificar a existência de diversos DARF pagos pela interessada, com códigos de receita 8045 (IRRF – Outros Rendimentos), 1708 (IRRF – Remuneração Serviços Prestados por Pessoa Jurídica), 0588 (IRRF – Rendimento do Trabalho sem Vínculo Empregatício) e 0561 (IRRF – Rendimento do Trabalho Assalariado), (...) sendo o recolhimento mais antigo de 19/01/2000 e o mais recente de 20/12/2000, devendo-se destacar que os fatos geradores apurados pela fiscalização ocorreram entre 05/01/2000 e 21/12/2000.

Concluo, pois, que houve pagamento antecipado de imposto de renda na fonte no período em questão."

Acórdão nº 9202-002.454, de 08/11/2012

"(...) a simples análise dos autos nos leva a concluir pela existência de antecipação de pagamento relativamente ao ano-calendário 1997, a partir da constatação de imposto de renda retido na fonte informado e submetido ao ajuste na Declaração de Ajuste Anual 1997, às fls. 05/08."

- ademais, no Acórdão nº 9202-002.145, de 10/05/2012, citado no Recurso Especial, não houve recolhimento de nenhuma espécie, razão pela qual entendeu-se incabível a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN:

"In casu, porém, despendidas maiores elucubrações a propósito da matéria, uma vez que a simples análise dos autos nos leva a concluir pela inexistência de antecipação de pagamento relativamente ao ano-calendário 1998."

Ao final, a Contribuinte pede a manutenção da decisão do acórdão recorrido.

Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, restando perquirir acerca do cumprimento dos demais pressupostos de admissibilidade.

De plano, registre-se que em sede de Contrarrazões não foi apontada qualquer restrição, por parte da Contribuinte, quanto ao seguimento do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, limitando-se os argumentos ao próprio mérito do apelo.

Ainda assim, para que não parem dúvidas quanto à demonstração da alegada divergência, passo a abordar a admissibilidade do recurso.

Trata-se de exigência de Imposto de Renda na Fonte, com base no art. 61, da Lei nº 8.981, de 1995, referente a pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado, efetuados durante todo o ano de 2001, cuja ciência do Auto de Infração ocorreu em 27/11/2006 (fls. 1.683).

No acórdão recorrido, declarou-se a decadência relativamente aos fatos geradores ocorridos até 26/11/2001, considerando-se que o lançamento teria sido por homologação, daí reproduziu-se o entendimento adotado no julgamento do Recurso Especial nº 973.733 – SC (2007/01769940), que condiciona a eleição do respectivo artigo do CTN à existência ou não de pagamento antecipado. Nesse passo, foram considerados aptos a atrair a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, recolhimentos genéricos, sem vinculação com os fatos geradores objeto da autuação (incidentes sobre aplicações financeiras, operações SWAP, juros sobre capital próprio, *prolabore*, salários, etc., conforme fls. 125 a 128).

A Fazenda Nacional, por sua vez, entende não ser possível a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, uma vez que não houve qualquer antecipação de pagamento relativo ao fato gerador objeto da autuação. Nesse passo, pede a aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, concluindo que não se operou lançamento por homologação, e sim lançamento de ofício. Confira-se os respectivos trechos do Recurso Especial:

"Para o exame da ocorrência de pagamento antecipado parcial, para os fins ora colimados, afigura-se óbvia a necessidade de verificar-se se o contribuinte pagou parte do débito tributário objeto de cobrança, e não daqueles afetos a outros fatos.

Com efeito, os demonstrativos de fls. 1539/1544 atestam que a antecipação do recolhimento do imposto não ocorreu, motivo pelo qual, torna-se necessária a aplicação do prazo decadencial previsto no art. 173, I do CTN e não, do art. 150, § 4º do CTN, senão vejamos.

(...)

No caso, impende destacar que não se operou lançamento por homologação algum, afinal, repise-se, o contribuinte não antecipou o pagamento do IRRF sobre as operações não comprovadas ocorridas no exercício de 2002. É por conta disto que se procedeu ao lançamento de ofício da exação, na linha preconizada pelo art. 173, I, do CTN (...)"

Como paradigmas, a Fazenda Nacional indicou os Acórdãos nºs 9202-01.882 e 1302-000.463.

Quanto ao primeiro paradigma, está assim ementado:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA -IRPF

Ano-calendário: 1999

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE ART. 61 DA LEI Nº. 8.981, DE 1995 DECADÊNCIA. O art. 61 da Lei no. 8.981, de 1995, relativo ao imposto de renda retido na fonte sobre pagamentos a beneficiários não identificados ou efetuados sem

comprovação da operação ou causa, **veicula hipótese de lançamento de ofício, dada a evidente ausência de antecipação de pagamento do imposto em relação aos fatos geradores ocorridos, sendo o prazo de decadência para a constituição do crédito tributário de cinco anos contados da ocorrência do ato gerador, a teor do artigo 173, I, CTN.** Recurso especial provido. (destaques da Recorrente)

Com efeito, a ementa acima não deixa dúvidas acerca da divergência arguida, já que os acórdãos recorrido e paradigma, ambos tratando de Auto de Infração com base no art. 61, da Lei nº 8.981, de 1995, chegaram a conclusões diferentes. No acórdão recorrido entendeu-se que o lançamento seria por homologação e, aceitando-se como pagamento antecipado recolhimentos alheios aos fato gerador objeto da autuação, aplicou-se o art. 150, § 4º, do CTN. Já no caso do acórdão paradigma, de forma diversa, entendeu-se que, em face da evidente ausência de antecipação de pagamento relativo aos fatos geradores ocorridos, seria hipótese de lançamento de ofício, aplicando-se o art. 173, inciso I, do mesmo código.

Assim, restou claramente demonstrada a divergência arguida, no que tange a este primeiro paradigma, o que já seria suficiente para o seguimento do apelo à Instância Especial. Entretanto, será analisado também o segundo paradigma - Acórdão nº 1302-000.463 - do qual a Fazenda Nacional colaciona os seguintes trechos:

Ementa

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2004

Ementa: MULTA QUALIFICADA. FUNDAMENTOS. Ainda que se possa identificar impropriedade na caracterização da conduta do contribuinte por parte do responsável pela ação fiscalizadora, se foram reunidos aos autos elementos comprobatórios de prática dolosa da infração para a qual se cominou penalidade mais gravosa, há que se manter o lançamento nos termos em que foi formalizado. DECADÊNCIA. PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. IMPOSTO DE RENDA TRIBUTADO EXCLUSIVAMENTE NA FONTE. A aplicação do disposto no art. 61 da Lei nº. 8.981/95 (art. 674 do RIR/99) decorre, sempre, de procedimentos investigatórios levados a efeito pela Administração Tributária, não sendo razoável supor que o contribuinte, espontaneamente, promova pagamentos sem explicitação da causa ou a beneficiários não identificados e, em razão disso, antecipe o pagamento do imposto à alíquota de 35%, reajustando a respectiva base de cálculo. A incidência em referência sustenta-se na presunção (da lei) de que os pagamentos foram utilizados em operação, passível de tributação, em que, em virtude do desconhecimento do beneficiário ou da sua natureza, desloca-se a responsabilidade pelo recolhimento do tributo correspondente para quem efetuou o pagamento. No caso, a constituição do crédito tributário correspondente só pode ser efetivada com base no art. 149, I, do Código Tributário Nacional, sendo a decadência do direito de se promover tal procedimento disciplinada pelo disposto no art. 173 do mesmo diploma. (...)" (destaques da Recorrente)

Documento assinado digitalmente em 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 22/07/2016 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 27/07/2016 por ANA PAULA FERNANDES, Assinado digitalmente em 27/07/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 22/07/2016 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO

Impresso em 04/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Voto

"No que diz respeito ao Imposto de Renda na Fonte, revisando posicionamento anterior, entendo que a hipótese trazida pelo art. 61 da Lei nº. 8.981/95, reproduzido pelo art. 674 do RIR/99, não se enquadra no disposto no art. 150 do Código Tributário Nacional, eis que, nos termos do referido dispositivo, as regras ali estampadas estão dirigidas para os tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

Resta evidente que a hipótese de incidência em discussão (pagamento efetuado pela pessoa jurídica a beneficiário não identificado) revela-se, sempre, a partir de procedimentos investigatórios levados a efeito pela Administração Tributária, não sendo razoável supor que o contribuinte, espontaneamente, promova pagamentos sem explicitação da causa ou a beneficiários não identificados e, em razão disso, antecipe o pagamento do imposto à alíquota de 35%, reajustando a respectiva base de cálculo.

A incidência preconizada pelo art. 61 da Lei nº. 8.981/95, a meu ver, sustenta-se na presunção (da lei) de que os pagamentos foram utilizados em operação, passível de tributação, em que, em virtude do desconhecimento do beneficiário ou da sua natureza, desloca-se a responsabilidade pelo recolhimento do tributo correspondente para quem efetuou o pagamento.

Nesse diapasão, resta claro que a constituição do crédito tributário em questão só pode ser efetivada com base no art. 149, I, do Código Tributário Nacional, sendo o disposto no parágrafo 2º do art. 674 do RIR/99 ("considera-se vencido o imposto no dia do pagamento da referida importância") relevante apenas para fins de determinação dos termos iniciais dos encargos legais incidentes.

Na hipótese de aplicação do art. 61 da Lei nº. 8.981/95, repiso, estamos diante de LANÇAMENTO DE OFÍCIO, e, por conta disso, sendo inaplicáveis as disposições do art. 150 do Código Tributário Nacional, a decadência é regida pelo disposto no art. 173 do mesmo diploma." (destaques da Recorrente)

Os trechos acima também não deixam dúvidas acerca da demonstração da divergência. Ambos os julgados tratam da mesma incidência - art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995 - e entabulam discussão acerca da modalidade de lançamento, o que se reflete na aferição da decadência, e chegam a conclusões distintas. Repita-se que, no caso do acórdão recorrido, a despeito da especificidade da exigência, considera-se factível que o Contribuinte efetue recolhimento antecipado, classifica-se o lançamento como por homologação e considera-se como aptos a atrair a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, recolhimentos sem conexão com os fatos geradores objeto da autuação. O paradigma, por sua vez, enfrenta e enfatiza a especificidade da exação, considerando não ser razoável esperar que o Contribuinte efetue pagamentos antecipados de forma espontânea, concluindo que se trata de exigência somente apurável por meio de investigação por parte do Fisco, daí a aplicação do art. 173, I, do CTN.

Com efeito, os dois paradigmas retratam situações similares à que ocorreu no caso ora tratado - exigência com base no art. 61, da Lei nº 8.981, de 1995, apurada por meio de lançamento de ofício, sem pagamento antecipado de imposto referente aos fatos geradores objeto da autuação. Ocorre que, ao contrário do acórdão recorrido, em ambos os paradigmas considerou-se que a própria natureza da exação, com suas especificidades, conduziria à conclusão acerca da natureza do lançamento e ausência de pagamento antecipado.

Por oportuno, esclareça-se que não há qualquer disposição no RICARF, no sentido de obrigatoriedade de que o Recorrente efetue "cotejo analítico" entre os acórdãos recorrido e paradigma, por meio de quadros ou demonstrativos. O que o RICARF exige, e está bem claro no art. 67, § 8º, do Anexo II (§ 6º, no RICARF anterior), é a demonstração analítica da divergência arguida, com a indicação dos pontos do paradigma que diverjam do recorrido, evitando-se assim que o Recorrente limite-se a citar genericamente a matéria suscitada, sem a necessária vinculação com o conteúdo do julgado. Ademais, há recursos que abordam diversas matérias, de sorte que a designação genérica de divergência dificultaria sobremaneira a análise levada a cabo pelos Presidentes de Câmara. Confira-se o texto regimental:

"Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

(...)

*§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a **indicação dos pontos nos paradigmas colacionados** que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido."*

E foi exatamente o que a Fazenda Nacional fez, ou seja, indicou os pontos, nos paradigmas, que divergiram do acórdão recorrido:

"O v. acórdão ora recorrido, aplicando o prazo previsto no art. 150, §4º do CTN, reconheceu a decadência do período acima mencionado, embora não tenha havido antecipação do pagamento do IRRF lançado com base no art. 61 da Lei nº 8.981/95.

Portanto, divergiu da jurisprudência do CARF, que vem determinado a aplicação do prazo decadencial previsto no art. 173, I do CTN nas hipóteses de aplicação do art. 61 da Lei nº 8.981/95, por não se tratar de lançamento por homologação e sim, de lançamento de ofício."

Nesse passo, colacionou os respectivos trechos dos paradigmas, conforme se reproduziu no presente voto, destacando os pontos que divergiram do acórdão recorrido, de sorte que o dissídio jurisprudencial restou plenamente demonstrado, nos termos regimentais.

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e passo a examiná-lo.

Os dispositivos do Código Tributário Nacional ora tratados têm a seguinte redação:

*"Art. 150. O **lançamento por homologação**, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever*

Documento assinado digitalmente em 22/07/2016 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 27/07/2016 por ANA PAULA FERNANDES, Assinado digitalmente em 27/07/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 22/07/2016 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO
 Impresso em 04/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

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

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

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

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

(...)

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento." (grifei)

Os dispositivos acima não deixam dúvidas acerca das duas formas de lançamento - por homologação e de ofício - sendo que a primeira modalidade tem como pressuposto que a respectiva regra-matriz de incidência atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento do tributo sem prévio exame da autoridade administrativa. Cabe, assim, analisar-se a regra-matriz de incidência objeto da autuação, que no caso é o art. 61, da Lei nº 8.981, de 1995:

"Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, 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." (grifei)

Ora, é fato notório que os tributos, por não constituírem sanção de ato ilícito, incidem sobre situações comuns da vida dos contribuintes, tais como "receber receitas", "receber rendimentos", "alienar bens ou direitos", "importar produtos" e outras tantas que se nos apresentam no cotidiano. Entretanto, a leitura dos trechos acima destacados não leva à conclusão de que a incidência ora tratada constituiria um "fato comum na vida das empresas", já que não seria razoável esperar que estas "façam pagamentos sem causa/operação comprovada, ou entreguem recursos a beneficiários não identificados", procedendo ao recolhimento instantâneo do respectivo tributo - que sequer constitui antecipação, mas sim tributação exclusiva na fonte - à alíquota de 35%, sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, e ainda com reajustamento da base de cálculo, considerando-se líquido o valor pago.

Assim, a simples aplicação da razoabilidade mostra que se trata de incidência sobre a qual não se espera que os contribuintes efetuem o respectivo pagamento "sem prévio exame da autoridade administrativa", como é característico do lançamento por homologação.

Aqueles que militam na área dos tributos federais podem intuitivamente constatar que a maciça maioria dos contribuintes cumpre espontaneamente suas obrigações tributárias, restringindo-se os lançamentos de ofício a um universo pequeno, em relação ao total das incidências. Entretanto, quando se trata da incidência ora examinada, tal estatística obviamente se inverte, apontando quase que exclusivamente para a exigência por meio de investigação levada a cabo pela fiscalização.

Destarte, independentemente da classificação do lançamento como sendo por homologação, a incidência ora tratada, na prática, harmoniza-se mais com o lançamento de ofício, de sorte que o pagamento antecipado sequer é esperado, nesses casos (diferentemente de outras espécies de incidência).

Não obstante, a própria administração tributária disponibilizou código de receita para pagamento espontâneo de tal incidência, conforme consta da Agenda Tributária do mês de maio, disponibilizada no sítio da RFB na Internet:

5217 IRRF - Outros Rendimentos - Pagamento a beneficiário não identificado FG ocorrido no mesmo dia

Nesse passo, aparentemente a própria administração tributária acredita que valores relativos à incidência ora tratada podem ser antecipados e pagos espontaneamente, sem o seu prévio exame, o que efetivamente se amolda ao lançamento por homologação. Entretanto, no caso em apreço não foi identificado qualquer pagamento com o código acima, nas datas em que ocorreram os pagamentos objeto da autuação, de sorte que não restou caracterizado o pagamento antecipado que atrairia a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN.

Releva notar que no acórdão recorrido foi citado como razão de decidir o Recurso Especial nº 973.733 – SC (2007/01769940), por força do art. 62-A do RICARF. Dita decisão judicial claramente vincula o art. 150, § 4º, do CTN, a recolhimento prévio da **exação tratada**, e não de qualquer outra exação, portanto obviamente que o recolhimento tem de ser referente ao fato gerador objeto da autuação. Confira-se o julgado do STJ:

Documento assinado digitalmente em 22/07/2016 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 27/07/2016 por ANA PAULA FERNANDES, Assinado digitalmente em 27/07/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 22/07/2016 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO
 Impresso em 04/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

"PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o **pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre**, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: Resp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005)." (grifei)

Assim, embora no voto condutor do acórdão recorrido se mencione a decisão judicial que vincula o CARF, no entender desta Conselheira dita decisão não foi efetivamente aplicada, já que foram aceitos como pagamentos aptos a atrair o art. 150, § 4º, do CTN, recolhimentos absolutamente desvinculados dos fatos geradores objeto da autuação, de sorte que o julgado há que ser reformado, conforme determina o art. 62 do RICARF, aplicando-se-lhe o art. 173, I, do CTN.

Resta enfrentar os argumentos trazidos pela Contribuinte em sede de Contrarrazões que, repita-se, não apresenta qualquer óbice quanto ao seguimento do apelo à Instância Especial.

De plano, constata-se que o primeiro argumento - aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, independentemente de pagamento antecipado - não pode sequer ser considerado, já que não foi acolhido no acórdão recorrido, tampouco defendido no Recurso Especial da Fazenda Nacional, e o Recurso Especial da Contribuinte não teve seguimento à Instância Especial. Ademais, dito posicionamento contraria frontalmente o entendimento do STJ que vincula o CARF. Por fim, esclareça-se que os julgados citados à guisa de jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais - Acórdão nº CSRF/01-05.779, de 04/12/2007, e Acórdão nº 9202-00.851, de 11/05/2010 - foram proferidos antes da Portaria MF nº 586, de 21/12/2010 (DOU de 22/12/2010), que determinou a inclusão do art. 62-A no RICARF, portanto refletem tese há muito superada no CARF.

Quanto ao segundo argumento - a jurisprudência do CARF seria no sentido de que é irrelevante que o pagamento seja conectado ao fato que levou à retenção - a Contribuinte cita o Acórdão nº 9202-002.454, de 08/11/2012, e o Acórdão nº 9202-002.327, de 24/09/2012.

No que tange ao Acórdão nº 9202-002.454, de 08/11/2012, este confirma a tese de que o pagamento tem de ter conexão com o fato gerador objeto da autuação, já que trata de incidência de Imposto de Renda Pessoa Física sujeita ao ajuste anual, aceitando-se como pagamento apto a atrair a aplicação do art. 150, § 4º, o imposto retido na fonte conectado ao fato gerador ocorrido em 31 de dezembro do ano-calendário. Confira-se a respectiva ementa e o trecho colacionado pela própria Contribuinte:

*"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA
- IRPF*

Ano-calendário: 1997

IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA E DEPÓSITOS BANCÁRIOS. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. OCORRÊNCIA ANTECIPAÇÃO PAGAMENTO. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. APROVEITAMENTO. APLICAÇÃO ARTIGO 150, § 4º, CTN. ENTENDIMENTO STJ. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA.

Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, havendo a ocorrência de pagamento, a partir da constatação de imposto de renda retido na fonte informado/constante da Declaração de Ajuste Anual, é entendimento uníssono deste Colegiado a aplicação do prazo decadencial de 05 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do Código Tributário, ressalvados entendimentos pessoais dos julgadores a propósito da importância ou não da antecipação de pagamento para efeito da aplicação do instituto, sobretudo após a alteração do Regimento Interno do CARF, notadamente em seu artigo 62-A, o qual impõe à observância das decisões tomadas pelo STJ nos autos de Recursos Repetitivos Resp nº 973.733/SC.

Recurso especial negado."

"(...) a simples análise dos autos nos leva a concluir pela existência de antecipação de pagamento relativamente ao ano-calendário 1997, a partir da constatação de imposto de renda retido na fonte informado e submetido ao ajuste na Declaração de Ajuste Anual 1997, às fls. 05/08." (grifei)

Assim, longe de adotar a tese defendida pela Contribuinte, este acórdão só faz confirmar a tese defendida no presente voto.

Quanto ao Acórdão nº 9202-002.327, de 24/09/2012, trata-se de decisão proferida pela CSRF com composição diversa da usual, eis que ausentes três Conselheiros titulares, inclusive o Presidente do Colegiado. Confira-se a síntese da decisão, que negou provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional:

"Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Marcelo Oliveira, Gustavo Lian Haddad e Pedro Paulo Pereira Barbosa que votaram por converter o julgamento em diligência. Votou pelas conclusões o Conselheiro Valmar Fonseca de Menezes."

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

Autenticado digitalmente em **Composição da Turma:** COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 27/07/2016 por ANA PAULA FERNANDES, Assinado digitalmente em 27/07/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 22/07/2016 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO

Impresso em 04/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

"Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Valmar Fonseca de Menezes (Presidente em exercício), Gonçalo Bonet Allage (Vice-Presidente em exercício), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Pedro Anan Junior, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire."

Confirmando que o acórdão acima, nº 9202-002.327, de 24/09/2012, não traduz o posicionamento usual da CSRF, trago à colação o Acórdão nº 9202-003.182, de 06/05/2014:

Ementa

"ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 01/03/2000, 03/05/2000, 12/06/2000, 15/06/2000, 21/06/2000

DECADÊNCIA. IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. ANTECIPAÇÃO DE RECOLHIMENTO. INEXISTÊNCIA.

O art. 62-A do RICARF obriga a utilização da regra do REsp nº 973.733-SC, decidido na sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil, o que faz com que a ordem do art. 150, §4º, do CTN, só deva ser adotada nos casos em que o sujeito passivo antecipar o pagamento e não for comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, prevalecendo os ditames do art. 173 nas demais situações.

A antecipação do pagamento deve ser verificada para cada fato gerador ocorrido.

No caso, o fato gerador é o pagamento do valor e não foi identificado recolhimento do tributo específico para os fatos geradores em questão.

Recurso especial provido." (grifei)

Voto

"Ocorre que nenhuma dessas duas situações se verifica nos autos. Com efeito, nos períodos referentes aos pagamentos em litígio, há apenas recolhimento de Imposto de Renda na Fonte claramente relacionado a outros fatos geradores, notadamente o pagamento de salários.

Por esses motivos, voto no sentido de dar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, para aplicação do art. 173, I do CTN ao cálculo do prazo decadencial, com retorno do processo à Câmara a quo, para análise das demais questões do recurso voluntário, com relação aos períodos não alcançados pela decadência." (grifei)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.208-2, de 24/08/2001.

Autenticado digitalmente em 22/07/2016 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 27/0

7/2016 por ANA PAULA FERNANDES, Assinado digitalmente em 27/07/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRE

TO, Assinado digitalmente em 22/07/2016 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO

Impresso em 04/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

"Acordam os membros do colegiado, por maioria votos, em dar provimento ao recurso, com retorno dos autos à Câmara de origem para análise das demais questões. Vencidos os Conselheiros Elias Sampaio Freire (Relator), Manoel Coelho Arruda Junior, Pedro Anan Junior (suplente convocado) e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos."

Composição da Turma:

"Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Gustavo Lian Haddad, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Alexandre Naoki Nishioka (suplente convocado), Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Pedro Anan Junior (suplente convocado), Maria Helena Cotta Cardozo, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire."

E nas Câmaras Baixas o posicionamento é no mesmo sentido do presente voto, conforme a seguir se exemplifica:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Data do fato gerador: 07/05/2008

DECADÊNCIA. PAGAMENTO SEM CAUSA. A aplicação do disposto no art. 61 da Lei nº. 8.981/95 (art. 674 do RIR/99) decorre, sempre, de procedimentos investigatórios levados a efeito pela Administração Tributária, não sendo razoável supor que o contribuinte, espontaneamente, promova pagamentos sem explicitação da causa ou a beneficiários não identificados e, em razão disso, antecipe o pagamento do imposto à alíquota de 35%, reajustando a respectiva base de cálculo. A incidência em referência sustenta-se na presunção (da lei) de que os pagamentos foram utilizados em operação, passível de tributação, em que, em virtude do desconhecimento do beneficiário ou da sua natureza, desloca-se a responsabilidade pelo recolhimento do tributo correspondente para quem efetuou o pagamento. No caso, a constituição do crédito tributário correspondente só pode ser efetivada com base no art. 149, I, do Código Tributário Nacional, sendo a decadência do direito de se promover tal procedimento disciplinada pelo disposto no art. 173 do mesmo diploma.

(...)

Preliminar rejeitada.

Recurso negado." (Acórdão nº 2202-002.561, de 18/02/2014)

Finalmente, a Contribuinte argumenta que no Acórdão nº 9202-002.145, citado no Recurso Especial, a não aplicação do art. 150, § 4º, do CTN deveu-se ao fato de não se verificar pagamento de qualquer espécie. De plano, não se vislumbra como tal argumento poderia abalar o Recurso Especial, já que foram trazidos outros julgados demonstrando cabalmente a tese defendida pela Fazenda Nacional. Ademais, compulsando-se o inteiro teor do julgado em tela, constata-se que sequer foi mencionada a questão de eventuais pagamentos

genéricos, portanto em nenhum momento o julgado vaza o entendimento defendido pela Contribuinte.

Assentado que o dispositivo do CTN aplicável ao presente caso é o art. 173, inciso I, constata-se que, tratando-se de fatos geradores instantâneos ocorridos durante o ano de 2001, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ser efetuado o lançamento é 1º/01/2002, encerrando-se o prazo decadencial em 31/12/2006. Como a ciência do Auto de Infração foi levada a cabo em 27/11/2006, não há que se falar em decadência.

Diante do exposto, dou provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, sem necessidade de retorno ao Colegiado de origem, uma vez que o mérito já foi julgado, quando do exame dos períodos não considerados pelo acórdão recorrido como alcançados pela decadência.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora

Declaração de Voto

Em que pese o brilhante voto da relatora discordo das razões nele expostas no tocante ao conhecimento do recurso.

A luz do que exige o Regimento Interno desta corte, passo a fazer breves considerações:

Quanto ao primeiro paradigma colacionado pela Fazenda Nacional, considero ser gritante a **falta de similitude fática entre ambos**.

Da análise deste mesmo paradigma ainda encontro outro problema, qual seja não vislumbrar claramente a existência de divergência quanto ao entendimento jurídico. De modo que, não se pode afirmar que no caso destes autos aquela composição de julgamento decidiria a favor da Fazenda como esta tenciona fazer parecer. Pois a meu ver ambos os acórdão afirmam somente que não havendo pagamento do tributo deve incidir o artigo 173 do CTN. Restando então para elidir tal celeuma destes autos, a necessidade de discussão do que seria então aceito como comprovação de pagamento válida, o que se trata de análise de valoração probatório que não é cabível aqui, uma vez que o paradigma não enfrentou claramente a questão.

Observe ainda, agora no tocante ao segundo paradigma trazido pela Fazenda Nacional, que este foi transcrito na petição recursal sem qualquer indicação de seu objetivo, o que a meu ver é incabível quando dirigido a esta Câmara Superior, a qual não serve como uma 3ª instância de julgamento de mérito ou provas, mas sim como uma instância uniformizadora.

Assim entendo inaceitável que não haja a demonstração por parte do recorrente de que de fato, caso o acórdão recorrido fosse julgado pelo colegiado do paradigma, sua decisão seria diferente, necessitando então que esta Câmara uniformize a matéria.

Não se trata aqui da exigência de cotejamento analítico, contudo o recurso a ser interposto pela parte deve **demonstrar a relação havida entre o acórdão recorrido e o acórdão paradigma.**

Observo que o recurso da recorrente Fazenda Nacional, deixou a transcrição do paradigma solta na peça, esperando que os conselheiros deste colegiado façam o trabalho de justificar seu conhecimento, o que a meu ver deve ser feito pela parte recorrente de modo claro e individualizado.

Por estas razões deixo de conhecer o recurso interposto pela Fazenda Nacional.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes - Conselheira



Serviço de intermediação de venda de imóveis por corretor que atua em nome da imobiliária.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10166.723699/2012-92
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9202-003.834 – 2ª Turma**
Sessão de 09 de março de 2016
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente LPS BRASILIA CONSULTORIA DE IMÓVEIS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Período de apuração: 01/04/2008 a 31/12/2009

IRRF. FALTA DE RETENÇÃO/RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA.
 CABIMENTO.

A falta de retenção/recolhimento do IRRF enseja a aplicação da multa do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

RELAÇÃO JURÍDICA - CLASSIFICAÇÃO - IDENTIFICAÇÃO DOS ELEMENTOS ESSENCIAIS PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE INTERMEDIÇÃO DE VENDA DE IMÓVEIS POR CORRETOR QUE ATUA EM NOME DA IMOBILIÁRIA.

A determinação da natureza dos atos praticados e dos negócios celebrados, para fins de incidência da norma tributária, é realizada com base nos elementos essenciais das relações jurídicas estabelecidas, que se revelam com a identificação dos efetivos direitos exercidos e obrigações contraídas pelos interessados, independentemente do nome dado aos instrumentos contratuais formalizados ou dos procedimentos realizados.

O pagamento realizado diretamente pelo cliente ao corretor de imóveis não tem o condão de afastar o fato de que o corretor prestou à imobiliária o serviço de intermediação junto a terceiros. Comprovando-se a ocorrência de prestação de serviço deste para com a imobiliária, é esta que deve responder pelas correspondentes obrigações tributárias.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso quanto à incidência do imposto de renda sobre as operações objeto da autuação, bem como quanto ao cabimento da multa por falta de retenção na fonte. Vencidos os Conselheiros Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes, Gerson Macedo Guerra e Maria Teresa Martinez Lopez, que deram provimento ao recurso relativamente às duas questões. Quanto ao percentual da multa aplicável, por maioria de votos, em manter o percentual de 75%, vencidas as Conselheiras Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Patrícia da Silva, que reduziram o percentual a 50%. A Conselheira Patrícia da Silva apresentará declaração de voto.

(Assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto – Presidente

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Relator

(Assinado digitalmente)

Patrícia da Silva - Declaração de voto

EDITADO EM: 11/04/2016

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Maria Teresa Martinez Lopez (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo, Patricia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior e Gerson Macedo Guerra.

Relatório

Trata o presente processo de auto de infração, às e-fls. 03 a 08, com relatório fiscal às e-fls. 09 a 41, relativo ao Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF, por deixar a contribuinte de arrecadar e recolher o imposto incidente sobre a remuneração dos corretores de imóveis que lhe prestaram serviços autônomos de corretagem de imóveis. O lançamento foi consolidado em 24/05/2012, com ciência à contribuinte em 28/05/2012.

Em sua impugnação, às e-fls. 2423 a 2506, a empresa, uma sociedade limitada, dedicada a consultoria na intermediação na compra, venda, permuta e locação de imóveis, se insurgiu contra diversos aspectos preliminares, contra a própria incidência da multa sem o tributo correspondente e, no mérito, nega a existência de vínculo entre ela e os corretores questionando, inclusive, o pagamento nas operações que deram causa aos valores lançados. A

2ª Turma da DRJ/BSB considerou improcedente a impugnação, por unanimidade, conforme disposto no acórdão nº 03-51.171 de 11/03/2013, às e-fls. 2538 a 2571, mantendo a integralidade do crédito lançado.

Inconformada, a contribuinte apresentou recurso voluntário, às e-fls. 2584 a 2678, no qual repisa os mesmos argumentos da impugnação.

O recurso voluntário foi apreciado pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento em 16/07/2014, no acórdão 2201-002.442, às e-fls. 1326 a 1361, que tem a seguinte ementa:

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Não padece de nulidade o lançamento que contém todos os requisitos exigidos na legislação processual.

CERCEAMENTO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Rejeita-se a preliminar de nulidade do lançamento, quando não configurado vício ou omissão de que possa ter decorrido o cerceamento do direito de defesa.

RELAÇÃO JURÍDICA APARENTE. DESCARACTERIZAÇÃO.

De acordo com o inciso I do art. 118 do Código Tributário Nacional, a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos. Deve-se desprezar os contratos firmados entre as partes, mormente quando a relação jurídica formal indicada nos instrumentos não condiz com a realidade apresentada.

IRRF. FALTA DE RETENÇÃO/RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA. CABIMENTO.

A falta de retenção/recolhimento do IRRF enseja a aplicação da multa do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

IRRF. MULTA QUALIFICADA. FALTA DE RETENÇÃO.

A falta de retenção na fonte dos pagamentos efetuados aos corretores constitui o próprio pressuposto da aplicação da multa isolada, já que a ação fiscal foi instaurada após o encerramento do período de apuração do fato gerador. Portanto, tal fato, por si só, é incapaz de autorizar a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%.

O acórdão, por sua vez, teve a seguinte redação:

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares. No mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%. Vencidos os Conselheiros NATHALIA MESQUITA CEIA, GUILHERME BARRRANCO DE SOUZA (Suplente convocado) e ODMIR

Processo n° 10166.723699/2012-92
Acórdão n.° 9202-003.834

CSRF-T2
Fl. 1.064

FERNANDES (Suplente convocado), que deram provimento integral ao recurso, e MARIA HELENA COTTA CARDOZO, que negou provimento ao recurso. Fizeram sustentação oral pelo Contribuinte o Dr. Daniel Vitor Bellan, OAB/SP 174.745 e pela Fazenda Nacional o Dr. Jules Michelet Pereira Queiroz e Silva.

Cientificada do resultado do julgamento, a Fazenda Nacional manifestou-se, à e-fl. 2711, pela não interposição de recurso.

A contribuinte, por sua vez, foi cientificada do acórdão em 23/09/2014 (e-fls. 2723), e interpôs, em 08/10/2014, o recurso especial de divergência às e-fls. 2727 a 2756, entendendo que o acórdão recorrido merece ser reformado. Tal entendimento seria suportado pelos acórdãos paradigmas: n° 9202-001.886, n° 2403-002.509 e n° 2403-002.508

No primeiro acórdão citado, trata-se da multa de ofício exigida isoladamente, entendendo a recorrente que ela não seria aplicável por falta de amparo legal em face das alterações trazidas pela Lei n° 11.488/2007, conjuntamente, para o art. 44 da Lei n° 9.430/1996 e para o art; 9° da Lei n° 10.426/2002.

Relativamente aos dois paradigmas seguintes, referentes à autonomia da vontade como determinante dos fatos geradores, a contribuinte afirma que as relações jurídicas estabelecidas pelos particulares, previamente aos fatos geradores, devem ser consideradas para aplicação das normas tributárias, na linha desses paradigmas.

A Presidente da 2ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF, em 02/02/2015, através do despacho sem número, às e-fls. 2863 a 2868, deu seguimento ao RE por entender preenchidos os requisitos normativos para sua admissibilidade.

Em 23/02/2015 (e-fls. 2874), foi encaminhada à Procuradoria da Fazenda para ciência do despacho, em virtude do qual ela apresentou, em 27/02/2015, contrarrazões à divergência da contribuinte, às e-fls. 2875 a 2908.

Relativamente à aplicação da multa isolada, a Fazenda afirma que ela decorre de incidência do art. 9° da Lei n° 10.426/2002 norma cogente que não pode ser afastada na esfera administrativa e por isso sustenta os argumentos do voto vencedor do acórdão recorrido.

Quanto à discussão sobre a utilização na intermediação dos negócios de corretores de imóveis, que são autônomos e não mantêm vínculo empregatício com a recorrente, apesar de tal autonomia, os serviços são a ela prestados e por isso é dela a obrigação tributária acessória de reter o imposto. O repasse do ônus de realizar o pagamento a terceiros, não desvirtua a sua relação direta com o fato gerador, por ser a verdadeira tomadora dos serviços prestados.

Em complementação do recurso especial foi posteriormente solicitada a juntada de documento contendo parecer jurídico e referência à existência de legislação superveniente sobre o assunto.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator

Pelo que consta no processo, o recurso atende aos requisitos de admissibilidade e, portanto, deles conheço.

Aqui, para fins de esclarecimento quanto aos critérios utilizados para conhecimento do recurso, cabe fazer as seguintes colocações:

- em que pese o acórdão paradigma nº 2403.002509 ter tratado de Contribuições Previdenciárias, enquanto o crédito tributário objeto do presente processo é decorrente do Imposto sobre a Renda;

- a situação fática é exatamente a mesma e o que se discute, em ambos, é a qualificação jurídica da operação, para fins de incidência tributária, uma prejudicial de mérito; e

- essa qualificação é fundamental para aplicação do art. 123 do Código Tributário Nacional, norma geral de Direito Tributário.

No mérito, o recurso especial interposto pelo sujeito passivo trata de duas matérias, a serem analisadas em separado:

1. a qualificação da operação, para fins de análise da incidência tributária, ou seja, se a operação enseja prestação de serviços à atuada e valores devidos aos prestadores de serviço; e

2. a existência de base normativa vigente para aplicação da multa, ou seja, a aplicabilidade do art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, ao caso.

Qualificação da operação

Para iniciar a análise da questão, é necessário que os fatos ocorridos estejam claramente colocados.

De acordo com o Relatório Fiscal do Auto de Infração, a contribuinte atendendo às intimações fiscais, declarou que não remunerou os corretores de imóveis porque foram contratados pelos adquirentes das unidades imobiliárias. A fiscalização, entretanto, entendeu, com base em provas que carrearou aos autos, que os corretores de imóveis prestaram serviços à Lopes Royal e que a administração da empresa planejou, organizou e executou procedimentos para a sua atividade comercial com intuito de afastar a hipótese de incidência dos tributos e contribuições. Assim, levantou valores pagos a corretores identificados e a corretores não identificados, calculou os correspondentes montantes de Imposto a ser retido na fonte e aplicou a multa de que trata o art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, sobre esses valores.

Em cotejo aos autos, verifica-se que há um acordo denominado “associação”, em que – pela intermediação do negócio, o cliente pagaria um valor ao corretor, pessoa física,

que tenha atuado na operação e o proprietário do imóvel / incorporadora pagaria outro valor à empresa atuada, ora recorrente.

A questão que se coloca é se esse acordo tem o condão de dividir a operação em duas partes, com consequentes incidências tributárias separadas ou se a operação, pelas suas características ontológicas, é única, com a incidência da tributação e aplicação do art. 123 do Código Tributário Nacional.

Para análise dos elementos essenciais da operação, devemos partir da premissa de que há, em nosso ordenamento jurídico, várias possíveis formas jurídicas de estruturação da atividade, cada uma conferindo aos envolvidos responsabilidades tributárias, trabalhistas ou societárias específicas.

Efetivamente, com base na autonomia privada, é permitido que os particulares ajustem seus negócios de forma a alcançar, da melhor forma possível, seus objetivos, desde que lícitos e não proibidos pelo sistema jurídico. O Direito Tributário, como um sobre-direito incide sobre os fatos realizados pelos particulares, conforme por eles organizados. Ocorre qualificação jurídica das operações é necessária na análise de cada caso. Assim, a determinação da natureza dos atos praticados e dos negócios celebrados, para fins de incidência da norma tributária, deve ser realizada com base nos elementos essenciais das relações jurídicas estabelecidas, que se revelam com a identificação dos efetivos direitos exercidos e obrigações contraídas pelos interessados, independentemente do nome dado aos instrumentos contratuais formalizados ou dos procedimentos realizados.

Nessa análise, em que pesem as alegações da recorrente, de que (a) o corretor atua em nome do comprador, (b) o corretor pode exercer suas atividades em outros empreendimentos (junto a outras empresas), (c) que a empresa apenas determina alguns critérios mínimos de organização dos trabalhos, (d) que os corretores não assinam pela empresa e (e) que a empresa nunca recebeu um pagamento dos clientes para repasse aos corretores; penso que a fiscalização analisou corretamente a operação o que foi confirmado pelas decisões de primeira e segunda instâncias: a empresa, ora recorrente, realizou as operações, tendo se utilizado de corretores para isso.

Nesse sentido, cabe colocar os seguintes pontos:

- no tocante à comercialização, as vendas deverão obedecer aos preços e condições (inclusive tabela de descontos) definidos pela empresa ora recorrente e quaisquer propostas que não se enquadrem nas tabelas deverão ser submetidas à empresa;
- é a empresa que mantém os pontos de venda (aos clientes), com os profissionais caracterizados com as marcas comerciais da empresa;
- define a premiação e incentivos aos corretores de imóveis;
- a comissão por corretagem a ser paga pelo cliente é devida à empresa;
- o valor contratualmente devido à empresa pelo vendedor é rateado.

As conclusões acima são decorrência do que se encontra no Relatório Fiscal, item 3.3.1 (Coleta de Notícias e Publicações - fls. 5 a 9) e item 3.3.2 (Circularização - fls. 10 a

O pagamento realizado diretamente pelo cliente ao corretor de imóveis não tem o condão de afastar a natureza da operação realizada: o corretor prestou à imobiliária o serviço de intermediação junto a terceiros. Comprovando-se a ocorrência de prestação de serviço deste para com a imobiliária, é esta que deve responder pelas correspondentes obrigações tributárias.

Exemplificativamente, isso é esclarecido na decisão de primeira instância e reproduzido no voto do acórdão recorrido:

No nosso exemplo (fls. 1908 e 1910), o potencial comprador deseja adquirir um imóvel (unidade 209) sito a SHCNWSQNW 311, Projeção "A", Setor Noroeste. O Valor da Venda foi de R\$ 959.899,95, o valor do recibo foi de R\$ 33.596,50 e que diminuído do valor da venda, resultou no valor da proposta que foi da ordem de R\$ 926.303,50.

O imóvel é da empresa Brasal Incorporações e Construções de Imóveis Ltda (dona do negócio) que autorizou a impugnante a promover (fl. 701), com total exclusividade, a intermediação da venda (serviço de corretagem) e sobre o serviço de corretagem a impugnante será remunerada à razão de 3,5% incidente sobre o valor total da venda.

No exemplo, o valor da corretagem foi de R\$ 33.596,50, devido, por contrato, à impugnante e que representa exatos 3,5% sobre o valor da venda, nem mais nem menos e tudo de acordo com o previamente pactuado entre a impugnante e a construtora.

Contudo, como a impugnante, para realizar a venda, utiliza-se de outros Corretores; a remuneração total teve que ser dividida, em respeito ao Código Civil e assim, o sinal (que representa a comissão de 3,5% sobre o valor de venda) foi rateado (fls. 1910), entre a Lopes Royal (2,08% do valor de venda), o Corretor Autônomo (0,90% do valor de venda), o Coordenador (0,20% do valor de venda), o Coordenador de Produto (0,12%) e a Diretoria (0,20% do valor de venda). E como a comissão, por contrato, deve ser paga pelo adquirente, cada participante recebeu o seu respectivo quinhão do próprio adquirente, através dos respectivos cheques emitidos pelo comprador.

Corroborando o que se encontra acima colocado, apresento a tabela abaixo, elaborada com base nos levantamentos descritos na fl. 21 do Relatório Fiscal:

Adquirente - Rodrigo Martins de Campos

() Valor da Venda (circularização)	748.253,00
(-) Valor da Declarado da Venda	-722.064,14
(=) Diferença	26.188,86
() Recibo da Empresa	19.394,58
(+) Recibo Corretor	6.794,28
(-) Valor das Comissões	26.188,86
() Diferença (Venda - Declarado)	26.188,86
(-) Valor das Comissões	-26.188,86
(=) Zero	0

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 11/04/2016 por AFONSO ANTONIO DA SILVA. Assinado digitalmente em 19/04/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 11/04/2016 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS, Assinado digitalmente em 18/04/2016 por PATRICIA DA SILVA
Impresso em 02/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 10166.723699/2012-92
Acórdão n.º 9202-003.834

CSRF-T2
Fl. 1.068

() Valor das Comissões	26.188,86
(-) Valor da Nota Fiscal	-15.753,66
(-) Recibo Corretor	-6.794,28
(=) Comissão de Diretor e Coordenadores	3.640,92

Aplicando-se os percentuais do contrato acima reproduzido, mesmo não sendo exatamente o contrato do empreendimento do adquirente (o contrato se refere a imóvel no Noroeste, Brasília, enquanto o adquirente adquiriu imóvel no Guará II, DF), chega-se praticamente aos mesmos valores:

	() Valor da Venda (circularização)	(*) % Comissão (contrato)	(=) Comissão Devida	
Empresa	748.253,00	2,08%	15.563,66	
Corretor	748.253,00	0,90%	6.734,28	
Coordenador	748.253,00	0,20%	1.496,51	
Coord. Prod.	748.253,00	0,12%	897,90	3.890,92
Diretor	748.253,00	0,20%	1.496,51	
Total		3,50%	26.188,86	

Isso revela um único *modus operandi*.

Afasto, por falta de razoabilidade, o argumento de que atuariam de forma independente a empresa recorrente, o corretor, o coordenador, o coordenador de produto e o diretor. Com efeito, visualiza-se, no caso, um efetivo negócio estabelecido pela recorrente, com utilização de recursos para alcançar o objetivo específico de intermediação da venda de imóveis.

Não se está aqui afirmando que é impossível ocorrer um contrato associação, em que os envolvidos respondam - cada um - por sua intervenção em operações e, consequentemente, pelos correspondentes resultados e tributos. Porém, temos, no caso, direitos e obrigações definidos, que me levam a concluir que é devida uma comissão pela dona do negócio à empresa recorrente, que providencia o rateio entre todos os envolvidos. Assim, afasto a classificação da operação como simples associação e vejo nela efetiva prestação de serviços autônomos.

O fato de o pagamento ser realizado diretamente pelo comprador a cada um dos envolvidos não desnatura, em meu entendimento, a natureza do negócio jurídico. Nessa situação, vejo claramente uma relação de mandato, em que o cliente entrega diretamente ao corretor, pessoa física, um valor que iria compor o total a ser pago pelo imóvel ao dono do negócio que, em seguida, remuneraria a empresa de corretagem que, por fim, remunerasse os corretores pessoa física que a ela prestaram o serviço de fechar os negócios junto aos clientes.

Exatamente nesse mesmo sentido, já houve decisões deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme a seguir:

1. acórdão 2402-003.190, da 2ª TO da 4ª Câmara da 2ª Seção:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 11/04/2016 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 19/04/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 11/04/2016 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS, Assinado digitalmente em 18/04/2016 por PATRICIA DA SILVA
Impresso em 02/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

8

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008**RELAÇÃO JURÍDICA APARENTE DESCARACTERIZAÇÃO**Pelo Princípio da Verdade Material, se restar configurado que a relação jurídica formal apresentada não se coaduna com a relação fática verificada, subsistirá a última. De acordo com o art.118, inciso I do Código Tributário Nacional, a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA DESCUMPRIMENTO MULTA**Consiste em descumprimento de obrigação acessória, sujeito à multa, a empresa deixar de preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social**AUTO DE INFRAÇÃO. CORRELAÇÃO COM O LANÇAMENTO PRINCIPAL. Uma vez que já foram julgadas as autuações cujos objetos são as contribuições correspondentes aos fatos geradores não incluídos em folha de pagamento, a autuação pelo descumprimento da obrigação acessória só subsistirá relativamente àqueles fatos geradores em que as autuações correlatas foram julgada procedentes**Recurso Voluntário Negado**Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso**Júlio César Vieira Gomes - Presidente**Ana Maria Bandeira - Relatora.**Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Júlio César Vieira Gomes, Ana Maria Bandeira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Thiago Taborá Simões e Nereu Miguel Ribeiro Domingues.**2. acórdão 2402-003.191, da 2a TO da 4a Câmara da 2a Seção:**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008**RELAÇÃO JURÍDICA APARENTE DESCARACTERIZAÇÃO**Pelo Princípio da Verdade Material, se restar configurado que a relação jurídica formal apresentada não se coaduna com a relação fática verificada, subsistirá a última. De acordo com o*

art.118, inciso I do Código Tributário Nacional, a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA DESCUMPRIMENTO MULTA

Consiste em descumprimento de obrigação acessória, sujeito à multa, a empresa deixar de exibir qualquer documento ou livro relacionados com as contribuições para a Seguridade Social ou apresentar documento ou livro que não atenda as formalidades legais exigidas, que contenha informação diversa da realidade ou que omita a informação verdadeira.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros Júlio César Vieira Gomes e Thiago Tabora Simões que davam provimento.

Júlio César Vieira Gomes - Presidente

Ana Maria Bandeira - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Júlio César Vieira Gomes, Ana Maria Bandeira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Thiago Tabora Simões e Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

3. acórdão 2402-003.192, da 2a TO da 4a Câmara da 2a Seção:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

RELAÇÃO JURÍDICA APARENTE DESCARACTERIZAÇÃO

Pelo Princípio da Verdade Material, se restar configurado que a relação jurídica formal apresentada não se coaduna com a relação fática verificada, subsistirá a última. De acordo com o art.118, inciso I do Código Tributário Nacional, a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA DESCUMPRIMENTO MULTA

Consiste em descumprimento de obrigação acessória, sujeito à multa, a empresa deixar de arrecadar mediante desconto das remunerações, as contribuições dos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço.

AUTO DE INFRAÇÃO. CORRELAÇÃO COM O LANÇAMENTO PRINCIPAL.

Uma vez que já foi julgado e considerado procedente o lançamento cujo objeto são as contribuições incidentes sobre os valores pagos aos contribuintes individuais, resta caracterizada a infração da empresa em não efetuar o desconto da contribuição de tais segurados.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso

Júlio César Vieira Gomes – Presidente

Ana Maria Bandeira - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Júlio César Vieira Gomes, Ana Maria Bandeira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Thiago Tabor da Simões e Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

4. acórdão 2402-003.188, da 2a TO da 4a Câmara da 2a Seção:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

RELAÇÃO JURÍDICA APARENTE DESCARACTERIZAÇÃO

Pelo Princípio da Verdade Material, se restar configurado que a relação jurídica formal apresentada não se coaduna com a relação fática verificada, subsistirá a última. De acordo com o art.118, inciso I do Código Tributário Nacional, a definição legal do fato gerador é interpretada abstraíndo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos

CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS CONTRIBUIÇÃO A CARGO DO BENEFICIÁRIO DO SERVIÇO PRESTADO

A contribuição incidente sobre os valores recebidos por contribuintes individuais fica a cargo do tomador destes serviços

AFERIÇÃO INDIRETA PRERROGATIVA LEGAL DA AUDITORIA FISCAL INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA

Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário

MULTA DE MORA. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE À ÉPOCA DO FATO GERADOR.

O lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época, limitada a 75% (redação anterior do artigo 35, inciso II da Lei nº 8.212/1991).

Recurso Voluntário Provido em Parte

Finalmente, cabe dizer que não se aplica ao caso dos autos o disposto no § 2º do art. 6º da Lei nº 6.530/78, com a redação dada pela Lei nº 13.097/2015, a seguir reproduzido:

Art. 6º ...

§ 2o O corretor de imóveis pode associar-se a uma ou mais imobiliárias, mantendo sua autonomia profissional, sem qualquer outro vínculo, inclusive empregatício e previdenciário, mediante contrato de associação específico, registrado no Sindicato dos Corretores de Imóveis ou, onde não houver sindicato instalado, registrado nas delegacias da Federação Nacional de Corretores de Imóveis.

Entendo que esse dispositivo não seja passível de aplicação ao caso, por dois motivos, a saber:

(a) trata-se de norma cuja vigência é posterior à ocorrência os fatos geradores sob análise e que inova no tratamento, definindo novas obrigações (contrato de associação devidamente registrado) e dando novos efeitos (ausência de vínculo empregatício e previdenciário);

(b) nem sequer se discute nos autos vínculo empregatício ou previdenciário, mas sim a ocorrência de prestação de serviços, para fins de exigência de crédito tributário relacionado ao Imposto de Renda.

Assim, é de se negar provimento ao recurso especial do sujeito passivo quanto a esta matéria.

Aplicabilidade da multa

No tocante a aplicação da penalidade, entendo correta sua incidência posta no auto de infração e mantida até o acórdão recorrido.

Primeiramente, a penalidade do art. 9º da Lei nº 10.426/2002, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 11.488/2007 descreve uma infração que é deixar a fonte pagadora de reter ou recolher o imposto ou contribuição, independentemente de ser o tributo pago ou não. Logo, não me parece lógico que a remissão ao artigo 44 da Lei 9.430/1996, também com a redação dada pela mesma lei de 2007, viesse para impossibilitar a penalização da conduta reprovaada pelo sistema, que já existia. Entender diferente seria aceitar que a conduta reprovaavel não fosse sancionada pela mesma norma que impõe a sua sanção.

Outrossim, o art. 44 da Lei 9.430/1996, definia fato gerador autônomo de penalidade e a multa por falta de recolhimento do IRRF se lastreava apenas na base de cálculo daquela norma; continuou a fazê-lo após a edição da Lei nº 11.488/2007.

Adoto ainda as considerações e argumentos sobre a matéria expostos pela i. Conselheira Dra. Maria Helena Cotta Cardozo, tratando da mesma matéria, em voto exarado no acórdão nº 9202-003.583, de 03/03/2015, nesta 2ª Turma da CSRF:

Referida multa foi aplicada à fonte pagadora, com fundamento no art. 9º, da Lei nº 10.426, de 24/04/2002, com a redação dada pelo artigo 16, da Lei nº 11.488, de 15/06/2007.

De plano, não há que se falar em suposta retroatividade benigna (art. 106, inciso II, “a”, do CTN), considerando-se que a penalidade em tela teria sido extinta inicialmente pela Medida Provisória nº 303, de 29/06/2006, que perdera eficácia, e depois pela Medida Provisória nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15/06/2007.

Ora, os fatos geradores objeto da atuação ocorreram em novembro e dezembro de 2007, portanto já na vigência da Lei nº 11.488, de 15/06/2007, de sorte que se a penalidade ora tratada houvesse efetivamente sido extinta – o que aqui não se admite – ela haveria de ser afastada pela simples aplicação direta da citada lei, e não por meio do art. 106, II, “a”, do CTN.

Entretanto, tal nuance não merece ser discutida, tendo em vista que a multa em tela nunca foi extinta, conforme será demonstrado.

(...)

O que está sendo cobrado, no presente caso, é unicamente a multa pelo não cumprimento, por parte da fonte pagadora, da obrigação de efetuar a retenção e o recolhimento do IRRF, a título de antecipação.

A penalidade em tela foi instituída pela Medida Provisória nº 16, de 27/12/2001, convertida na Lei nº 10.426, de 2002, que assim estabelecia, em sua redação original:

“Art.9º. Sujeita-se às multas de que tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a fonte pagadora obrigada a reter tributo ou contribuição, no caso de falta de retenção ou recolhimento, ou recolhimento após o prazo fixado, sem o acréscimo de multa moratória, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Parágrafo único. As multas de que trata este artigo serão calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição que deixar de ser retida ou recolhida, ou que for recolhida após o prazo fixado.”

O dispositivo acima não deixa a menor brecha para que se entenda que a penalidade nele prevista poderia ser exigida de outra forma, que não a isolada. Com efeito, a penalidade está

sendo aplicada à fonte pagadora, que não é a beneficiária dos rendimentos, portanto resta descartada qualquer possibilidade de cobrança desta multa juntamente com o imposto, cujo ônus, repita-se, não é da fonte pagadora, e sim do beneficiário. Confirmando esse entendimento, o parágrafo único especifica a base de cálculo da multa, que nada mais é que o tributo que deixou de ser retido ou recolhido.

O art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, por sua vez, tinha a seguinte redação:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I. de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte; II. cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

II. isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III. isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

IV. isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

V. isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido.

(...)”

Como se pode constatar, o art. 44, acima, não trata de multas incidentes sobre imposto cobrado por meio de responsabilidade tributária de fonte pagadora, e sim de penalidades que recaem diretamente sobre o imposto exigido do sujeito passivo, na qualidade de contribuinte, que relativamente ao Imposto de Renda é o próprio beneficiário dos rendimentos. Nesse passo, nenhuma das modalidades de exigência elencadas no § 1º se

amolda à exigência estabelecida no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, portanto não há que se falar que este último dispositivo tenha se referido ao art 44 da Lei nº 9.430, de 1996, para tomar de empréstimo algo além dos percentuais nele estabelecidos – 75% e 150%. Isso porque a problemática que envolve as modalidades de exigência das penalidades constantes do § 1º do art. 44 – vinculadas ao imposto ou exigidas isoladamente – não se coaduna com a multa por falta de retenção na fonte. Esta, quando exigida, obviamente será isolada, eis que o principal, ou seja, o imposto, será cobrado não da fonte pagadora, mas sim, repita-se, do beneficiário dos rendimentos.

Com estas considerações, constata-se que a referência feita pelo art. 9º, da Lei nº 10.426, de 2002, aos incisos I e II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, está focada nos incisos I e II do caput, e não nos incisos I e II do § 1º, do contrário estar-se-ia atribuindo à fonte pagadora o papel de sujeito passivo contribuinte do tributo, e não o de mera intermediária entre este e o Fisco, responsabilidade esta conferida por lei.

Ora, se os incisos I e II do caput do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, tratam de penalidades aplicáveis ao sujeito passivo na qualidade de contribuinte, que no caso do Imposto de Renda é o próprio beneficiário dos rendimentos, e o art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, trata exclusivamente de multa por descumprimento da obrigação de reter e recolher o tributo, aplicável à fonte pagadora na qualidade de responsável, o único elemento passível de empréstimo, do art. 44 para o art. 9º, diz respeito efetivamente aos percentuais de 75% ou 150%. Com efeito, não existe qualquer outro liame entre os dois dispositivos legais.

Corroborando este entendimento, a Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 16, de 27/12/2001, que foi convertida na Lei nº 10.426, de 2002, encaminhada ao Congresso Nacional, assim esclarece:

“Os arts. 7º a 9º ajustam as penalidades aplicáveis a diversas hipóteses de descumprimento de obrigações acessórias relativas a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, reduzindo-as ou, no caso do art. 9º, instituindo nova hipótese de incidência, preenchendo lacuna da legislação anterior.” (grifei)

O texto acima não deixa dúvidas, no sentido de que o art. 9º, da Lei nº 10.426, de 2002, trata unicamente de multa por descumprimento de obrigação acessória pela fonte pagadora, portanto descarta-se a sua exigência juntamente com o respectivo imposto, cujo ônus é do beneficiário dos rendimentos. Ademais, fica patente que se trata de nova hipótese de incidência, o que também a desvincula definitivamente das hipóteses de incidência elencadas no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, eis que estas já existiam no ordenamento jurídico muito antes do advento da Medida Provisória nº 16, de

Com a edição da Medida Provisória nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15/06/2007, foi alterado o art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, dentre outras finalidades, para extinguir a multa de ofício incidente sobre o pagamento de tributo ou contribuição fora do prazo, desacompanhado de multa de mora. Dito dispositivo passou a ter a seguinte redação:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I. de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; II. de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

(...)”

Assim, o art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, foi reformulado, mantendo-se a aplicação das multas de ofício vinculadas ao tributo, nos percentuais de 75% e 150%, a primeira mantida no inciso I, do caput, e a segunda não mais abrigada no inciso II, do caput, mas sim no inciso I, do §1º. O inciso II, do caput, que anteriormente continha a multa no percentual de 150%, passou a prever a multa isolada, no percentual de 50%, nos casos de falta de pagamento do carnê-leão e de falta de pagamento do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido devido por estimativa (alíneas “a” e “b”). Quanto à multa isolada pelo pagamento de tributo ou contribuição fora do prazo sem o acréscimo de multa de mora, esta foi extinta.

Observe-se que a extinção da multa isolada acima destacada, levada a cabo pela nova redação do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, promovida pela Lei nº 11.488, de 2007, não tem qualquer reflexo nas multas do art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, eis que, conforme já patenteado no presente voto, os dois dispositivos legais tratam de penalidades distintas, o primeiro disciplinando as exigências em face do sujeito passivo contribuinte, que no caso do Imposto de Renda é o beneficiário dos rendimentos, e o segundo regulamentando a incidência pelo descumprimento de obrigação de retenção e recolhimento do tributo pela fonte

pagadora, na qualidade de responsável. Como ficou assentado, a conexão entre os dois dispositivos diz respeito unicamente aos percentuais de 75% e 150%.

Tanto é assim que o art. 9º teve de sofrer também um ajuste, em função da re-alocação da multa de 150% (do caput para o § 1º). Ademais, também havia neste dispositivo a previsão de aplicação de multa de ofício à fonte pagadora, pelo recolhimento em atraso do Imposto de Renda Retido na Fonte, sem o acréscimo da multa de mora. Assim, na mesma linha da exclusão levada a cabo na nova redação do art. 44, esta penalidade teria de ser excluída do art 9º, já que não haveria sentido em permanecer no ordenamento jurídico apenas para apenar a fonte pagadora. Confirma-se a alteração do art. 9º, promovida pela mesma Lei nº 11.488, de 2007:

“Art. 9º Sujeita-se à multa de que trata o inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicada na forma de seu § 1º, quando for o caso, a fonte pagadora obrigada a reter imposto ou contribuição no caso de falta de retenção ou recolhimento, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Parágrafo único. As multas de que trata este artigo serão calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição que deixar de ser retida ou recolhida, ou que for recolhida após o prazo fixado.”

Ora, se a multa pela falta de retenção e recolhimento na fonte houvesse sido efetivamente extinta, não haveria qualquer razão para que se alterasse o art. 9º, da Lei nº 10.426, de 2002, como foi feito acima. A alteração visa claramente adaptar esse dispositivo à nova topografia do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, o que de forma alguma sinaliza que dita penalidade teria sido extinta. Além disso, repita-se que a nova redação visou excluir a exigência de multa de ofício pelo recolhimento, pela fonte pagadora, do IRRF fora do prazo sem multa de mora, tal como ocorreria com penalidade semelhante, que antes também era imposta ao beneficiário do rendimento, relativamente ao recolhimento do principal. Assim, igualou-se a exoneração desta penalidade, tanto em face do sujeito passivo contribuinte da obrigação principal, como perante a fonte pagadora, na qualidade de responsável pela obrigação de reter e recolher o tributo.

As conclusões acima ficam evidenciadas no quadro comparativo a seguir:

Processo n.º 10166.723699/2012-92
Acórdão n.º 9202-003.834

CSRF-T2
Fl. 1.078

<p>Redação original do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996</p> <p><i>Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença do tributo ou contribuição:</i></p> <p><i>I. de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o azeite de multa monetária, de falta de declaração e nos de declaração inexistente, excetuada a hipótese de inciso seguinte;</i></p> <p><i>II. cento e cinquante por cento, nos casos de evidente erro de forma, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis;</i></p> <p><i>III. de milhas de que trata este artigo serão exigidas:</i></p> <p><i>I) juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houveram sido anteriormente pagos;</i></p> <p><i>II) isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o azeite de multa de mora;</i></p> <p><i>III) isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei n.º 7.713, de 22 de dezembro de 1988 que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha</i></p>	<p>Redação do art. 44, dada pela MP n.º 351, de 2007, convertida na Lei n.º 11.488, de 2007</p> <p><i>Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:</i></p> <p><i>I. de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença do imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexistente;</i></p> <p><i>II. de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento manual:</i></p> <p><i>a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;</i></p> <p><i>b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no consolidário correspondente, no caso de pessoa jurídica;</i></p> <p><i>§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.</i></p>
<p>apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;</p> <p><i>IV) isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no consolidário correspondente;</i></p>	
<p>Redação original do art. 5º da Lei n.º 10.426, de 2002</p> <p><i>Art. 5º. Depreter-se-á o crédito de que trata o inciso I e II do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a fonte pagadora obrigada a reter tributo ou contribuição, no caso de falta de retenção ou recolhimento, ou recolhimento após o prazo fixado, sem o azeite de multa monetária, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.</i></p> <p><i>Parágrafo único. As multas de que trata este artigo serão calculadas sobre a totalidade ou diferença do tributo ou contribuição que deixar de ser retida ou recolhida, ou que for recolhida após o prazo fixado.</i></p>	<p>Redação do art. 9º, dada pela MP n.º 351, de 2007, convertida na Lei n.º 11.488, de 2007</p> <p><i>Art. 9º. Depreter-se-á o crédito de que trata o inciso I do caput do art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicada na forma do seu § 1º, quando for o caso, a fonte pagadora obrigada a reter imposto ou contribuição no caso de falta de retenção ou recolhimento, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.</i></p> <p><i>Parágrafo único. As multas de que trata este artigo serão calculadas sobre a totalidade ou diferença do tributo ou contribuição que deixar de ser retida ou recolhida, ou que for recolhida após o prazo fixado.</i></p>

Além de todas as razões que conduzem à conclusão de que não ocorreu a alegada extinção da multa de ofício pela falta de retenção ou recolhimento do IRRF, é o fato de que a adoção de tal tese equivaleria a admitir-se a instituição de uma obrigação – retenção e recolhimento do imposto pela fonte pagadora – sem o estabelecimento de sanção, o que seria inusitado no Sistema Tributário Nacional.

Ademais, ninguém põe em dúvida a manutenção da multa pela falta de recolhimento do carnê-leão, que pressupõe relação entre pessoas físicas, que nem sempre possuem estrutura para cumprir com a obrigação, sendo que quem recolhe a antecipação, nesse caso, é o próprio contribuinte que arca com o encargo financeiro do tributo, descartada a possibilidade de apropriação indébita. Nesse passo, causa ainda maior perplexidade a conclusão de que a multa pela falta de retenção e recolhimento do imposto pela fonte pagadora teria sido extinta, já que as fontes pagadoras, na sua maioria, são pessoas jurídicas, que dispõem de meios adequados ao cumprimento da obrigação. Acrescente-se que a retenção na fonte sem o respectivo recolhimento caracteriza apropriação indébita, portanto ter-se-

Documento assinado digitalmente conforme a Lei nº 11.743/2008, em 02/05/2016.

Autenticado digitalmente em 11/04/2016 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 19/04/2

016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 11/04/2016 por LUIZ EDUARDO DE OLIV

EIRA SANTOS, Assinado digitalmente em 18/04/2016 por PATRICIA DA SILVA

Impresso em 02/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

ia ainda a possibilidade do cometimento de crime, sem qualquer previsão de sanção na esfera tributária, o que também seria inédito no Sistema Tributário Nacional.

Em síntese, no entender desta Conselheira, há que se diferenciar o imposto devido, cuja obrigação principal é do beneficiário do rendimento, da multa pela falta de retenção/recolhimento do IRRF, cuja obrigação é da fonte pagadora, na qualidade de responsável.

Assim, após o prazo final para entrega da declaração de pessoa física, o que cessa é a responsabilidade da fonte pagadora sobre o recolhimento do tributo – cuja obrigação passa a ser do beneficiário. Entretanto, a falta de responsabilidade sobre o recolhimento do tributo não exime a fonte pagadora do pagamento da multa pelo descumprimento da obrigação de reter e recolher o imposto, e é exatamente esta a exigência que ora se analisa. Nesse passo, assim estabelece o item 16 do Parecer Normativo COSIT nº 1, de 2002, que deve ser considerado na sua integralidade, e não apenas em parte. Confira-se:

“16. Após o prazo final fixado para a entrega da declaração, no caso de pessoa física, ou, após a data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, a responsabilidade pelo pagamento do imposto passa a ser do contribuinte. Assim, conforme previsto no art. 957 do RIR/1999 e no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, constatando-se que o contribuinte:

- a) não submeteu o rendimento à tributação, ser-lhe-ão exigidos o imposto suplementar, os juros de mora e a multa de ofício, e, da fonte pagadora, a multa de ofício e os juros de mora;
- b) submeteu o rendimento à tributação, serão exigidos da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora.”

Destarte, tendo ou não os rendimentos sido oferecidos à tributação, remanesce a aplicação da penalidade pela falta de retenção e recolhimento por parte da fonte pagadora.

Não há que se falar aqui de aplicação do percentual de 50% à multa, por falta de previsão legal expressa, mas sim a aplicação dos percentuais definidos em lei (75% ou 150%), conforme acima esclarecido.

Assim, é de se negar provimento ao recurso especial do sujeito passivo também quanto a esta matéria.

Processo nº 10166.723699/2012-92
Acórdão n.º 9202-003.834

CSRF-T2
Fl. 1.080

Conclusão

Pelo exposto, voto no sentido de conhecer do recurso especial de divergência da contribuinte e negar-lhe provimento para que seja mantido o acórdão recorrido.

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

Declaração de Voto

Conselheira Patrícia da Silva

O Processo em referência apresenta a seguinte Ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Período de apuração: 01/04/2008 a 31/12/2009

IRRF. FALTA DE RETENÇÃO/RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA.
CABIMENTO.

A falta de retenção/recolhimento do IRRF enseja a aplicação da multa do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

RELAÇÃO JURÍDICA - CLASSIFICAÇÃO - IDENTIFICAÇÃO DOS ELEMENTOS ESSENCIAIS PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE INTERMEDIÇÃO DE VENDA DE IMÓVEIS POR CORRETOR QUE ATUA EM NOME DA IMOBILIÁRIA.

A determinação da natureza dos atos praticados e dos negócios celebrados, para fins de incidência da norma tributária, é realizada com base nos elementos essenciais das relações jurídicas estabelecidas, que se revelam com a identificação dos efetivos direitos exercidos e obrigações contraídas pelos interessados, independentemente do nome dado aos instrumentos contratuais formalizados ou dos procedimentos realizados.

O pagamento realizado diretamente pelo cliente ao corretor de imóveis não tem o condão de afastar o fato de que o corretor prestou à imobiliária o serviço de intermediação junto a terceiros. Comprovando-se a ocorrência de prestação de serviço deste para com a imobiliária, é esta que deve responder pelas correspondentes obrigações tributárias.

Recurso especial negado.

Não obstante os auspiciosos argumentos apresentados, não compactuo com a decisão e, manifesto sumariamente as razões da discrepância de entendimentos:

Segundo o relator:

No mérito, o recurso especial interposto pelo sujeito passivo trata de duas matérias, a serem analisadas em separado:

1. a qualificação da operação, para fins de análise da incidência tributária, ou seja, se a operação enseja prestação de serviços à atuada e valores devidos aos prestadores de serviço; e

Processo nº 10166.723699/2012-92
Acórdão n.º 9202-003.834

CSRF-T2
Fl. 1.082

2. a existência de base normativa vigente para aplicação da multa, ou seja, a aplicabilidade do art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, ao caso

Inicial e principalmente, gostaria de centrar minha divergência quanto à caracterização da atividade da Recorrente em prestação de serviços.

Entendo, que há ao longo de todo o processo, o reconhecimento da garantia ao exercício da autonomia privada e da liberdade de contratar como meio possibilitar que a Recorrente exercesse e exerça sua atividade, adotando um modelo de negócio *sui generis*, por meio de uma relação de associação com os corretores independentes.

Melhor explicando: há situações em que imobiliárias e corretores celebram um contrato de associação pelo qual somam esforços visando colaborar para a obtenção da compra e venda da unidade imobiliária. Qualificar-se-ia uma parceria e não uma prestação de serviços.

Para contribuir com o esclarecimento do tema, permito-me trazer à colação, alguns excertos constantes do Parecer jurídico trazido ao processo *verbis*:

...Levada ao seu último grau, a tendência (natural do pensamento humano) é de imaginar que seria possível enquadrar todas as condutas, negócios, relações jurídicas etc., em tipos previstos em lei conduz a um engessamento das formas jurídicas que acabam se distanciando cada vez mais da realidade concreta e pode implicar até na perda de sua utilidade...(grifos meus)

...

Esquece-se, nesta postura, o principal, qual seja que a base do ordenamento jurídico é a liberdade e que pessoas, físicas e jurídicas, podem exercê-la para criar figuras que não estão expressamente contempladas em nenhum texto legal.(grifos no original).

...

*Despir-se também de preconceitos, dentre os quais o de aprioristicamente, **assumir que sempre há algo de errado ou de escuso no que o contribuinte faz**, a ponto de confundir o "não existir algo (p. ex., um pagamento) como um "escondê-lo" ou disfarçá-lo".(grifos meus)*

Nestes casos, a falta de uma regra expressa dispendo sobre determinado modelo não deve ser interpretada como vedando certo tipo de relação jurídica, assim como a superveniência de regra dispendo sobre determinado modelo deve ser vista como apenas formalizando relações jurídicas que já podiam e eram efetivamente adotadas pelos agentes do respectivo setor econômico.

No argumento de número 5 do Parecer Jurídico, que já faz parte do presente processo, motivo pelo qual não o replicarei na íntegra, exaure-se a análise fática do contrato de associação constante do presente processo, mas destaco a principal conclusão:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/04/2004

Autenticado digitalmente em 11/04/2016 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 19/04/2

016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 11/04/2016 por LUIZ EDUARDO DE OLIV

EIRA SANTOS, Assinado digitalmente em 18/04/2016 por PATRICIA DA SILVA

Impresso em 02/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

"...Esta é a figura de reunião de esforços adotada pela consulente há anos. Somam-se esforços de divulgação, exibição, informação tendo por objetivo comum intermediar negócios imobiliários, sem que exista qualquer garantia de que o negócio final venha a ocorrer."

Apesar da afirmativa constante do voto vencedor, *verbis*:

"A questão que se coloca é se esse acordo tem o condão de dividir a operação em duas partes, com consequentes incidências tributárias separadas ou se a operação, pelas suas características ontológicas, é única, com a incidência da tributação e aplicação do art. 123 do Código Tributário Nacional."

Entendo que a ideia de aplicação de a cada corretagem corresponder um único credor, não corresponde à realidade fática e ao constante no artigo 728 do Código Civil (a saber, é fato incontroverso nos autos), o que, de pronto, afasta a aplicação estrita da regra constante do art. 123 do Código Tributário Nacional. Afinal, não está a falar-se de convenções particulares sem a existência de lei.

Aqui já havia a disposição do Código Civil, corroborada pela legislação específica - Lei 13.097/2015 - que reconhece a relação associativa há tempos existentes no setor imobiliário.

Outrossim, não há fundamentos para exigir da Recorrente o valor da contribuição previdenciária patronal ou por retenção, pois o entendimento esposado aqui é de não se trata de pagamentos a profissionais autônomos que tenham recebido por serviços prestados. A Recorrente não é contribuinte ou responsável tributária relativamente às obrigações principais tais como contribuições previdenciárias, sejam cotas patronais, seja cota de segurados) ou mesmo IRRF.

Veja que o voto vencedor pautou-se pela "falta de razoabilidade" do negócio conforme realizado:

Afasto, por falta de razoabilidade, o argumento de que atuariam de forma independente a empresa recorrente, o corretor, o coordenador, o coordenador de produto e o diretor. Com efeito, visualiza-se, no caso, um efetivo negócio estabelecido pela recorrente, com utilização de recursos para alcançar o objetivo específico de intermediação da venda de imóveis.

Assim temos que a decisão paradigma, deste mesmo órgão, a decidir sobre a mesma situação fática, teria sido não razoável, mesmo aclarando e justificando sua decisão, *verbis*:

"Outrossim, esclareça-se que o contrato avençado entre as partes, qual seja, o ônus do pagamento da comissão, não desnatura a posição do sujeito passivo da exação, haja vista que trata-se de acordo prévio à prática do fato gerador, bem como por não desvirtuar a sua regra matriz de incidência, ao contrário, pautaram-se pela autonomia privada e sua liberdade de contratar." (acórdãos 2403-002.508 e 2403-002.509)

Assim, entendo que seria cabível o provimento do Recurso neste aspecto, em especial pois:

"O imposto de renda não incidente é questão prejudicial em relação à responsabilização da fonte pagadora na forma do art. 121 do CTN, por isso inexistente o tributo, inócua a responsabilidade." (STJ, 1ª T., REsp 952.038/PE, Min Luiz Fux)

O que, de pronto permite-me abordar a seguinte questão posta no recurso, qual seja: da multa de ofício exigida isoladamente.

Do mesmo acórdão trazido à colação pelo voto vencedor, leia-se

Adoto ainda as considerações e argumentos sobre a matéria expostos pela i. Conselheira Dra. Maria Helena Cotta Cardozo, tratando da mesma matéria, em voto exarado no acórdão n° 9202-003.583, de 03/03/2015, nesta 2ª Turma da CSRF:

"...

O texto acima não deixa dúvidas, no sentido de que o art. 9º, da Lei n° 10.426, de 2002, trata unicamente de multa por descumprimento de obrigação acessória pela fonte pagadora, portanto descarta-se a sua exigência juntamente com o respectivo imposto, cujo ônus é do beneficiário dos rendimentos"

A *contrário sensu* parece-me que se não há débitos tributários e obrigação principal, não há que se falar em aplicação da multa isolada pelo descumprimento de obrigação acessória.

Não está aqui a negar-se a existência de sanção legal, está aqui há buscar uma aplicação estrita, como soi acontecer frente Às disposições contidas no artigo 112 do CTN, em especial nos incisos I e IV.

Outrossim, entendo que a multa prevista no inciso I do artigo 44 da Lei n.º 9.430/96, a que faz remissão o artigo 9º da Lei n.º 10.426/02, com as alterações constantes da Lei n.º 1.488/200 somente é aplicada quando exigida juntamente com o imposto, motivo pelo qual entendo que deveria ser dado provimento ao Recurso Especial do Contribuinte também sob este ponto.

(Assinado digitalmente)

Patrícia da Silva



Planejamento tributário. Responsabilidade pela retenção e recolhimento do IRRF - empresa veículo.



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

Processo nº 15504.726890/2012-21
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2201-002.367 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de abril de 2014
Matéria IRRF
Recorrente NACIONAL MINÉRIOS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Exercício: 2008, 2009

Ementa:

IRRF. RESPONSABILIDADE PELA RETENÇÃO E RECOLHIMENTO.

A fonte pagadora de rendimentos, embora não se revestindo na condição de contribuinte por não exercer relação pessoal e direta com o fato gerador, por imposição legal, desempenha o papel de sujeito passivo indireto como responsável, e como tal, não pode fugir da sua obrigação que se traduz na responsabilidade tributária que a lei lhe atribuiu e, por isso, submete-se ao encargo do pagamento do imposto retido dos valores pagos ou creditados aos beneficiários desses rendimentos.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Nathalia Mesquita Ceia, Odmir Fernandes (Suplente convocado) e Gustavo Lian Haddad, que deram provimento integral ao recurso. A Conselheira Nathalia Mesquita Ceia fará declaração de voto. Fez sustentação oral pelo

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.209-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 15/05/2014 por EDUARDO TADEU FARAH, Assinado digitalmente em 20/05/2014

por MARIA HELENA COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 15/05/2014 por NATHALIA MESQUITA CEIA, Assi-

nado digitalmente em 15/05/2014 por EDUARDO TADEU FARAH

Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Contribuinte o Dr. João Francisco Bianco, OAB/SP 53.002 e pela Fazenda Nacional o Dr. Jules Michelet Pereira Queiroz e Silva.

Assinado Digitalmente

EDUARDO TADEU FARAH – Relator

Assinado Digitalmente

MARIA HELENA COTTA CARDOZO - Presidente

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: MARIA HELENA COTTA CARDOZO (Presidente), EDUARDO TADEU FARAH, GUSTAVO LIAN HADDAD, FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, NATHALIA MESQUITA CEIA e ODMIR FERNANDES (suplente convocado). Presente ao julgamento o Procurador da Fazenda Nacional, Dr. JULES MICHELET PEREIRA QUEIROZ E SILVA.

Relatório

Trata o presente processo de lançamento de ofício relativo ao Imposto Sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), anos-calendário 2007 e 2008, consubstanciado no Auto de Infração, fls. 03/07, pelo qual se exige o pagamento do crédito tributário total no valor de R\$ 134.458.258,87, calculados até 24/02/2006.

A fiscalização apurou retenção e recolhimento a menor do IRRF incidente sobre ganho de capital de domiciliado no exterior, em 20/07/2007, 01/08/2007 e 05/11/2008. Transcreve-se parte do Termo de Verificação Fiscal (fls. 10/38):

A Namisa (Nacional Minérios S/A) faz parte do Grupo Econômico da Companhia Siderúrgica Nacional - CSN. Foi constituída em novembro de 2006, com 99.97% do capital pertencente à CSN...

Do ponto de vista formal, temos a seguinte situação quanto à aquisição, pela fiscalizada, do controle acionário da CFM: Em 20/07/2007 é celebrado o "Contrato de Compra e Venda de Ações" entre a NAMISA, como compradora, e tendo como vendedores todos os seguintes acionistas; LOGAN LAKE S.A (80%). Financeira Sidelur S.A (11%). e Rodrigo Octávio Maia Damásio (9%). Como Intervenientes-Anuentes ainda temos a própria CFM e a empresa Cayman Mineração do Brasil Ltda. O preço total acordado (cláusula 2.2) foi não superior a US\$440.000.000,00 (quatrocentos e quarenta milhões de dólares norte-americanos).

Nos termos da legislação daquela época (art. 26 da Lei nº 10.833/03 c/c art 18 da Lei nº 9.249/95 e IN SRF nº 407/04), a Namisa procedeu, em relação ao valor acordado, a retenção do Imposto de Renda na Fonte sobre os ganhos de capital dos domiciliados no exterior. Assim, utilizando-se da alíquota de 15% (quinze por cento), houve a retenção sobre os valores pagos à Financeira Sidelur e à Logan Lake, todas domiciliadas no Uruguai.

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

Autenticado digitalmente em 15/05/2014 por EDUARDO TADEU FARAH, Assinado digitalmente em 20/05/2014

por MARIA HELENA COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 15/05/2014 por NATHALIA MESQUITA CEIA, Assi-

nado digitalmente em 15/05/2014 por EDUARDO TADEU FARAH

Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Ou seja, do ponto de vista formal, não havia maiores questionamentos a essa operação empresarial. Porém, durante o procedimento fiscal, um fato chamou bastante a atenção. Era sobre a acionista majoritária da CFM, a empresa uruguaia LOGAN LAKE S.A., com 80% de participação. Fazendo-se as pesquisas habituais nos sistemas informatizados da RFB, constatou-se que a Logan era uma empresa recém-criada (03/2007) e que havia adquirido a participação societária na CFM pouco tempo antes da venda para a Namisa. Mais precisamente em 07/05/2007 houve a transferência de 12.800.000 ações ordinárias (correspondente a 80% do capital da CFM) para a Logan. A empresa vendedora foi a LANTON FINANCIAL CORPORATION - Lanton, sociedade domiciliada nas Ilhas Virgens Britânicas. A Lanton participava do capital social da CFM desde 1998. É de se estranhar que uma empresa recém criada no Uruguai (Logan - em março de 2007) adquira a participação da Lanton (com sede no paraíso fiscal das Ilhas Virgens Britânicas) na CFM por US\$5.696.807,93 (RDE-IED nº IA059279 -Sisbacen) e apenas 02 meses depois desta aquisição, a Logan a revenda por US\$352.000.000,00 (80% de US\$440.000.000,00) ou, aproximadamente, R\$655.000.000,00 (seiscentos e cinquenta e cinco milhões de reais) !!

...

A participação da Lanton, com sede nas Ilhas Virgens Britânicas, na CFM vigorou desde 1998 até 07/05/2007. Transferida esta participação por pouco mais de US\$5,5 milhões para uma empresa recém criada (03/2007) e domiciliada no Uruguai, esta nova empresa (Logan) a revende dois meses depois para a subsidiária da CSN por US\$355 milhões.

Apesar de possuir 80% de participação na CFM, toda a diretoria da CFM permanece, mesmo após haver a transferência desta participação para a Logan. Não há qualquer alteração no corpo executivo. A alteração para um domicílio no Uruguai é mera fachada dos negócios. O país foi utilizado somente para haver um recolhimento menor do IRRF sobre o ganho de capital na operação de compra e venda. Os valores pagos pela Namisa nem passaram pelo país. Conforme Contratos de Câmbio apresentados, os valores foram diretamente transferidos para uma conta no Banco UBS agência de Zurique/Suíça

Por tudo apurado, é possível concluir que a transferência das cotas da Lanton para a Logan teve como único propósito a redução da carga tributária da operação. Os beneficiados da operação, como visto, foram a CFM e a Namisa. Beneficiados que tinham interesse e participaram ativamente para que ocorresse a redução indevida do imposto de renda na fonte sobre o ganho de capital de empresa domiciliada no exterior. O único propósito para a transferência apenas formal das cotas

foi a utilização da menor alíquota na retenção do imposto, caracterizando assim o planejamento tributário abusivo.

De todo o exposto até aqui, da documentação apresentada das pesquisas efetuadas, é possível concluir sobre como ocorreu todo o planejamento tributário efetuado na operação de aquisição pela Namisa do total controle acionário da CFM. Planejamento este que favoreceu diretamente a Logan e, indiretamente, tanto a CFM quanto a própria Namisa...

Cientificado do lançamento, a interessada apresentou tempestivamente Impugnação, alegando, conforme se extrai do relatório de primeira instância, *verbis*:

A autuação fiscal não pode prevalecer, uma vez que a impugnante não é responsável pelo recolhimento de qualquer diferença a título de IRRF, não podendo em hipótese alguma, ser apenada por eventual planejamento tributário conduzido por terceiros.

A acusação fiscal se lastreia nas seguintes suposições: a operação revela planejamento tributário abusivo; embora os atos praticados sejam formalmente válidos, os indícios colhidos durante a fiscalização, junto à impugnante, à KPMG, à Deloitte e à Goldman Sachs revelam que a Logan foi usada como uma ponte, uma empresa veículo somente para recolher menos o IR sobre o ganho de capital; a vantagem tributária direta da Logan implica, com sua aquisição vantagem indireta da adquirente; principalmente na definição dos valores do negócio celebrado. Menor imposto de renda na fonte significaria um menor valor bruto a pagar pelo mesmo bem; e a venda de participação societária de Lanton para Logan foi artificial, o que é revelado pelo fato de terem sido pagos simbólicos US\$ 5.696.807,93, quando em 20.7.2007 a mesma CFM foi vendida por US\$ 440.000.000,00, como também pela circunstância de que a Logan não fez nenhuma alteração na diretoria da CFM, além de possuir o mesmo endereço da Sidelur.

Apoiado nessas suposições, o agente fiscal acabou por desprezar a venda da participação societária da Lanton à Logan, reputando que a impugnante, um terceiro que não possui qualquer vinculação com a aludida venda, seria responsável pela retenção e recolhimento do IRRF à alíquota de 25%, e não de 15%.

(...)

O art. 26 da Lei nº 10.833 deu ensejo ao recolhimento, pela impugnante, do IRRF à alíquota de 15%, por ocasião da aquisição de ações da CFM. Nos termos da Exposição de Motivos da Medida Provisória 135, de 2003, convertida na Lei nº 10833, o citado dispositivo legal tem por objetivo reduzir a possibilidade de não pagamento pelo contribuinte não residente do imposto de renda incidente sobre os ganhos de capital apurados na alienação de seus bens localizados no Brasil, pois atualmente cabe ao alienante a apuração e recolhimento do tributo, o que dificulta a fiscalização do cumprimento da obrigação tributária, sobretudo pela não-residência do

contribuinte em território brasileiro.

(...)

O contribuinte, nos termos do art. 121, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN), é aquele que tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, condição que, no presente caso, seria cabível ao beneficiário do rendimento (no caso, a Logan), àquele que auferiu renda na forma do art. 43 do CTN e nos termos dos art. 145, parágrafo 1º e 153, inciso III, da Constituição Federal.

Entretanto, o sujeito passivo da obrigação tributária também poderá ser o responsável, na forma do art. 121, inciso II, do CTN, quando, sem revestir da condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

(...)

No que tange especificamente à não responsabilização da fonte, faz todo sentido que a orientação do fisco seja essa, já que: o dever de recolhimento do tributo, imposto ao responsável tributário, deve ser verificado no momento da operação objeto da incidência fiscal; neste instante, deve ser aferido o preenchimento das condições materiais que dão azo à responsabilidade tributária; assim, o que importa, para efeito de IRRF, é o momento da transferência de recursos da fonte para o beneficiário, sendo irrelevantes os atos anteriores ou posteriores a esse evento; após pago ou creditado o rendimento, a fonte pagadora já não tem mais relação com o fato gerador, exigida pelo art. 128 do CTN, porque já não está na posse dos recursos devidos ao beneficiário, de modo que não pode, após este momento, providenciar a retenção ou se ressarcir de maneira ágil e eficaz.

Como a fonte não tem deveres fiscalizatórios, nem possui meios que lhe possibilitem vigiar o beneficiário do rendimento, cumpre-lhe apenas adimplir a obrigação tributária. Logo, a fiscalização das operações anteriores ou posteriores à ocorrência do fato gerador, praticadas pelo contribuinte, não compete à fonte pagadora. Entendimento oposto, além de ilegal, ante o exposto no art. 142, constituiria obrigação desarrazoada e de cumprimento impossível.

(...)

No caso vertente o dever de colaboração da impugnante tinha de ser exercido, como de fato foi, nos exatos termos descritos em lei, e à luz das condições materiais existentes no momento da ocorrência do fato gerador, independentemente de qualquer investigação dos atos praticados pelos acionistas vendedores da CFM, anteriormente à ocorrência do fato gerador, já que isso seria inviável, demasiadamente oneroso e desarrazoado.

Não cabia à impugnante fiscalizar e fazer juízo de valor sobre quem eram os anteriores acionistas da CFM, quais negócios

jurídicos foram celebrados com vistas à transferência anterior de ações e em quais circunstâncias isso se deu, ou por qual montante essa transferência ocorreu.

(...)

A venda da participação acionária à Logan foi estruturada pelos acionistas que controlavam a CFM e não teve nenhuma vinculação com a impugnante nem com o grupo a que pertencia, que são diversos, como reconhecido pela própria fiscalização. Se era desejo dos então acionistas da CFM pagar menos imposto, a impugnante não teve nenhuma ingerência nesse ato, até porque não foi ela quem arcou com ônus do IRRF. Conforme cláusula do contrato de compra e venda, os vendedores da CFM domiciliados no exterior receberam o preço líquido do IRRF.

(...)

Não obstante os vendedores tenham arcado com o IRRF, sobre o qual a impugnante não teve nenhuma ingerência nem ônus, o agente fiscal, na tentativa de dar sustentação ao seu raciocínio, supôs que, como as negociações para a aquisição da CFM tiveram início antes da assinatura do contrato, a impugnante estaria a par da intenção dos acionistas da CFM de economizar tributos mediante a modificação da sede de um dos vendedores. Para chegar a essa constatação, o agente fiscal lastreia-se em documentos colhidos da KPMG, da Goldman Sachs e da Deloitte, que revelam que, antes de julho de 2007 já havia tratativas acerca da operação.

É evidente que as tratativas não se iniciaram um mês antes da celebração da avença, já que isso é incomum em qualquer negócio dessa natureza. Contudo, é inverídica a suposição de que a impugnante estaria ciente dos interesses dos vendedores em economizar tributos. Primeiro, porque nenhuma negociação foi conduzida com a Lanton. O interesse da impugnante era adquirir a totalidade das ações da CFM, independentemente da localização ou da identidade de seus acionistas. Daí que todas as tratativas deram-se com o Rodrigo Octávio Maia Damásio, diretor-presidente da CFM e um dos acionistas vendedores, e não com os demais acionistas. Isso é corroborado pelo fato de que todas as notificações ou comunicações relativas ao contrato de compra e venda serem dirigidas a ele, conforme sua a cláusula 11.2 (a).

Em segundo lugar, independentemente do conhecimento ou não da aludida intenção, tal fato, por si só, é irrelevante para o deslinde da controvérsia, uma vez que o maior ou o menor IRRF incidente sobre o ganho de capital em nada alterou o valor devido pelo impugnante na aquisição das ações da CFM, já que esse imposto era ônus dos vendedores.

(...)

O preço foi ajustado em decorrência da perspectiva de rentabilidade da CFM, tendo em vista as minas por ela exploradas, os contratos de arrendamento por ela firmados, o potencial de otimização, em termos logísticos, que o negócio

poderia gerar as atividades já desenvolvidas pela CSN, entre

outros fatores destacados no contrato de compra e venda das ações e em trabalhos preparatórios da aquisição. Esses trabalhos foram trazidos aos autos pela fiscalização, mas incorretamente qualificados ou mal interpretados.

(...)

O artigo 26 da Lei nº 10.833 deve ser interpretado à luz do artigo 128 do CTN. Toda lei que atribui responsabilidade deve respeitar os parâmetros mínimos impostos nesse último artigo, notadamente porque o CTN faz as vezes da lei complementar a que se refere o artigo 146, inciso III, "b", do texto constitucional. Nos termos do artigo 128, faz-se mister que a pessoa eleita como responsável tenha vinculação com o fato gerador. Esse vínculo deve ser tal que lhe possibilite cumprir a obrigação imposta pela lei, sem que seu patrimônio pessoal responda pelo tributo alheio. Em abono do argumento, citam-se passagens doutrinárias.

(...)

A impugnante não contesta a validade da norma que lhe impõe o dever de proceder ao recolhimento do IRRF. Sua responsabilidade, porém, deve necessariamente ser aferida no momento da ocorrência do fato gerador, isto é, por ocasião das remessas ao exterior, oportunidade em que a Logan, e não a Lanton, se apresentava como a vendedora da participação societária, como comprovam o contrato de compra e venda de ações e o registro no Banco Central. Uma vez que ela cumpriu à risca o disposto no artigo 26 da Lei nº 10.833, nenhuma diferença de IRRF lhe pode ser exigida.

O ressarcimento exigido pelo artigo 128 deve ser ágil, eficaz, imediato e expedito, tudo o que no presente caso não se fará, visto que a impugnante desconhece o atual paradeiro da Logan e a empresa não se situa no território nacional, além de ser alheia ao grupo empresarial da impugnante, conforme reconhecido pela fiscalização.

(...)

Quando ocorreu o fato gerador do IRRF, um dos titulares e vendedores das ações da CFM era a Logan, conforme davam conta o contrato de compra e venda de ações, o livro de transferência de ações da CFM e o registro no Banco Central. Era obrigação dos vendedores, fixada em cláusula do contrato de compra e venda, munir a impugnante de certos documentos, entre eles os registros no Banco Central, os quais evidenciavam quem eram os investidores estrangeiros da CFM.

A impugnante contratou a aquisição de ações com a Logan, além de ter recebido informações oficiais, do órgão a quem compete o registro de investimentos externos diretos, de que aquela

companhia era, de fato, uma das acionistas da CFM. Essas

informações coincidem com, e ratificam, o teor dos assentamentos constantes do livro de transferência de ações da CFM, os quais eram necessários para que se operasse, de maneira válida e eficaz, a venda das ações, na forma do artigo 31 da Lei nº 6.404, de 1976.

Modesto Carvalhosa ensina que a transferência de ações somente se opera pelo termo lavrado no livro competente da companhia, assinado pelo vendedor e pelo comprador ou por seu representante legal e devidamente datado. Essas considerações são importantes, porque revelam que a impugnante não poderia ter agido de outro modo, senão ter retido e recolhido o IRRF à alíquota de 15%. Ocorre que era a Logan, e não a Lanton, a acionista da CFM, conforme atestado pelos documentos já referidos.

(...)

É o registro de capital estrangeiro que confere autenticidade, veracidade e legitimidade ao detentor e ao valor do investimento, porque: efetuado pelo único órgão governamental competente; a partir da identificação da pessoa física ou jurídica residente, domiciliada ou com sede no exterior, titular do investimento no país, e também do montante da moeda estrangeira efetivamente ingressada no país.

Por isso, o registro constitui meio de prova especial, nos termos do artigo 212 do Código Civil de 2002 e do artigo 136 do Código Civil de 1916. Daí os respectivos efeitos cambiais e tributários, tratados na Lei nº 4.131 e na Lei nº 10.833, já referidas.

O dever imposto pelo artigo 26 da Lei nº 10.833, de 2003, à fonte pagadora deve ser exercido à luz das informações oficiais constantes dos registros de investimento efetuados no Banco Central, seja quanto a valor, seja quanto à identificação do beneficiário. A fonte não pode, em hipótese alguma, ser responsabilizada ou ser obrigada a fiscalizar atos praticados pelo beneficiário do rendimento anteriormente à ocorrência do fato gerador.

Daí que a aferição da responsabilidade da impugnante fica fatalmente limitada às informações prestadas pelas partes e pelo órgão competente, ou seja, o Banco Central.

(...)

A fiscalização disse que a Logan seria uma empresa veículo, de passagem, porque recém-criada (03/2007) e que havia adquirido a participação societária pouco tempo antes da venda para a Namisa. No entanto, a premissa da fiscalização quanto ao momento de constituição da Logan é equivocada. Conforme revelam os documentos trazidos aos autos (doc. 9), a Logan foi constituída em outubro de 2006, e a sua constituição foi publicada no Diário Oficial uruguaio em dezembro do mesmo ano.

Logo, se havia intenção de venda, à Logan, da participação acionária detida pela Lanton na CFM, a intenção foi

manifestada anteriormente ao início das tratativas que culminaram na aquisição, pela impugnante, das ações da CFM. É que as tratativas só ocorreram em 2007, quando a Logan já havia sido constituída.

Como constatado pela própria fiscalização, as tratativas foram conduzidas em 2007, tanto que, de acordo com a página 18 do termo de verificação fiscal, a CSN/Namisa, em março de 200, já tinha plena ciência de que iria adquirir a CFM quando solicitou à KPMG a auditoria completa na CFM.

Mais uma vez vê-se que a impugnante não teve nenhuma ingerência na venda à Logan das ações detidas pela Lanton. Logo, se existiu abuso ou irregularidade de qualquer espécie, a impugnante é alheia a essas circunstâncias, e não pode desprezar os efeitos jurídicos que advieram da transferência de titularidade das ações da CFM em momento anterior à celebração do contrato de compra e venda.

(...)

Tanto quanto os contribuintes se sujeitam “ex lege” às obrigações tributárias, o fisco e as relações jurídicas não pairam acima da lei, de modo que um ato lícito e eficaz no plano do direito privado é também eficaz para produzir efeitos fiscais. Se as mudanças patrimoniais promovidas em virtude da licitude e eficácia dos atos ou negócios jurídicos perante o direito privado conduzirem as partes a uma situação necessária e suficiente à ocorrência do fato gerador, consoante os artigos 109, 114, 116, inciso II, e 117, do CTN, haverá obrigação tributária exatamente como estiver legalmente definida na respectiva norma de incidência.

(...)

A fiscalização não alega que a venda à Logan das ações da CFM detidas pela Lanton teria esbarrado nesta ou naquela patologia, limitando-se a dizer que houve planejamento tributário abusivo. Todavia, não há nenhum traço de abuso de direito nem de simulação no caso presente.

Não há abuso de direito porque não há prova nem indício de que a aquisição das ações da CFM pela impugnante, ou de sua anterior venda à Logan, tenham excedido os limites impostos a essas operações pelo fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes, como requer o artigo 187 do Código Civil, visto que as vendas foram realizadas a contento e regularmente, mediante o pagamento do respectivo preço, cumprindo esses negócios sua causa, sua função prática.

A fiscalização não chega a dizer que houve simulação, mas convém afastar a hipótese de tal vício. A doutrina conceitua a simulação como desconformidade entre a intenção subjetiva das partes e o ato praticado exteriormente. No caso presente essa

desconformidade não se apresenta, nem por indícios, uma vez que: as pessoas envolvidas fizeram o que queriam fazer e o que não era proibido fazer; elas se submeteram à disciplina jurídica dos atos que praticaram; os efeitos dos atos praticados foram mantidos sem alteração e sem desfazimento, ou retorno à situação anterior, o que teria ocorrido caso a Lanton voltasse a ser titular das ações da CFM, ou na eventualidade de os pagamentos serem feitos a ela, e não à Logan; houve publicidade das ocorrências, tanto que o livro de transferência de ações da CFM atestou a venda das ações à Logan, o que também foi confirmado pelos registros do Banco Central.

Pelo exposto, é requerido o acolhimento da impugnação para que seja julgado improcedente o auto de infração.

Na hipótese de se entender pela manutenção do crédito tributário, deve ser afastada a incidência de juros de mora sobre o valor da multa de ofício, pois a lei somente prescreve a aplicação desse encargo sobre as multas isoladas.

O artigo 61 e seu parágrafo 3º da Lei nº 9.430, de 1996, somente autoriza a incidência de juros sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal. Já os seus §§ 1º e 2º tratam do cálculo das multas sem prescrever a incidência de juros sobre elas.

Em decorrência do artigo 3º do CTN, as multas não possuem natureza jurídica de tributo ou contribuição, o que é indisputado na doutrina e jurisprudência. Logo, não cabe a aplicação do artigo 61 da Lei nº 9.430, de 1996, que não previu a incidência de juros sobre as multas.

(...)

A 3ª Turma da DRJ em Belo Horizonte/MG julgou integralmente procedente o lançamento, consubstanciado na ementa abaixo transcrita:

IRRF INCIDENTE SOBRE GANHO DE CAPITAL AUFERIDO POR RESIDENTE NO EXTERIOR - RESPONSABILIDADE DO ADQUIRENTE - ALÍQUOTA CABÍVEL SE O DOMICÍLIO DO ALIENANTE FOR PAÍS OU DEPENDÊNCIA COM TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA

O adquirente ou seu procurador fica responsável pela retenção e recolhimento do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital auferido por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior que alienar bens localizados no Brasil. Se o beneficiário for residente ou domiciliado em país ou dependência que não tribute a renda ou que a tribute a alíquota máxima inferior a vinte por cento, o ganho de capital sujeitar-se-á à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 25%.

Lançamento Procedente

Intimada da decisão de primeira instância em 21/02/2013 (fl. 1039), a autuada apresenta Recurso Voluntário em 07/03/2013 (fls. 1040 e seguintes), sustentando, essencialmente, os mesmos argumentos defendidos em sua Impugnação, quais sejam: ausência de responsabilidade pelo recolhimento de eventual diferença de IRRF decorrente da operação

Doc. Autenticado digitalmente em 15/05/2014 por EDUARDO TADEU FARAH, Assinado digitalmente em 20/05/2014 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 15/05/2014 por NATHALIA MESQUITA CEIA, Assinado digitalmente em 15/05/2014 por EDUARDO TADEU FARAH
Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

realizada entre a LANTON e a LOGAN; ausência de ingerência sobre o referido negócio; assunção do ônus do IRRF pela beneficiária do rendimento; o artigo 26 da Lei nº 10.833 deve ser interpretado à luz do artigo 128 do CTN; os registros do Banco Central atestam a correção do recolhimento realizado; a LOGAN não foi constituída em 03/2007, mas sim em 10/2006; as informações prestadas pela Deloitte são desinfluentes; e, ausência de qualquer patologia no negócio jurídico praticado pelo ex-acionista majoritário da CFM.

Em seguida (fls. 1122 e seguintes), a Procuradoria da Fazenda Nacional apresenta suas contra razões ao Recurso Voluntário, aduzindo, em síntese, que foi correto o entendimento da Fiscalização, quando considerou a autuada responsável pela diferença de IRRF a recolher. Eis um trecho do entendimento esposado na referida peça:

Uma vez tendo sido demonstrado que a NAMISA sabia da operação e que ela foi beneficiada pela redução da tributação, o dever dessa empresa brasileira de reter e recolher o IRRF em face da verdadeira operação realizada não pode ser afastada.

Assevera ainda a Fazenda Nacional que a autuada se valeu de uma operação artificial, com fito de retirar o seu domicílio de um “paraíso fiscal” e, assim, reduzir a alíquota de IRRF:

Tal como fora ressaltado pelo lançamento, e ratificado pela decisão de primeira instância, o interesse da NAMISA na operação artificial realizada entre a LANTON e a LOGAN resta evidente quando se percebe que a redução da carga tributária incidente sobre o ganho a ser enviado ao exterior inevitavelmente reduziria também o preço total do investimento a ser pago pelo adquirente.

Por fim, alega que precluiu a discussão sobre a legalidade da cobrança de juros sobre a multa de ofício, todavia, para fins de debate, considera legítima a exigência, consoante as disposições legais citadas.

É o relatório.

Voto

Conselheiro EDUARDO TADEU FARAH, Relator

O recurso é tempestivo e reúne os requisitos de admissibilidade.

Cuidam os autos de retenção e recolhimento a menor do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), incidente sobre ganho de capital auferido por residente no exterior, relativo tanto ao ano-calendário de 2007 quanto ao de 2008.

Como visto do relatório, a autoridade fiscal constatou, ao longo da negociação do controle acionário da Companhia de Fomento Mineral (CFM) com a fiscalizada, que a LANTON Financial Corporation, acionista majoritária da CFM, transferiu seu domicílio

das Ilhas Virgens Britânicas (país com tributação favorecida) para o Uruguai. De acordo com a fiscalização, a mudança de domicílio teve como único e exclusivo objetivo reduzir a alíquota de IRRF aplicável, ou seja, em vez de recolher 25% de IRRF sobre o ganho (art. 47 da Lei nº 10.833/2003), acabou aplicando uma alíquota de 15% (art. 27 da Instrução Normativa SRF nº 84/2001). Assim, a autuada, na qualidade de responsável tributária por substituição, reteve IRRF a menor em face do ganho de capital auferido por residente ou domiciliado no exterior.

Em sua peça recursal alega a contribuinte, em linhas gerais, que a fiscalização errou ao lhe atribuir responsabilidade pelo recolhimento de eventual diferença do IRRF, pois, agiu de boa-fé e na certeza da correção de seus atos. Sustenta ainda que não tinha o dever de fiscalizar os atos praticados por terceiros, anteriormente à ocorrência do fato gerador, restringindo-se seu dever ao recolhimento do IRRF incidente sobre o ganho de capital do não-residente, no exato instante em que foram verificadas as remessas ao exterior. Por fim, assevera que não se beneficiou direta ou indiretamente de nenhum ato praticado por terceiros, alheios a seu grupo empresarial.

Pois bem, a situação que se enfrenta nestes autos é a de alienação do controle acionário de empresa localizada no Brasil (Companhia de Fomento Mineral - CFM), por alienante residente no exterior (LOGAN Lake S.A), para adquirente residente no Brasil (NAMISA - Nacional Minérios S/A). A autoridade lançadora indicou o adquirente como sujeito passivo, na condição de responsável, pelo fato de o alienante ser residente no exterior. Além do mais, considerou que o alienante, por ser residente ou domiciliado de fato em paraíso fiscal, se sujeitou à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 25%.

Delineada a controvérsia, cumpre enfrentar, de antemão, a alegação da recorrente de que não poderia ser responsabilizada por eventual diferença do IRRF.

De início, cumpre trazer novamente a lume a legislação que serviu de base para a autuação, o art. 682 e art.685, ambos do RIR/1999:

RENDIMENTOS DE RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR

Seção Contribuintes

Art. 682. Estão sujeitos ao imposto na fonte, de acordo com o disposto neste Capítulo, a renda e os proventos de qualquer natureza provenientes de fontes situadas no País, quando percebidos:

I - pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 97, alínea "a");

II - pelos residentes no País que estiverem ausentes no exterior por mais de doze meses, salvo os mencionados no art. 17 (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 97, alínea "b");

III - pela pessoa física proveniente do exterior, com visto temporário, nos termos do § 1º do art. 19 Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 97, alínea "c", e Lei nº 9.718, de 1998, art. 12);

IV - pelos contribuintes que continuarem a perceber rendimentos produzidos no País, a partir da data em que for requerida a certidão, no caso previsto no art. 879 (Lei nº 3.470, de 1958, art. 17, § 3º).

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

Autenticado digitalmente em 15/05/2014 por EDUARDO TADEU FARAH, Assinado digitalmente em 20/05/2014

por MARIA HELENA COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 15/05/2014 por NATHALIA MESQUITA CEIA, Assi-

nado digitalmente em 15/05/2014 por EDUARDO TADEU FARAH

Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*Rendimentos, Ganhos de Capital e Demais Proventos**Subseção Incidência*

Art. 685. Os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, estão sujeitos à incidência na fonte (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 100, Lei nº 3.470, de 1958, art. 77, Lei nº 9.249, de 1995, art. 23, e Lei nº 9.779, de 1999, arts. 7º e 8º):

I - à alíquota de quinze por cento, quando não tiverem tributação específica neste Capítulo, inclusive:

- a) os ganhos de capital relativos a investimentos em moeda estrangeira;*
- b) os ganhos de capital auferidos na alienação de bens ou direitos;*
- c) as pensões alimentícias e os pecúlios;*
- d) os prêmios conquistados em concursos ou competições;*

II - à alíquota de vinte e cinco por cento:

- a) os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços;*
- b) ressalvadas as hipóteses a que se referem os incisos V, VIII, IX, X e XI do art. 691, os rendimentos decorrentes de qualquer operação, em que o beneficiário seja residente ou domiciliado em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a vinte por cento, a que se refere o art. 245.*

§ 1º Prevalecerá a alíquota incidente sobre rendimentos e ganhos de capital auferidos pelos residentes ou domiciliados no País, quando superior a quinze por cento (Decreto-Lei nº 2.308, de 1986, art. 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 18).

§ 2º No caso do inciso II, a retenção na fonte sobre o ganho de capital deve ser efetuada no momento da alienação do bem ou direito, sendo responsável o adquirente ou o procurador, se este não der conhecimento, ao adquirente, de que o alienante é residente ou domiciliado no exterior.

§ 3º O ganho de capital auferido por residente ou domiciliado no exterior será apurado e tributado de acordo com as regras aplicáveis aos residentes no País (Lei nº 9.249, de 1995, art. 18).

Por sua vez, o art. 26 da Lei nº 10.833/2003 dispõe:

Art. 26. O adquirente, pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliado no Brasil, ou o procurador, quando o adquirente for residente ou domiciliado no exterior, fica responsável pela

retenção e recolhimento do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital a que se refere o art. 18 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, auferido por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior que alienar bens localizados no Brasil. (grifei)

Do exposto, verifica-se que há previsão legal específica, com responsabilidade do adquirente pela retenção e recolhimento do imposto na fonte, no caso de ganho de capital de não residentes. O contribuinte, portanto, é sujeito passivo por substituição e possui responsabilidade e sujeição passiva de dívida própria, todavia, por fato gerador de terceiro. O adquirente substituiu integralmente o beneficiário na sujeição passiva e como substituto passa a responder objetivamente pelo recolhimento do tributo, tal como seria o contribuinte. Nesse mesmo sentido é a lição de Luciano Amaro (in “Direito Tributário Brasileiro”, Ed. Saraiva, São Paulo, 1997, p. 417):

Enfim, subjaz à responsabilidade tributária a noção de culpa, pelo menos stricto sensu, pois, ainda que o indivíduo não atue com consciência e vontade do resultado, este pode decorrer da falta de diligência (portanto, de negligência) sua ou de seus prepostos, no trato de seus negócios (pondo-se, aí, portanto, também a culpa in eligendo ou in vigilando). Sendo, na prática, de difícil comprovação o dolo do indivíduo (salvo em situações em que vestígios materiais sejam evidentes), o que preceitua o Código Tributário Nacional é que a responsabilidade por infração tributária não requer a prova, pelo Fisco, de que o indivíduo agiu com conhecimento de que sua ação ou omissão era contrária à lei, e de que ele quis descumprir a lei. (grifei)

Nesse passo, vale aqui citar a ementa do Acórdão da 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, REsp 309913/SC, de 02/05/2002:

TRIBUTÁRIO - IMPOSTO DE RENDA - AUSÊNCIA DE RETENÇÃO NA FONTE - SUBSTITUIÇÃO LEGAL - TRIBUTÁRIA - FONTE PAGADORA. A obrigação tributária nasce, por efeito da incidência da norma jurídica, originária e diretamente, contra o contribuinte ou contra o substituto legal tributário; a sujeição passiva é de um ou de outro, e, quando escolhido o substituto legal tributário, só ele, ninguém mais, está obrigado a pagar o tributo. O substituto tributário do imposto de renda de pessoa física responde pelo pagamento do tributo, caso não tenha feito a retenção na fonte e o recolhimento devido. Recurso especial de Antônio Boabaid provido e recurso da Fazenda Nacional que se julgou prejudicado. (grifei)

O CARF também se manifestou no sentido de que a fonte pagadora que deixar de proceder à retenção assume o ônus do imposto, consoante se extrai do Acórdão nº 2201-00.552, de 11 de março de 2010, cuja ementa trancreve-se:

IRRF. RENDIMENTOS CREDITADOS A BENEFICIÁRIO RESIDENTE NO EXTERIOR. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO.

Sujeita-se à incidência do imposto de renda na fonte os valores creditados a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

Documento assinado digitalmente em 15/05/2014 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO. Autenticado digitalmente em 15/05/2014 por NATHALIA MESQUITA CEIA, Assinado digitalmente em 15/05/2014 por EDUARDO TADEU FARAH
 Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

exterior, por fonte situada no País, a título de juros, comissões, descontos, despesas financeiras e assemelhadas. A fonte pagadora que deixar de proceder à retenção assume o ônus do imposto. (grifei)

Assim, em que pese alegue a recorrente que o art. 26 da Lei nº 10833/2003 deve, necessariamente, ser interpretado à luz do art. 128 do CTN, cumpre assinalar que a própria exposição de motivos da Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003, deixa claro que sua edição tem por objetivo reduzir a possibilidade de não pagamento pelo contribuinte não-residente do imposto de renda incidente sobre os ganhos de capital, apurados na alienação de seus bens localizados no Brasil, sobretudo pela não-residência do contribuinte em território nacional. É o que se extrai da leitura do seguinte trecho:

21. O artigo 24 tem por objetivo reduzir a possibilidade de não pagamento pelo contribuinte não-residente do imposto de renda incidente sobre os ganhos de capital apurados na alienação de seus bens localizados no Brasil, pois atualmente cabe ao alienante a apuração e recolhimento do tributo o que dificulta a fiscalização do cumprimento da obrigação tributária, sobretudo pela não-residência do contribuinte em território nacional.

Pelo que se vê, o objetivo da lei é atribuir ao adquirente, residente no território nacional, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto de renda sobre o ganho de capital, independentemente de eventual direito de regresso e/ou do comprometimento de seu patrimônio pessoal.

Isso posto, verifica-se que são inócuas as alegações da contribuinte no que se refere à sua pretensa falta de responsabilidade pelos atos praticados nas etapas antecedentes à aquisição da Companhia de Fomento Mineral – CFM.

No que tange à operação que resultou no pagamento a menor do IRRF, cumpre, de pronto, transcrever parte do Termo de Verificação Fiscal (fls. 10/38):

Pelo exposto e pela documentação reunida, é possível concluir sobre como ocorreu todo o planejamento tributário efetuado na operação de aquisição pela Namisa do total controle acionário da CFM. Neste tipo de planejamento, usualmente, não há um documento demonstrando qualquer fraude. Os documentos são corretamente formalizados e atendem, na parte formal, aos requisitos legais. Algumas vezes há a simulação, que vem a ser a “aparência de um negócio jurídico contrário à realidade, destinado a provocar uma ilusão no público, seja por não existir negócio de fato, seja por existir um negócio diferente daquele que se aparenta”. E o interesse maior neste caso aqui tratado foi transferir o domicílio tributário de uma sociedade domiciliada nas Ilhas Virgens Britânicas (Lanton) para o Uruguai (Logan) com o objetivo de recolher a menor o Imposto de Renda na Fonte sobre o ganho de capital advindo de uma operação de venda que já estava em negociação.

Não havendo a prova direta, busca-se colher e demonstrar as denominadas provas indiretas. Pois, o que deve prevalecer é a natureza sobre a forma e, para isso, usa-se o conjunto das provas e indícios a fim de se buscar a verdade material dos fatos.

A participação da Lanton, com sede nas Ilhas Virgens Britânicas, na CFM vigorou desde 1998 até 07/05/2007. Transferida esta participação por pouco mais de US\$5,5 milhões para uma empresa recém criada (03/2007) e domiciliada no Uruguai, esta nova empresa (Logan) a revende dois meses depois para a subsidiária da CSN por US\$355 milhões. Saliente-se que a Logan fora constituída em Março de 2007.

Uma questão fundamental para a escolha do Uruguai é devido à Ilhas Virgens Britânicas ser um país com tributação favorecida - paraíso fiscal - enquanto o Uruguai, apesar de ter sigilo fiscal absoluto, não constava do rol de países com tributação favorecida.

Apesar de possuir 80% de participação na CFM, toda a diretoria da CFM permanece, mesmo após haver a transferência desta participação para a Logan. Não há qualquer alteração no corpo executivo. Outra clara demonstração que Lanton e Logan eram a "mesma" empresa e tinham os mesmos donos. Não ocorreria isso se a transação ocorresse entre partes não-relacionadas. Além disso, tanto a outra sócia, Financeira Sidelur, como a Logan Lake possuíam o mesmo endereço no Uruguai, Calle Juncal, nº 1327/2201, Montevidéu, e tinham os mesmos representantes e responsáveis legais no Brasil. Isto demonstra que todas fazem parte do mesmo grupo. Ainda, a antiga sócia Lanton tinha como sede o paraíso fiscal das Ilhas Virgens Britânicas e vendeu sua participação social no capital social da CFM para a Logan do Uruguai que, por "coincidência", tinha o mesmo endereço da Sidelur, ou seja, trata-se de evidente planejamento tributário dias antes da operação de compra e venda da CFM pela Namisa.

(...)

Já a alteração para um domicílio no Uruguai é mera fachada dos negócios. O país foi utilizado somente para haver um recolhimento menor do IRRF sobre o ganho de capital na operação de compra e venda. Os valores pagos pela Namisa nem passaram pelo país. Conforme Contratos de Câmbio apresentados, os valores foram diretamente transferidos para uma conta no Banco UBS agência de Zurique/Suíça.

(...)

A CSN/NAMISA, em março de 2007, já tinha plena ciência de que iria adquirir a CFM quando solicitou à KPMG a auditoria completa na CFM. Já ciente desse fato, a CSN/NAMISA com a anuência e concordância da própria CFM, através de seus acionistas Rodrigo Octávio Maia Damásio, Financeira Sidelur S.A. e Lanton Financial, dispara todos os procedimentos necessários para que a operação resultasse em um ganho de capital tributado à alíquota de 15%, ao invés de 25%. Dentre

a) Criação já em março de 2007 da Logan Lake S.A., sociedade constituída de acordo com as Leis do Uruguai, com sede no mesmo local onde encontrava-se o outro sócio da CFM, Financeira Sidelur S.A, qual seja, Calle Juncal, nº 1327/2201, Montevideu, como forma de criar o instrumento que seria utilizado para supostamente amparar a tributação do ganho de capital em 15%, haja vista que o Uruguai não encontrava-se no rol dos países considerados como tendo tributação favorecida.

b) Transferência, em 07 de maio de 2007, de 80% das ações da CFM pertencentes à Lanton Financial Corporation (empresa sediada no paraíso fiscal das Ilhas Virgens Britânicas) para a Logan Lake (Uruguai) por simbólicos US\$5.696.807,93. Simbólicos porque já havia Laudo de Avaliação da CFM apontando valores bem superiores a esse. Além disso, sabemos que em 20/07/2007 a mesma CFM foi vendida por US\$440.000.000,00! Como se não bastasse, apesar do acionista majoritário (Lanton Financial Corporation) ter vendido todas as suas ações da CFM para um acionista "diferente", Logan Lake, nada, absolutamente nada, se alterou na CFM em relação aos cargos da alta administração da empresa. Esse fato seria semelhante a comprar uma empresa e nem se importar em ter qualquer tipo de controle sob a mesma deixando tudo exatamente como estava antes, ou seja, uma situação totalmente infactível e que, só demonstra a artificialidade desta operação de venda de ações da CFM feita entre os acionistas Lanton Financial Corporation e Logan Lake.

c) Subseqüente venda total, em 20/07/2007, das ações de todos os acionistas da CFM para a NAMISA pela vultosa quantia de US\$440.000.000,00!

d) Preparado o terreno, uma vez que 80% das ações agora eram detidas por acionista domiciliado no Uruguai, o ganho de capital estaria "passível" de ser tributado à alíquota de 15%, não fosse o descortinamento realizado por esta fiscalização do teatro engendrado pelos partícipes

Por tudo apurado até aqui, é possível concluir que a transferência das cotas da Lanton para a Logan teve como único propósito a redução da carga tributária da operação. Os beneficiados da operação, como visto, foram a CFM e a Namisa. Beneficiados que tinham interesse e participaram ativamente para que ocorresse a redução indevida do imposto de renda na fonte sobre o ganho de capital de empresa domiciliada no exterior. O único propósito para a transferência apenas formal das cotas foi a utilização da menor alíquota na retenção do imposto, caracterizando assim o planejamento tributário abusivo.

(...)

Do exposto, penso que restou configurada a responsabilidade da autuada pela redução da alíquota de IRRF decorrente da

negociação realizada entre as empresas estrangeiras LANTON e a LOGAN. Em verdade, instada pela fiscalização a comprovar a origem das negociações, tais como Carta de Intenções e/ou Memorandos de Entendimentos, declarou a CSN que a intenção ocorreu de forma pessoal e via contato telefônico, portanto, os únicos documentos apresentados pela empresa foi o contrato de compra e venda e Ata da Reunião Extraordinária do Conselho de Administração da Companhia Siderúrgica Nacional, realizada em 18/07/2007.

Por Todo o exposto, verifica-se que a atuada possuía conhecimento total da operação, sendo, inclusive, beneficiada e, desta feita, deveria reter e recolher o IRRF em face da verdadeira operação realizada. (grifei)

Do exposto, verifica-se que a autoridade fiscal coligiu um conjunto de elementos que atestam que a atuada (grupo CSN) sabia que a alíquota aplicável à compra da CFM era de 25%, no entanto, insiste a recorrente na tese de que não tinha conhecimento e tampouco participou da operação que culminou no recolhimento a menor do IRRF. Todavia, sobejam provas da participação da contribuinte e da CSN no início de toda a operação, muito antes da data da assinatura do contrato (20/07/2007). Vejam-se:

i - Contratação da consultoria Goldman Sachs em 15/07/2007, sendo que o estudo de compra da CFM foi apresentado três dias depois, em 18/07/2007, e a assinatura do contrato se deu apenas dois dias após esta última data, ou seja, 20/07/2007.

ii - A CSN remeteu, em 03 de julho de 2007, à Goldman Sachs planilha denominada “avaliação CFM v-3”, contendo quadros e tabelas informativas sobre a CFM, com prospectivas de produção e rentabilidade (fl. 184), bem como o preço exato de aquisição da CFM “acquisition disbursement”, ou seja, US\$ 440.000.000,00 (fl. 185).

iii - Planilha datada de 30/03/2007, enviada pela CSN à Goldman Sachs acompanhado do anexo “PV2006 2010 Estimado CFM”, informando sobre minas de propriedade da CFM (fl. 195).

iv - Estudos e planilhas, datados de maio de 2007, contendo arquivo intitulado “Valuation”, informando o valor de compra de US\$ 440.000.000,00, ou seja, o mesmo preço de aquisição da CFM que viria a ser firmado em 20/07/2007.

v - Contratação da empresa Deloitte Touche Tohmatsu Auditores Independentes para efetuar revisão das demonstrações financeiras da CFM levantadas no encerramento do ano-calendário 2006, conforme proposta enviada em março de 2007 (fl. 337).

A esse respeito, cumpre reproduzir trecho em que a questão é analisada pelo relator do julgamento singular:

Desnecessário recordar aqui que os fatos e as circunstâncias observadas revelavam claramente que a mudança de titularidade das ações da Lontan fora apenas aparente. Logo, na determinação da base de cálculo do IRRF, era essa realidade concreta que devia ter sido levada em conta pelo sujeito passivo responsável pela retenção e recolhimento do tributo, sobretudo porque ele se encontrava em situação que lhe permitia ter plena ciência da manobra perpetrada pelos alienantes com o objetivo de reduzir indevidamente a incidência tributária.

(...)

Em verdade, outros documentos fornecidos pela Goldman Sachs revelam que as partes já haviam chegado a um acordo sobre o preço da compra e venda muito antes da data em que aquela mensagem eletrônica havia sido enviada. A fls. 195 encontra-se outra mensagem eletrônica, datada de 10 de julho de 2007, na qual um funcionário da CSN envia a outro da Goldman Sachs mais informações, atendendo a solicitação deste. As informações encontram-se num arquivo anexo, também no formato de planilha de cálculo, e que se intitula "PV2006 2010 Estimado CFM". A cópia dessa mensagem a Goldman Sachs acrescentou seqüencialmente, na documentação entregue à fiscalização, três planilhas, o que faz supor que integram ou constituem o arquivo anexo. Elas contêm dados sobre minas de propriedade da CFM. Duas dessas planilhas trazem, em inglês, a data de 30 março de 2007. Infere-se, daí, que pelo menos desde então a CSN já tivesse acesso privilegiado a dados da CFM. Isso significa também que pelo menos desde março de 2007 já estavam adiantadas as negociações para a sua aquisição, pois não se concebe que a CFM, uma empresa independente e até concorrente da CSN e de suas subsidiárias, franqueasse a essa acesso a informações estratégicas.

(...)

Em resumo, há provas sólidas nos autos que demonstram que a transferência de 80% das ações da CFM, do seu antigo proprietário, Lontan, para a uruguaia Logan ocorreu apenas de forma aparente. Consistiu numa operação sem fins econômicos, mas montada apenas para tentar reduzir a carga tributária incidente sobre o ganho de capital que resultaria da venda efetiva da CFM para o grupo CSN. Essa manobra foi levada a cabo quando já estavam adiantadas e praticamente concluídas as negociações entre o grupo CSN e os proprietários da CFM, de sorte que não era possível que os seus futuros adquirentes a ignorassem. Além disso, é inegável que eventual redução na tributação do ganho de capital favoreceria a ambas as partes, pois quanto menor a carga tributária sobre o ganho de capital, mais dispostos ficariam os vendedores a aceitar um preço menor para sua participação. Logo, ao remeter para o exterior o pagamento pela aquisição da CFM, cabia a atuada calcular e reter o IRRF e posteriormente o recolher, levando em conta a realidade dos fatos, e não a aparência deles conforme consubstanciada em atos meramente formais. Daí se segue que devem ser mantidas integralmente as exigências fiscais e rejeitadas as alegações contrárias da impugnante. (grifei)

Da mesma forma que a autoridade recorrida, penso que a contratação da Goldman Sachs, apenas três dias antes da aquisição, bem como o laudo de avaliação emitido, foi totalmente irrelevante para a operação, pois muito antes da contratação da Goldman Sachs a atuada já sabia quanto a CFM valia e quanto estava disposto a pagar por suas ações. Com efeito, os trabalhos de auditoria pela KPMG e da Deloitte na CFM demonstram que o grupo

CSN já estava em tratativas com os antigos proprietários da CFM, muito antes da efetivação do negócio, pelo menos desde essa data, 30/03/2007, pois investimento dessa ordem não nasce do dia para noite, como bem ponderou a contribuinte em sua peça recursal: *“Nenhuma operação desse porte, como acertadamente constatou a fiscalização, tem início um mês antes da celebração do contrato, sem mínima investigação acerca dos ativos, dos passivos e do potencial de geração de riqueza da empresa alienada.”*

Instada a se pronunciar sobre a origem das negociações das ações da CFM, se possuíam Carta de Intenções e/ou Memorandos de Entendimentos (documentos típicos dessa espécie de operação societária), respondeu a CSN que *“ressalta que apesar de ser uma prática comum de mercado, tais documentos não foram elaborados por parte da CSN, a intenção ocorreu de forma pessoal e via contato telefônico”*.

Ora, não é possível supor que a intenção de compra de uma empresa no valor de US\$ 440.000.000,00 ocorra apenas *de forma pessoal e via contato telefônico*. Pelo que se observa da resposta, é inevitável a conclusão de que as transações anteriores já faziam parte de toda uma articulação, com a participação da CSN, no sentido único de esquivar-se do pagamento do imposto de renda devido.

Não se pode perder de vista que nesse tipo de operação o que se consegue é uma série de documentos exteriorizadores de eventos e fatos que, juntos, permitem formar o objeto da prova e a convicção de que determinado fato tributável ocorreu. Com efeito, o intento almejado pelos contribuintes não pode ser enquadrado como consequência de um ato jurídico considerado legítimo, pois o seu âmago encontra-se evadido de vício. Em uma análise simplista verifica-se o que procedimento foi aparentemente lícito, contudo, os agentes envolvidos alteraram deliberadamente a situação de fato em que se encontra, para fugir à incidência de uma tributação mais onerosa.

O professor Marco Aurélio Greco explica que ausente a motivação negocial nas operações perpetradas, é forçoso concluir que as transações anteriores já faziam parte de toda uma articulação, cujo único objetivo é esquivar-se parcialmente do pagamento do imposto. Às etapas antecedentes, bem como às operações estruturadas em sequência, o doutrinador denominou de *step transactions*¹:

Sob esta denominação estão as step transactions, vale dizer, aquelas seqüências de etapas em que cada uma corresponde a um tipo de ato ou deliberação societária ou negocial encadeado com o subsequente para obter determinado efeito fiscal mais vantajoso: Neste caso, cada etapa só tem sentido se existira que lhe antecede e se for deflagrada a que lhe sucede.

(...)

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

(...)

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

Autenticado em 20/05/2014 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 15/05/2014 por NATHALIA MESQUITA CEIA, Assinado digitalmente em 15/05/2014 por EDUARDO TADEU FARAH
Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

(...)

Na medida em que o conjunto de operações corresponde apenas a uma pluralidade de meios para atingir um único fim, a verificação das alterações relevantes deve ser feita não apenas considerando os momentos anterior posterior a cada etapa mas, principalmente, os momentos anterior e posterior do conjunto de etapas.

Em verdade, a uruguaia LOGAN atuou apenas como empresa veículo para a concretização do objetivo final, qual seja, redução da alíquota de 25% para 15%, pois não houve mudança alguma de comando na CFM, apesar da pretensa troca do acionista controlador. Além do mais, tanto a outra sócia, Financeira SIDELUR, como a LOGAN possuíam o mesmo endereço no Uruguai, Calle Juncal, nº 1327/2201, Montevideu, e tinham os mesmos representantes e responsáveis legais no Brasil.

O curto intervalo de tempo entre as operações deixa claro que os atos praticados não tiveram fins econômicos, mas foram montadas apenas para reduzir a carga tributária incidente sobre o ganho de capital que resultaria da venda efetiva da CFM para o grupo CSN.

Ademais, o dinheiro para pagamento da compra foi remetido para uma instituição bancária localizada na Suíça, e não no Uruguai, suposta sede da empresa, o que só vem a corroborar que o negócio celebrado entre a contribuinte e a uruguaia LOGAN tinha como pano de fundo apenas a diminuição do imposto de renda a ser pago.

Ressalte-se que apesar dos documentos acostados aos autos pela recorrente dar conta de que a LOGAN foi constituída em 4 de outubro de 2006, todavia, em consulta ao banco de dados eletrônico mantido pela Receita Federal, a abertura da LOGAN se deu em 30/03/2007. Além do mais, o capital social registrado da LOGAN foi de apenas US\$ 39.000,00 em outubro de 2006, contudo, em maio de 2007, adquiriu 80% de participação acionária de uma grande mineradora estrangeira por US\$ 5.696.807,93.

Ainda, em relação à participação da atuada na redução indevida da alíquota, verifica-se que o contrato de compra e venda prevê a alíquota do IRRF de 15% em uma subcláusula que determina o preço a ser pago. Portanto, diferentemente do que alega a recorrente, de que não se beneficiou direta ou indiretamente do ato praticado, verifica-se que a redução da carga tributária, reduziu também o preço total do investimento a ser pago pelo adquirente.

Ressalte-se que os contratos de câmbios suscitados pela suplicante como prova de licitude da operação, a meu ver, contém apenas informações declaradas pelos responsáveis, que precisam legalmente de registro da operação no Banco Central para controle monetário, e nada mais que isso.

Portanto, analisando as informações e/ou provas constantes dos autos, entendo que a autoridade lançadora logrou demonstrar que a recorrente participou da operação, cujo único objetivo foi a redução indevida do imposto de renda retido na fonte sobre ganho de capital. Assim, como a autuada é responsável pela retenção e recolhimento a menor do IRRF, por imposição legal, é de se manter a exigência em exame.

Por fim, os juros de mora sobre a multa são devidos em função do § 3º do art. 113 do CTN, pois, tanto a multa quanto o tributo compõe o crédito tributário, sendo, portanto, aplicáveis os mesmos procedimentos e critérios de cobrança. Esse é o entendimento que prevalece na Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), consoante a ementa destacada:

JUROS DE MORA COM BASE NA TAXA SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE.

O art. 161 do Código Tributário Nacional CTN autoriza a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, isto porque a multa de ofício integra o “crédito” a que se refere o caput do artigo Recurso especial negado.

É legítima a incidência de juros sobre a multa de ofício, sendo que tais juros devem ser calculados pela variação da SELIC. Precedentes do Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Precedente da 2ª Turma da CSRF: Acórdão nº 920201.806. Recurso especial negado. (Acórdão nº 920201.991, Processo nº 16327.002244/9933)

Resalte-se que em recente decisão, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) reconheceu a legalidade dos juros de mora sobre a multa de ofício (AgRg no REsp 1.1335.688/PR; REsp 1.129.990-PR; REsp 834.681-MG).

Ante a todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente
Eduardo Tadeu Farah

Declaração de Voto

Conselheira Nathália Mesquita Ceia.

Em face do pedido de vista do processo em epígrafe, tive a oportunidade de me debruçar detidamente sobre os fatos e, portanto, tomo a liberdade de apresentar a presente Declaração de Voto, com vistas a esclarecer as razões pela qual entendo que acolhe razão à Recorrente.

Não vou me ater aos fatos, pois os mesmos já foram relatados com maestria pelo nobre Conselheiro Relator. Desta feita, adentro às razões que me levaram a entender pelo provimento do pleito da Recorrente.

A cláusula tributária utilizada no contrato, firmado entre as partes, que rege a aquisição do ativo dispõe que o Imposto de Renda na Fonte (IRF) devido sobre o pagamento do valor da compra aos vendedores não-residentes já se encontra incluído no preço. Ou seja, independente de qual seja o valor do imposto, o preço contratual permanecerá inalterado, a compradora (Recorrente) desembolsará o mesmo valor, independente da alíquota do IRF ser 15% ou 25%.

Importante destacar que do ponto de vista contratual há 02 (duas) formas de se prever o ônus do IRF, especialmente em operações que envolvam parte não-residente, a saber:

(i) **Cláusula Bruta:** por essa estipulação, o valor do IRF é incluído no preço estipulado no contrato, ou seja, o preço ofertado pelo vendedor, contratualmente, já considera o valor do tributo. O valor cobrado pelo vendedor estrangeiro já inclui o tributo. Assim, o vendedor efetua previamente o cálculo do impacto desse tributo no seu preço e oferta valor tal, que após a incidência do IRF (retenção e recolhimento) pela fonte pagadora (Recorrente), o vendedor estrangeiro recebe o valor líquido pretendido.

(ii) **Cláusula Líquida:** por essa estipulação, o valor do IRF não é considerado contratualmente no preço. Ou melhor, o vendedor estrangeiro apresenta no contrato o valor que pretende receber líquido do referido tributo, cabendo à parte compradora (fonte pagadora – Recorrente) efetuar o cálculo e recolhimento do mesmo.

Verifica-se que no caso em questão a opção das partes foi pela utilização da “cláusula bruta”, pela qual o valor desembolsado pela Recorrente não se alteraria em face da alíquota de IRF.

Assim, tendo em vista que o preço acertado não se alteraria em face da imposição de uma alíquota de IRF de 15% ou 25%, entendo que não há interesse de agir da Recorrente na alteração do domicílio das vendedoras não-residentes.

Reforçando. O valor a ser pago pela Recorrente se mantém o mesmo em ambas as situações, quer o não-residente esteja domiciliado no Uruguai, quer o não-residente esteja domiciliado em “paraíso fiscal”.

A diferença entre as duas hipóteses se encontra no valor a ser recebido pelo não-residente. Enquanto domiciliado no Uruguai, o valor a ser recebido é o preço descontado o IRF à alíquota de 15%. Por outro lado, quando domiciliado em “paraíso fiscal”, o valor a ser recebido seria menor, pois o desconto do IRF do preço seria de 25%.

Portanto, resta claro que o interesse em alterar o domicílio fiscal para pagar menos tributo no Brasil é do vendedor não-residente e não da Recorrente. Em não havendo prova da participação da Recorrente na alteração do domicílio dos vendedores não-residentes, não cabe imputação de tributo à Recorrente, pois essa não concorre no mesmo interesse do

não-residente.

Parafrazeando o destaque feito pelo nobre Conselheiro Gustavo Haddad durante o julgamento, para fins de autuação fiscal, não basta que haja a ciência do fato, é necessário que haja interesse no fato.

Logo, mesmo que a Recorrente tivesse conhecimento da transferência de domicílio das partes vendedoras, a mesma não apresenta interesse na alteração de alíquota de Imposto de Renda na Fonte (IRF). Isso porque, conforme já pontuado anteriormente, a cláusula acordada no negócio em questão é a denominada “cláusula bruta”, pela qual o ônus do IRF cabe à parte não-residente (contribuinte).

Ademais, entendo que nos autos não há material que comprove a participação da Recorrente na alteração de domicílio dos vendedores não-residentes com vistas a reduzir pagamento de tributo no Brasil. A autoridade tributária traz indícios e suposições da participação da Recorrente, porém não há prova contundente ou ao menos que ponha em dúvida a alegação da Recorrente.

Importante destacar que a Recorrente se valeu das informações constantes no módulo RDE-IED (Registro Declaratório Eletrônico – Investimento Externo Direto) do sistema SISBACEN do Banco Central do Brasil para aferir qual a jurisdição de domicílio dos vendedores não-residentes.

O referido sistema tem como objetivo armazenar as informações dos investidores não-residentes.

Há prova nos autos, que quando da remessa, constava no referido registro o país de domicílio como sendo Uruguai, não havendo menção a outra jurisdição.

Neste sentido, entendo que a Recorrente agiu de forma acertada, ao efetuar a retenção e recolhimento do imposto com base nas informações apresentadas no módulo RDE-IED do Banco Central do Brasil, por entender que as informações contidas no referido sistema são fidedignas à realidade dos fatos.

Desta feita, por todo o exposto e não obstante a decisão do Colegiado, meu entendimento é que o Recurso Voluntário deve ser provido por faltar interesse de agir à Recorrente. Ou seja, como a cláusula contratual adotada pelas partes no negócio em tela foi a denominada “cláusula bruta”, a carga tributária incidente na operação (devida pelo não-residente), não impacta o preço final acordado entre as partes e pago pela Recorrente.

Assinado Digitalmente
Nathália Mesquita Ceia - Relatora.



Vedação à equiparação de pessoa física a pessoa jurídica.



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

Processo nº 19311.000752/2010-75
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2201-002.330 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de fevereiro de 2014
Matéria IRRF
Recorrente AGROPECUÁRIA SANTA BARBARA XINGUARA SA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Exercício: 2007, 2008, 2009

IRRF. VEDAÇÃO À EQUIPARAÇÃO DE PESSOA FÍSICA A PESSOA JURÍDICA.

Há que se diferenciar a desconsideração da personalidade jurídica das hipóteses de vedação à equiparação entre pessoa física e pessoa jurídica. O § 2º do art. 150 do RIR/1999 estabelece uma vedação aos profissionais de profissão regulamentada de constituírem pessoas jurídicas.

IRPF. JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar. No mérito, por maioria de votos, negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Nathalia Mesquita Ceia e Guilherme Barranco de Souza (Suplente convocado), que deram provimento parcial ao recurso para excluir os juros de mora incidentes sobre a multa. Fez sustentação oral pelo Contribuinte o Dr. Marcelo Terzini Perez, OAB/SP 306.080.

Assinado Digitalmente

Eduardo Tadeu Farah – Relator

Assinado Digitalmente

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente), Eduardo Tadeu Farah, Guilherme Barranco de Souza (Suplente Convocado), Nathalia Mesquita Ceia, Walter Reinaldo Falcao Lima (Suplente Convocado), Odmir Fernandes (Suplente Convocado). Ausente, Justificadamente, o Conselheiro Gustavo Lian Haddad. Presente aos Julgamentos o Procurador da Fazenda Nacional, Dr. Jules Michelet Pereira Queiroz e Silva.

Relatório

Trata o presente processo de lançamento de ofício relativo ao Imposto Sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), anos-calendário 2006 a 2008, consubstanciado no Auto de Infração, fls. 1156/1174, pelo qual se exige o pagamento do crédito tributário total no valor de R\$ 8.367.878,47.

A fiscalização apurou existência de pagamentos de remunerações a beneficiários, sujeitos à retenção na fonte, sem que tais retenções tenham sido feitas, confessadas em DCTFs, recolhidas ou parceladas. O Auto de Infração lavrado, relativo ao IRRFFonte, compreendeu os seguintes valores:

<i>Histórico</i>	<i>Cód.Receita-DARF</i>	<i>Valor</i>
<i>Multa Exigida Isoladamente (Passível de Redução)</i>	6380	6.178.080,49
<i>Juros de Mora Exigidos Isoladamente</i>	6583	2.189.797,98
<i>Valor do Crédito Tributário Apurado</i>		8.367.878,47
<i>(Oito milhões, trezentos e sessenta e sete mil, oitocentos e setenta e oito reais e quarenta e sete centavos)</i>		

Cientificada do lançamento, a interessada apresentou tempestivamente Impugnação, alegando, conforme se extrai do relatório de primeira instância, *verbis*:

Inicialmente, atesta a tempestividade da defesa e, após breve resumo dos fatos, aponta como parcela não litigiosa do auto de infração aquela atinente à Multa isolada e aos Juros de Mora Isolados, devidos pela falta de retenção do imposto nas seguintes situações:

pagamentos a pessoas físicas de aluguéis de fazendas; e

pagamentos a pessoas físicas, relativos à correção pelo índice IGP-M, do preço de imóveis adquiridos pela impugnante.

Na sequência, protesta pela nulidade do auto de infração, na parcela litigiosa, diante do “vício de fundamentação que compromete toda sua validade, pois cerceia o direito de defesa da IMPUGNANTE, que não dispõe de elementos claros para a elaboração de sua defesa”.

Alega que a fiscalização deixou de identificar claramente o embasamento legal para a desconsideração da personalidade das pessoas jurídicas prestadoras dos serviços, regularmente

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

Autenticado digitalmente em 14/03/2014 por EDUARDO TADEU FARAH, Assinado digitalmente em 17/03/2014 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 14/03/2014 por EDUARDO TADEU FARAH

Impresso em 21/03/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

constituídas, a despeito de mencionar fatos, os quais, supostamente, formariam a convicção de terem sido prestadas por pessoas físicas as atividades desempenhadas, de modo a permitir a invalidação dos contratos firmados pela impugnante.

Acusa que o auto de infração invoca o art. 150, § 2º, incisos I e II, do RIR/99, para desenquadrar as firmas individuais como pessoas jurídicas, mas tais incisos trazem diversas hipóteses de atividades, não tendo sido indicado no lançamento em quais dessas hipóteses se enquadrariam os serviços prestados à impugnante, inviabilizando a defesa.

Também, diz não terem sido expressos os fundamentos que sustentariam eventual relação direta de prestação de serviços entre a impugnante e quaisquer das pessoas físicas, sequer tendo sido informado quem seria o suposto tomador desses serviços, como se verifica do seguinte excerto do auto de infração:

“40. Os rendimentos das firmas individuais foram oriundos, quase que exclusivamente, dos pagamentos deste contribuinte, ou no máximo, dos pagamentos das demais empresas do grupo. Tal colocação tem relevância quando fica evidenciado que a constituição de pessoas jurídicas, firmas individuais, no mesmo endereço do próprio escritório administrativo, o foi para atender exclusivamente o grupo.” (Grifos da IMPUGNANTE)

Conclui que a ausência de descrição detalhada dos fatos acarreta a nulidade do lançamento. Fundamenta-se no art. 10, incisos III e IV, do Decreto nº 70.235, de 1972, bem como na jurisprudência.

No mérito, passa a discorrer sobre o caráter empresarial dos serviços prestados à impugnante.

Nesse mister, busca os dizeres do art. 150, § 2º, incisos I e II, do RIR/99, tomado como fundamento na imputação fiscal, segundo os quais as empresas individuais devem ser equiparadas a pessoas jurídicas, para fins de apuração do imposto de renda, desde que a atividade da firma individual não esteja listada nos incisos citados do § 2º do dispositivo, quando os rendimentos decorrentes devem ser tributados de acordo com as regras aplicáveis às pessoas físicas.

Com relação às profissões, ocupações e prestação de serviços não comerciais, a que se refere o art. 150, § 2º, inciso II, do RIR/99, alega a impugnante que, com o advento da Lei nº 154/47, não mais existe a exceção à equiparação da pessoa jurídica, quando a pessoa física exerce atividade sem finalidades comerciais, consoante Acórdão CSRF/01-04.835, constando tal dispositivo por equívoco do texto do RIR/99.

Já, no que concerne às profissões de médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escritor, escultor e de outras que lhes possam ser assemelhadas, a que se refere o art. 150, § 2º, inciso I, do RIR/99, alega que tal dispositivo tão pouco se aplica, ao

presente caso, como exceção à equiparação de empresários individuais a pessoas jurídicas, “porque as atividades que tais profissionais desempenham não possuem caráter comercial”.

Ainda, argumenta que os prestadores de serviços à impugnante não se enquadram em nenhum dos incisos do § 2º, do art. 150, do RIR/99, mas sim nos incisos I e II do § 1º do mesmo dispositivo legal, caracterizando-se como empresas individuais, equiparadas a pessoas jurídicas. Em suas palavras:

“5.18. Dispõe o art. 146, do RIR/99:

“Art. 146. São contribuintes do imposto de renda e terão seus lucros apurados de acordo com este Decreto (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 27):

I – as pessoas jurídicas (Capítulo I);

II – as empresas individuais (Capítulo II).” (Grifos da IMPUGNANTE)

5.19. Mais adiante, no art. 150, o RIR/99 equipara as empresas individuais às pessoas jurídicas, nos seguintes termos:

“Art. 150. As empresas individuais, para os efeitos do imposto de renda, são equiparadas às pessoas jurídicas (Decreto-Lei nº 1.706, de 23 de Outubro de 1979, art. 2º).

§ 1º São empresas individuais:

I – as firmas individuais (Lei nº 4.506, de 1964, art. 41, º, alínea “a”);

II – as pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços (Lei nº 4.506, de 1964, art. 41, § 1º, alínea “b”);”

5.20. Os serviços prestados pelas empresas individuais, assim como pelas duas sociedades, ADEMIR e NOROESTE, são sim de caráter empresarial, não se enquadrando na regulamentação dos prestadores de serviços profissionais.

5.21. Não há na AI qualquer indício que permita ao fisco afirmar que a prestação de serviços das empresas individuais e das sociedades em questão não se enquadram nas hipóteses dos incisos I e II do § 1º do art. 150 do RIR/99. De fato, todos os requisitos do inciso II estão presentes nas prestações de serviços realizadas, quais sejam: (i) as pessoas físicas exploraram habitual e profissionalmente, (ii) atividade econômica de natureza civil ou comercial, (iii) com o fim especulativo de lucro, e (iv) mediante venda, a terceiros, de serviços.

5.22. Presentes todas essas características, é necessário que se equipare a empresa individual prestadora de serviços a pessoa jurídica. É o que defende o acórdão nº 107-06121, da 7ª Câmara do antigo 1º Conselho de Contribuintes (“CC”), atual 1ª Seção do CARF: (...).”

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

Autenticado digitalmente em 14/03/2014 por EDUARDO TADEU FARAH, Assinado digitalmente em 17/03/2014 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 14/03/2014 por EDUARDO TADEU FARAH

Impresso em 21/03/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Ainda nessa linha, cita as Soluções de Consulta RFB nº 107, de 03/07/2001, e nº 86, de 29/08/2008, bem como o art. 129 da Lei nº 11.196, de 21/11/2005, segundo o qual “os serviços prestados “em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços” sujeitam-se tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas”.

Em outra frente de defesa, alega a impossibilidade da desconsideração da personalidade jurídica das empresas individuais e sociedades prestadoras de serviços.

Diz que os rendimentos auferidos pelas pessoas jurídicas em decorrência dos contratos firmados não podem ser deslocados para as pessoas físicas, sob pena de ofensa ao art. 43 do CTN e ao princípio contábil da entidade. E continua, em suas palavras:

“6.8. O sistema de direito positivo brasileiro é formado por princípios de rigidez e de estrita legalidade, no que concerne às relações de poder. Assim, não se admite que o Poder Público imponha obrigações aos cidadãos, notadamente financeiras, exceto se inequivocadamente autorizadas por lei, em sentido estrito, ou Medida Provisória (CF/88, art. 5º, II, e 150, I).

6.9. O CTN, em seu art. 97, estabelece que somente ato de natureza legislativa pode instituir ou majorar tributo, ou definir o respectivo fato gerador, sujeito passivo e correspondente base de cálculo.

6.10. Por sua vez, o art. 108 do CTN veda a adoção da analogia com o objetivo de justificar cobrança de tributo não previsto em lei.

6.11. O direito positivo brasileiro não admite a tese de que a lei tributária pode ou deve ser interpretada segundo critérios econômicos.

6.12. Tanto é assim que as autoridades fiscais confessaram publicamente que a legislação em vigor não lhes oferecia instrumentos suficientes para impedir os “planejamentos fiscais” lícitos e levaram ao Congresso a promulgar a Lei Complementar nº 104/2001, que alterou o CTN, mediante a introdução de parágrafo único ao art. 116, do seguinte teor: (...).

6.13. Ocorre que o referido dispositivo não é auto-aplicável, já que ele próprio faz menção à necessidade de uma lei ordinária para que passe a ter aplicação.

6.14. Nesse sentido, confira-se o entendimento de MARCO AURÉLIO GRECO: (...).

6.15. A regulamentação da LC nº 104/2001 chegou a ser objeto dos arts. 13 e seguintes da Medida Provisória (MP) nº 66, de 29.08.2002, que:

previa que poderiam ser desconsiderados, para fins tributários, os negócios jurídicos realizados com falta de propósito negocial ou abuso de forma;

definia os requisitos para a caracterização da falta de propósito negocial e do abuso de forma;

estabelecia rito administrativo especial para a desconsideração, assegurando ao contribuinte a oportunidade de defesa prévia.

6.16. A Exposição de Motivos do Ministro da Fazenda explicitava que os atos e negócios definidos na MP nº 66/02 "embora lícitos", buscariam "tratamento tributário mais favorecido".

6.17. Todavia, os arts. 13 a 19 da MP nº 66/02 não foram convertidos em lei (apenas parte da MP nº 66/02 foi convertida na Lei nº 10.637, de 30.12.2002).

6.18. Não tendo os arts. 13 e 14 da MP nº 66/02 sido convertidos em lei, tem-se que a eventual economia tributária auferida em razão da opção por determinado modelo lícito de operação não é suficiente, por falta de previsão legal, para que essa operação seja considerada ilegítima."

Cita jurisprudência e conclui que o fisco não dispõe de fundamento legal para desconsiderar a personalidade jurídica das duas sociedades que prestaram serviços à impugnante, quais sejam, ADEMIR e NOROESTE, razão pela qual os contratos celebrados também não podem ser desconsiderados.

Encerra requerendo a nulidade em relação à parte litigiosa "por falta de descrição dos fatos relativos à matéria tributável, e por falta de identificação da disposição legal infringida". E, caso seja superada, requer a improcedência do auto de infração e o cancelamento da exigência fiscal.

Às fls. 1258/1261 consta o Termo de Transferência do crédito tributário não impugnado para o processo nº 16151.000014/2011-09.

A 4ª Turma da DRJ em Campinas/SP julgou integralmente procedente o lançamento, consubstanciado nas ementas abaixo transcritas:

Multa Isolada e Juros Isolados. Falta de Retenção do Imposto de Renda Retido na Fonte incidente sobre "Pagamentos diretamente a Beneficiários Pessoas Físicas. Matéria Não Impugnada.

Consolida-se administrativamente o lançamento e opera-se a preclusão processual quando não apresentados argumentos de defesa em relação à matéria autuada.

Nulidade.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Inexiste ofensa ao princípio da ampla defesa quando o contribuinte demonstra ter pleno conhecimento dos fatos imputados pela fiscalização, bem como da legislação tributária aplicável, exercendo seu direito de defesa de forma ampla na impugnação.

Multa Isolada e Juros Isolados. Falta de Retenção do Imposto de Renda Retido na Fonte incidente sobre "Pagamentos indiretamente a Beneficiários Pessoas Físicas, através de Pessoas Jurídicas".

Verificadas circunstâncias impeditivas à equiparação da pessoa física à pessoa jurídica, na condição de empresa individual; bem como verificada a inexistência de fato da pessoa jurídica constituída na forma de sociedade regular, porque unipessoal, tendo sido confirmada a prestação dos serviços contratados com tais empresas, bem como o correspondente pagamento, correta é a reclassificação da receita assim auferida como rendimentos atribuídos indiretamente à pessoa física de seus sócios, sujeitos à retenção pela respectiva fonte pagadora.

Constatada a falta da retenção do imposto pela fonte pagadora, após a data fixada para entrega da declaração de ajuste anual das pessoas físicas beneficiárias dos rendimentos, serão exigidos da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora isolados, calculados desde a data prevista para recolhimento do imposto que deveria ter sido retido até a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual.

Lançamento Procedente

Intimada da decisão de primeira instância em 15/05/2012 (fl. 1384-pdf), Agropecuária Santa Barbara Xinguara S/A apresenta Recurso Voluntário em 14/06/2012 (fls. 1385-pdf e seguintes), sustentando, essencialmente, os mesmos argumentos defendidos em sua Impugnação, sobretudo:

3. A NULIDADE DO AI

(...)

3.2. Duas são as causas da nulidade do AI:

(i) deixar de indicar um fundamento legal que permitiria a atribuição dos rendimentos decorrentes dos serviços prestados pelas pessoas jurídicas regularmente constituídas aos seus quotistas pessoas físicas; e

(ii) não apontar a qual(is) das várias hipóteses "de serviços profissionais listados no art. 150, § 2º, I e II, do RIR/99 os serviços prestados pelas quatro firmas individuais identificadas se refeririam.

(...)

3.7. Ao deixar de indicar um fundamento legal para a exigência tributária, a autoridade fiscal atuante descumpriu o preceito

legal disposto no inciso IV, do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 06.03.1972, que enumera os requisitos absolutamente essenciais dos autos de infração. Por essa razão deve ser declarado nulo o AI.

(...)

4. O CARÁTER EMPRESARIAL DOS SERVIÇOS PRESTADOS À RECORRENTE

4.1. O AI invoca o art. 150, § 2º, incisos I e II do RIR/99 para sustentar que as quatro firmas individuais que prestaram serviços para a RECORRENTE não poderiam ser equiparadas a pessoas jurídicas.

(...)

A base legal do inciso II acima é o art. 6º, alínea "b", do Decreto-Lei nº 5.844, de 23.09.1943. Contudo, a alínea "b", do art. 6º, foi suprimida pelo art. 1º, da Lei nº 154, de 25.11.1947. Dessa forma, conclui-se que o inciso II, do § 2º, do art. 150 do RIR/99 foi inserido incorretamente na sua composição, já que tal inciso não mais existe no ordenamento jurídico brasileiro.

4.7. Com o advento da Lei nº 154/47, não mais existe a exceção à equiparação da pessoa jurídica quando a pessoa física exerce atividade sem finalidades comerciais.

(...)

É que a fundamentação legal a que se reporta a letra "b", do § 2º, do Art. 127, do Decreto nº 1.041/1994 (RIR/94), encontra-se suprimida da legislação do imposto de renda por força do Art.1º da Lei n. 154, de 25.11.1947, que suprimiu a letra "b", do art. 6º do Decreto-Lei n. 5.844 de 23.09.1943.

(...)

Como se vê, com o advento da Lei nº 154/1947, deixou de existir a exceção à equiparação da pessoa jurídica prevista para as empresas individuais que exploram as chamadas profissões ou atividades não regulamentadas, nestas incluída a prestação de serviços tidos não comerciais, ainda que realizados sem o concurso de empregados.

(...)

4.12. Em seguida, veja-se o disposto no inciso I, do § 2º do art. 150 do RIR/99.

(...)

4.14. O inciso I tem como objetivo impedir que pessoas físicas, prestadoras de serviços intelectuais e científicos, como, por exemplo, advogados, engenheiros, contadores, etc, sejam equiparados a pessoas jurídicas. Isso porque as atividades que tais profissionais desempenham não possuem caráter comercial.

4.15. Ocorre que as pessoas jurídicas prestadoras de serviços à RECORRENTE, identificadas acima (item 2.2.), não se

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

Autenticado digitalmente em 14/03/2014 por EDUARDO TADEU FARAH, Assinado digitalmente em 17/03/2014 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 14/03/2014 por EDUARDO TADEU FARAH

Impresso em 21/03/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

enquadram em nenhum dos demais incisos do § 2º do art. 150 do RIR/99.

(...)

4.18. Os serviços prestados pelas empresas individuais, assim como pelas duas sociedades, ADEMIR e NOROESTE, têm caráter empresarial, não se enquadrando na regulamentação dos prestadores de serviços profissionais.

(...)

4.23. Diante disso, ainda que se considere, indevidamente, que os serviços prestados por essas sociedades à RECORRENTE seriam de caráter intelectual, como pretende o AI, tais serviços sujeitam-se obrigatoriamente, para fins fiscais e previdenciários, à legislação aplicável às pessoas jurídicas.

4.28. É importante ressaltar que a RECORRENTE nunca sustentou que o art. 129 da Lei nº 11.196/05, acima transcrito, aplicar-se-ia também às quatro firmas individuais que prestaram serviços a ela. Como demonstrado nos itens anteriores, tais serviços devem ser considerados como prestados por pessoas jurídicas por outras razões, autônomas.

4.29. Para as sociedades ADEMIR e NOROESTE, contudo, caso se adote o entendimento, a nosso ver equivocados, de que os serviços prestados por essas duas sociedades teriam natureza intelectual, típica das profissões legalmente regulamentadas, não há dúvida da aplicação do art. 129.

5. A IMPOSSIBILIDADE DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA DAS EMPRESAS INDIVIDUAIS E DAS SOCIEDADES PRESTADORAS DE SERVIÇOS

(...)

5.8. Assim, os rendimentos auferidos pelas pessoas jurídicas não podem ser deslocados para as pessoas físicas, sob pena de ofensa ao art. 43 do CTN e à legislação que reconhece a personalidade tributária das sociedades prestadoras de serviços.

(...)

5.19. Não tendo os arts. 13 e 14 da MP nº 66/02 sido convertidos em lei, tem-se que a eventual economia tributária auferida em razão da opção por determinado modelo lícito de operação não é suficiente, por falta de previsão legal, para que essa operação seja considerada ilegítima.

(...)

5.26. Nesse sentido, reforça-se o entendimento de que não cabe à autoridade fiscal desconstituir atos que foram praticados pelos contribuintes com a observância da lei. No caso da RECORRENTE, tal impossibilidade reflete-se no fato de que o

fiscal autuante não citou sequer um artigo para fundamentar a despersonalização das sociedades ADEMIR e NOROESTE.

(...)

6. A EXIGÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO

6.1. Por último, não há fundamento legal para exigência de juros de mora - seja apurada com base na taxa SELIC, seja apurada por meio da utilização do percentual de 1% ao mês - sobre multa de ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheiro EDUARDO TADEU FARAH, Relator

O recurso é tempestivo e reúne os requisitos de admissibilidade.

Cuida o presente processo de Auto de Infração relativo à Multa Isolada e aos Juros Isolados, em razão da falta de retenção ou recolhimento do IRRF após o prazo fixado, relativamente aos anos-calendário 2006 a 2008.

De plano, cumpre esclarecer que a matéria ora em controvérsia está restrita à alegação de impossibilidade da desconsideração da personalidade jurídica das empresas individuais e das sociedades prestadoras de serviços, bem como à incidência dos juros sobre a multa de ofício, conforme se extrai do Recurso Voluntário.

Antes de se entrar no mérito da questão, cumpre examinar, de antemão, a preliminar levantada pela suplicante.

Em seu Recurso Voluntário alega a contribuinte, preliminarmente, que seu direito de defesa fora cerceado no procedimento fiscal, pois o auto de infração deixou de indicar um fundamento legal que permitiu a atribuição dos rendimentos decorrentes dos serviços prestados pelas pessoas jurídicas aos seus quotistas pessoas físicas. Argumenta, ainda, que a fiscalização não apontou quais das várias hipóteses de serviços profissionais listados no § 2º dos incisos I e II do art. 150 do RIR/1999 que embasaram a exigência.

De plano, aqui se rechaça a alegação de nulidade acima, visto que se observa do Auto de infração, constante às fls. 1175/1215, que são mencionados os dispositivos legais infringidos e, ainda que não minuciosamente especificados, o conteúdo da autuação está detalhado no Termo Conclusivo da Ação Fiscal, fls. 1156/1174, conforme se depreende das análises dos demonstrativos e planilhas fls. 1144/1155.

Além do mais, compulsando-se o Termo Conclusivo da Ação Fiscal, fl. 1168, verifica-se que a autoridade fiscal transcreveu o inciso I e II do art. 150 do RIR/1999, indicando quais são as atividades vedadas pela lei para fins de caracterização de pessoas físicas como pessoas jurídicas e/ou empresas individuais.

Com efeito, a Câmara Superior de Recursos Fiscais possui entendimento sedimentado de que para declarar nulidade do Auto de Infração é necessário que tanto a

fundamentação legal quanto os fatos narrados estejam em desacordo com o caso concreto, conforme decisão que aqui transcrevo:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL — DESCRIÇÃO DOS FATOS E CAPITULAÇÃO LEGAL — IMPRECIÇÃO — CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA — NULIDADE — PROCESSO REFLEXIVO — DECORRÊNCIA PROCESSUAL

Tendo a peça impositiva procedido à perfeita descrição dos fatos, possibilita ao contribuinte seu amplo direito de defesa, ainda mais que ele foi exercido em sua plenitude. A capitulação legal, cuja precisão foi prejudicada pela generalidade, mas com perfeito enquadramento do tipo fiscal, não conduzindo à efetiva confusão nos argumentos de defesa, não é suficiente para provocar a nulidade do lançamento. Sendo processo reflexivo, pelo princípio da decorrência processual, é de se adotar a mesma decisão prolatada no processo principal. (Acórdão: CSRF/01- 04.779. Relator (a): José Carlos Passuello. Sessão: 01/12/2003).

Para haver a nulidade completa do lançamento é necessário ainda que a suposta falha prejudique, efetivamente, o contribuinte de exercer sua defesa. A despeito do suposto defeito apontado no AI, verifica-se que a contribuinte ao questionar a autuação, tanto em sua Impugnação quanto em seu Recurso Voluntário, demonstrou ter pleno conhecimento da matéria consubstanciada no Auto de Infração, transcrevendo, inclusive, inúmeras jurisprudências.

Pelo exposto, não merece ser acolhida a suscitada preliminar de nulidade, uma vez que o auto de infração atacado descreve a contento os fatos que levaram ao lançamento tributário.

Quanto ao mérito, alega a contribuinte que os serviços foram prestados na forma de empresas individuais, equiparadas a pessoas jurídicas, conforme incisos I e II do § 1º do art. 150 do RIR/1999, portanto, os prestadores não se enquadram em nenhum dos incisos do § 2º do citado dispositivo legal, como incorretamente procedeu a fiscalização. Ademais, desde a edição da Lei nº 154/1947, não mais existia a exceção contida no inciso II do § 2º do art. 150 do RIR/1999. Por fim, afirma que à época dos fatos vigiam as regras do art. 129 da Lei nº 11.196/2005, as quais permitem a equiparação da pessoa física à pessoa jurídica, independentemente do caráter personalíssimo ou não da atividade exercida.

Pois bem, analisando detidamente os autos, mais precisamente o Termo Conclusivo da Ação Fiscal, fls. 1156/1174, verifica-se que o procedimento de fiscalização, que culminou na autuação da recorrente, apontou as seguintes ocorrências:

Imposto de Renda Retido na Fonte

20. As verificações fiscais quanto a este tributo constataram a existência de pagamentos de remunerações a beneficiários, sujeitos à retenção na fonte, sem que tais retenções tenham sido feitas, confessadas em DCTFs, recolhidas e ou parceladas.

(...)

38. As remunerações pagas aos quatro primeiros nomes (Márcia, Kátia, Raul e Antonio) foram através de firmas individuais, as quais, conforme análise nas Declarações de Informações Econômico-Fiscais - DIPJ, dos anos-calendário em que os serviços foram prestados, confirma-se que os serviços foram executados diretamente pelos próprios, sem a utilização de funcionários registrados e ou o auxílio de terceirizados.

39. As firmas individuais foram constituídas com capital irrisório, todas no mesmo endereço, qual seja: Avenida Afonso Pena, nº 867 - Conjunto 2220 - Centro - Belo Horizonte / MG, CEP. 30130-905, curiosamente o mesmo endereço do Escritório Administrativo em Belo Horizonte, conforme se verifica nas cláusulas dos contratos que tratam da remuneração, local onde os pagamentos mensais eram feitos mediante a entrega das notas fiscais.

40. Os rendimentos das firmas individuais foram oriundos, quase que exclusivamente, dos pagamentos deste contribuinte, ou no máximo, dos pagamentos das demais empresas do grupo. Tal colocação tem relevância quando fica evidenciado que a constituição de pessoas jurídicas, firmas individuais, no mesmo endereço do próprio escritório administrativo, o foi para atender exclusivamente o grupo.

41. Os contratos de prestação de serviços entre a contratante e as contratadas, formalizados em Belo Horizonte / MG, meio que de forma padrão, embora contenha a cláusula de não exclusividade, condiciona a real possibilidade somente mediante prévia e expressa concordância da contratante, o que configura uma situação "personalíssima".

(...)

43. Assim, os pagamentos feitos às firmas individuais em retribuição aos serviços diretamente prestados por pessoas físicas, se submetem à incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte, como antecipação, previsto nas tabelas progressivas vigentes nas datas de ocorrência dos fatos geradores. Para tanto, além de estar presentes as cópias das notas fiscais, bem como os contratos de prestação de serviços, as cópias das DIPJ dos beneficiários, as respostas apresentadas pelo contribuinte em atendimento às Intimações Fiscais expedidas, elaborou-se as planilhas, anexas, onde consta o nome de cada beneficiário, seu CPF e o CNPJ, data dos pagamentos, números das notas fiscais, valores pagos, base de cálculo reajustada, Imposto de Renda na Fonte devido, o valor recolhido (ainda que em outra modalidade), a diferença, o vencimento, a multa de 75%, o percentual dos juros SELIC e o valor dos juros.

44. Conforme fundamentação já feita no preâmbulo do título "Imposto de Renda na Fonte", uma vez expirado o prazo para a entrega da Declaração de Ajuste Anual das pessoas físicas, o contribuinte responderá apenas pela multa e os juros, conforme cálculos constantes das planilhas anteriormente referidas, reproduzindo-se, aqui, os valores até a diferença de imposto apurada:

45. Os outros dois beneficiários pessoas físicas, Srs. Ademir Lúcio Cornachini, CPF. 009.899.907-96 e Carlos Bernardo Torres Rodenburg, CPF. 101.087.425-04, respectivamente, Diretores Superintendente e Presidente, tiveram seus rendimentos pagos através de pessoa jurídica constituída na forma de sociedade, a saber:

Ademir Lúcio Cornachini Consultoria Agropecuária Ltda. - CNPJ. 09.075.434/0001-25				
CPF	Sócio	Nascimento	Grau	Capital
009.899.907-96	Ademir Lúcio Cornachini	07/12/1970	Esposo	4.550,00
194.941.998-39	Renata Helena Guidi Cornachini	20/07/1972	Esposa	450,00
Noroeste Consultoria e Participações Ltda. - CNPJ. 08.091.876/0001-00				
101.087.425-04	Carlos Bernardo Torres Rodenburg	18/02/1956	Filho	900,00
000.707.005-59	Herbert Werner Rodenburg	19/03/1929	Pai	100,00

46. A Sra. Renata, esposa do Sr. Ademir, ambos residentes na Av. Eliseu Guerra, 705, Bandeirantes, Sertãozinho/SP, CEP. 14170-880, nos anos-calendário de 2007 e 2008, períodos em que os serviços foram prestados, não teve quaisquer tipos de rendimentos recebidos da pessoa jurídica de que participava, ao contrário, nesses mesmos anos-calendário mantinha vínculo empregatício com o CNPJ. 07.179.903/0001-20 (Sertãozinho/SP), eis que dele recebia rendimentos pelo código 0561, conforme informação da DIRF.

47. A sociedade constituída entre cônjuges sofre restrições no Código Civil Brasileiro, Lei nº 10.406, de 10/01/2002, e o próprio contrato de serviços formalizado diretamente com o Sr. Ademir, anexo, denominando-o e atribuindo-lhe as funções de Diretor Superintendente, demonstram que a relação jurídica e material se deu diretamente com a pessoa física. Mais ainda, os serviços prestados como Diretor Superintendente são de caráter personalíssimo, insubstituível, pois se assim não fosse, seria ele imediatamente destituído, demonstrando com uma lógica real e material, que os serviços jamais foram prestados pela sociedade, mas sim, exclusivamente pela pessoa física.

48. O capital irrisório; a participação nula da Sra. Renata, quer no capital, quer nos rendimentos, quer na execução dos serviços; a sua residência e local de trabalho fixo, completamente distante das Fazendas situadas em várias partes do país, principalmente na região norte (Pará); tudo isso e mais o que já foi dito vem demonstrar que a sociedade só existe de direito, pois de fato ela não existiu.

49. A mesma linha de argumentação presta-se à empresa "Noroeste", sendo que o Sr. Herbert, pai do Sr. Carlos, Diretor Presidente, hoje com 81 anos, é aposentado e sempre residiu em Salvador-BA. Repete-se, aqui, o mesmo conteúdo do item anterior: A participação ínfima do Sr. Herbert no capital, aliás, no todo, irrisório; a sua não participação na execução dos serviços, até porque os serviços são inerentes ao cargo máximo de Diretor Presidente; a sua ausência do local das decisões; tudo isso e o que mais constou, demonstra claramente que os serviços não foram prestados pela sociedade, mas única e exclusivamente, pelo próprio Diretor Presidente, Sr. Carlos

Bernardo Torres Rodenburg, significando de forma clara, real e material que a sociedade não precisaria ser assim constituída, pois que só o foi de direito, jamais de fato.

50. Consta como endereço da "Noroeste" o mesmo endereço que anteriormente a "Xinguara" adotara, qual seja: Rodovia SP 107, s/nº, Km. 14,5, Bairro Duas Pontes, município de Amparo-SP, CEP. 13908-615, em mais uma demonstração lógica de que se constitui, única e exclusivamente, para satisfazer este contribuinte, do qual ainda é o Diretor Presidente, ou quando no máximo, para atender todo o grupo econômico.

51. Em referência ao grupo econômico, conforme cópia da alteração contratual da Agropecuária Santa Bárbara (sem a Xinguara), obtida diretamente na JUCESP, anexa, verifica-se que aquela empresa, detentora de 35% do capital da "Xinguara", é constituída pelo Sr. Carlos, pessoa física, e pela empresa "Caravelas", da qual também é o representante. Aliás, o Sr. Carlos é o representante legal de cerca de 9 (nove) empresas do grupo.

52. Tanta representatividade pessoal também se fez presente nas vultuosas transações imobiliárias, de compra das Fazendas de gado, eis que em todos os contratos particulares de aquisição, sempre na qualidade de Diretor Presidente, o Sr. Carlos Bernardo Torres Rodenburg, firmou os compromissos, conforme comprova as cópias dos instrumentos aqui presentes. É inimaginável atribuir a tais decisões complexas, vultuosas, e relevantes, ser de iniciativa de uma pessoa jurídica, figura, aliás, fictícia, eis que o caráter personalíssimo dos atos é inerente à competência atribuída a uma pessoa física.

53. Assim, no caso das duas pessoas jurídicas, os serviços jamais foram prestados pela sociedade, mas pura e tão somente pelas pessoas físicas, distintamente e individualmente reconhecidas como Diretores, servindo as demais pessoas do quadro societário, como apenas figurantes de uma sociedade inexistente de fato.

54. Então, as remunerações pagas indiretamente às pessoas físicas se sujeitam à incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte, através da tabela progressiva vigente nas datas dos fatos geradores, sobre as bases de cálculos reajustadas, cujos valores de IRFonte se acham demonstrados nas planilhas, anexas, onde consta: as datas dos pagamentos; os números das notas fiscais; os valores pagos; as bases de cálculos reajustadas; o valor do IRFonte; os valores recolhidos, ainda que em outra modalidade; a diferença não recolhida; o vencimento; a multa de 75%; o percentual dos juros calculados até 30/11/2010, incluindo 1% do último mês; o valor dos juros. A seguir se reproduz até a coluna das diferenças:

(...)

55. Em face das matérias tributáveis apuradas foram lavrados os respectivos Autos de Infração, distintos para cada tributo (IRRFFonte, IRPJ e CSLL), formalizados em dois processos, reunindo em um único o IRPJ e CSLL (apenas de retificação do saldo de Prejuízo Fiscal e da Base de Cálculo Negativa da

CSLL), e em outro o IRRFonte, compreendendo os seguintes valores de crédito tributário lançado.

Do exposto, constata-se que a fiscalização, diante dos indícios apontados no Termo Conclusivo da Ação Fiscal, entendeu que o objeto do contrato de prestação de serviço é pessoalíssimo, ou seja, não podem ser prestado por outra pessoa, pois o ato é inerente à competência atribuída a uma pessoa física. Assim, a exigência em exame teve como base o art. 150 do RIR/1999, a saber:

Art. 150. As empresas individuais, para os efeitos do imposto de renda, são equiparadas às pessoas jurídicas (Decreto-Lei nº 1.706, de 23 de outubro de 1979, art. 2º).

§ 1º São empresas individuais:

I - as firmas individuais (Lei nº 4.506, de 1964, art. 41, § 1º, alínea "a");

II - as pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços (Lei nº 4.506, de 1964, art. 41, § 1º, alínea "b");

III - as pessoas físicas que promoverem a incorporação de prédios em condomínio ou loteamento de terrenos, nos termos da Seção II deste Capítulo (Decreto-Lei nº 1.381, de 23 de dezembro de 1974, arts. 1º e 3º, inciso III, e Decreto-Lei nº 1.510, de 27 de dezembro de 1976, art. 10, inciso I).

§ 2º O disposto no inciso II do parágrafo anterior não se aplica às pessoas físicas que, individualmente, exerçam as profissões ou explorem as atividades de:

I - médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escritor, escultor e de outras que lhes possam ser assemelhadas (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "a", e Lei nº 4.480, de 14 de novembro de 1964, art. 3º);

II - profissões, ocupações e prestação de serviços não comerciais (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "b");

III - agentes, representantes e outras pessoas sem vínculo empregatício que, tomando parte em atos de comércio, não os pratiquem, todavia, por conta própria (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "c");

IV - serventuários da justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos e outros (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "d");

V - corretores, leiloeiros e despachantes, seus prepostos e adjuntos (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "e");

VI - exploração individual de contratos de empreitada unicamente de labor, qualquer que seja a natureza, quer se trate de trabalhos arquitetônicos, topográficos, terraplenagem, construções de alvenaria e outras congêneres, quer de serviços de utilidade pública, tanto de estudos como de construções (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea “f”);

VII - exploração de obras artísticas, didáticas, científicas, urbanísticas, projetos técnicos de construção, instalações ou equipamentos, salvo quando não explorados diretamente pelo autor ou criador do bem ou da obra (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea “g”). (grifei)

Em que pese alegue a recorrente que os serviços foram prestados na forma de empresas individuais, equiparadas a pessoas jurídicas e, portanto, os prestadores não se enquadram em nenhum dos incisos do § 2º do art. 150 do RIR/99, constata-se que os serviços profissionais foram prestados pessoalmente pela pessoa física envolvida e, dessa feita, os valores pagos pela recorrente às pessoas jurídicas foram relativos ao trabalho pessoal sujeito a tributação na pessoa física. Em verdade, o que se tem na prática é uma sociedade “de um homem só”. Corroborando, cita-se o Parecer Normativo nº 38/1975:

Os rendimentos do trabalho percebidos por pessoa física em decorrência de atividade profissional não podem ser incluídos em declaração de pessoa jurídica, mesmo quando a pessoa física possui estabelecimento no qual desenvolve suas atividades e emprega auxiliares; a opção é incabível por carência de direito.

Quanto à afirmação de que a Lei nº 154/1947, afastou a exceção contida no inciso II do § 2º do art. 150 do RIR/1999, a qual tem como base legal a alínea “b” do art. 6º do Decreto-lei nº 5.844/1943, entendo, da mesma forma que a autoridade recorrida, que a Lei nº 154/1947, não alterou a redação da alínea “b” do art. 6º do Decreto-lei nº 5.844/1943, mas apenas a redação das alíneas “a”, “g” e “h” do art. 6º, bem como do próprio art. 6º, parágrafo único, do referido diploma legal¹.

Em relação à alegação de que para as sociedades Ademir e Noroeste deve-se aplicar as regras do art. 129 da Lei nº 11.196/2005, as quais permitem a equiparação da pessoa

¹ O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, faço saber que o CONGRESSO NACIONAL decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

Art 1º A cobrança do imposto de renda de que trata o Decreto-lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943, com as modificações dos Decreto-leis ns 6.071, de 6 de dezembro de 1943, 6.340, de 11 de março de 1944, 6.577, de 9 de junho de 1944, 7.590, de 29 de maio de 1945, 7.747, de 16 de julho de 1945, 7.798, de 30 de julho de 1945, 7.885, de 21 de agosto de 1945, 8.430, de 24 de dezembro de 1945, 9.330, de 10 de junho de 1.946, 9.407, de 27 de junho de 1946, 9.446, de 11 de julho de 1946, 9.513, de 25 de julho de 1946, 9.530, de 31 de julho de 1946, 9.764, de 6 de setembro de 1946, e 9.781, de 6 de setembro de 1946, será efetuado com as alterações abaixo indicadas:

(...)

Art. 6º, letra a Substituir pelo seguinte:

a) honorários do livre exercício da profissão de médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, contador e de outras que se lhes possam assemelhar.

Art. 6º, letra g :

Substituir pelo seguinte:

g) ganhos da exploração de patentes de invenção, processos ou fórmulas de fabricação, quando o possuidor auferir lucros sem as explorar diretamente.

Art. 6º, letra h Suprimir.

Art. 6º parágrafo único. Suprimir.

física à pessoa jurídica, independentemente do caráter personalíssimo ou não da atividade exercida, penso que esse artigo contempla uma norma de caráter específico, e por isso não abrange o caso tratado dos autos – que é regra geral. Não se pode perder de vista que os beneficiários das sociedades Ademir e Noroeste, Srs. Ademir Lúcio Cornachini e Carlos Bernardo Torres Rodenburg, ocupam na empresa, ora recorrente, o cargo de Diretor Superintendente e Presidente, respectivamente.

Portanto, como estava incorreto desde o início o enquadramento das pessoas físicas como pessoas jurídicas, a fiscalização não procedeu à desconsideração da personalidade jurídica, mas simplesmente, a transferência dos rendimentos/receitas lançadas como pessoas jurídicas para as pessoas físicas envolvidas, que são os beneficiários de fato, pois, a equiparação de pessoa física à jurídica é vedada por lei.

No que toca à incidência dos juros sobre a multa de ofício isolada, penso que o § 3º do art. 61 da Lei nº 9.430/1996 ao se referir aos juros que incidem sobre os débitos com a União, incluiu o tributo e a multa, posto que a multa também é um débito com a Fazenda Pública. Esse entendimento possui precedentes neste Órgão Administrativo, consoante se verifica da ementa transcrita:

JUROS SOBRE MULTA — sobre a multa de ofício devem incidir juros a taxa Selic, após o seu vencimento, em razão da aplicação combinada dos artigos 43 e 61 da Lei nº 9.430/96. (Acórdão 120200.138– 1ª Seção. 2ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. Sessão de 30/07/2009. Relator Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes)

No mesmo sentido é a posição da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme ementas abaixo:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Acórdão CSRF Nº 9101-00.539, em Sessão de 11 de março de 2010)

...

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Acórdão CSRF nº 9101-01.191 – Sessão de 17 de outubro de 2011)

No âmbito do Poder Judiciário, o Superior Tribunal de Justiça assentou serem devidos os juros de mora sobre a multa de ofício, conforme se depreende da ementa abaixo transcrita:

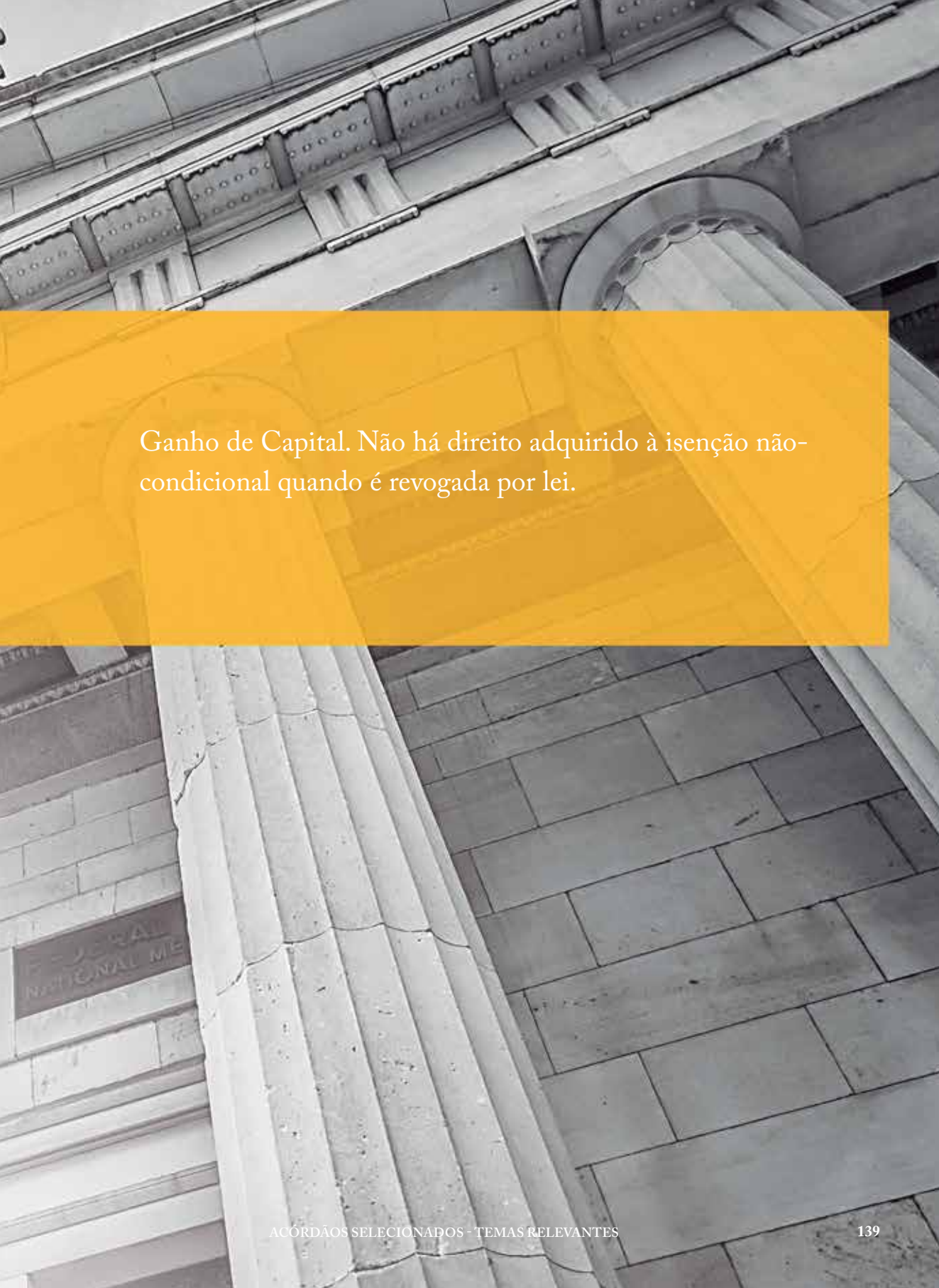
TRIBUTÁRIO. MULTA PECUNIÁRIA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. LEGITIMIDADE.

1. É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário. (STJ Segunda Turma Acórdão REsp 1.129.990/PR, Relator Min. Castro Meira DJe de 14/09/2009)

Assim, há previsão legal para a incidência de juros Selic sobre a multa de ofício exigida isolada ou juntamente com impostos ou contribuições, relativamente a fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997.

Ante ao exposto, voto por rejeitar a preliminar e, no mérito, negar provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente
Eduardo Tadeu Farah



Ganho de Capital. Não há direito adquirido à isenção não-condicional quando é revogada por lei.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10980.011850/2008-66
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-004.506 – 2ª Turma
Sessão de 25 de outubro de 2016
Matéria IRPF
Recorrente EDMUNDO LEMANSKI
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2004

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. INEXISTÊNCIA DE DIREITO ADQUIRIDO.

A isenção prevista no artigo 4º do Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, por ter sido expressamente revogada pelo artigo 58 da Lei nº 7.713, de 1988, não se aplica a fato gerador (alienação) ocorrido a partir de 1º de janeiro de 1989 (vigência da Lei nº 7.713, de 1988), pois inexistente direito adquirido a regime jurídico.

Recurso Especial Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Patrícia da Silva e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento.

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da

Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Gerson Macedo Guerra.

Relatório

O presente Recurso Especial trata de pedido de análise de divergência motivado pelo Contribuinte face ao acórdão 2201-002.450, proferido pela 1ª Turma Ordinária / 2ª Câmara / 2ª Seção de Julgamento.

Trata-se o presente processo de Auto de Infração do Imposto de Renda da Pessoa Física - IRPF, fls. 119/123, por omissão de ganhos de capital obtidos na alienação de ações, referente a fato gerador ocorrido em 31 de outubro de 2003, no valor de R\$ 3.771.750,00, acrescido de multa de ofício de 75% e dos respectivos juros de mora.

A auditoria, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal, fls. 107/121, identificou que os rendimentos informados na Declaração de Ajuste Anual (DAA) apresentada no exercício de 2004, fls. 05/11, como isentos e não tributáveis no valor de R\$ 25.149.998,78, eram provenientes do valor recebido em decorrência da participação societária na empresa Editora Gazeta do Povo S.A. Todavia, sobre tais valores deveriam ter sido calculados o imposto devido sobre o ganho de capital.

O contribuinte, por meio de procuradores legalmente habilitados, apresentou a impugnação tempestiva, fls. 127/131, na qual confirma que a suposta omissão teve origem na reavaliação do capital social de empresa da qual é sócio, no processo de incorporação da Editora Gazeta do Povo S/A pela Paraná Mídia Participações em 2003. Porém, que os valores foram devidamente consignados como rendimentos isentos e não tributáveis na DAA/2004, em observância do art. 4º do Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, que declarava a não incidência de imposto de renda sobre alienações efetivadas após cinco anos da data da subscrição ou aquisição. Argumenta que à época da publicação da Lei 7.713, de 1988, que revogou todos os dispositivos legais concessivos de isenção ou exclusão do imposto de renda das pessoas físicas, as quotas já estavam em seu poder há mais de cinco anos. Isso estaria demonstrado na 15ª alteração do Contrato Social, fls. 39/40, cuja data de aquisição das quotas alienadas ocorreu em seis de julho de 1973, portanto, quinze anos antes da vigência da referida Lei. Assim, estaria assegurado o direito de aliená-las sem incidência do imposto, independentemente da data da alienação. Alegou, também, que deveria ser reconhecido o seu direito adquirido de não incidência de imposto de renda sobre a alienação de suas quotas em virtude do fato, incontestado, de que já as havia adquirido trinta anos antes da alienação e quinze anos antes da revogação do Decreto-Lei nº 1.510/1976, que o amparava. Que a retirada desse direito seria uma grave ofensa aos princípios de direito vigentes em nosso País. Citou o artigo 6º da Lei de Introdução do Código Civil, o artigo 5º, inciso XXXVI, da Constituição Federal e doutrinas, para afirmar o seu direito adquirido à isenção, e assevera que a matéria vem sendo examinada constantemente pelos tribunais, judiciais e administrativos, com sólida jurisprudência a respeito. Por fim, contestou a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Os membros da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba/PR, por meio do Acórdão nº 0620.396, fls. 140/146, de 16 de dezembro de 2008, por unanimidade de votos, consideraram procedente o lançamento, mantendo o crédito tributário exigido.

O Contribuinte interpôs o recurso voluntário em 20 de fevereiro de 2009, fls. 151/156, no qual reprisou os argumentos apresentados na impugnação quanto ao direito adquirido à isenção do imposto de renda sobre a alienação da participação societária e quanto à cobrança indevida dos juros de mora sobre a multa de ofício.

A 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, às fls. 159/234, negou provimento ao Recurso Ordinário.

Às fls. 188/200, o Contribuinte interpôs Recurso Especial, arguindo que o acórdão paradigma teve entendimento em sentido diametralmente oposto ao do Acórdão recorrido, no sentido de que considera aplicável o benefício do Decreto-Lei 1.510, de 1976, às alienações ocorridas após a sua revogação pela Lei 7.713, de 1988.

Ao realizar o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial, às fls. 223/226, a 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, deu seguimento do recurso, por entender que ser possível caracterizar a divergência, haja vista que as matérias discutidas são coincidentes, e as decisões divergem. Isso porque o recorrente anexou paradigma cuja decisão, em situação semelhante, entende aplicável o benefício do Decreto-Lei 1.510, de 1976, às alienações ocorridas após a sua revogação pela Lei 7.713, de 1988.

Às fls. 228/232, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, vindo os autos conclusos para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Paula Fernandes - Relatora

O Recurso Especial interposto pelo Contribuinte é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto merece ser conhecido.

Trata-se o presente processo de Auto de Infração do Imposto de Renda da Pessoa Física - IRPF, fls. 119/123, por omissão de ganhos de capital obtidos na alienação de ações, referente a fato gerador ocorrido em 31 de outubro de 2003, no valor de R\$ 3.771.750,00, acrescido de multa de ofício de 75% e dos respectivos juros de mora.

O Acórdão recorrido negou provimento ao Recurso Ordinário.

O Recurso Especial, apresentado pelo Contribuinte trouxe para análise a divergência entre o Acórdão paradigma, com entendimento em sentido diametralmente oposto ao do Acórdão recorrido, no sentido de **considera aplicável o benefício do Decreto-Lei 1.510, de 1976, às alienações ocorridas após a sua revogação pela Lei 7.713, de 1988.**

O acórdão recorrido aduziu que embora o recorrente argumente que a fiscalização deixou de observar o disposto no Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, a tributação sobre o ganho de capital decorrente da reavaliação do capital social de empresa da qual o autuado é sócio, no processo de incorporação das ações da "Editora Gazeta do Povo S.A." pela "Paraná

Mídia Participações S.A." em 2003 foi correta, mesmo que estas ações já estivessem em seu poder há mais de 15 anos.

O contribuinte defende que muito antes da edição da Lei nº 7.713, de 1988, revogando a isenção do IRPF, já possuiria direito adquirido por ter cumprido a única condição imposta para o gozo do benefício fiscal, que seria a manutenção da participação societária por cinco anos.

Assim, conforme defende o contribuinte o direito a não incidência já estava consagrado e fazia parte de seu patrimônio e de sua personalidade. A garantia desse direito lhe seria advindo do transcurso do tempo protegido indiscutivelmente pelo texto constitucional pátrio.

Entretanto, analisando a legislação que rege a matéria, assiste razão o acórdão recorrido, pois não se verifica no lançamento qualquer ofensa ao direito adquirido, já que houve revogação expressa da isenção pela Lei nº 7.713/1988.

Adoto aqui o mesmo posicionamento do acórdão recorrido, que assim dispôs:

“De acordo com o art. 144 do Código Tributário Nacional, o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Ou seja, surgindo uma lei nova, ela deve ser aplicada aos fatos geradores ocorridos durante sua vigência. Não podem prevalecer à lei nova os dispositivos expressamente revogados à época da concretização do fato gerador.

No caso específico, o fato gerador do imposto de renda sobre o ganho de capital ocorreu no momento da alienação, ou seja, em 31 de outubro de 2003. Portanto, na vigência da Lei nº 7.713, de 1988. Cabe informar que a isenção, conforme a doutrina clássica, adotada pelo Supremo Tribunal Federal, é a dispensa legal de determinado tributo devido, podendo ser concedida de forma geral ou específica, mediante lei.

No que tange, especificamente, à sua revogação ou modificação, o Código Tributário Nacional assim dispõe: Art. 178 A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104. (Redação dada pela Lei Complementar nº 24, de 7.1.1975). O inciso III do artigo 104 diz expressamente que a isenção pode ser revogada ou modificada por lei, entrando em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação, quando se refere a impostos sobre o patrimônio ou a renda, conforme se vê a seguir:

Art. 104. 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:

III – que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no artigo 178.

Isso quer dizer que, em se tratando de isenção, **prevalece a regra da revogabilidade a qualquer tempo, salvo nos casos de isenção condicional e concedida a prazo certo, que não é a situação em análise.**

Por fim, cita-se a jurisprudência firmada pelo Superior Tribunal de Justiça, específica em relação à matéria com o advento da Lei nº 7.713, de 1988, conforme reproduzida na ementa abaixo:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. ALIENAÇÃO DE AÇÕES SOCIETÁRIAS. DECRETO-LEI 1.510/76. ISENÇÃO. REQUISITOS PARA IRREVOGABILIDADE. ART. 178 DO CTN. NÃO OCORRÊNCIA. LEI 7.713/1988. REVOGAÇÃO. POSSIBILIDADE. 1. A irrevogabilidade da isenção concedida, nos termos do art. 178 do CTN, só ocorrerá se atendidos os requisitos de prazo certo e condições determinadas. Situação não configurada nos autos. 2. O art. 4º, "d", do Decreto-Lei 1.510/76 fixa o termo inicial do benefício fiscal (após cinco anos da data da subscrição ou aquisição da participação), não determinando o termo final, ou seja, é isenção por prazo indeterminado, revogável, portanto, por lei posterior. 3. Com o advento da Lei 7.713/88 operou-se a revogação da isenção. Precedentes do STJ. 4. Agravo Regimental não provido. (Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.164.494/RS 09 de fevereiro de 2010)

Assim sendo, considerando que o Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, foi expressamente revogado, deve ser aplicada a Lei nº 7.713, de 1988, aos fatos geradores ocorridos durante a sua vigência.

Nesse sentido importante ainda dar o devido destaque para essa parte final, na qual o acórdão recorrido ressalva que a isenção pode ser revogada a qualquer tempo, com exceção da isenção condicional e concedida a prazo certo, que não é a situação em análise.

Assim, o benefício ora tratado não constitui, em absoluto, uma isenção condicionada, já que não foram atendidos, cumulativamente, os dois requisitos para tal – prazo certo e determinadas condições – como requer expressamente o artigo 178 do CTN.

Ainda importa salientar que os Tribunais Superiores já firmaram entendimento de que não há direito adquirido a regime jurídico. E que a discussão em tela não possui ainda decisão em sede de repetitivo de controvérsia que vincule este órgão.

Diante do exposto, não há como manter o benefício ora tratado para além da edição da Lei nº 7.713, de 1988, uma vez que esta o revogou expressamente, sendo que não se tratava de isenção condicionada, já que não foram atendidos os dois requisitos para tal, repise-se – prazo certo e determinadas condições – como requer o artigo 178 do CTN e assim voto no sentido de conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte para no mérito negar-lhe provimento,

É o voto.

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes



Ganho de Capital na alienação de ações. Duplicidade de capitalização de lucros e reservas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 19515.720168/2011-24
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9202-003.698 – 2ª Turma
Sessão de 27 de janeiro de 2016.
Matéria IRPF
Recorrentes Fazenda Nacional e James Marcos de Oliveira
 Fazenda Nacional e James Marcos de Oliveira

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

ANO-CALENDÁRIO: 2006, 2009

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC. A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre a qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

OMISSÃO DE GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE AÇÕES. DUPLICIDADE DE CAPITALIZAÇÃO DE LUCROS E RESERVAS.

Constatada a majoração artificial do custo de aquisição da participação societária alienada, mediante a capitalização de lucros e reservas oriundos de ganhos avaliados por equivalência patrimonial nas sociedades investidoras, seguida de incorporação reversa e nova capitalização, em inobservância da correta interpretação a ser dada ao art. 135 do Decreto nº 3.000, de 1999, devem ser expurgados os acréscimos indevidos com a consequente tributação do novo ganho de capital apurado.

EXCLUSÃO DE MULTA E JUROS DE MORA POR APLICAÇÃO DE NORMA INFRALEGAL. INOCORRÊNCIA.

Somente é cabível a exclusão da imposição de penalidades e da cobrança de juros de mora quando há comprovada aplicação do disposto em normas complementares às leis.

Hipótese em que a alegada observância da Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001, não tem o condão de afastar essa imposição, porque tal normativo não trata especificamente do caso discutido nos autos e, consequentemente, não pode dar suporte à interpretação do art. 135 do RIR/99 defendida pela autuada.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 21/04/2001

Autenticado digitalmente em 11/02/2016 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 12/02/2

016 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS, Assinado digitalmente em 16/02/2016 por CARLOS ALBERTO FREI

TAS BARRETO

Impresso em 16/02/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

1

Recurso especial do Contribuinte negado e da Fazenda Nacional provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Especial do Contribuinte e pelo voto de qualidade, em dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional. Vencidos os Conselheiros Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes, Gerson Macedo Guerra e Maria Teresa Martinez Lopez que negavam provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

EDITADO EM: 04/02/2016

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Maria Teresa Martinez Lopez (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo, Patricia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior e Gerson Macedo Guerra.

Relatório

Trata o presente processo de exigência de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescido de juros de mora e multa de ofício qualificada, tendo em vista a alegação, pela autoridade lançadora, de simulação levada a cabo pelo atuado quando da alienação, à UBS Brasil Participações Ltda., de 36.857.523 ações de sua propriedade, de emissão de Banco Pactual S.A., conforme auto de infração de e-fls. 532 a 540 e Termo de Verificação de e-fls. 512 a 528.

Em apertada síntese, alegou a fiscalização, quando da lavratura do auto sob análise, que a referida alienação foi precedida de uma sequência de operações societárias através das quais o contribuinte inflou o custo das ações alienadas, de forma a reduzir o ganho de capital tributável, e, assim, o Imposto de Renda devido quando da alienação.

Inicia-se o conjunto de operações de interesse ao feito em 13 de outubro de 2006, quando o atuado era, então, detentor de 36.857.523 quotas (3,0078% do Capital Social) de Nova Pactual Participações Ltda – CNPJ 02.220.756/0001-71 (doravante “NOVA PACTUAL”), que, por sua vez, detinha 78,18% do Capital Social de Pactual S/A (doravante “PACTUAL”) - CNPJ 02.220.758/0001-60, tendo esta última como outro acionista, com

21,82% do Capital Social, Pactual Holdings S/A – CNPJ 02.220.757/0001-16 (doravante “PACTUAL HOLDINGS”).

Por sua vez, o Banco Pactual S/A CNPJ 30.306.294/0001-45 (doravante “BANCO PACTUAL”) se constituía em subsidiária integral da PACTUAL.

A partir de tal configuração inicial, segue-se a seguinte sequência de operações societárias:

(a) Em 13.10.2006, o capital de NOVA PACTUAL foi aumentado mediante a capitalização de lucros, de R\$ 70.118.776,40 para R\$ 756.118.776,40 (e-fls. 163 a 190), através da capitalização de créditos detidos contra a sociedade pelos acionistas, sendo que, no caso específico do acionista em questão, tratavam-se de créditos oriundos de distribuição de dividendos não recebida, ocorrida na mesma data (e-fls. 156 a 162). Note-se que tais dividendos, por sua vez, decorreram de lucros auferidos pelo BANCO PACTUAL, assim posteriormente registrados na investidora indireta NOVA PACTUAL através do Método de Equivalência Patrimonial.

Com isso, o custo dos investimentos (quotas tipo A e B) do atuado em NOVA PACTUAL passou de R\$ 21.312.343,33 para R\$ 51.546.105,33 (aumento de R\$ 30.233.762,00), em razão da aplicação do disposto no art. 135 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.

(b) Logo a seguir, na mesma data, tanto NOVA PACTUAL como PACTUAL HOLDINGS foram incorporadas por PACTUAL, como visto sua investida, por incorporação reversa, e o atuado recebeu, em substituição às suas participações no capital das incorporada NOVA PACTUAL, extinta com a incorporação, investimento direto na incorporadora, ou seja, em PACTUAL (e-fls. 191 a 213 e 220 a 239).

(c) Em 03.11.2006, o capital de PACTUAL foi aumentado de R\$ 101.698.838,85 para R\$ 1.097.786.714,85 mediante a capitalização de créditos de dividendos a serem pagos aos acionistas no valor de R\$ 996.087.876,00. Tal como no aumento de capital na NOVA PACTUAL ocorrido em 13.10.2006, tais dividendos decorreram de lucros auferidos pelo BANCO PACTUAL, assim posteriormente registrados na investidora (agora direta, PACTUAL) através do Método de Equivalência Patrimonial.

Com isso, também aqui o custo dos investimentos do atuado (agora em PACTUAL) passou de R\$ 51.546.105,33 para R\$ 83.918.798,83 (Aumento de R\$ 32.372.856,00, menos a irrelevante diminuição de R\$ 162,50 decorrente de cisão parcial de pequena monta ocorrida em PACTUAL).

(d) Em 01.12.2006, PACTUAL foi incorporada pelo BANCO PACTUAL (incorporação reversa) e o RECORRENTE recebeu, em substituição à sua participação no capital da incorporada, extinta com a incorporação, investimentos diretos na incorporadora, ou seja, no BANCO PACTUAL.

(e) Finalmente, após a ocorrência do fato mencionado em "d", acima, as ações do BANCO PACTUAL detidas pelo RECORRENTE foram alienadas à UBS BRASIL PARTICIPAÇÕES LTDA. – CNPJ 08.245.975/0001-91 (“UBS BRASIL”), pelo preço de R\$ 170.457.649,97.

Alega a fiscalização que, através desta sequência de operações, que seguiu o padrão de aumento de capital (capitalização) de créditos de dividendos detidos pelos sócios oriundos de lucros registrados pelo MEP, seguido de incorporação por nova empresa que promove nova capitalização e nova incorporação subsequente, sempre envolvendo empresas incorporadas que tinham como ativo principal participações societárias nas incorporadoras (incorporação reversa), se promoveu elevação indevida no custo da participação que o contribuinte detinha.

Sustenta a fiscalização que a conotação errônea dada ao contribuinte ao teor do art. 135 do RIR/99 (abaixo transcrito) permite que através de um ciclo de operações de incorporações reversas se extinga qualquer ganho de capital tributável pela pessoa física do sócio, não sendo este o intuito do dispositivo, que teria visado apenas simplificar o processo de reinvestimentos de lucros em uma sociedade.

Defende, ainda, que o custo apurado violaria o conceito de custo como “valor pago, investido, despendido em determinado bem ou direito, no caso uma participação societária”, devendo, assim ser glosado o aumento do custo dos investimentos de R\$ 30.233.762,00, referente à capitalização de lucros ocorrida em NOVA PACTUAL em 13.10.2006, em razão da aplicação, pelo autuado, disposto no art. 135 do Decreto nº 3.000, de 1999.

Ainda, sustentou a fiscalização ter sido caracterizada simulação por parte do autuado, na forma dos arts. 167, §1º, inciso I e § 2º da Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), uma vez que foram transferidos às pessoas jurídicas dos sócios direitos inexistentes (valor do custo de aquisição), cabível, assim, a desconsideração dos negócios jurídicos relativos às incorporações reversas, com fulcro no art. 116, parágrafo único da Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional). Entendeu, por fim, como caracterizada a hipótese de incidência de multa qualificada previstas no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 24 de dezembro de 1996, por configuradas todas as modalidades previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, cabível assim a aplicação de multa no valor de 150% sobre o tributo lançado.

O auto assim lavrado foi objeto de impugnação pelo contribuinte, anexada às e-fls. 545 a 584 dos autos, onde o autuado, brevemente:

(a) Sustenta que As holdings incorporadas tinham a única função de organizar o exercício de controle do Banco Pactual S/A e distribuir seus resultados, se tornando desnecessárias com a alienação do Banco, com a plena existência do direito dos controladores figurarem como partes na alienação.

(b) Defende que a via do ciclo de incorporações reversas teria sido a mais lógica e funcional, quando comparada com (I) a liquidação das holdings; (II) sua redução de capital com restituição de haveres aos controladores pessoas físicas; (III) a incorporação tradicional (incorporação do Banco Pactual S/A por holdings) ou (IV) a venda pelos mesmos controladores de seus investimentos nas holdings.

(c) Pugna pela licitude das operações de incorporações reversas, onde ressalta haver uma automática capitalização dos lucros e reservas da incorporada, sendo indiferente para fins fiscais, assim, que sejam ou não os lucros existentes na incorporada **previamente capitalizados à incorporação**,

(d) Defende que o art. 135 do RIR/99 gera acréscimo de custo para o acionista, sem cogitar da natureza do lucro capitalizado, cabível sua aplicação, ainda que se reconheça a geração de distorção por tal aplicação, a qual, porém, careceria de alteração legal de forma a ser eliminada.

(e) Ainda, defende não se tratar de hipótese de simulação *ad personam*, descartada assim a aplicação do art. 167, §1º. do Código Civil. Sustenta, também, a não auto-aplicabilidade do art. 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional, utilizado pela fiscalização e que, em verdade, cristaliza o equívoco perpetuado pela autoridade fiscal, visto que o referido dispositivo, na forma da exposição de motivos da alteração legislativa que o originou, se destinaria a hipóteses elisivas, lícitas, até então não regradadas no ordenamento jurídico pátrio. Traz doutrina que defende a licitude nos casos de “fraude à lei”. Conclui não ter sido comprovada em qualquer momento a existência de sonegação, fraude ou conluio pela fiscalização, descabida, assim, a aplicação da multa qualificada.

(f) Finalmente, pugna pela inaplicabilidade dos juros de mora sobre a multa de ofício, visto que não se pode falar em mora na exigência de multa.

Sobreveio a decisão da autoridade julgadora de 1ª. instância de e-fls. 707 a 737, no sentido de procedência integral do lançamento.

Cientificado da referida decisão em 01/11/1011 (fl. 742), insurgiu-se o contribuinte contra a mesma, através de Recurso Voluntário a este Conselho, anexado às e-fls. 747 a 791, onde são repisados os argumentos da impugnação, utilizado agora também parecer referente à caso análogo, de e-fls. 624 a 695, e contestados, ainda, itens da decisão de 1ª. instância. Reforçada também, através de farta jurisprudência oriunda deste CARF, a inaplicabilidade dos juros de mora sobre multa de ofício, consoante interpretação dada pelo recorrente ao art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996.

A Fazenda ofereceu contrarrazões de e-fls. 828 a 851, onde, em breves linhas, propugna que a distorção no incremento do custo foi criada pelo próprio contribuinte e não pela legislação, uma vez que o valor do custo “(...) só poderia ser aumentado na proporção da grandeza econômica que efetivamente foi reinvestida na empresa”.

Defende que “(...) contraria o sentido e a lógica dessa norma o aproveitamento em duplicidade de lucros e reservas de capital para aumentar o custo de aquisição de ações de uma empresa” e que teria, sim, ocorrido um aumento artificial, de forma fraudulenta, apenas visando a minoração da tributação do ganho de capital auferido quando da alienação do Banco Pactual, cabível a aplicação de multa qualificada. Pugna, por fim, pela manutenção dos juros de mora sobre a multa de ofício com base em precedente desta Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Em sessão plenária de 19 de fevereiro de 2013, foi dado provimento parcial ao referido Recurso Voluntário, prolatando a 2ª. Turma Ordinária da 2ª. Câmara da 2ª. Seção deste CARF o Acórdão 2.202-00.2166, assim ementado (e-fls. 886 a 909):

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA
IRPF*

Ano-calendário: 2006, 2009

OMISSÃO DE GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE AÇÕES. DUPLICIDADE DE CAPITALIZAÇÃO DE LÚCROS E RESERVAS.

Constatada a majoração artificial do custo de aquisição da participação societária alienada, mediante a capitalização de lucros e reservas oriundos de ganhos avaliados por equivalência patrimonial nas sociedades investidoras, seguida de incorporações reversas e nova capitalização, em nítida inobservância da primazia da essência sobre a forma, devem ser expurgados os acréscimos indevidos com a conseqüente tributação do novo ganho de capital apurado.

MULTA QUALIFICADA

Em suposto planejamento tributário, quando identificada a convicção do contribuinte de estar agindo segundo o permissivo legal, sem ocultação da prática e da intenção final dos seus negócios, não há como ser reconhecido o dolo necessário à qualificação da multa, elemento este constante do caput dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

TAXA SELIC. JUROS DE MORA INCIDENTE SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE.

Os juros de mora equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia SELIC não incidem sobre a multa de ofício lançada juntamente com o tributo ou contribuição, por absoluta falta de previsão legal.

Recurso provido em parte.

A decisão foi assim resumida:

Acordam os membros do Colegiado, QUANTO A MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA: por unanimidade de votos, desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%. QUANTO A EXCLUSÃO DA MULTA DE OFÍCIO POR ERRO ESCUSÁVEL: por maioria de votos, negar provimento. Vencido o Conselheiro Pedro Anan Junior, que votou pela exclusão da multa de ofício. QUANTO A EXCLUSÃO DA INCIDÊNCIA DA TAXA SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO: por maioria de votos, excluir da exigência da taxa Selic incidente sobre a multa de ofício. Vencidos os Conselheiros Antonio Lopo Martinez (Relator) e Nelson Mallmann, que negaram provimento ao recurso nesta parte. Designado para redigir o voto vencedor a Conselheira Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga. QUANTO AS DEMAIS QUESTÕES: por maioria de votos, negar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Guilherme Barranco de Souza, que provia integralmente o recurso voluntário.

Cientificada do acórdão, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial de e-
e-fls. 911 a 925, com fundamento no art. 67, do Regimento Interno da Câmara Superior de
Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, questionando:

(a) o afastamento, pelo recorrido, da qualificação da multa de ofício, o que configuraria divergência jurisprudencial em relação a precedente deste mesmo CARF. Foi trazido como paradigma, a propósito, o Acórdão 106-17.149, de lavra da 6ª. Câmara do então 1º. Conselho de Contribuintes, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2000

IRPF. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS. OPERAÇÕES ESTRUTURADAS. SIMULAÇÃO.

Constatada a desconformidade, consciente e pactuada entre as partes que realizaram determinado negócio jurídico, entre o negócio efetivamente praticado e os atos formais de declaração de vontade, resta caracterizada a simulação relativa, devendo-se considerar, para fins de verificação da ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, o negócio jurídico dissimulado.

OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA. LEGALIDADE A realização de operações estruturadas em seqüência, embora individualmente ostentem legalidade do ponto de vista formal, não garante a legitimidade do conjunto de operações, quando fica comprovado que os atos praticados tinham objetivo diverso daquele que lhes é próprio.

DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA DE DOLO

Nos casos em que for constatado o dolo, o direito de a Fazenda constituir o crédito tributário referente ao Imposto de Renda Pessoa Física só decai após cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2000

SIMULAÇÃO. MULTA QUALIFICADA

A prática da simulação com o propósito de dissimular, no todo ou em parte, a ocorrência do fato gerador do imposto caracteriza a hipótese de qualificação da multa de ofício, nos termos da legislação de regência.

Recurso voluntário negado.

Defende, nesta seara, que "(...) houve a prática de sonegação por parte do recorrente que, por meio de operações realizadas em seqüência, omitiu receitas passíveis de tributação. A fraude também está caracterizada, pois a forma dada ao negócio teve, ainda, o objetivo de modificar as características essenciais do fato gerador, de modo a reduzir o montante do tributo devido. Por essas razões, aplicável a majoração prevista no artigo 44 da Lei 9.430/96" e que "se não houve a riqueza respectiva, o aumento foi artificial, de forma fraudulenta, apenas visando à minoração da tributação do ganho de capital auferido quando da alienação do Banco Pactual",

Processo nº 19515.720168/2011-24
Acórdão n.º 9202-003.698

CSRF-T2
Fl. 1.068

(b) o afastamento, pelo recorrido, da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, que configuraria divergência jurisprudencial em relação a precedente deste mesmo CARF. É trazido como paradigma, a propósito, o Acórdão CSRF 04-00.651, assim ementado:

JUROS DE MORA – MULTA DE OFÍCIO – OBRIGAÇÃO PRINCIPAL– A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic. Recurso não provido.

Defende aqui que no conceito de “débitos decorrentes de tributos ou contribuições”, insculpido no art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, estaria abrangida a multa de ofício aplicada quando do lançamento. Ainda, sustenta que afastar a incidência de juros moratórios sobre as multas de ofício acarretaria em “frustrar totalmente a finalidade dos dispositivos legais que cominam multa de ofício”, tendo em vista o relevante horizonte temporal normalmente decorrido desde o lançamento até a conclusão do litígio em sede administrativo-tributária. Colaciona precedentes jurisprudenciais que dariam suporte à sua tese, bem assim clama por uma interpretação sistemática dos arts. 113, 139 e 161 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN).

Requer, assim, a União que seja reformado o acórdão proferido pela e. Câmara *a quo*, de forma a que sejam restabelecidas a multa qualificada, bem assim a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Cientificado do acórdão e do Recurso Especial da Fazenda Nacional, o Contribuinte ofereceu, contrarrazões ao Recurso interposto pelo Procurador da Fazenda Nacional (e-fls. 934 a 974).

Todavia, posteriormente, ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e às contrarrazões do contribuinte, foi dado seguimento parcial ao recurso, exclusivamente no que diz respeito à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício conforme Despachos de e-fls. 1033 a 1041.

Em sede de contrarrazões, o contribuinte propugna, restringindo-se o presente relatório agora à matéria na qual houve seguimento ao recurso da Fazenda, pela manutenção da decisão atacada, limitando-se a reproduzir e concordar com trechos da argumentação utilizada na decisão, colacionando jurisprudência administrativa adicional favorável àquela tese.

Ainda, ingressou o contribuinte com Recurso Especial de sua iniciativa, de e-fls. 975 a 1.031, com fulcro nos arts. 67 e seguintes do atual RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009. Teria o Acórdão vergastado divergido do decidido no âmbito do Acórdão CARF no. 2102-01.938, prolatado pela 2ª. Turma Ordinária da 1ª. Câmara da 2ª. Seção deste mesmo CARF em 16.04.2012, assim ementado:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE
IRRF*

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

Autenticado digitalmente em 11/02/2016 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 12/02/2016 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS, Assinado digitalmente em 16/02/2016 por CARLOS ALBERTO FREI

TAS BARRETO

Impresso em 16/02/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

8

Ano calendário: 2006

IRPF. GANHO DE CAPITAL. INEXISTÊNCIA DE SIMULAÇÃO.

Há um consenso entre a Doutrina e a Jurisprudência quanto ao fato de que são considerados simulados os atos realizados pelas partes quando a intenção delas não corresponde àquela expressa pelos atos efetivamente realizados (ou exteriorizados). Por outro lado, quando os atos praticados revelam exatamente a intenção das partes, não há que se falar em simulação.

IRPF. GANHO DE CAPITAL NA VENDA DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. APURAÇÃO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO. INCORPORAÇÃO REVERSA. CAPITALIZAÇÃO DOS LUCROS. APLICAÇÃO DO ART. 135 DO RIR/99.

O art. 135 do RIR/99 prevê expressamente que “no caso de quotas ou ações distribuídas em decorrência de aumento de capital ou incorporação de lucros apurados a partir do mês de janeiro de 1996, ou de reservas constituídas com esses lucros, o custo de aquisição será igual à parcela do lucro ou reserva capitalizado, que corresponder ao sócio ou acionista”. A lei não prevê qualquer exceção à aplicação da norma, de forma que, para afastá-la, deverá ser demonstrada pela fiscalização a sua inaplicabilidade ao caso concreto.

Diante da falta de tal demonstração, não pode prevalecer o lançamento.

Tal recurso foi regularmente admitido, conforme despacho de e-fls. 1045 a 1048.

Quanto ao referido Recurso Especial, o Contribuinte repisa os argumentos já trazidos em sede de recurso voluntário, ressaltando agora, também, a inexistência de procedimento uniforme para cálculo do valor de ganho de capital, nas diversas atuações, efetuadas junto aos 60 acionistas que participaram conjuntamente do ciclo de operações em questão, uma vez que, não obstante todas as atuações terem concluído pela impossibilidade do cômputo de custos na forma realizada pelos atuados, foram adotados procedimentos divergentes para determinar qual seria o custo de aquisição correto a ser admitido para fins fiscais.

Requer, assim, que seja reformado o Acórdão Recorrido e cancelado o auto de infração. Subsidiariamente, requer que sejam canceladas as multas e juros de mora, com fulcro no art. 100, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, tendo em vista a observância plena, pelo recorrente, da Instrução Normativa SRF 84/2001.

Ainda, acerca do Recurso Especial de iniciativa do contribuinte, a Fazenda Nacional ofereceu as contrarrazões de e-fls. 1050 a 1055, onde requer que seja negado provimento ao Recurso Especial do contribuinte, retomando a argumentação já trazida em sede de contrarrazões quando da análise do Recurso Voluntário.

É o relatório.

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

Autenticado digitalmente em 11/02/2016 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 12/02/

016 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS, Assinado digitalmente em 16/02/2016 por CARLOS ALBERTO FREI

TAS BARRETO

Impresso em 16/02/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

9

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator

a) Recurso Especial interposto pelo Contribuinte:

O recurso de iniciativa do Contribuinte é tempestivo, o paradigma anexado foi proferido por órgão julgador diferente daquele do presente processo e não foi reformado, adicionalmente, a matéria objeto do recurso, para a qual se deu seguimento não foi objeto de súmula do CARF e, ainda, analisando o paradigma trazido pelo Contribuinte, verifico estar diante de situações fáticas similares. Por fim, em que pese, no item 3 do Recurso, em que o recorrente se propõe a provar "*Divergência Jurisprudencial*", não terem sido indicados os pontos específicos no paradigma colacionado que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido, através da transcrição de trechos dos acórdãos, em cotejo, pela leitura completa do recurso, do acórdão paradigma e do acórdão recorrido, bem como da consulta aos autos, entendo haver divergência de critérios jurídicos. Portanto, conheço do recurso.

O deslinde da questão se resume à correta interpretação da legislação aplicável ao caso de capitalização de lucros de uma pessoa jurídica, no tocante à atualização do custo de aquisição das participações societárias mantidas pelos proprietários dessa pessoa jurídica. Pela complexidade do tema, dividirei meu voto em quatro partes, a saber: (a.I) a delimitação do problema a ser enfrentado, (a.II) a interpretação correta da legislação aplicável, (a.III) a aplicação da legislação ao caso dos autos e (a.IV) conclusão.

a.I – Delimitação do Problema

Vejamos aqui o dispositivo central da discussão: o parágrafo único do art. 10 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro 1995, base legal do art. 135 do Decreto nº 3.000, de 1999, expressamente referido no auto de infração, *in verbis*:

Art. 10. ...

Parágrafo único. No caso de quotas ou ações distribuídas em decorrência de aumento de capital por incorporação de lucros apurados a partir do mês de janeiro de 1996, ou de reservas constituídas com esses lucros, o custo de aquisição será igual à parcela do lucro ou reserva capitalizado, que corresponder ao sócio ou acionista.

Com base nesse dispositivo, o aumento de capital, realizado por uma pessoa jurídica, por incorporação de lucros, implica o aumento proporcional do custo de aquisição da participação societária de seus proprietários.

Para exemplificar essa determinação, considere uma participação societária correspondente a 100% do capital de uma pessoa jurídica (detida por dois sócios, pessoas físicas), adquirida por R\$ 1.000,00. Considere, também, que essa pessoa jurídica, em seguida, tenha auferido um lucro de R\$ 100,00 e o tenha capitalizado. Considere, por fim, que os sócios tenham alienado essa participação societária a terceiros por R\$ 1.500,00.

Nesse caso, em que pese os sócios terem adquirido a participação societária por R\$ 1.000,00 e, posteriormente, a alienado por R\$ 1.500,00, o ganho de capital apurado não seria de R\$ 500,00, mas apenas de R\$ 400,00. Isso porque os lucros de R\$ 100,00, capitalizados, têm o condão de aumentar o custo de aquisição da participação societária e, conseqüentemente, de diminuir o ganho de capital.

Dessa forma, de uma maneira simples e apressada, poder-se-ia concluir que qualquer capitalização de lucros implicaria um aumento do custo da correspondente participação societária. Ocorre que essa interpretação, no entender deste conselheiro, é literal e, considerando exclusivamente o parágrafo único do art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995, gera incoerências no sistema jurídico e disfuncionalidades na tributação de operações.

Para ilustrar a questão, vejamos uma situação, em tudo semelhante à anterior, porém em que os sócios tenham decidido criar uma holding controladora da pessoa jurídica operacional, que por sua vez, passaria a ser subsidiária integral da holding. Nesse caso:

- inicialmente, teríamos os sócios, como proprietários da Holding, e esta reconhecendo em seu ativo uma participação societária na pessoa jurídica operacional, avaliada em R\$ 1.000,00 por equivalência patrimonial;

- em seguida, com a pessoa jurídica operacional auferindo lucros de R\$ 100,00, a Holding (por equivalência patrimonial) iria refletir esse lucro no valor de sua participação societária, o que resultaria no reconhecimento de lucros, também no valor de R\$ 100,00;

- prosseguindo, a holding capitalizaria o lucro por ela reconhecido por equivalência patrimonial e, conseqüentemente, os proprietários atualizariam o valor da participação societária, para R\$ 1.100,00;

- em momento posterior, a pessoa jurídica operacional incorporaria a holding, mantendo porém os lucros, de R\$ 100,00, em seu patrimônio líquido e, somente então, capitalizaria esses lucros, permitindo que os proprietários atualizassem, mais uma vez, o valor da participação societária, agora para R\$ 1.200,00;

- por fim, com os proprietários alienando sua participação societária por R\$ 1.500,00, seria apurado um ganho de capital de apenas R\$ 300,00.

Repare que, em que pese os sócios terem adquirido a participação societária por R\$ 1.000,00 e, posteriormente, alienado essa participação societária por R\$ 1.500,00, o ganho de capital apurado não foi de R\$ 500,00, nem de R\$ 400,00, mas de apenas R\$ 300,00. Isso ocorreu porque os lucros de R\$ 100,00, reconhecidos na Holding por equivalência patrimonial foram capitalizados, aumentando o custo de aquisição da participação societária e, posteriormente, os mesmos lucros de R\$ 100,00, auferidos pela pessoa jurídica operacional, em função de suas atividades, também foram capitalizados, aumentando mais uma vez o custo de aquisição da participação societária.

Conseqüentemente, vemos aqui o ganho de capital reduzido duas vezes.

Ora, essa situação é – em essência – igual à anterior: (a) uma participação societária adquirida por mil reais, (b) a correspondente empresa – operacional – que auferiu 100 reais de lucro e (c) a venda dessa participação societária por mil e 500 reais. Mas apenas pela

interposição de uma holding na estrutura societária do grupo econômico, o ganho de capital ficaria reduzido. E o pior, se – ao invés de uma holding – existissem duas ou mais, o ganho de capital seria mais reduzido ainda.

Portanto, essa aplicação direta do parágrafo único a qualquer incorporação de lucros leva à incoerente conclusão de que, em se existindo várias holdings interpostas entre os proprietários e a pessoa jurídica, o ganho de capital pode ficar artificialmente reduzido, até a zero ou ainda a valores negativos.

E adicionalmente, com essa interpretação, a capitalização de lucros apenas nas Holdings, além de permitir que o ganho de capital fosse reduzido, permitiria que o lucro registrado na pessoa jurídica fosse, posteriormente, distribuído isento, aos proprietários ou então aos futuros adquirentes.

O que se discute aqui é o efeito da aplicação da legislação tributária em situações como essa, de capitalização de lucros em uma pessoa jurídica que detenha participação em outras pessoas jurídicas, para fins de cálculo do custo das ações ou cotas dessa primeira pessoa jurídica.

Delimitados os problemas a serem enfrentados, passo agora à análise da legislação de regência.

a.II - Interpretação da Legislação

Com efeito, a capitalização de lucros nada mais é do que uma operação que substitui o seguinte procedimento: (i) a distribuição do lucro, pela pessoa jurídica a seus proprietários, (ii) o imediato aumento de capital da pessoa jurídica, no valor do lucro distribuído e (iii) a subscrição e integralização do aumento de capital, por esses mesmos proprietários, com os recursos antes recebidos a título de distribuição de lucro.

Por outro lado, o método da equivalência patrimonial tem por objetivo refletir no patrimônio de uma pessoa jurídica controladora (ou coligada) de outra, o patrimônio e consequentemente o resultado da investida. Com efeito, ele serve para refletir a situação da investida no patrimônio da investidora.

Esclarecendo a questão, Modesto Carvalhosa, em Comentário à Lei de Sociedades Anônimas (Saraiva - São Paulo, 1998) ensina que:

- de início todos os investimentos (inclusive de empresas controladas) eram registrados pelo custo e os respectivos lucros somente eram reconhecidos quando da distribuição de lucros ou dividendos, já no caso de prejuízos, no máximo era aceito o reconhecimento de uma provisão para perdas no investimento;

- com influência anglo-saxã, surgiu a figura da consolidação de balanços e, consequentemente, de reconhecimento do lucro de pessoas jurídicas controladas no patrimônio da controladora;

- estendendo-se esse raciocínio a todos os investimentos relevantes, surgiu a equivalência patrimonial, para dar o mesmo efeito da consolidação, trazendo-se para uma linha do ativo da investidora, uma parte do patrimônio (e do resultado) da investida.

Nesse mesmo sentido, no dizer de Eliseu Martins, em *Iniciação à Equivalência Patrimonial Considerando Algumas Regras Novas da CVM (IOB - São Paulo - 1997) o Método da Equivalência Patrimonial é a consolidação de patrimônios em uma linha*. A propósito, lembramos que, no procedimento de consolidação, para apresentação da efetiva situação patrimonial, os lucros refletidos por equivalência patrimonial no patrimônio das investidoras devem ser eliminados.

Realizaremos, agora, a análise jurídica da legislação, sem perder de vista essas características ontológicas (a) da operação de capitalização de lucros e (b) do método da equivalência patrimonial.

Para fins de contextualização histórica da questão, cumpre referir que, nos termos da legislação anteriormente vigente, a capitalização de lucros, assim como a distribuição de ações bonificadas, não tinha qualquer efeito na determinação do custo de aquisição da participação societária dos proprietários da pessoa jurídica. Com efeito, naquele período:

- o lucro distribuído era passível de tributação; e

- consequentemente, o custo de aquisição das participações societárias não era alterado quando da capitalização de lucros pela pessoa jurídica, inclusive no caso de distribuição de ações bonificadas, cujo valor de aquisição devia ser considerado como igual a zero.

Nesse sentido, cabe referência aos arts. 727 e 810 do Decreto 1.041, de 1994.

(a) Art. 727 – lucros distribuídos até 1988 eram tributados:

Art. 727. Os dividendos, bonificações em dinheiro, lucros e outros interesses, apurados em balanço de período-base encerrado até 31 de dezembro de 1988, pagos por pessoa jurídica, inclusive sociedade em conta de participação, a pessoa física residente ou domiciliada no País, estão sujeitos à incidência de imposto exclusivamente na fonte, à alíquota de (Decretos-Leis n.ºs 1.790/80, art. 1.º, 2.065/83, art. 1.º, I, a, e 2.303/86, art. 7.º parágrafo único):

...

(b) Art. 810 – o custo de participações societárias resultantes de aumento de capital por incorporação de lucro era igual a zero:

Art. 810. O custo de aquisição de títulos e valores mobiliários, de quotas de capital ...

§ 2º O custo é considerado igual a zero (Lei nº 7.713/88, art. 16, § 4º):

a) no caso de participações societárias resultantes de aumento de capital por incorporação de lucros ou reservas, apurados até 31 de dezembro de 1988;

...

Repara-se aqui a coerência dos dispositivos acima referidos. Como, na época, a distribuição de lucros era tributada, a capitalização do lucro não alterava o custo de aquisição da participação societária. Assim, quando a participação societária fosse alienada, o valor do lucro capitalizado seria alcançado pelo ganho de capital.

Ora, a partir de 1996, temos uma clara mudança de tratamento na distribuição de lucro, que passou a não ser tributada, nem na fonte, nem na declaração de ajuste, nos termos do disposto no art. 10, da Lei nº 9.249, de 1995. Assim:

- o lucro distribuído deixou de ser tributado; e

- consequentemente, o custo de aquisição das participações societárias passou a ser alterado quando da capitalização de lucros distribuíveis pela pessoa jurídica, inclusive no caso de distribuição de ações bonificadas, cujo valor de aquisição devia ser considerado igual ao desse lucro capitalizado.

A seguir, encontra-se reproduzido o caput do art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995, e seu respectivo parágrafo.

Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

Parágrafo único. No caso de quotas ou ações distribuídas em decorrência de aumento de capital por incorporação de lucros apurados a partir do mês de janeiro de 1996, ou de reservas constituídas com esses lucros, o custo de aquisição será igual à parcela do lucro ou reserva capitalizado, que corresponder ao sócio ou acionista.

Repara-se, da mesma forma que no sistema vigente anteriormente, a coerência dos dispositivos acima referidos. Como a distribuição de lucros deixou de ser tributada, a capitalização do lucro distribuível passou a alterar o custo de aquisição da participação societária. Assim, quando a participação societária fosse alienada, o valor do lucro (distribuível isento e capitalizado) não seria alcançado pelo ganho de capital.

Portanto, conhecendo a razão histórica do surgimento da legislação, (que foi a alteração de tributação para não-tributação da distribuição de lucros), para compreensão da legislação, (a) afastamos a aplicação da interpretação literal e (b) entendemos como mandatória a aplicação da interpretação histórico/teleológica (acima discutida) e, sobretudo, da interpretação sistemática dos dispositivos relativos ao método da equivalência patrimonial, à distribuição e à capitalização de lucros. Ressalte-se aqui que todos esses métodos de interpretação convergem.

Especificamente quanto à interpretação sistemática é muito fácil perceber que não se deve considerar somente a leitura do parágrafo, mas também (e sobretudo) a leitura do caput do próprio artigo 10 da Lei nº 9.249, de 1995. Aliás, essa é uma regra hermenêutica básica, o parágrafo deve sempre se referir ao caput, sendo que sua consideração em separado

gera problemas de contexto e, o que é pior, gera a famosa falácia de ênfase em que, se acentuando um aspecto da realidade, acaba-se por negar a própria realidade. Ora, no caput, é referido que os lucros ou dividendos pagos ou creditados é que não estarão sujeitos à incidência do imposto de renda. Portanto, interpretando o parágrafo nos limites do que dispõe o caput, concluímos facilmente que a capitalização de lucros que tem o condão de alterar o custo de aquisição de participações societárias é aquela referente a lucros passíveis de efetiva distribuição aos sócios ou acionistas sem tributação.

Por seu turno, conforme já colocado no início desse voto, temos que o método da equivalência patrimonial teve por objetivo o reconhecimento de lucros de investidas, mesmo antes de sua distribuição.

Não se está aqui negando a existência de um lucro decorrente do ajuste de equivalência patrimonial, mas não podemos deixar de levar em conta o fato de o lucro não é efetivamente distribuído mais de uma vez. Com efeito, o lucro decorrente do ajuste por equivalência patrimonial, é somente o reflexo do lucro auferido pela pessoa jurídica operacional (investida), esse último sim, passível de efetiva distribuição.

Comprovando a conclusão acima, sabemos que a distribuição de lucro, registrado em decorrência do ajuste de equivalência patrimonial implica a necessidade de contratação de empréstimos ou distribuição de recursos aportados a título de capital.

Pois bem, devemos nos lembrar de que a própria operação de capitalização de lucros foi concebida como um atalho para substituição do complexo procedimento de (i) a distribuição do lucro, pela pessoa jurídica a seus proprietários, (ii) o imediato aumento de capital da pessoa jurídica, no valor do lucro distribuído e (iii) a subscrição e integralização do aumento de capital, por esses mesmos proprietários, com os recursos antes recebidos a título de distribuição de lucro.

Agora, a partir do que se encontra acima colocado, é possível chegarmos a uma conclusão quanto ao procedimento de aplicação da legislação, no tocante à atualização do custo da participação societária, em função da capitalização de lucros pela pessoa jurídica.

Considerando que a efetiva distribuição de lucros deve se dar a partir da pessoa jurídica operacional, essa distribuição, seguida de subscrição de aumento de capital nas empresas componentes de um grupo econômico (a pessoa jurídica operacional e suas holdings) deve ter por efeito patrimonial o aumento de capital em toda a cadeia de entidades relacionadas societariamente. Por óbvio não é possível distribuir mais de uma vez o mesmo lucro (o lucro e seus reflexos por equivalência patrimonial), portanto também não deve ser aceitável, pelo menos para fins fiscais, capitalizá-lo mais de uma vez.

A conclusão acima é inevitável, porque:

- as disponibilidades passíveis de distribuição estão no patrimônio da pessoa jurídica operacional, que somente pode distribuir o lucro para sua proprietária direta, a holding;
- já, a holding, somente pode distribuir o lucro aos acionistas, pessoas físicas, após o recebimento dos recursos da pessoa jurídica operacional;
- os acionistas, por sua vez, somente podem aumentar capital na holding, em que possuem participação direta; e

Processo nº 19515.720168/2011-24
Acórdão n.º 9202-003.698

CSRF-T2
Fl. 1.076

- por fim, a holding, com os recursos recebidos, poderá aumentar capital da pessoa jurídica operacional.

Ora, conseqüentemente, somente haverá capitalização de lucros efetivamente distribuíveis caso todas as pessoas jurídicas da cadeia societária (holdings e empresa operacional) realizem a capitalização. Ao contrário, caso ocorra apenas a capitalização dos lucros de holdings, o parágrafo único do art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995, não incide, devendo ser mantido o valor da participação societária pelos proprietários, até mesmo porque os efetivos lucros da pessoa jurídica operacional ainda poderão ser distribuídos sem tributação (para os próprios sócios) ou para futuros adquirentes.

E, ainda, quando houver holdings mistas, com operações próprias, a capitalização de seus lucros, sem que tenha ocorrido a correspondente capitalização dos lucros das investidas, somente poderá ter efeito parcial na atualização do custo da participação societária de seus sócios. Isso é facilmente calculado com base na memória de cálculo abaixo:

() Lucro Existente no Patrimônio Líquido da Holding
(-) Lucro/Reservas Existentes na Investida (*) % de participação
(=) Lucro passível de distribuição pela Holding
(/) Lucro Existente no Patrimônio Líquido da Holding
(=) Percentual aceitável para aumento do custo da participação
(*) Valor do aumento de custo considerando o total do lucro capitalizado pela Holding
(=) Valor aceitável para aumento do custo

Repara-se que a memória de cálculo acima é simples, utilizando somente as quatro operações matemáticas e os dados constantes dos balancetes da holding e da correspondente investida, na data da capitalização de lucros. Ela atende a aplicação do disposto no Art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995, tanto no caso de holdings mistas (com operações próprias), como no caso de distribuição diferenciada de lucros (em percentual diferente daquele da participação societária do acionista).

a.III – Aplicação da Legislação ao Caso dos Autos

Verifico que, no caso dos autos, somente houve capitalização de lucros nas holdings, tendo sido mantido sem capitalização todo o lucro da pessoa jurídica operacional.

Com efeito, no caso dos autos:

- ocorreram duas capitalizações seguidas de lucros, ambos reconhecidos em decorrência da aplicação do método de equivalência patrimonial às participações societárias de duas holdings (a NOVA PACTUAL e a PACTUAL) e não houve a capitalização dos lucros auferidos pela pessoa jurídica operacional (o BANCO PACTUAL);

- somente houve glosa da atualização do custo de participação societária, para uma das capitalizações de lucro, mais especificamente, para a capitalização ocorrida em NOVA PACTUAL em 13.10.2006, no valor de R\$ 30.233.762,00.

Portanto, a autoridade atuante entendeu indevida apenas a atualização de custo da participação em decorrência de uma das capitalizações de lucro, em razão da aplicação a ela, pelo atuado, do disposto no art. 135 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 11/02/2016 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 12/02/2016 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS, Assinado digitalmente em 16/02/2016 por CARLOS ALBERTO FREI TAS BARRETO
Impresso em 16/02/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Porém, de acordo com a interpretação já apresentada por este conselheiro, entende-se que ambas deveriam ter sido glosadas. Isso porque o lucro da pessoa jurídica operacional (ou seja, o lucro efetivamente auferido pelo BANCO PACTUAL) continuou mantido em seu patrimônio líquido, após as incorporações reversas, e consequentemente permaneceu passível de distribuição isenta aos adquirentes, ou terceiros (até mesmos os próprios alienantes), conforme acordo entre as partes.

De fato, os alienantes venderam aos adquirentes do Banco o direito de receber os lucros isentos de tributação ou de repasse desse valor a terceiros.

Ora, como, (a) em primeiro lugar, a capitalização de lucros que tem o condão de alterar o custo da participação societária é somente aquela relativa aos lucros efetivamente distribuíveis isentos de tributação e como, (b) em segundo lugar, a distribuição de lucros com isenção de tributação foi, no caso, efetivamente transferida (aos adquirentes do banco, ou terceiros por eles determinados), (c) podemos concluir que as capitalizações de lucros realizadas não podem ter qualquer efeito no custo da participação alienada.

Portanto, como não foram glosados os dois aumentos de custo, que – no entender deste conselheiro – seria indevidos, resta desnecessária a aplicação da memória de cálculo de segregação de eventuais operações próprias das Holdings, que são apenas residuais, conforme afirmado por ambas as partes e assim, não teriam o condão de reduzir o valor lançado. Pelo contrário, caso fosse aplicado o procedimento de cálculo defendido por este conselheiro, o valor do tributo devido seria maior do que o originalmente lançado.

Por conta das discussões travadas em plenário sobre o tema, penso ser necessário aqui fazer um esclarecimento quanto à dúvidas sobre a eventual ocorrência de alteração do critério jurídico do lançamento por esta decisão.

Tenho plena convicção de que não se está aqui alterando critério jurídico, porque no lançamento e na respectiva impugnação encontram-se claramente fixados os limites da lide e não foram alterados. Com efeito, o fato e a acusação em debate estão perfeitamente descritos no termo de verificação fiscal e, na decisão, é precisamente esse fato que se analisa:

- i. o fato é a alienação de participações societárias,
- ii. a acusação é de insuficiência do recolhimento do tributo por erro na apuração do ganho de capital, por se entender que a capitalização de lucros refletidos em sociedades investidoras, pelo método da equivalência patrimonial, não teria o condão de alterar o custo da participação societária alienada.
- iii. o que se apresenta aqui, sem qualquer inovação quanto ao fato analisado e a acusação originalmente feita, é o fundamento que este conselheiro entende ser suficiente para julgamento da acusação, em face das alegações do sujeito passivo.

Diferente seria o caso em que há uma acusação verificada insubsistente mas, por conta de outra infração, fosse mantido o tributo lançado, situação que não ocorre aqui.

Cumpre lembrar que o julgador não está vinculado ao fundamento das partes, somente não pode exarar uma decisão extra-petita, o que, conforme acima esclarecido, não ocorreu.

Finalmente, quanto ao pedido subsidiário da recorrente de não aplicação de penalidade e juros de mora, a partir do disposto no parágrafo único do art. 100 do Código Tributário Nacional e da observância à Instrução Normativa SRF n.º 84, de 11 de outubro de 2001, é de se ressaltar que, em nenhum momento, tal normativo dá suporte à interpretação do art. 135 do RIR/99 defendida pela autuada, a qual, na forma acima disposta, se entende aqui como totalmente equivocada. Assim, é de se manter a multa de ofício aplicada pela autoridade lançadora, bem como os juros de mora incidentes sobre o principal e sobre a multa de ofício, neste último caso em linha com o explicitado seguir, quando da análise do recurso especial de iniciativa da Fazenda Nacional.

a.IV – Conclusão

Como a exigência original foi apenas de parte do valor que este conselheiro, nos termos da fundamentação deste voto, entende devido, e considerando a impossibilidade de *reformatio in pejus* voto por NEGAR provimento ao recurso especial de iniciativa do contribuinte, para manter o crédito tributário reconhecido como devido pela decisão *a quo*, inclusive a multa de ofício no patamar mantido pelo acórdão recorrido, bem como a incidência de juros de mora sobre o principal e sobre a mencionada multa.

b) Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional:

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, o paradigma anexado foi proferido por órgão julgador diferente daquele do presente processo e não foi reformado, adicionalmente, a matéria objeto do recurso, para a qual se deu seguimento não foi objeto de súmula do CARF e, ainda, analisando o paradigma trazido pelo Procurador da Fazenda, verifico estar diante de situações fáticas similares para as quais o presente Conselho adotou critérios jurídicos diferentes, nos termos dos pontos especificamente trazidos pela Fazenda Nacional em seu Recurso Especial. Assim, conheço do recurso.

Conhecido o Recurso, passo a seu mérito, relativamente à matéria para a qual lhe foi dado seguimento (ou seja, sobre juros de mora incidentes sobre a multa de ofício).

Quanto ao art. 61, §3º. da Lei n.º 9.430, de 1996, utilizado pela autoridade lançadora para fins de caracterização da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, entendo assistir razão à Fazenda quanto à interpretação do mesmo abranger, à luz do caput do mesmo, não só o valor dos tributos em si, mas também a multa de ofício, visto que: (a) decorre, sim, a referida multa de ofício dos referidos tributos ou contribuições quando lançados pela autoridade tributária e, ainda, (b) a multa de ofício integra, ainda, a obrigação tributária principal, com fulcro no art. 113, §1º. do Código Tributário Nacional, bem como o conceito de crédito tributário, cabível assim a incidência de juros de mora sobre seu valor, com fulcro no art. 161 do CTN.

Acerca desta última consideração, entendo decorrer tal abrangência da multa de ofício no conceito de crédito tributário diretamente do disposto nos arts. 142 e 161 do CTN, na forma brilhantemente disposta no voto de relatoria do Conselheiro Marcelo Oliveira no âmbito do Acórdão 9.202-002.600, o qual adoto aqui como razões de decidir, *in verbis*:

“(…)

Quanto ao mérito, em nosso entender o Código Tributário Nacional (CTN) define a questão.

CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

...

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em Lei tributária.

§1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

Pela leitura das determinações legais acima chegamos à conclusão que a multa de ofício – apesar de não possuir natureza tributária – integra o crédito tributário, pois este é composto pelo tributo somado aos acréscimos legais, incluindo o valor da multa, como fica claro no Art. 142 do CTN, que inclui, no término da sua redação, a aplicação da penalidade cabível. (g.n.)

Processo nº 19515.720168/2011-24
Acórdão n.º 9202-003.698

CSRF-T2
Fl. 1.080

Diante do exposto, voto no sentido de DAR provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, para restabelecer a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício objeto de lançamento.

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos



Ganho de Capital. Decadência na alienação de bem imóvel a prazo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10530.723471/2011-16
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-003.771 – 2ª Turma
Sessão de 16 de fevereiro de 2016
Matéria Imposto sobre a Renda da Pessoa Física - IRPF
Recorrente Fazenda Nacional
Interessado Loreci José Comparim

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2007, 2008, 2009, 2010

IRPF - GANHO DE CAPITAL - VENDA DE IMÓVEL A PRAZO.
 COMPROVANTE DE PAGAMENTO DE PARTE DO IMPOSTO.
 APLICAÇÃO DO ART. 150, §4º DO CTN.

Nas vendas a prazo o fato gerador do Imposto de Renda se realiza com o efetivo pagamento da parcela acordada pelas partes, devendo este ser o momento para contagem do prazo decadencial. Havendo comprovação nos autos da ocorrência do pagamento do imposto, ainda que parcial, deve-se aplicar o art. 150, §4º do CTN, tomando-se como termo inicial para o prazo decadencial a data da ocorrência dos fatos geradores.

Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, com retorno dos autos ao colegiado *a quo*, para apreciação das demais questões do Recurso Voluntário. Vencidos os conselheiros Patrícia da Silva, Gerson Macedo Guerra e Maria Teresa Martinez Lopez, que negavam provimento ao recurso. As Conselheiras Maria Helena Cotta Cardozo e Maria Teresa Martinez Lopez apresentarão declaração de voto.

(Assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(Assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis Da Costa Bacchieri – Relatora

(Assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Declaração de voto

(Assinado digitalmente)

Maria Teresa Martinez Lopez - Declaração de voto

EDITADO EM: 02/03/2016

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Maria Teresa Martinez Lopez (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo, Patricia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Gerson Macedo Guerra.

Relatório

Trata-se de processo cujo objeto é o auto de infração lavrado em razão do ganho de capital auferido na alienação de bem imóvel. Exige-se o pagamento do Imposto de Renda Pessoa Física relativos aos anos de 2006, 2007, 2008 e 2009, incluído multa de ofício agravada e qualificada no percentual de 225%, mais juros de mora.

O fato gerador decorreu da venda imóvel rural cujas partes concordaram em fracionar o pagamento do preço em parcelas que seriam quitadas conforme cronograma de desembolso ajustado no contrato, com início no ato de lavratura do negócio - 16 de maio de 2002, e fim programado para junho de 2008.

O contribuinte apresentou impugnação alegando em síntese: equívoco na imputação da base de cálculo do tributo lançado e inexistência de elementos que justifiquem a aplicação das penalidades na forma como foram impostas.

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

Autenticado digitalmente em 02/03/2016 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 02/03/2016 por RITA ELIZA REIS DA COSTA BACCHIERI, Assinado digitalmente em 02/03/2016 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 08/03/2016 por MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Impresso em 14/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

2

A Delegacia Regional de Julgamento, por meio do acórdão 15-28.389 julgou a impugnação parcialmente procedente, reformando o lançamento apenas no que tange a aplicação das multa qualificada e parte do valor principal, restando mantidas a multa de ofício e a multa agravada. A decisão pode assim ser resumida:

Dessa forma, voto por considerar procedente em parte a impugnação, mantendo o imposto lançado, reduzindo a multa de ofício de 225% (duzentos e vinte e cinco por cento) para 112,5% (cento e doze e meio por cento) e juros de mora. Deve ser alocado, ainda, o DARF, às fls. 588, efetivamente recolhido em 30/11/2009, às fls. 590, no valor total de R\$ 1.003,34, ao crédito lançado relativo a período de apuração 31/08/2007, mediante imputação proporcional (imposto, multa de mora e juros de mora), excluído-se a multa de ofício correspondente à parcela alocada.

O contribuinte, em sede de Recurso Voluntário, reiterou suas argumentações.

A Primeira Turma Ordinária, por unanimidade dos votos, reconheceu, de ofício, a decadência. O Acórdão, ora recorrido, de nº 2201-002.130 possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2007, 2008, 2009, 2010

DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA.

No caso de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, na hipótese de não haver antecipação do pagamento, utiliza-se a sistemática prevista no inciso I, do art. 173, do CTN. A constituição do crédito tributário se deu por meio da lavratura do auto de infração e não respeitou o prazo quinquenal legal. Como se trata de matéria de ordem pública a decadência deve ser reconhecida de ofício.

IRPF. GANHO DE CAPITAL ALIENAÇÃO DE IMÓVEL A PRAZO. FATO GERADOR. DATA DA OCORRÊNCIA.

O fato gerador do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital auferido na venda a prazo de bens imóveis ocorre no dia da alienação. A data do fato gerador deve ser a mesma tanto para efeitos de contagem do prazo decadencial como para apuração do imposto devido.

Em seu voto o relator concluiu: "o fato gerador relativo ao ganho de capital ocorreu em 18 de maio de 2002, e o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o imposto poderia ter sido lançado corresponde a 01/01/2003 e o término do prazo decadencial

de 5 anos ocorre em 31/12/2007. Deste modo, como a ciência do Auto de Infração ocorreu em 02/03/2016 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 02/03/2016 por RITA ELIZA REIS DA COSTA BACCHIERI, Assinado digitalmente em 02/03/2016 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 08/03/2016 por MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Impresso em 14/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

19/07/2011 (Edital 34/2011 – fl. 549), o crédito tributário já havia sido atingido pela decadência."

Inconformada com a decisão *a quo*, a Fazenda Pública apresentou Recurso de Divergência, citando como paradigma o acórdão nº 2202-00306, para o qual o "direito de a Fazenda lançar o imposto decorrente da apuração de ganho de capital devido no ajuste anual decai após cinco anos da data da alienação, se esta for à vista, ou da data do recebimento das parcelas, se for a prazo, desde que não seja constada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação."

Constata a divergência em exame de admissibilidade, deu-se seguimento ao Recurso do Procurador.

Em contrarrazões, citando ementas de decisões que corroboram com a decisão *a quo*, o contribuinte pleiteia seja negado provimento ao Recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Relatora

Conforme despacho de admissibilidade, o recurso preenche os requisitos legais razão pela qual dele conheço.

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional com base nos artigos 67 e 68 do então vigente Regimento Interno deste órgão, haja vista comprovada divergência jurisprudencial no que tange a data de início do prazo decadencial nos lançamentos do Imposto de Renda Pessoa Física decorrente da omissão de ganho de capital em contrato cujo pagamento se dê de forma parcelada no tempo. Discute-se se o termo inicial da decadência seria a data da alienação do imóvel ou as datas de recebimento das respectivas parcelas de valores.

Para elucidar a questão, necessariamente devemos fazer uma análise sobre qual é o fato gerador do Imposto Renda, para tanto transcrevemos o art. 43 do Código Tributário Nacional:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

A jurista Mary Elbe de Queiroz em artigo intitulado "Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza – Tributação das Pessoas Físicas" (in Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Editora Forense 2006), muito bem explica o que seria essa 'aquisição da disponibilidade':

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

Autenticado digitalmente em 02/03/2016 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 02/03/2016 por RITA ELIZA REIS DA COSTA BACCHIERI, Assinado digitalmente em 02/03/2016 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 08/03/2016 por MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Impresso em 14/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Já “disponibilidade” é palavra derivada do latim *disponere*, *dispor*, isto é, *bens de que se pode dispor livremente, livres de qualquer desembargo. Caracteriza-se como a liberdade necessária à normalidade dos negócios, revelada por uma situação que possibilita ao titular poder dar destinação livre e imediata à renda ou provento percebido, não alcançado a disponibilidade apenas potencial. A disponibilidade poderá ser visualizada sob os aspectos econômicos, jurídico e financeiro.*

Entende-se por “disponibilidade econômica” a percepção efetiva da renda ou provento. A aquisição se dá pelo fato material, independentemente da legalidade, ou não, do modo de obtenção. Portanto, a disponibilidade poderia ocorrer de forma não acolhida pela ordem jurídica.

Já a “disponibilidade jurídica” diz respeito à aquisição de um título jurídico que confira direito de percepção de um valor definido, ingresso de forma legal, no patrimônio. É a aquisição por meio de uma das formas legítimas e legais, de acordo com o direito. Pressupõe a disponibilidade econômica, enquanto a “disponibilidade financeira” é o ingresso físico do valor cuja disponibilidade econômica ou jurídica foi previamente adquirida. Nesse caso, existe a posse efetiva dos valores.

A legislação do Imposto sobre a Renda consagra e impõe, com relação às pessoas físicas, além da “disponibilidade econômica ou jurídica”, a exigência da real “disponibilidade financeira”, o chamado “regime de caixa”. Nesse caso, precisa haver o efetivo recebimento do numerário ou pagamento das despesas (o ingresso ou o desembolso de numerário), para que os respectivos valores sejam computados para efeito da incidência do imposto.

Percebe-se portanto que a regra matriz de incidência do imposto possui como critério material o efetivo recebimento do ganho pela pessoa física, não sendo possível tributar a mera expectativa de uma da disponibilidade econômica de valores decorrentes de negócios jurídicos, até porque em alguns casos esse recebimento simplesmente pode não ocorrer (hipótese de inadimplência do devedor).

Ao argumento acima acrescentamos o fato de que ter disponibilidade sobre algum bem é característica daquele que é proprietário da coisa, conforme preconiza o art. 1.228 do Código Civil, e ao tratarmos do ganho de capital, para delimitar o momento da aquisição dessa propriedade de proventos devemos observar a regra do art. 2º da Lei nº 7.713/88:

Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Ora, o artigo deixa claro que no imposto de renda essa propriedade surge com o recebimento dos valores - com a percepção do ganho.

Assim, nos contatos a prazo o fato gerador do imposto de renda do ganho de capital (sujeito a tributação definitiva) somente se efetiva com o pagamento da respectiva parcela, momento em que são efetuados os cálculos para se chegar ao efetivo ganho e são essas

datas que norteiam a contagem do prazo decadencial para eventual realização de lançamento de ofício pelo Fisco.

Muito se questiona se a norma do art. 31 da Instrução Normativa nº 81/2001 teria alterado o fato gerador do imposto em questão:

Art. 31. Nas alienações a prazo, o ganho de capital é apurado como se a venda fosse efetuada à vista e o imposto é pago periodicamente, na proporção da parcela do preço recebida, até o último dia útil do mês subsequente ao do recebimento.

Parágrafo único. O imposto devido, relativo a cada parcela recebida, é apurado aplicando-se:

I - o percentual resultante da relação entre o ganho de capital total e valor total da alienação sobre o valor da parcela recebida;

II - a alíquota de quinze por cento sobre o valor apurado na forma do inciso I.

A meu ver tal discussão não procede. Sabe-se que norma infralegal não tem o condão de alterar as regras e bases traçadas pelo CTN e por lei específica, ou seja, não pode uma norma regulamentar alterar os pilares da regra matriz de incidência do tributo, sob pena de ferir o Princípio da Legalidade.

Na verdade, considerando a mutabilidade das normas tributárias no Brasil, podemos interpretar o art. 31 da citada Instrução Normativa nº 84/01 como dispositivo que confere segurança jurídica aos contribuintes, pois ainda que as normas do imposto venham sofrer mudanças ao longo dos anos a fixação de um marco para apuração de eventual ganho de capital afasta qualquer elemento surpresa nos contratos com longo prazo de pagamento.

Assim, se o imposto em questão possui como fato gerador a aquisição, econômica ou jurídica, de renda ou provento, e se nos casos de venda a prazo essa disponibilidade somente ocorre com o efetivo recebimento das parcelas de valores, deve -se tomar essas datas de pagamento como marco para contagem do prazo decadencial.

Ao analisar os documentos juntados ao processo é possível constatar pagamento de imposto à título de "ganho de capital" apenas em relação ao mês de agosto/2007, DARF juntada às fls. 588. Assim, a esse fato gerador deve-se aplicar a norma prevista no art. 150, §4º do CTN, o que gera como termo final do prazo decadencial o mês de julho de 2012.

Com relação aos demais fatos geradores (demais parcelas recebidas pelo contribuinte), não há nos autos qualquer comprovação de pagamento, integral ou parcial, do imposto relativo ao ganho de capital, razão pela qual deve ser aplicado o art. 173 do CTN, extinguindo-se o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário após 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Considerando que a ciência do lançamento se deu em 19.07.2011 e considerando as datas acordadas para o pagamento das parcelas decorrentes do negócio jurídico, deve-se afastar a decadência em relação a todos os fatos geradores.

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

Autenticado digitalmente em 02/03/2016 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 02/03/2016 por RITA ELIZA REIS DA COSTA BACCHIERI, Assinado digitalmente em 02/03/2016 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 08/03/2016 por MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Impresso em 14/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

6

Diante do exposto, dou provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional para afastar a decadência e, consequentemente, determino o retorno dos autos à instância *a quo* para a análise dos demais argumentos presentes no Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

(Assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri

Declaração de Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo

No que tange à contagem do prazo decadencial aplicável à infração relacionada ao ganho de capital, o art. 31 da Instrução Normativa SRF nº 84, de 2001, em um primeiro momento, levou-me a entender que, embora o pagamento do valor da alienação pudesse se dar em parcelas, o *dies a quo* para a contagem do prazo decadencial ocorreria na data do contrato de compra e venda. Entretanto, uma análise mais apurada da questão permite concluir que tal posicionamento não se coaduna com a melhor interpretação da legislação que rege a matéria, conforme será demonstrado.

Primeiramente, registra-se que o art. 114 do CTN dispõe que o fato gerador da obrigação tributária é **a situação definida em lei** como necessária e suficiente à sua ocorrência. Nesse passo, analisando-se detidamente o art. 21 da Lei nº 7.713, de 1988, verifica-se que dito dispositivo é cristalino ao dispor que nas alienações a prazo o ganho de capital será tributado na proporção das parcelas recebidas em cada mês. Confira-se:

Art. 21. Nas alienações a prazo, o ganho de capital será tributado na proporção das parcelas recebidas em cada mês, considerando-se a respectiva atualização monetária, se houver.

*§ 1º O imposto de que trata este artigo deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente **ao da percepção dos ganhos.***

Não é por acaso que a lei determinou que o pagamento do imposto ocorre até o último dia útil do mês subsequente ao da percepção dos ganhos. Tal fato, por si só, demonstra a determinação legal para o deslocamento do fato gerador do ganho de capital.

Em outra passagem, a Lei nº 7.713, de 1988, na segunda parte do art. 2º, dispõe que o imposto de renda das pessoas físicas será devido "... à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos". E, em seu parágrafo primeiro, determina que o pagamento do imposto será "... até o último dia útil do mês subsequente ao da percepção dos ganhos". Note-se que o "ganho" descrito pela norma representa, essencialmente, o acréscimo patrimonial, ou seja, o recebimento das parcelas avençadas. Com efeito, o art. 31, da Instrução Normativa SRF nº 84, de 2001, ao dispor que "*nas alienações a prazo, o ganho de capital é apurado como se a venda fosse efetuada à vista*", refere-se simplesmente à sistemática de apuração do ganho de capital e de cálculo do imposto.

Em face de tal contexto, a contagem do prazo decadencial a partir da data da alienação configuraria contradição normativa, qual seja, para fins de determinação do termo inicial contar-se-ia a partir da assinatura do contrato (regime de competência), e para fins de pagamento do imposto, contar-se-ia a partir do recebimento das parcelas, ou seja, regime de caixa. Não parece razoável a utilização de dois critérios totalmente antagônicos para determinação da contagem do prazo decadencial, razão pela qual o fato gerador do ganho de capital, nos caso de venda parcelada, ocorrerá na data de pagamento de cada parcela recebida. E assim, a partir de cada uma delas, deve-se contar o prazo decadencial.

(Assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Conselheira

Declaração de Voto

Conselheira Maria Teresa Martínez López

Ouso divergir da ilustre Conselheira, ao manifestar entendimento de que "nas vendas a prazo o fato gerador do Imposto de Renda se realiza com o efetivo pagamento da parcela acordada pelas partes, devendo este ser o momento para contagem do prazo decadencial". Assim, a contagem do prazo decadencial, na hipótese de ganho de capital em virtude da alienação de bem imóvel nos contratos de promessa de compra e venda sem cláusula de arrependimento, segundo a ilustre Relatora, para efeito da contagem do prazo decadencial, deve observar o regime de caixa, ou seja, ser considerado cada parcela recebida.

Explico a minha divergência:

A questão que se coloca para análise deste Colegiado diz respeito à definição do marco inicial da contagem do prazo decadencial, nas hipóteses de ganho de capital em virtude da alienação de bem imóvel nos contratos de promessa de compra e venda sem cláusula de arrependimento.

Retornando ao passado, vejo que a matéria já foi examinada, por alguns Conselheiros do antigo Conselho de Contribuintes. Nos acórdãos de nºs **102-49.406** e **102-49.427**, ambos da 2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes e de relatoria do conselheiro Alexandre Naoki Nishioka, afirmou-se que a análise da questão controvertida deveria debruçar-se sobre conceitos como o de disponibilidade econômica e jurídica e a aplicabilidade das subsequentes regras concernentes ao regime de caixa e ao regime de competência.

Em tempo, informo que a matéria abaixo é fruto de estudo pelo ex Conselheiro Alexandre Naoki Nishioka, ao qual peço vênia para citar parte do seu trabalho, a ser futuramente publicado pelo Núcleo de Estudos Tributários da FGV.¹

Para tanto, inicialmente, veja-se o disposto no art. 21 da Lei 8.981/95, a seguir reproduzido:

*Art. 21. **O ganho de capital percebido por pessoa física em decorrência da alienação de bens** e direitos de qualquer natureza sujeita-se à incidência do imposto de renda, à alíquota de 15% (quinze por cento). (...)*

§2º. Os ganhos a que se refere este artigo serão apurados e tributados em separado e não integrarão a base de cálculo do imposto de renda na declaração de ajuste anual, e o imposto pago não poderá ser deduzido do devido na declaração."

À luz do dispositivo legal, cumpre auferir qual o critério temporal da regra-matriz de incidência tributária em comento. É dizer, há que se precisar o exato instante em que se considera nascida a relação jurídico-tributária entre os sujeitos ativo e passivo, consubstanciada em uma relação obrigacional entre ambos para que, assim, se possa aferir qual o *dies a quo* do prazo decadencial.

¹ Alexandre Naoki Nishioka, Conselheiro da 1ª. Turma Ordinária da 1ª. Câmara da 2ª. Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda. Professor de Direito Tributário dos cursos de graduação e pós-graduação da Faculdade de Direito da Fundação Armando Álvares Penteado – FAAP. Autor de "Doutorando em Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo – USP. 016 Redator Chefe da Revista de Direito Bancário e do Mercado de Capitais. Advogado: HELENA COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 08/03/2016 por MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO
Impresso em 14/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Imprescindível perquirir quais os conceitos de “alienação” e de “ganho de capital”, referidos pela norma jurídica trazida à colação, em especial para que se possa aferir se a transferência do imóvel em virtude de contrato de promessa de compra e venda sem cláusula de arrependimento, na forma do artigo 463 do Código Civil, se amolda ao conceito de “alienação”.

Penso que sim. A transmissão verificada por meio de contrato de promessa de compra e venda sem cláusula de arrependimento amolda-se ao âmbito semântico do termo do vocábulo “alienação”, tal como previsto na regra de incidência do imposto de renda.

Com efeito, como assevera DE PLÁCIDO E SILVA,² alienar “é o verbo que significa a ação de passar para outrem o domínio de coisa ou o gozo de direito que é nosso.” Nesse sentido, perseguindo-se a natureza jurídica da celebração de promessa de compra e venda sem cláusula de arrependimento, verifica-se que, nos termos em que dispõe o art. 1225, VII, do Código Civil pátrio, referido contrato preliminar constitui autêntico direito de aquisição, de maneira que, uma vez firmado, fica vedado ao promitente vendedor gravar o imóvel ou aliená-lo a terceiros.

Por outro giro, sendo certo que o direito real de aquisição atribui ao promissário comprador o direito de impor a assinatura do contrato definitivo ao vendedor assim que adimplidas as parcelas acordadas, possuindo, assim, o correspondente direito de seqüela, oponível a quaisquer partes, impõe-se admitir que a celebração de promessa de compra e venda sem cláusula de arrependimento constitui autêntica compra e venda a prazo, não havendo qualquer possibilidade de alienação do imóvel a terceiros que não o próprio promissário comprador.

Não há que se restringir, portanto, a interpretação do conceito de alienação de imóvel apenas ao momento da outorga da escritura definitiva, ainda que, para efeitos cíveis, a aquisição do imóvel requeira registro do título translativo no Registro de Imóveis (art. 1245 do Código Civil). Isto porque, reitera-se, ao se celebrar o referido contrato preliminar sem estipulação de qualquer cláusula de arrependimento, permuta-se a disponibilidade do bem imóvel pela disponibilidade do preço acordado, permitindo-se ao alienante a própria cessão de tal valor a terceiros.

Esse posicionamento, aliás, já restou consolidado por meio de Solução de Consulta emitida pela SRRF da 10ª Região Fiscal,³ *in verbis*:

“IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF – ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS. IMÓVEL FINANCIADO. Para a legislação tributária ocorre a alienação e aquisição de imóveis em qualquer operação que importe a transmissão ou promessa de transmissão de imóveis, a qualquer título, ou a cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, ainda que efetuadas por meio de instrumento particular não inscrito em registro público. No caso de imóvel financiado, considera-se consumada a sua alienação, para efeitos tributários, na data da assinatura do documento particular de cessão de direitos sobre ele.”³

Também o Primeiro Conselho de Contribuintes, ora Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, já se manifestou neste sentido, conforme se constata dos acórdãos infra ementados:

*GANHO DE CAPITAL - ALIENAÇÃO A QUALQUER TÍTULO PARA FINS FISCAIS - Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, doação em pagamento, procuração em causa própria, promessa de compra e venda de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.*⁴

*ALIENAÇÃO DE BENS OU DIREITOS - APURAÇÃO DE GANHO DE CAPITAL - O ganho de capital na alienação de bens ou direitos deve ser reconhecido e apurado por ocasião da celebração do negócio ou do contrato de cessão ou promessa de cessão, ainda que através de instrumento particular, mormente quando o referido instrumento é celebrado em caráter irrevogável e irretroatável e o recolhimento do tributo deverá ocorrer no prazo ali fixado. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados. Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, doação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.*⁵

Não basta, no entanto, para a incidência do tributo, que haja a alienação do bem, fazendo-se mister, igualmente, que a parte alienante tenha auferido um ganho de capital. Como se sabe, ganho de capital é conceito compreendido no âmbito da expressão “renda e proventos de qualquer natureza”, deles não podendo transpassar. Nesse sentido, verifica-se que também a definição do que seja ganho de capital demanda uma aferição do que se entende por renda *lato sensu*, o que se afere a partir do que dispõe o art. 43 do CTN, *in verbis*:

*“Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como **fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica**:*

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.”

⁴ 1º Conselho de Contribuintes, 4ª Câmara, Recurso Voluntário n.º 120.481, relator Conselheiro Nelson Mallmann, sessão de julgamento de 01/12/2004.

⁵ 1º Conselho de Contribuintes, 4ª Câmara, Recurso Voluntário n.º 133.926, relator Conselheiro Nelson Mallmann, sessão de julgamento de 13/05/2004 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 02/03/2016 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 02/03/2016 por RITA ELIZA REIS DA COSTA BACCHIERI, Assinado digitalmente em 02/03/2016 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 08/03/2016 por MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO
Impresso em 14/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Pois bem. Interessa-nos perquirir quais os conceitos de “disponibilidade jurídica” e “disponibilidade econômica” da renda e dos proventos de qualquer natureza, aludidos pela dicção do artigo colacionado.

Primeiramente importa definir o que seria “disponibilidade” para, em momento subsequente, acrescer os vocábulos “jurídica” e “econômica” para efeito de definir cada espécie aludida pelo CTN. Para tanto, será de grande valia a utilização da conceituação já existente no ordenamento jurídico brasileiro, mais precisamente no Código Civil hodierno. Como se sabe, o Código Tributário Nacional define que “os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos” (art. 109 do CTN).

Ingressando na seara do direito privado, percebe-se que o verbo “dispor” encontra-se atrelado, sempre, à noção de propriedade, sendo, em verdade, um atributo próprio a este instituto jurídico. Neste aspecto, portanto, apenas pode dispor de algo aquele que possui a sua propriedade. Elucidativo, pois, o disposto no art. 1.228 do Código Civil de 2002, *in verbis*:

Art. 1.228. O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha.

Diferentemente, no caso da simples posse, não há uma faculdade de dispor da “coisa”, mas, apenas, de exercer o seu uso ou gozo. Neste sentido é a lição do Prof. ARNOLDO WALD⁶ que ora se traz à colação:

A posse costuma ser definida como a exteriorização da propriedade. O Código Civil brasileiro, no seu art. 1.196, fornece-nos o conceito de possuidor, esclarecendo ser aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade. Constitui, pois, a posse uma situação de fato, na qual alguém mantém determinada coisa sob sua guarda e para seu uso ou gozo, tendo ou não a intenção de considerá-la como de sua propriedade.

Vê-se, portanto, que a disponibilidade é atributo típico da noção de propriedade. Nos termos postos por CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA, a faculdade de dispor “é a mais viva expressão dominial, pela maior largueza que espelha”⁷

Nesse passo, percebe-se que a noção do vocábulo para o direito civil se amolda, à perfeição, para delimitação do conceito na seara tributária. Por isso é que entendo valiosa a explanação do jurista CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA, em trecho que interessa ser citado, *verbis*:

O ‘ius abutendi’, no sentido de ‘disponendi’, envolve a disposição material que raia pela destruição (De Page) como a jurídica, isto é, o poder de alienar a qualquer título – doação, venda, troca; quer dizer ainda destruí-la, mas somente quando não implique procedimento anti-social. Em suma: dispor da coisa vai dar no fato de atingir a sua substância, uma vez que no

Documento assinado por WALD, Arnaldo. Direito Civil – Direito das Coisas. vol. 4. 12ª edição. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 32.
Autenticado digitalmente por PEREIRA, Caio Mário da Silva. Instituições de Direito Civil, vol. IV – Direitos Reais. 19ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 94.
ACCHIERI, Assinado digitalmente em 02/03/2016 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 08/03/2016 por MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO
Impresso em 14/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

direito a esta reside a essência mesma do domínio. Mas envolve, ainda, o poder de gravá-la de ônus ou submetê-la ao serviço alheio.

Pois bem. Com base no conceito de “disponibilidade”, resta perquirir à indagação do que seja “disponibilidade econômica” e “jurídica”.

O Código Tributário Nacional adotou, expressamente, a teoria do acréscimo patrimonial para tributar a renda. Neste passo, o termo “renda e proventos de qualquer natureza” encontra-se profundamente ligado à idéia central de patrimônio. Assim é que, para definir-se o que seja acréscimo ao patrimônio, deve-se, em etapa preliminar, verificar o que é, realmente, patrimônio.

Justamente abordando este ponto fulcral da discussão, BRANDÃO MACHADO esclarece que:

Quando se faz alguma referência ao que é patrimonial, para logo se tem a noção de que se cogita do econômico, porque a patrimonialidade está intimamente vinculada ao valor econômico. Entretanto, não é possível dissociar da noção de patrimônio a noção fundamental de direito, porque, como se disse, o conceito de patrimônio engloba um complexo não de objetos, materiais ou não, mas de direitos reais (sobre coisas) e pessoais (contra pessoas), portanto, sempre direitos. Então, pode-se concluir, sem discussão, que o acréscimo de que fala o Código Tributário é um acréscimo de direitos (reais ou pessoais). É claro que a conclusão não pode ser senão a de que, sendo o patrimônio composto apenas de direitos, qualquer acréscimo será sempre necessariamente de direitos. Se o contribuinte auferir rendas e proventos sobre os quais exerça direitos de propriedade, tais direitos serão reais; se o rendimento for exigível no futuro, os direitos serão de crédito ou pessoais.

Em abono ao exposto, cumpre trazer à baila o disposto no Código Civil pátrio, a respeito da conceituação do que seja “patrimônio”:

“Art. 91. Constitui universalidade de direito o complexo de relações jurídicas, de uma pessoa, dotadas de valor econômico.”

Trata-se, portanto, o acréscimo patrimonial de um incremento de direitos sob a titularidade do contribuinte, ou seja, direitos que podem ser dispostos pelo seu titular. Veja-se, portanto, que mesmo na posse, ainda que se trate de uma situação de fato, existe um direito que a protege, ou seja, é instituído com contornos jurídicos próprios que conferem ao titular certas prerrogativas, como, por exemplo, o direito de promover ação possessória contra aquele que, de maneira ilegítima, esbulhe ou turbe o direito do possuidor (art. 920 do Código Civil).

Com base nos conceitos de “disponibilidade” e “patrimônio”, pode-se afirmar que se considera como disponível, para fins do imposto de renda, o direito que tiver ingressado no patrimônio do contribuinte. Com efeito, sendo certo que o patrimônio é um conjunto de direitos, a aquisição de quaisquer destes, ainda que não se trate da moeda em si, mas desde que possam ser dispostas pelo contribuinte, amoldam-se ao âmbito de incidência do imposto de renda.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2004, Autenticado digitalmente em 14/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA. Resto consignado, que a “disponibilidade econômica”, pressupõe propriedade da riqueza, que só existe em conjunto com a jurídica. Isto é, esta última precede, TA CARDOZO, Assinado digitalmente em 08/03/2016 por MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Impresso em 14/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

necessariamente, da outra, não havendo como se aventar a hipótese de uma disponibilidade que não seja jurídica.

Vale ressaltar, neste ponto, que a mera posse da pecúnia, ou seja, o ingresso de capital, não pode ser tributada pelo imposto de renda a não ser que tal valor ingresse no patrimônio do contribuinte, vertendo-se, pois, em direito deste. Caso contrário, o que se terá é mera posse, ou mesmo detenção, institutos nos quais o ordenamento não confere o poder de livremente dispor do bem. Note-se, pois, que a posse, no ordenamento pátrio, apenas poderá culminar na propriedade e, conseqüentemente, conferir o atributo necessário da disponibilidade no caso de usucapião do bem, como forma originária de aquisição.

O que há, portanto, são diferentes graus de disponibilidade do ponto de vista econômico e não jurídico, ou seja, sob o ponto de vista econômico se pode identificar uma disponibilidade mais plena quando o dinheiro da renda já adquirida esteja em poder do seu titular, situação em que a maior plenitude econômica decorre da confrontação sobre o título de crédito que antecedeu o seu recebimento em dinheiro.” Não há dúvidas, que a disponibilidade haverá de ser, sempre, jurídica, tendo em vista que, o patrimônio é dotado de direitos e não de bens.

Cumpra, agora, fazer um paralelo desta questão com os regimes de caixa e de competência. No que toca ao primeiro regime, as mutações patrimoniais são consideradas, para fins de incidência do imposto de renda, apenas no momento em que ingressam, no patrimônio do contribuinte, os valores em moeda. Ao reverso, na hipótese do regime de competência, são consideradas as receitas quando efetivamente ingressam no patrimônio do contribuinte, ainda que tal direito não tenha se convertido em pecúnia ou, de qualquer modo, em títulos com liquidez semelhante (designados por BULHÕES PEDREIRA como quase-moeda).

Feita a distinção acima, é cabível afirmar que, em rigorosa classificação, ambas as formas de tributação têm como hipótese de incidência a disponibilidade jurídica de um direito, ainda que no caso do regime de caixa haja a coincidência de ambas as hipóteses elencadas pelo CTN. O que há, portanto, no regime de caixa é uma disponibilidade financeira, que permite ao titular da riqueza dispor do recurso financeiro, e não apenas do direito a ele.

Nesse passo, sendo certo que o art. 43 do CTN se aplica, indistintamente, às pessoas físicas ou jurídicas, uma vez que define a hipótese de incidência possível do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, tem-se que a lei ordinária poderá, em estrito regime de política fiscal, determinar a inclusão na base de cálculo tanto dos rendimentos adquiridos apenas juridicamente, quanto daqueles em que haja, igualmente, uma disponibilidade econômica concomitante.

Assim é que a tributação das pessoas físicas, muito embora observe, via de regra, o regime de caixa, não necessariamente deve ser submetida a este. No caso de não haver qualquer imposição pela legislação ordinária à observância do aludido regime, pode-se admitir a tributação de direitos já ingressados no patrimônio do contribuinte, ainda que não convertidos em moeda.

Portanto, com base neste entendimento, penso que é exatamente isto o que ocorre na tributação da renda auferida pela pessoa física na alienação de bem imóvel a prazo (contrato de promessa de compra e venda sem cláusula de arrendimento), em que a legislação considera como critério temporal da regra de incidência não o recebimento efetivo

da moeda, mas a própria alienação, da qual decorra ganho de capital em virtude do preço pactuado pelas partes.

É dizer, a legislação de regência não estipula, expressamente, que a incidência do imposto de renda se verifica, apenas, no momento em que os valores, em moeda, ingressam no patrimônio do alienante. Muito ao contrário. O que a legislação estabelece é que, sendo possível constatar a ocorrência de ganho de capital no momento da alienação, é devido o imposto de renda à alíquota de 15% sobre o referido acréscimo patrimonial. Neste momento da alienação já é possível determinar a base de cálculo do imposto, apurando-se a valorização do imóvel, mais-valia esta que será objeto de tributação pelo imposto de renda.

Neste sentido, vale conferir o disposto no art. 31 da IN nº. 84/01:

“Art. 31. Nas alienações a prazo, o ganho de capital é apurado como se a venda fosse efetuada à vista e o imposto é pago periodicamente, na proporção da parcela do preço recebida, até o último dia útil do mês subsequente ao do recebimento.

Parágrafo único. O imposto devido, relativo a cada parcela recebida, é apurado aplicando-se:

I - o percentual resultante da relação entre o ganho de capital total e valor total da alienação sobre o valor da parcela recebida;

II - a alíquota de quinze por cento sobre o valor apurado na forma do inciso I.”

Nada mais nítido. Referido dispositivo determina, expressamente, que ocorre a incidência do tributo já no momento da alienação, ainda que a venda seja a prazo. Com base no preço pactuado no contrato, que deverá ser levado em conta na apuração do ganho de capital, é feita a relação entre o ganho de capital total e o valor total da alienação sobre o valor da parcela recebida. Assim, considera-se ocorrido o fato gerador no momento da alienação, diferindo-se tão-somente o pagamento do tributo devido, com base no que dispõe o artigo 117, §2º, do RIR/99⁸ bem como com fulcro no art. 21 da Lei 7.713/88.⁹

Diferir o pagamento do tributo, como se infere da própria etimologia do termo¹⁰, não se confunde com a alteração do critério temporal do tributo. No primeiro caso, nesse passo, há a ocorrência do fato gerador, dilatando-se o prazo de seu pagamento, enquanto que no segundo altera-se o próprio instante do nascimento da obrigação jurídico-tributária.

Ao julgar a matéria, a **Câmara Superior de Recursos Fiscais** proferiu o acórdão n.º **9202-02.014**, no qual, interpretando o contido no art. 20 da Lei nº 8.981/95 e no art. 31 da IN nº 084/2001, norma regulamentar da Receita Federal do Brasil, conclui que esta última “difere, de forma correta, ocorrência do fato gerador (apuração) com o pagamento do tributo.

⁸ Art. 117. Está sujeita ao pagamento do imposto de que trata este Título a pessoa física que auferir ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza (Lei nº 7.713, de 1988, arts. 2º e 3º, § 2º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 21). (...) § 2º. Os ganhos serão apurados no mês em que forem auferidos e tributados em separado, não integrando a base de cálculo do imposto na declaração de rendimentos, e o valor do imposto pago não poderá ser deduzido do devido na declaração (Lei nº 8.134, de 1990, art. 18, § 2º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 21, § 2º).

Doc. 21, assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autent.: Art. 21. Nas alienações a prazo, o ganho de capital será tributado na proporção das parcelas recebidas em cada mês, considerando-se a respectiva atualização monetária, se houver, assinado digitalmente em 08/03/2016 por MARIA HELENA COTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 08/03/2016 por MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Impresso em 14/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Note-se que o ganho de capital total é apurado no momento da alienação, de acordo com a legislação vigente à época, sendo que o pagamento do imposto é feito proporcionalmente à medida que os valores são recebidos pela pessoa física alienante. Não há, no momento do recebimento de cada uma das parcelas, nova apuração do tributo, à luz da lei vigente ao tempo do efetivo pagamento do preço, o que seria necessário se a lei considerasse como momento da ocorrência do fato gerador a data do recebimento de cada uma das parcelas, como se o lucro fosse aferido sob o regime de caixa.

De fato, se considerássemos a ocorrência de vários fatos geradores em decorrência de uma única venda e compra a prazo, ter-se-ia de admitir a aplicação de cada uma das leis vigentes ao tempo de cada fato gerador, o que exigiria diferentes formas de apuração do imposto para parcelas decorrentes de um mesmo contrato, o que tornaria ainda mais complexo o nosso sistema, principalmente em se tratando de alienação de imóveis a prazo, cuja legislação prevê critérios de redução de base de cálculo que levam em conta os meses decorridos entre a data de aquisição e a data de alienação.

Tal forma de tributação atende assim à praticabilidade tributária¹⁵, posto que fosse o próprio fato gerador postergado certamente o montante do ganho de capital poderia ser influenciado por diversos fatores, inclusive pelos índices de inflação e, como se viu, pela superveniência de novas leis.

A respeito do momento da ocorrência do fato gerador do “imposto sobre ganhos de capital”, na terminologia de HENRY TILBERY, com base no critério de tributação conhecido como *realization basis*, esclarece este mesmo jurista que “*será o da alienação do bem por um preço, que ultrapassa a reposição do capital, realizando neste momento a mais-valia.*”¹⁰

Mais adiante, HENRY TILBERY, justificando a opção pelo método do “momento do ganho realizado”, cita o autor americano HENRY C. SIMONS, para explicitar que “*poderia talvez haver críticas contra a prática da ‘base do ganho realizado’, porém, quem exigisse que fosse abandonada, demonstraria pouca compreensão a considerações práticas. Conforme opinião do autor [Henry C. Simons], o critério de realização infelizmente tem de ser aceito como necessidade prática.*”

Em virtude do que se expôs, o legislador ordinário estabeleceu que, nas alienações a prazo, o ganho de capital deverá ser apurado como se venda à vista fosse e tributado na proporção das parcelas recebidas em cada mês. Apenas o pagamento é que é diferido, consoante determinam o art. 21 da Lei n.º 7.713, de 22 de dezembro de 1988, e o art. 31 da IN SRF n.º 84, de 11 de outubro de 2001.

Assim, a análise cuidadosa da legislação federal a respeito do tema leva à conclusão inevitável de que o momento da ocorrência do fato gerador é o da alienação do bem ou direito, da qual decorra, para o contribuinte, um ganho de capital. Assim, muito embora haja divergências a respeito, devo concluir que o regime de caixa não é necessariamente aplicável para efeitos de determinação do momento da ocorrência do fato gerador do imposto de renda devido pelas pessoas físicas, tratando-se de mero instrumento de política fiscal que pode ser livremente abandonado pelo legislador.

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

Autenticado digitalmente em 02/03/2016 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 02/03/2

016 por RITA ELIZABETH CARDOSO, Assinado digitalmente em 08/03/2016 por MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ, Assinado digitalmen

te em 09/03/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Impresso em 14/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Neste caso específico, portanto, optou o legislador em considerar ocorrida a disponibilidade, para fins de incidência do imposto, no momento da alienação, sendo certo que já neste momento existe, para o alienante, o ingresso de direitos que vêm a incorporar de maneira definitiva seu patrimônio e sobre os quais pode livremente dispor.

Isto significa dizer que, para efeitos de apuração do ganho de capital, a legislação considera ocorrido o fato gerador na data da alienação, diferindo o pagamento do tributo até a data do recebimento de cada parcela mensal.

Se assim é para apurar o ganho tributável, o mesmo raciocínio deverá ser aplicado na contagem do prazo decadencial de que trata o §4º. do art. 150 do Código Tributário Nacional, ou seja, deve-se considerar como marco inicial do prazo decadencial nas alienações a prazo a data da celebração do contrato de promessa de compra e venda sem cláusula de arrependimento, tal como conceituada pela legislação do imposto de renda.

Não se pode admitir que, numa mesma situação, existam datas distintas de ocorrência do fato gerador, uma para efeitos de decadência e outra para efeitos de apuração do tributo devido.

CONCLUSÕES:

Aplica-se aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, como é o caso do imposto de renda devido em virtude do ganho de capital auferido na alienação de bens imóveis, o prazo decadencial de 5 anos aludido pelo art. 150, §4º., do CTN, à exceção dos casos de “dolo, fraude ou simulação” (art. 150, §4º., c/c art. 149, VII, do CTN).

Partindo-se desta premissa e movendo à análise da regra de incidência formada pelo art. 21 da Lei 8.981/95, verifica-se que o conceito de alienação alberga a promessa de compra e venda sem cláusula de arrependimento (art. 463 do CC).

Outrossim, no que concerne à definição do momento em que se considera auferido o ganho de capital, deve-se recorrer ao conceito de “renda e proventos de qualquer natureza”, referido pelo art. 43 do CTN, mais especificamente no que toca à definição de disponibilidade jurídica e econômica.

Nesta esteira, “disponibilidade” é a faculdade de dispor de bens, noção esta atrelada ao direito civil, mormente no que atine aos conceitos de patrimônio (art. 91 do Código Civil) e de propriedade (art. 1228 do Código Civil). Nesse passo, para efeitos de incidência do imposto de renda, seja no que toca aos rendimentos de pessoa física, seja naqueles relativos às pessoas jurídicas, faz-se mister constatar-se a disponibilidade jurídica, apenas havendo que se demonstrar o ingresso de pecúnia nos casos em que o legislador expressamente a ela se referir.

Com supedâneo em tais premissas, concluo, no caso do art. 21 da Lei 8.981/95, a legislação considera ocorrido o fato gerador (aspecto temporal) no momento da alienação, apenas postergando o recolhimento do tributo (art. 117, §2º do RIR – Decreto 3.000/1999, c/c art. 21 da Lei 7.713/89), inclusive determinando o cálculo do tributo de acordo com o ganho auferido no momento da alienação (art. 31 da IN n.º 84/2001).

Conjugando-se, pois, este entendimento com a regra insculpida no art. 150, §4º, do CTN, pode-se asseverar que o *dies a quo* do prazo decadencial, no caso de venda a prazo de imóvel (promessa de compra e venda sem cláusula de arrependimento) é a própria data da alienação deste último, contando-se os 5 anos referidos pelo dispositivo legal a partir de então, à exceção, como se disse, dos casos de dolo, fraude ou simulação.

Diante do acima exposto, VOTO por NEGAR provimento ao recurso interposto pela Fazenda Nacional.

(Assinado digitalmente)

Maria Teresa Martínéz Lopez



Denúncia espontânea. Necessidade do pagamento do tributo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 11516.000365/2007-25
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-003.553 – 2ª Turma
Sessão de 28 de janeiro de 2015
Matéria IRPF
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ROMAR DO ROSÁRIO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2002

DENÚNCIA ESPONTÂNEA - FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO.

Somente exclui a responsabilidade pela infração a denúncia espontânea acompanhada do pagamento do tributo devido e de seus consectários.

Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Manoel Coelho Arruda Junior – Relator

EDITADO EM:06/03/2015

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício), Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Alexandre Naoki Nishioka, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Eduardo de Souza Leão (suplente convocado), Maria Helena Cotta Cardozo, Gustavo Lian Haddad e Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (suplente convocada). Ausente, momentaneamente, o Conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

A Fazenda Nacional, inconformada com o decidido no Acórdão de nº 2802-00.274, proferido em 10/05/2010, interpõe Recurso Especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, com fulcro nos artigos 67 e 68 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, visando a revisão do julgado.

Ciente, formalmente, daquele acórdão em 08/12/2010, conforme Intimação constante às fls. 55, a digna representante da Fazenda Nacional protocolizou o Recurso Especial, em 23/12/2010, isto é, dentro do prazo de 15 (quinze) dias fixado pelo caput do art. 68 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Suscita a recorrente que, nos termos do art. 67 do Regimento Interno, compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

Em sessão plenária de 10/05/2010, a 2ª Turma Especial da Segunda Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais julgou o Recurso Voluntário nº 162.421, proferindo a decisão consubstanciada no Acórdão nº 2802-00.274, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2002

DECLARAÇÃO RETIFICADORA. INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO.

A retificação de rendimentos pelo contribuinte, antes da ciência da autuação, exatamente para os valores de rendimentos considerados como corretos pela Fazenda Pública, acarreta na perda de objeto do auto de infração.

Recurso Voluntário Provido.

A decisão foi assim resumida:

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso, nos termos do voto da Relatora.

O recurso está manejado quanto à discussão sobre a contagem do prazo decadencial do lançamento por homologação, se pela regra do art. 150, § 4.º ou do art. 173, inciso I, ambos do CTN.

Segue abaixo o acórdão paradigma apresentado seguido de sua respectiva menta:

104-23.351

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA — IRPF

Exercício. 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

FATO GERADOR - MOMENTO DA OCORRÊNCIA - DECADÊNCIA - CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL - TERMO INICIAL - O fato gerador do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física, sujeito ao ajuste anual, completa-se apenas em 31 de dezembro de cada ano. Sendo assim, considerando-se como termo inicial de contagem do prazo decadencial a regra do art. 150, § 4º ou a do art. 173, I do CTN, em qualquer caso, não há falar em decadência em relação a lançamento referente ao ano de 1999, cuja ciência do auto de infração ocorreu até 31 de dezembro de 2004.

DEDUÇÕES - DESPESAS MÉDICAS - COMPROVAÇÃO DOCUMENTOS INIDÔNEOS - Em condições normais, o recibo é documento hábil para comprovar o pagamento de despesas médicas. Entretanto, diante de evidências de que os recibos não correspondem a pagamentos efetivamente realizados, é lícito o Fisco exigir elementos adicionais que comprovem a efetividade dos serviços prestados e do pagamento realizado.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - UTILIZAÇÃO DE DOCUMENTOS INIDÔNEOS - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - A dedução de despesas médicas que o contribuinte sabe não ter realizado, apenas com o propósito de reduzir o montante do imposto devido, caracteriza o evidente intuito de fraude e legitima a qualificação da multa de ofício.

DIRPF - RETIFICAÇÃO - EFEITOS - A Declaração retificadora substitui a originalmente apresentada, independentemente de prévia autorização da autoridade administrativa, desde que admitida a retificação. Assim, a declaração retificadora, apresentada com mudança de opção quanto à forma de apuração do imposto, quando vedada essa mudança, não substitui a declaração original.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA - FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO - Somente exclui a responsabilidade pela infração a denúncia espontânea acompanhada do pagamento do tributo devido e de seus consectários.

MULTA ISOLADA DO CARNE-LEÃO E MULTA DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA - Incabível a aplicação da multa isolada (art. 44, § 1º, inciso III, da Lei nº 9.430, de 1996), quando em

concomitância com a multa de ofício (inciso II do mesmo dispositivo legal), ambas incidindo sobre a mesma base de cálculo.

CARNE-LEÃO - FALTA DE PAGAMENTO - MULTA ISOLADA – MP Nº 351, DE 2007 - RETROATIVIDADE BENIGNA - Aplica-se ao ato ou fato pretérito, não definitivamente julgado, a legislação que deixe de defini-lo como infração ou que lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

Arguição de decadência rejeitada.

Recurso parcialmente provido.

Instado a se manifestar, o i. Presidente da 2ª Câmara da Segunda Seção resolveu dar seguimento ao REsp interposto, conforme se observa abaixo [fls. 79 e ss]:

[...] Do simples confronto do voto do acórdão recorrido com a ementa e voto do acórdão paradigma, é possível se concluir que houve o dissídio jurisprudencial. Isso porque se trata da mesma matéria fática e a divergência de julgados, nos termos Regimentais, refere-se a interpretação divergente em relação aos mesmos dispositivos legais aplicados aos mesmos fatos, que no caso em questão é a caracterização da denúncia espontânea apenas quando esta é acompanhada do pagamento do tributo devido e de seus consectários.

Assim, o mero cotejo do voto condutor do acórdão recorrido com a ementas e voto do acórdão paradigma já caracteriza a divergência, haja vista que tipifica tratamentos diferenciados. Ou seja, o acórdão recorrido entende que a simples denúncia espontânea é causa para o afastamento da multa de ofício e juros de mora, enquanto o aresto paradigma entende que apenas com o pagamento do tributo devido e consectários é que a denúncia espontânea exclui a responsabilidade pela infração.

Intimado a se manifestar, o Sujeito Passivo manteve-se silente.

É o relatório.

Voto

Conselheiro MANOEL COELHO ARRUDA JÚNIOR - Relator

Preenchidos os pressupostos de admissibilidade, CONHEÇO DO RECURSO ESPECIAL interposto, passo ao exame da questão de mérito.

Nos presentes autos discute-se a cobrança de multa de ofício. O contribuinte alega espontaneidade na retificação da declaração e o Fisco aduz que tal retificação não foi acompanhada do pagamento do imposto, não se caracterizando, por esse motivo, a denúncia espontânea prevista pelo art. 138 do CTN.

Segundo consta dos autos, o Contribuinte entregou sua declaração original do exercício 2003, Ano-calendário 2002, em 30/04/2003, com resultado do Imposto a Pagar no valor de R\$ 158,86, pago em 30/04/2003. Em data de 03/07/2006 por entendimento de que a

Lei nº 8.852 de 04 de , fevereiro de 1994, exclui da base de cálculo a remuneração relativa a Gratificação por Tempo de Serviço, foi retificada a Declaração conforme recibo nº 23.46.48.70.31-60, passando de Imposto a Pagar para Imposto a Restituir no valor de R\$ 448,96.

Por entendimento divergente na interpretação da Receita, em face de ter recebido notificação referente ao exercício 2002, ano-calendário 2001, em 04/12/2006, motivou a retificação do exercício 2003, ano-calendário 2002, em 07/12/2006, conforme recibo nº 22.97.35.11.52-61, voltando por orientação obtida junto ao Plantão da Secretária a situação anterior.

Tendo procedido a retificação “espontânea” em 07/12/2006, antes de ter recebido a Notificação, AR com data de 22/12/2006, portanto, posterior a data da retificação, espontaneamente efetivada, entende ser indevida a aplicação do lançamento de Ofício com a aplicação da Multa de Ofício.

Em contraponto a PGFN manifesta a decisão ora impugnada não merece prosperar, visto que, entendendo configurada a denúncia espontânea ainda que não acompanhada do pagamento do tributo, deu à lei tributária interpretação diversa da conferida, em casos análogos, pela então 4.ª Câmara do 1.º Conselho de Contribuintes, estando, portanto, presentes os requisitos de admissibilidade do recurso especial.

Eis a ementa do citado acórdão divergente, no trecho de interesse:

Acórdão 104-23.351 DENÚNCIA ESPONTÂNEA - FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO - Somente exclui a responsabilidade pela infração a denúncia espontânea acompanhada do pagamento do tributo devido e de seus consectários

Em situações semelhantes, interpretou-se a lei tributária (art. 138 do CTN) de forma diversa. Em ambos os casos, os contribuintes declararam o tributo devido mas não fizeram acompanhar tal declaração do pagamento do imposto. O acórdão recorrido não considerou tal fato relevante para manter a cobrança da multa de ofício enquanto que o acórdão paradigma entendeu que não se configura a denúncia espontânea se a declaração do contribuinte está desacompanhada do pagamento do tributo, mantendo incólume a cobrança da multa de ofício. Confira-se, nesse sentido, trecho do acórdão paradigma:

Como no caso concreto, embora o Contribuinte tenha consignado na declaração retificadora os rendimentos recebidos de pessoa física, não fez o pagamento do imposto devido sobre tais rendimentos, não realizou as condições para a aplicação dos efeitos da denúncia espontânea. Correto, portanto, o lançamento quanto a este item, inclusive no que se refere à multa de ofício, (fl. 9)

O dispositivo legal que fundamenta o instituto da denúncia espontânea é o art. 138 do CTN, que passamos a transcrever:

"Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade

administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração."

Com efeito, deve imperar a exegese de que a "denúncia espontânea" da infração, capaz de impedir a cobrança da multa de ofício, ocorre única e exclusivamente com o pagamento do tributo devido, tal como previsto no **art. 138 do Código Tributário Nacional**.

No caso aplico o constante do art. 62-A¹, do RICARF, pois no caso há acórdão julgado, sob regime de repetitivo, conforme se observa abaixo:

TRIBUTÁRIO – DENÚNCIA ESPONTÂNEA – ART. 138 DO CTN. PAGAMENTO INTEGRAL DO DÉBITO EM DCTF RETIFICADORA – MULTA – EXCLUSÃO.

1. Apresentada DCTF retificadora acompanhada do pagamento do tributo devido, antes de qualquer providência do Fisco, faz jus o contribuinte ao benefício da denúncia espontânea. Precedentes.

2. Recurso especial provido.

(REsp 1167028/RS, Rel. Ministra ELLIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/06/2010, DJe 28/06/2010)

Há, portanto, perfeito respaldo jurídico para a aplicação da multa de ofício, tendo em vista a não caracterização da denúncia espontânea moldada pelo art. 138 do Código Tributário Nacional, no caso concreto.

DISPOSITIVO

Portanto, CONHEÇO do Recurso Especial interposto, para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO para que seja mantida a multa de ofício.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Manoel Coelho Arruda Júnior

¹ Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF



Lançamento substituto. Sem prejuízo à ampla defesa,
inexiste causa de nulidade.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10166.722336/2010-78
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-004.411 – 2ª Turma
Sessão de 25 de agosto de 2016
Matéria IRPF
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado LIM PARK TJING

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2006, 2007, 2008

NULIDADE. SUBSTITUIÇÃO DE
 LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA DE
 PREJUÍZO.

A substituição de lançamento, pendente de exame, por lançamento posterior, uma vez respeitados os princípios da ampla defesa e contraditório no âmbito do novo feito, não representa hipótese de nulidade, visto não estar caracterizado qualquer prejuízo ao sujeito passivo quando da inexistência de qualquer cobrança em duplicidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em conhecer o Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencidos os conselheiros Gerson Macedo Guerra (relator), Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que não o conheceram e, no mérito, em dar-lhe provimento para afastar a nulidade por preclusão, com retorno ao colegiado a quo para análise das demais questões postas no recurso voluntário, vencidos os conselheiros Gerson Macedo Guerra (relator), Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Heitor de Souza Lima Junior.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Gerson Macedo Guerra - Relator.

(assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior – Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Maria Helena Cotta Cardozo, Patricia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Gerson Macedo Guerra e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

Relatório

Contra o contribuinte em epígrafe foi lavrado Auto de Infração para formalização de exigência de IRPF, por omissão de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, em relação aos anos calendário 2005, 2006 e 2007.

A Impugnação apresentada regularmente foi julgada parcialmente procedente, de modo que, tempestivamente, foi apresentado Recurso Voluntário pelo Contribuinte.

No julgamento do Voluntário a 2ª Turma Ordinária, da 2ª Câmara, da 2ª Seção de Julgamento reconheceu, de ofício, a nulidade do Auto de Infração, pela caracterização de duplo lançamento, conforme ementa abaixo:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA
IRPF*

Exercício: 2006, 2007, 2008

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. BIS IN IDEM A dupla punição estará caracterizada quando houver lavratura de novo auto de infração, pelo mesmo fato gerador, quando ainda pendente de exame pela via administrativa, a procedência do primeiro auto de infração.

Arguição de nulidade acolhida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, unanimidade de votos, acolher a preliminar de nulidade suscitada pelo Relator para declarar a nulidade do lançamento, nos termos do voto do Relator.

Regularmente intimada da decisão a Fazenda Nacional, tempestivamente, apresentou Recurso Especial de divergência, visando rediscutir a preclusão em relação a matéria não ventilada em sede de Impugnação, trazendo como paradigmas o Acórdãos 3301-00.774 e 02-02.344.

Em suas razões a Fazenda alega que, no processo administrativo fiscal, a teor do artigo 17, do Decreto 70.235/72, se o contribuinte não se insurge expressamente contra determinada matéria ela é considerada como não impugnada, ou seja, presume-se que o sujeito passivo concordou com a determinação fiscal.

Alega a Fazenda que a única ressalva que se pode fazer à aplicação do artigo 17 em questão é quando presente matéria de ordem pública, que podem ser reconhecidas de ofício pelo órgão recursal. Porém, no caso não há que se falar em nulidade que legitime análise de ofício considerada pelo acórdão *a quo*. O presente lançamento não padece de qualquer vício de ilegalidade que justifique a sua declaração de nulidade. Isto porque, não há qualquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

Nesse contexto, a Fazenda pede que seja mantido o lançamento em sua integralidade.

Na análise de admissibilidade, ao ser realizado o cotejo entre a decisão recorrida e o Acórdão 3301-00.77 concluiu-se que não era possível verificar a alegada divergência jurisprudencial, uma vez que o paradigma assenta o entendimento de que não se deve conhecer de matérias não suscitadas em Primeira Instância, “exceto quando devam ser reconhecidas de ofício”, ou seja, admite conhecer de ofício determinadas matérias, que não específica. E no acórdão recorrido entendeu-se que a questão do *bis in idem* seria matéria a ser conhecida de ofício, o que não vai de encontro ao primeiro paradigma. Muito pelo contrário, os dois julgados em confronto aplicam a mesma lógica.

Na análise do segundo paradigma foi dado seguimento ao Recurso da Fazenda tendo em vista que esse paradigma assenta, sem ressalvas, que não se conhece de recurso cuja matéria não foi impugnada.

Regularmente intimado o Contribuinte apresentou contrarrazões, argumentando, em apertada síntese:

1. que as matérias de ordem pública podem, e devem, ser reconhecidas de ofício em qualquer grau de jurisdição, sob pena de serem maculados princípios basilares dos processos administrativos e judiciais;
2. no presente caso a dupla tributação do mesmo fato gerador, *bis in idem*, configura matéria de ordem pública, que corretamente foi arguida pela autoridade julgadora.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Gerson Macedo Guerra, Relator

Inicialmente, entendo pertinente a discussão acerca da admissibilidade do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

O Acórdão que amparou a conclusão do presente juízo de admissibilidade trazia genericamente em sua ementa a conclusão de que não se conhecia recurso cuja matéria não foi examinada pela Câmara recorrida, nem foi objeto de impugnação, conforme abaixo transcrita:

RECURSO ESPECIAL. NÃO CONHECIMENTO. - Não se conhece recurso cuja matéria não foi objeto de exame pela Câmara recorrida, bem como não foi devidamente impugnada.

Adentrando no voto condutor da referida decisão é possível identificar que o caso sob análise foi efetivamente situação em que determinado argumento não foi trazido à baila pelo contribuinte, antes de seu recurso especial, que por esse motivo não foi conhecido. Vale aqui a transcrição de trecho do referido voto:

O recurso especial não merece ser conhecido.

Pela leitura das peças do processo verifica-se que o direito ao crédito, mérito da demanda, não foi objeto do recurso voluntário e por essa razão não foi examinado pela Câmara de origem. Assim, a matéria referente à prescrição dos referidos créditos não pode ser conhecida.

Pois bem. A meu ver trata-se de situação fática distinta da presente, em que matéria de ordem pública foi conhecida de ofício pela autoridade julgadora. No presente caso, o contribuinte não apresentou argumento diferente daquele apresentado na impugnação.

Assim, entendo que por serem situações totalmente distintas, não se pode afirmar a divergência de interpretação da legislação tributária.

Portanto, voto pelo não conhecimento do Recurso Especial.

Caso reste vencido quanto ao conhecimento, passo a análise do mérito.

Com relação à preclusão de matéria não arguida em sede de impugnação entendo importante observar que no processo administrativo impera o princípio do formalismo moderado, que permite a flexibilização de certas regras, quando favorável ao contribuinte.

Entendo que a preclusão é uma matéria que deve ser relativizada em função desse princípio. Digo isso com base no artigo 3º, III, da Lei 9.784/99, que, ao tratar dos direitos dos contribuintes, em seu artigo 3º, III, assim dispõe:

Art. 3º - O administrado tem os seguintes direitos perante a Administração, sem prejuízo de outros que lhe sejam assegurados:

(...)

III - formular alegações e apresentar documentos antes da decisão, os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente;

Nesse contexto, a meu ver, pelo princípio do formalismo moderado e pela declaração dos direitos dos administrados na Lei 9.784/99, matérias não tratadas em sede de impugnação podem ser arguidas em sede de recurso, mesmo pelo julgador, quando se está diante de matérias de ordem pública.

Mas não é só.

Quando estamos diante de nulidades absolutas, não há que se falar em preclusão. Isso porque são essas nulidades matérias de ordem pública passíveis de questionamento em qualquer momento processual, inclusive pela própria autoridade julgadora.

Tendo em vista que a norma que rege o processo administrativo fiscal nada dispõe sobre o tema e que o CPC é aplicável supletivamente, nas hipóteses de ausência de regulamentação, deve ser observado o artigo 278, parágrafo único do CPC, que aduz que as nulidades absolutas devem ser decretadas de ofício pelo juiz, nos seguintes termos:

Art. 278. A nulidade dos atos deve ser alegada na primeira oportunidade em que couber à parte falar nos autos, sob pena de preclusão.

Parágrafo único. Não se aplica o disposto no caput às nulidades que o juiz deva decretar de ofício, nem prevalece a preclusão provando a parte legítimo impedimento.

No presente caso, a matéria *bis in idem* foi levantada de ofício pelo julgador de 2ª instância, por tratar-se de uma nulidade absoluta que torna o ato de lançamento inexistente.

Por esses motivos entendo que não há que se falar em preclusão no presente caso.

Assim, voto por NEGAR provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Gerson Macedo Guerra

Voto Vencedor

Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior, Redator designado

Com a devida vênia ao posicionamento do relator quanto ao conhecimento e ao mérito do recurso, ouse discordar em ambas as searas.

Inicialmente, quanto ao conhecimento, julgo necessário detalhar o *iter* desenvolvido pelo Voto de e-fl. 638, no âmbito do recorrido, a fim de que se conclua ou não pela caracterização de divergência interpretativa. Verifico que a sequência ali desenvolvida pelo relator foi:

1. Constatou-se a existência de substituição do lançamento realizado no âmbito do feito 10166.720258/2010-77 pelo presente Auto de Infração, dada a caracterização de superposição de fatos geradores e provas utilizadas, referentes aos dois lançamentos (Situação Fático Probatória);

2. Concluiu o relator que "(...) A renovação de autuação, como(sic) base no mesmo fato, enquanto a anterior encontrar-se pendente de exame, constitui *bis in idem*". Ainda, concluiu que "O correto seria a nulidade do auto de infração do processo 10166.720258/2010-77, antes da lavratura do novo auto de infração que resultou no processo 10166.722336/201078" e, também, que seria "Inaceitável, também o argumento de que o segundo auto de infração é complementar, pois na realidade nos próprios termos consignados pela autoridade fiscal, este tem o propósito de substituir o primeiro". (tese jurídica);

3. Daí, levantou-se de ofício a preliminar de nulidade por *bis in idem*, acolhida unanimemente pelo Colegiado recorrido (aplicação do critério jurídico, a partir da tese jurídica desenvolvida).

A propósito, me parece bastante claro que, para fins de caracterização da divergência interpretativa, deve-se transportar para o Colegiado paradigmático tão somente a situação fático-probatória em questão, abstendo-se tanto da tese jurídica adotada pelo recorrido como do critério de reconhecimento de nulidade daí consequente.

Assim, entendo que com base no segundo paradigma (Acórdão CSRF/02-02.344) colacionado aos autos, em se tratando da duplicidade de lançamentos em questão de matéria que não foi objeto de exame pela Câmara recorrida e que também não foi devidamente impugnada ou constante do Recurso Voluntário e uma vez inexistindo qualquer ressalva no referido paradigma, de se concluir que aquele colegiado paradigmático, ao se deparar com tal situação fático-probatória (repita-se, duplicidade de lançamentos, a partir da tentativa de substituição de lançamento anterior), não reconheceria a nulidade, resultando daí a aplicação de critério jurídico divergente do recorrido e caracterizada, assim, a divergência interpretativa. É esta, inclusive, a linha de raciocínio do exame de admissibilidade de e-fls. 656/657, à qual aqui, assim, se acede.

Assim, voto por conhecer do Recurso.

Passando-se à análise de mérito, com a devida vênia ao posicionamento esposado pelo Relator, entendo que o instituto do *bis in idem* só se caracteriza com a cobrança em duplicidade de um mesmo débito referente ao mesmo fato gerador por um mesmo sujeito ativo. A co-existência de dois lançamentos sobre um mesmo fato gerador por um mesmo sujeito ativo (à qual, nem mesmo esta, *in casu*, existiu, visto que houve a substituição de um

lançamento pelo outro, enquanto o lançamento substituído ainda se encontrava pendente de exame), representa tão somente a existência de um lançamento despiciendo (dispensável, na linguagem do STJ, vide a propósito, AgRg no Ag 937706/MG, de 04/03/2009, e Súmula STJ n.º. 436), mas não vedado, não sendo, assim, todavia, de se arguir a nulidade do novo lançamento.

Quanto à cobrança em duplicidade, esta, sim, entendo que seria vedada pelo ordenamento jurídico, visto que causadora de prejuízo nítido ao contribuinte. Entretanto, escapa à competência deste Conselho qualquer manifestação acerca da etapa de cobrança e de sua eventual nulidade.

Note-se, por fim, que tal posicionamento se alinha perfeitamente àquele adotado no âmbito dos Tribunais Superiores em outros campos do Direito Público, no sentido da declaração de nulidade depender de expresso prejuízo causado ao sujeito passivo (princípio do "*pas de nullité sans grief*"), plenamente aplicável em sede de Processo Administrativo Fiscal), sendo que, repito, entendo que não há que se falar em prejuízo causado ao autuado enquanto não houver cobrança em duplicidade (o que é de se concluir, jamais ocorrerá nos autos, dada a substituição do lançamento anterior pelo novo), uma vez respeitados os princípios da ampla defesa e contraditório, respeito este que efetivamente ocorreu no âmbito do presente feito.


Destaque-se ter restado caracterizado também, aqui, o pleno respeito ao disposto nos arts. 10 e 59 do Decreto n.º. 70.235, de 06 de março de 1972.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso da Fazenda Nacional, para afastar a nulidade por preclusão, com retorno ao colegiado *a quo* para análise das demais questões postas no recurso voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior



Planejamento tributário. Sem ocultação da prática e da intenção final dos negócios. Descabida a qualificação da multa.



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

Processo n° 10380.726493/2010-18
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2202-002.732 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de agosto de 2014
Matéria IRPF
Recorrente PAULO TARSO REGO DE LIMA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Data do fato gerador: 29/12/2005

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO, NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO

A simulação existe quando a vontade declarada no negócio jurídico não se coaduna com a realidade do negócio firmado, Para se identificar a natureza do negócio praticado pelo contribuinte, deve ser identificada qual é a sua causalidade, ainda que esta causalidade seja verificada na sucessão de vários negócios intermediários sem causa, na estruturação das chamadas *step transactions*. Assim, negócio jurídico sem causa não pode ser caracterizado como negócio jurídico indireto. O fato gerador decorre da identificação da realidade e dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos, e não de vontades formalmente declaradas pelas partes contratantes ou pelos contribuintes,

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. MULTA,

No planejamento tributário, quando identificada a convicção do contribuinte de estar agindo segundo o permissivo legal, sem ocultação da prática e da intenção final dos seus negócios, não há como ser reconhecido o dolo necessário à qualificação da multa, elemento este constante do caput dos arts. 71 a 73 da Lei n 4.502/64.

JUROS SOBRE MULTA.

A multa de ofício, segundo o disposto no art. 44 da Lei n° 9.430/96, deverá incidir sobre o crédito tributário não pago, consistente na diferença entre o tributo devido e aquilo que fora recolhido.

Recurso provido em parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, QUANTO AO IMPOSTO E JUROS: Pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros RAFAEL PANDOLFO, FABIO BRUN GOLDSCHMIDT e PEDRO ANAN JUNIOR, que proviam o recurso. Os Conselheiros PEDRO ANAN JUNIOR e FABIO BRUN GOLDSCHMIDT apresentarão declaração de votos. QUANTO A MULTA DE OFÍCIO: Por maioria de votos, dar provimento parcial para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%. Vencidos os Conselheiros DAYSE FERNANDES LEITE (Suplente convocada) e MÁRCIO DE LACERDA MARTINS (Suplente convocado). Fez sustentação oral pelo contribuinte Dr. Miguel Neto, OAB/SP 85688.

(Assinado digitalmente)

Antonio Lopo Martinez – Presidente e Relator

(Assinado digitalmente)

Pedro Anan Junior – Declaração de voto

(Assinado digitalmente)

Fábio Brun Goldshmidt – Declaração de voto

Composição do colegiado: Participaram do presente julgamento os Conselheiros Dayse Fernandes Leite (Suplente Convocada), Marcio de Lacerda Martins (Suplente Convocado), Antonio Lopo Martinez, Rafael Pandolfo, Pedro Anan Junior e Fabio Brun Goldschmidt.

Relatório

Em desfavor da contribuinte, PAULO TARSO REGO DE LIMA, foi lavrado Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF), fls. 02/09, para cobrança do Imposto de Renda, apurado no valor de R\$ 3.056.561,11. Sobre o Imposto de Renda Pessoa Física foi lançada a penalidade de Multa de Ofício, no percentual de 150% (qualificada), no valor de R\$ 4.584.841,66, tendo havido representação fiscal para fins penais.

O crédito tributário totalizou, em 30/11/2010, o valor de R\$ 9.283.081,74. De acordo com a descrição dos fatos e enquadramento legal, anexo ao Auto de Infração, e com o Termo de Verificação Fiscal, fls.09/44, o crédito tributário é relativo a fato gerador ocorrido no mês dezembro 2005, alienação de participação societária, 50% das quotas de capital, com ganho de capital.

O crédito tributário decorreu de infração de falta de recolhimento de Imposto de Renda relativo a ganho de capital na alienação de participação societária, quotas de capital, ocorrida no dia 29 de dezembro de 2005, relativamente à empresa SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMERCIO LTDA, CNPJ nº 63.310.411/000101, na qual o senhor contribuinte participava, na data de 29/12/2005, com 12,282% do capital social

A Declaração de Ajuste Anual do exercício financeiro de 2006, anual-cadastral 2005, demonstra:

1) rendimentos tributáveis no valor total de R\$ 29.967,34, percebidos das seguintes pessoas jurídicas: SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA, PRL PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS S/A, PRINCIPAL COMÉRCIO DE INDÚSTRIA DE CAFÉ LTDA e BRASILPREV SEGUROS E PREVIDÊNCIA S/A.

2) rendimentos de distribuição de lucros, no valor total de R\$ 1.823.357,00, redução de capital e resgate de ações, no valor total de R\$ 19.443.859,38, outros rendimentos isentos e não tributáveis, no valor de R\$ 2.010.859,18, totalizando o valor de R\$ 23.278.075,56;

3) rendimentos sujeitos à tributação exclusiva/definitiva, como ganho da capital na alienação de bens e direitos, no valor de R\$2.735.455,40;

4) juros sobre capital próprio, no valor de R\$ 2.368.383,33, rendimentos sujeitos à tributação exclusiva/definitiva;

5) evolução patrimonial no valor de R\$ 18.174.236,83.

A evolução patrimonial está justificada pelos rendimentos tributáveis, no valor total de R\$ 29.967,34, rendimentos isentos (lucros e dividendos recebidos e resgate de quotas e ações), no valor total de R\$ 23.278.075,56, rendimentos com tributação exclusiva na fonte, no valor de R\$ 5.103.838,73, e ganho de

capital na alienação de bens e direitos, no valor de R\$ 2.735.455,40.

Anexo à Declaração de Ajuste Anual constam dois Demonstrativos de Apuração dos Ganhos de Capital:

1) um que demonstra alienação de quotas de capital da empresa SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA para a empresa PRL PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS S/A, em 13/01/2005. Pelo demonstrativo, o senhor contribuinte teria alienado, em 13/01/2005, uma quantidade de 219.919.610 quotas de capital da empresa SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA para a empresa PRL PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS S/A, apurando ganho de capital, no valor de R\$ 1.743.412,75, pagando Imposto de Renda, no valor de R\$ 261.511,91;

2) outro que demonstra alienação de quotas de capital da empresa SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA para a empresa SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A, em 29/12/2005.

Pelo demonstrativo, o senhor contribuinte teria alienado, em 29/12/2005, uma quantidade de 192.495.794 quotas de capital da empresa SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA para a empresa SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A, apurando ganho de capital, no valor de R\$ 1.474.770,05, pagando Imposto de Renda, no valor de R\$ 221.215,50

A Declaração de Ajuste Anual foi selecionada pela fiscalização para averiguação quanto ao ganho de capital e à evolução patrimonial.

No procedimento de fiscalização, verificou-se operação de alienação de quota de capital, acontecida no dia 29/12/2005, com ganho de capital, envolvendo os sócios da empresa SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA e a empresa ELITE INTERNACIONAL BV, relacionada ao demonstrativo de apuração de ganho de capital, anexo à Declaração de Ajuste Anual, que tem como adquirente a empresa SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A.

O presente Auto de Infração trata da operação de alienação de quotas de capital relacionada aos sócios da empresa SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA que alienaram, em 29 de dezembro de 2005, 50% da participação em quotas de capital para a empresa ELITE INTERNACIONAL BV, pertencente ao grupo STRAUSSSELITE.

A empresa ELITE INTERNACIONAL BV, com sede em Amsterdã, na Holanda, representa a Divisão de Café Internacional do Grupo STRAUSSSELITE, líder no segmento alimentício em Israel. Referido grupo nasceu da aquisição da ELITE pela STRAUSS, ambas com larga experiência no setor alimentício, operando em Israel, Europa e Estados Unidos. O Grupo STRAUSSSELITE estava, à época, entre as dez maiores indústrias de café do mundo e contava com diversas fábricas.

tendo adquirido, em dezembro de 2000, a principal indústria de café do Estado de Minas Gerais e uma das oito maiores do Brasil: a CAFÉ 3 CORAÇÕES S/A.

A operação de alienação de quotas de capital de que trata o presente Auto de Infração envolve as seguintes pessoas físicas e as seguintes pessoas jurídicas:

a) a empresa SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, CNPJ nº 63.310.411/000101, com sede na cidade de Eusébio, Ceará;

b) sócios da empresa SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, a saber: PEDRO ALCÂNTARA REGO DE LIMA, PAULO TARSO REGO DE LIMA, VICENTE DE PAULA REGO DE LIMA e PRL – PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS S/A, CNPJ nº 03.499.195/000154;

c) a empresa ELITE INTERNACIONAL BV, CNPJ nº 05.534.721/000103, com sede em Amsterdã, Holanda;

d) a empresa CAFÉ TRÊS CORAÇÕES S/A, CNPJ nº 17.467.515/000107, com sede na cidade de Santa Luzia, Minas Gerais;

e) a empresa SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A, CNPJ nº 07.473.767/000187 (empresa veículo) constituída por parte da empresa SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA);

f) a empresa ELITE DO BRASIL PARTICIPAÇÕES LTDA, CNPJ nº 04.934.059/000108 (empresa veículo constituída por parte da empresa ELITE INTERNACIONAL BV).

Um dia antes da operação de alienação das quotas de capital, que segundo a fiscalização, ocorreu no dia 29 de dezembro de 2005, a empresa SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, com sede na cidade de Eusébio, no Ceará, com atividade de industrialização e comercialização de café, alcançando, na época da venda, o posto de segunda maior indústria de café do Brasil, com capital social de R\$ 15.673.023,87, apresentava no seu quadro societário os seguintes sócios: PEDRO ALCÂNTARA REGO DE LIMA, PAULO TARSO REGO DE LIMA, VICENTE DE PAULA REGO DE LIMA e PRL – PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS S/A.

PEDRO ALCÂNTARA, PAULO TARSO e VICENTE DE PAULA, (irmãos), cada um participava com 12,282%, e a empresa PRL – PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS S/A participava com 63,162%, conforme demonstrativo, abaixo:

SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO - 1.567.302,387 QUOTAS				EM REAIS	QUANTIDADE DE QUOTAS
1.567.302,387				15.673.023,87	1.567.302,387
PEDRO ALCÂNTARA REGO DE LIMA 12,282%	PAULO TARSO REGO DE LIMA - 12,282%	VICENTE DE PAULA REGO DE LIMA - 12,282%	PRL - PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS 63,162%		
12,282%	12,282%	12,282%	63,162%		100%
192.464.733	192.464.733	192.464.733	909.908.188		1.567.302,387
1.924.647,33	1.924.647,33	1.924.647,33	9.099.081,88	15.673.023,87	

A empresa PRL PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS S/A, com capital social no valor de R\$ 3.476.520,00, apresentava no seu quadro societário os seguintes sócios: PEDRO ALCÂNTARA REGO DE LIMA, PAULO TARSO REGO DE LIMA e VICENTE DE PAULO REGO DE LIMA, cada um com 33,333% do total das ações, conforme demonstrativo, abaixo:

PRL - PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS S/A - 3.476.520 AÇÕES			EM REAIS	QUANTIDADE DE QUOTAS
3.476.520			3.476.520,00	3.476.520
PEDRO ALCÂNTARA REGO DE LIMA - 33,333%	PAULO TARSO REGO DE LIMA - 33,333%	VICENTE DE PAULA REGO DE LIMA 33,333%		
33,333%	33,333%	33,333%	100,000%	
1.158.840	1.158.840	1.158.840		3.476.520
1.158.840,00	1.158.840,00	1.158.840,00	3.476.520,00	

Na concepção de alienação de quotas de capital, que teria ocorrido em 29/12/2005, a fiscalização constatou que os sócios, PEDRO ALCÂNTARA, PAULO TARSO, VICENTE DE PAULA e PRL EMPREENDIMENTOS S/A, alienaram, individualmente, 50% da quota de participação no capital para a empresa ELITE INTERNACIONAL BV.

A fiscalização constatou que a alienação ocorreu pelo valor de R\$ 215.500.000,00 (valor de 50% da empresa SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA), e que, nessa operação, houve ganho de capital.

Para o contribuinte, PEDRO ALCÂNTARA, o ganho de capital foi apurado no valor de R\$ 20.377.074,12. Não tendo havido, nessa operação, recolhimento do Imposto de Renda sobre o Ganho de Capital foi lançado o Imposto de Renda correspondente apurado no valor de R\$ 3.056.561,11.

A empresa adquirente das quotas de capital, ELITE INTERNACIONAL BV, com sede em Amsterdã, na Holanda, integrante do grupo empresarial STRAUSSSELITE, na data da operação, participava, desde o ano de 2000, do capital da empresa CAFÉ TRÊS CORAÇÕES S/A, sediada na cidade de Santa Luzia, do Estado de Minas Gerais.

A empresa CAFÉ TRÊS CORAÇÕES S/A, na época da operação, ocupava a oitava posição na classificação das empresas

produtoras de café, apresentando capital no valor de R\$ 3.886.360,00, conforme o quadro societário, abaixo demonstrado:

CAFÉ TRÊS CORAÇÕES S/A - 3.886.360	EM REAIS	QUANTIDADE DE AÇÕES
3.886.360	3.886.360,00	3.886.360
ELITE INTERNACIONAL BV - 99,00%	UNION COFFEE CONFECTIONERY GROUP BV - 0,1%	
99,00%	1,000%	
3.847.496	38.864	3.886.360
3.847.496,40	38.863,60	3.886.360,00

A fiscalização constatou que a operação de alienação não foi direta, sócio da SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO transferindo suas quotas de capital para a empresa ELITE INTERNACIONAL BV, mas houve planejamento tributário evasivo, na espécie de simulação relativa, arquitetado pelos alienantes, sócios da CAFÉ SANTA CLARA, e pela empresa adquirente, sócios da ELITE INTERNACIONAL BV.

O planejamento tributário consistiu na montagem de um sistema de associação de empresas, "jointventure", entre as empresas SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA e CAFÉ TRÊS CORAÇÕES S/A, com criação de empresasveículo, SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A (HOLDING), por parte da empresa SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, e ELITE DO BRASIL PARTICIPAÇÕES S/A, por parte da empresa ELITE INTERNACIONAL BV (CAFÉ TRÊS CORAÇÕES). Como resultado da "jointventure", a empresa ELITE INTERNACIONAL BV, sócia da empresa CAFÉ TRÊS CORAÇÕES S/A, passou a fazer parte do quadro societário da empresa CAFÉ SANTA CLARA INDUSTRIA E COMÉRCIO LTDA, como participação de 50% do capital social, juntamente com a empresa PRL PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS S/A, com participação de 50%. Também como resultado da "jointventure", os sócios PEDRO ALCÂNTARA, PAULO TARSO e VICENTE DE PAULA deixaram a participação direta na empresa SANTA CLARA INDUSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

Pela "jointventure" a empresa ELITE INTERNACIONAL BV, através da empresa ELITE DO BRASIL PARTICIPAÇÕES S/A (empresa veículo), investiu, em 29/12/2005, um montante de R\$ 215.500.000,00, na empresa SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A, conseqüentemente, investia na SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

PEDRO ALCÂNTARA, PAULO TARSO e VICENTE DE PAULA deixaram de participar diretamente da empresa SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, havendo redução de capital, resgataram ações da empresa SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A e receberam lucros acumulados da empresa SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA e da PRL PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS S/A. Segundo o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, cada sócio recebeu, proporcionalmente à participação no capital, de rendimentos isentos e não tributáveis, em 29/12/2005, um montante equivalente ao valor do ganho de capital relacionado ao ingresso de recursos aportados pela empresa ELITE INTERNACIONAL BV.

Na data do aporte da quantia de R\$ 215.500.000,00, a empresa SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA era controlada pela empresa SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A, que apresentava o seguinte quadro societário:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.207-2 de 24/09/2001

Autenticado digitalmente em 25/11/2014 por ANTONIO LOPO MARTINEZ, Assinado digitalmente em 09/12/201

4 por PEDRO ANAN JÚNIOR, Assinado digitalmente em 25/11/2014 por ANTONIO LOPO MARTINEZ, Assinado dig

italmente em 09/12/2014 por FABIO BRUN GOLDSCHMIDT

Impresso em 13/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

7

SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A - 34.961.659 AÇÕES (27.676.475+17.477.292-10.192.108) - HOLDING		EM REAIS	QUANTIDADE DE AÇÕES
34.961.659		34.961.659,00	34.961.659
PRL- PARTICIPAÇÕES E EMPREENHIMENTOS S/A - 50%	ELITE DO BRASIL - 50%		
50,000000%	50,000000%	100,000000%	
17.480.830	17.480.830		34.961.659
17.480.829,50	17.480.829,50	34.961.659,00	

SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO- 9.917.987.111 (1.567.302.387 + 8.350.684.724)QUOTAS		EM REAIS	QUANTIDADE DE QUOTAS
9.917.987.111		99.179.871,11	9.917.987.111
SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A - 100%			
100,0000%			
9.917.987.111			9.917.987.111
CUSTO UNITÁRIO DAS AÇÕES		0,01	
99.179.871,11		99.179.871,11	

Pelo contrato da "joint-venture" a empresa ELITE INTERNACIONAL BV ingressou na empresa CAFÉ SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO através da empresa veículo SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A que, por sua vez, possuía no seu quadro societário as empresas PRL – PARTICIPAÇÕES E EMPREENHIMENTOS S/A e a empresa ELITE DO BRASIL. A empresa ELITE DO BRASIL possuía no seu quadro societário a empresa CAFÉ TRÊS CORAÇÕES S/A, que por sua vez possuía no seu quadro societário a empresa ELITE INTERNACIONAL BV.

A empresa ELITE DO BRASIL ingressou no quadro societário da empresa SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A, aportando o valor de R\$ 215.500.000,00, composto dos seguintes valores:

- 1) valor de R\$ 76.500.000,00, representado pelas ações da empresa CAFÉ TRÊS CORAÇÕES S/A;
- 2) valor de R\$ 139.000.000,00, em moeda corrente.

Do valor aportado, R\$ 215.500.000,00, foi destinado para aumento de capital da SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A, o valor de R\$ 17.480.829,50. A diferença, no valor de R\$ 198.019.170,64 foi destinada a reserva de ágio.

A empresa SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, a partir de 29/12/2005 e até 30/06/2007, possuía no seu quadro societário os seguintes sócios: a empresa SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A, com 100% das quotas e Pedro Alcântara Rego de Lima, com 1 quota.

No período de 29/12/2005 a 30/06/2007, aconteceram os seguintes fatos:

- 1) PEDRO, PAULO e VICENTE voltam a ser acionistas da SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A, com transferência de 1 ação para cada um por parte da PRL – PARTICIPAÇÕES E EMPREENHIMENTOS S/A;
- 2) A SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A admite como sócios as seguintes pessoas físicas através de transferência de 1 ação da empresa ELITE DO BRASIL para cada pessoa física: OFRA YASMIN STRAUSS, EREZ PINHAS VIGODMAN E PIETER POLHUIJS;

Documentação assinada digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 25/11/2014 por ANTONIO LOPO MARTINEZ, Assinado digitalmente em 09/12/2014 por PEDRO ANAN JUNIOR, Assinado digitalmente em 25/11/2014 por ANTONIO LOPO MARTINEZ, Assinado digitalmente em 09/12/2014 por FABIO BRUN GOLDSCHMIDT
Impresso em 13/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

3) A SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES aumenta o capital da SANTA CLARA INDUSTRIA E COMÉRCIO LTDA em R\$ 12.216.028,00;

4) aumento da capital da SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES em R\$ 12.216.028, integralizadas pela PRL e ELITE DO BRASIL, 50% de cada uma;

5) aumento da capital da SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES em R\$ 7.783.972,00, integralizadas pela PRL e ELITE DO BRASIL, 50% de cada uma;

6) cisão parcial da ELITE DO BRASIL, com versão de 93% do patrimônio para SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A;

7) a SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA incorpora a SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A.

Em 30/06/2007, decorrido um ano e seis meses do aporte de R\$ 215.500.000,00, pela empresa ELITE INTERNACIONAL BV na empresa SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A, a empresa CAFÉ SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA incorpora a empresa SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A.

Os sócios da empresa SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA (SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A e PEDRO) decidem pela incorporação total do patrimônio líquido da empresa SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A, aprovando integralmente o laudo de avaliação apresentado pela empresa EQUITY SERVIÇOS DE AUDITORIA CONTÁBIL LTDA, a qual apurou o quantum de R\$ 178.075.675,00 , a ser incorporado ao patrimônio da SANTA CLARA INDUSTRIA E COMÉRCIO LTDA, sendo:

1) o valor de R\$ 56.699.966,09 levado a aumento de capital da incorporadora; e

2) o valor de R\$ 121.375.706,00 destinado para reserva de ágio.

Assim, em 30/06/2007, a empresa SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, passou a possuir em seu quadro societários os seguintes sócios: PRL – PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS S/A, ELITE INTERNACIONAL BV, PEDRO ALCÂNTARA REGO DE LIMA, VICENTE DE PAULA REGO DE LIMA, PAULO TARSO REGO DE LIMA, MAREEL JOSEPH LOUIS CORBEAU, CIFRA STRAUSS, EREZ VIGODMAN E PIETER POLHUIJS, conforme demonstrativo abaixo

SANTA CLARA INDUSTRIA E COMERCIO LTDA		
Sócio Quotista	Quantidade de Quotas	Valor (R\$)
PRL Participações e Empreendimentos S.A.	8.404.793.296	\$4.047.932,96
Elite Internacional B.V.	8.404.793.296	\$4.047.932,96
Pedro Alcântara Rego de Lima	2	0,02
Vicente de Paula Rego de Lima	1	0,01
Paulo Tarso Rego de Lima	1	0,01
Mareel Joseph Louis Corbeau	1	0,01
Cifra Strauss	1	0,01
Erez Vigodman	1	0,01
Pieter Polhuijs	1	0,01
Total	16.809.586.600	168.095.866,00

A conclusão da fiscalização de que na “jointventure” houve de fato uma alienação de quotas de participação societária com ganho de capital sujeito à tributação do Imposto de Renda fundamentou se nos seguintes fatos:

Documento assinado digitalmente em 09/12/2014 por ANTONIO LOPO MARTINEZ. Assinado digitalmente em 09/12/2014

Autenticado digitalmente em 25/11/2014 por ANTONIO LOPO MARTINEZ. Assinado digitalmente em 25/11/2014 por ANTONIO LOPO MARTINEZ. Assinado digitalmente em 09/12/2014 por FABIO BRUN GOLDSCHMIDT

4 por PEDRO ANAN JUNIOR, Assinado digitalmente em 25/11/2014 por ANTONIO LOPO MARTINEZ. Assinado digitalmente em 09/12/2014 por FABIO BRUN GOLDSCHMIDT

italmente em 09/12/2014 por FABIO BRUN GOLDSCHMIDT

Impresso em 13/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

1) criação de empresas veículo com capital irrisório possuindo sócios que integram associações de advogados e contadores especializados em planejamento tributário, endereço da associação especializada no planejamento tributário;

2) transferência das ações dos sócios advogados da empresa veículo para os sócios da SANTA CLARA INDUSTRIA E COMERCIO LTDA, por liberalidade;

3) a empresa veículo não teve existência de fato, existindo apenas na formalidade, nos atos contábeis registrados na junta comercial;

4) transferência das quotas de capital da empresa SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMERCIO LTDA para a empresa veículo;

5) a Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica, DIPIJ, relativa à empresa veículo, não demonstra atividade operacional, mas tão somente o balanço patrimonial, retratando o ativo e o passivo, conforme a formalidade contábil da empresa;

4) diversidade de fatos e de atos contábeis, acontecidos em um intervalo de tempo curto, até mesmo em um mesmo dia, tais como: diminuição de capital, no valor de R\$ 47.872.024,38, aumento de capital, no valor de R\$ 83.506.847,24, mudança da razão social, resgate de quotas capital, transferências de quotas de capital, saída de sócios pessoas físicas;

5) saída dos sócios PEDRO ALCÂNTARA, PAULO TARSO E VICENTE DE PAULA da empresa SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMERCIO LTDA, resgatando quotas de capital, ações e lucros acumulados, cuja soma, proporcionalmente à participação no capital da CAFÉ SANTA CLARA INDUSTRIA E COMERCIO, foi no valor equivalente ao ganho de capital pelo aporte da empresa ELITE INTERNACIONAL BV na empresa SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A;

6) a contabilidade da empresa SANTA CLARA INDUSTRIA E COMÉRCIO LTDA, no início de dezembro de 2005, demonstrava existência de recursos de lucros acumulados e viabilidade de redução de capital com resgate de quotas, em valor compatível, proporcionalmente à participação dos sócios, com o ingresso de recursos da empresa ELITE INTERNACIONAL BV, no montante de R\$ 215.500.000,00;

7) os recursos aportados pela ELITE INTERNACIONAL BV poderiam sair para o patrimônio de cada sócio através de distribuição de lucros acumulados, resgate de quotas por diminuição de capital e resgate de ações;

8) notícias de compra por parte da empresa ELITE INTERNACIONAL BV de 50% da empresa SANTA CLARA INDUSTRIA E COMERCIO LTDA;

9) o aporte no valor de R\$ 215.500.000,00 foi compatível com o valor de avaliação da empresa SANTA CLARA INDUSTRIA E COMÉRCIO LTDA, apurado conforme o valor de avaliação da "jointventure", formada pelas empresas SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A e CAFÉ TRÊS CORAÇÕES, e o valor de avaliação da empresa CAFÉ TRÊS CORAÇÕES S/A;

10) os sócios receberam recursos financeiros que foram aplicados e para justificar a evolução patrimonial na Declaração de Ajuste Anual decorrente do saldo de aplicação financeira, apurou se um ganho de capital decorrente de valorização de quota de capital e transferência para empresa que se tornaria controladora, além de liberação de lucros acumulados;

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

Autenticado digitalmente em 25/11/2014 por ANTONIO LOPO MARTINEZ, Assinado digitalmente em 09/12/201

4 por PEDRO ANAN JUNIOR, Assinado digitalmente em 25/11/2014 por ANTONIO LOPO MARTINEZ, Assinado dig

italmente em 09/12/2014 por FABIO BRUN GOLDSCHMIDT

Impresso em 13/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

11) os sócios da empresa SANTA CLARA INDUSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA não apresentaram MEMORANDO DE ENTENDIMENTO, CONTRATO DE INVESTIMENTO E ACORDO DE ACIONISTAS, apesar de ter havido intimação;

12) a empresa CAFÉ TRÊS CORAÇÕES S.A., em Assembléia Geral Extraordinária, ocorrida em 29/12/2005, aprovou a celebração do Contrato de “Joint Venture” e do Acordo de Acionistas entre a ELITE INTERNACIONAL BV e a PRL PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS S/A;

13) apesar da negativa, houve a assinatura de um contrato e de u acordo de acionistas. A não apresentação de tais documentos reforçou a evidente intenção do contribuinte de esconder do Fisco o verdadeiro fato ocorrido (venda de ações com ganho de capital).

A prova de que houve simulação consistiu na demonstração de que os societários (assembléia geral extraordinária) e os fatos contábeis (constituição societária das empresas) representavam operação visível, simulada, encobertando uma operação invisível, dissimulada, alienação de quotas de capital, fraude perfeitamente concebida pela documentação que embasa uma falsa “jointventure”.

Há de se ressaltar que na preparação da empresa veículo SANTA CLARA PARTICIPAÇÃO S/A, para recebimento das quotas da empresa SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA (transferência das quotas de capital da SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMERCIO LTDA, ocorrida em 29/12/2005), houve valorização das quotas de capital, apuração de ganho de capital e recolhimento de Imposto de Renda sobre o ganho de capital. Nessa operação, o senhor contribuinte recolheu Imposto de Renda no valor de R\$ 221.215,50, conforme o Demonstrativo de Apuração de Ganho de Capital da Declaração de Ajuste Anual, já bastante esclarecido, acima. Em 29/12/2005, os sócios da SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA transferem suas quotas de capital, com valorização de R\$ 27.675.975, para a empresa SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A.

No Termo de Verificação Fiscal, o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil demonstra ganho de capital com Imposto de Renda, apurado no valor de R\$ 3.056.561,11.

Os atos societários e os fatos contábeis que demonstravam uma montagem de uma “joint venture”, entre as empresas SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA e CAFÉ TRÊS CORAÇÕES S/A foram tidos pelo Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, por simulados, por esconderem uma operação de alienação de quotas de capital com ganho de capital, no valor de R\$ 20.377.074,12, e, o não pagamento de Imposto de Renda, no valor de R\$ 3.056.561,11.

O autor do procedimento de fiscalização analisou todos os atos societários e os fatos contábeis, relacionados à alegada “jointventure”, concluindo que os sócios da empresa SANTA CLARA IND E COM, PEDRO ALCÂNTARA REGO DE LIMA, VICENTE DE PAULA REGO DE LIMA, PAULO TARSO REGO DE LIMA E PRL PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA, transferiram por alienação, em 29/12/2005, 50% de suas quotas para a empresa ELITE INTERNACIONAL, tudo por intermédio das empresas veículo criadas. A fiscalização concluiu, também, que os fatos e os documentos demonstram que o grupo STRAUSSSELITE pagou o valor de R\$ 215.500.000,00.

O fiscalizado, PAULO TARSO REGO DE LIMA, detinha 12,282% das quotas da SANTA CLARA IND E COM e o ganho de capital foi calculado proporcionalmente a essa participação, conforme demonstrativo, abaixo:

VALOR DA VENDA DE 50% SANTA CLARA IND E COM: R\$
215.500.000,00

Acionista	% do Capital	Valor da venda a ele atribuída
PAULO TARSO	12,282	26.467.710,00

CUSTO DE AQUISIÇÃO DAS QUOTAS DA SANTA CLARA

Foi informado que o custo de aquisição de uma quota de capital foi no valor de R\$ 0.01 (um centavo de real).

Na venda de 50% da SANTA CLARA IND E COM foram “transferidas” para a ELITE INTERNACIONAL BV por intermédio das empresas-veículo SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES e ELITE DO BRASIL metade das quotas da SANTA CLARA IND E COM, ou seja, 4.958.993.556 quotas. Destas, 12,282% pertenciam ao fiscalizado, o que representa 609.063.588. O custo total das quotas vendidas pelo fiscalizado foi, portanto:

CUSTO TOTAL DAS QUOTAS DA SANTA CLARA IND E COM
VENDIDAS EM 29/12/2005

Acionista	Número de Quotas	Custo Unitário	Custo Total
	Vendidas	Das Quotas	das Quotas
	(A)	(B)	A X B
PAULO TARSO	609.063.588	0,01	6.090.635,88

CÁLCULO DO GANHO DE CAPITAL NA VENDA DE 50,0% DA
SANTA CLARA IND E COM

Acionista	Valor da Alienação (A)	Custo das Quotas Vendidas (B)	Ganho de Capital (A-B)
PAULO TARSO	26.467.710,00	6.090.635,88	20.377.074,12

Pelos motivos acima expostos, a fiscalização lavrou o Auto de Infração, decorrente de omissão de ganho de capital na alienação de bens e direitos, no valor de R\$ 20.377.074,12.

Para um melhor entendimento sobre o planejamento tributário, transcrevem-se os seguintes trechos do Termo de Verificação Fiscal:

Da análise de todos os documentos e informações coletadas, esta Fiscalização concluiu que, em 29/12/2005, os sócios da empresa SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA., CNPJ nº 63.310.411/000101, atualmente denominada TRÊS CORAÇÕES ALIMENTOS S.A., praticaram negócio jurídico típico de alienação de participação societária, por meio do qual alienaram 50% de suas quotas para a empresa ELITE INTERNACIONAL BV, CNPJ nº 05.534.721/000103, atualmente denominada STRAUSS COFEE BV, sem a devida apuração e recolhimento do IMPOSTO DE RENDA SOBRE O GANHO DE CAPITAL. Para tanto, os vendedores arquitetaram um planejamento tributário absolutamente contrário aos interesses do Fisco, com uma série de operações societárias na SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA e em outras empresas constituídas, especificamente, para esse fim.

com a intenção de fazer crer não se tratar de venda, mas sim de um investimento societário.

Colocamos abaixo, desde já, um resumo do planejamento tributário engendrado, com o fim de facilitar o entendimento do presente Termo:

1) A SANTA CLARA IND E COM, uma das maiores indústrias de café do Brasil, tinha nos irmãos PEDRO, PAULO e VICENTE seus únicos proprietários. No ano de 2005, os irmãos decidem vender para uma empresa estrangeira, a ELITE INTERNACIONAL BV, metade da SANTA CLARA IND E COM;

2) A venda seria por um valor muito superior ao do custo de aquisição, gerando, assim, elevado ganho de capital. Foi com o intuito de evitar o pagamento do Imposto de Renda incidente sobre referido ganho, que teve início o planejamento tributário;

3) A idéia era fazer a venda de metade da SANTA CLARA IND E COM para a ELITE INTERNACIONAL BV parecer uma operação de reorganização societária. Para isso, foram criadas duas empresas veículo com capital social irrisório: a SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES (atuando em nome dos vendedores) e a ELITE DO BRASIL (atuando em nome dos compradores). Ambas constituídas por advogados que, “coincidentalmente”, possuíam outras empresas “de Participações”;

4) Acertada as bases do planejamento tributário, os advogados saem de cena: uma empresa-veículo (ELITE DO BRASIL) é integralmente transferida para os compradores e a outra empresa veículo (SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES) é totalmente transferida para os vendedores;

5) No dia da venda (29/12/2005), as empresas SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES e ELITE DO BRASIL têm o capital aumentado para 27,6 milhões e 226,0 milhões, respectivamente:

5.1) Os acionistas da SANTA CLARA IND E COM integralizaram o capital da empresa-veículo (SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES) justamente com todas as quotas que detinham na empresa que seria vendida (a própria SANTA CLARA IND E COM). A partir desse momento, quem comprasse a “PARTICIPAÇÕES” (controladora) estaria, na realidade, comprando a “IND E COM” (controlada);

5.2) A empresa ELITE DO BRASIL foi capitalizada pela compradora (ELITE INTERNACIONAL BV) com R\$ 216 milhões e, horas depois, “investiu” R\$ 215,5 milhões na SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES, empresa que, horas antes, acabara de receber todas as quotas da empresa que seria comprada (SANTA CLARA IND E COM);

6) Horas depois, os irmãos PEDRO, PAULO e VICENTE saem da SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES resgatando, ao todo, 10.199.183 ações (a R\$ 1,00 cada), e recebendo R\$ 54 milhões.

A partir desse momento, as empresas PRL (dos irmãos PEDRO,

Documento assinado digitalmente conforme a Lei nº 11.725 de 2008 e a Lei nº 10.972/2004.

Autenticado digitalmente em 25/11/2014 por ANTONIO LOPO MARTINEZ, Assinado digitalmente em 09/12/2014 por PEDRO ANAN JUNIOR, Assinado digitalmente em 25/11/2014 por ANTONIO LOPO MARTINEZ, Assinado dig

italmente em 09/12/2014 por FABIO BRUN GOLDSCHMIDT

Impresso em 13/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

PAULO e VICENTE) e ELITE DO BRASIL ficam com 50% da SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES cada uma;

7) Ainda no dia da venda (29/12/2005), cada irmão recebe, totalmente livre de imposto de renda, o valor de R\$ 20,3 milhões, o mesmo valor do ganho de capital escondido;

8) Um ano e meio depois, em uma operação na qual a controlada (“filha”) incorpora a controladora (“mãe”), a SANTA CLARA IND E COM incorpora a SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES. Chegava-se, assim, à configuração desejada desde o início: metade da SANTA CLARA IND E COM pertencendo aos irmãos PEDRO, PAULO e VICENTE (por intermédio da PRL) e a outra metade pertencendo à empresa ELITE INTERNACIONAL BV.

(...)

Em 2005, a empresa APPRAISAL AVALIAÇÕES E PERÍCIAS S/C LTDA, com endereço em São Paulo, foi contratada para avaliar a Joint Venture formada pelas empresas operacionais Santa Clara Indústria e Comércio de Alimentos Ltda e Café 3 Corações S/A, chegando a um valor entre R\$ 540 milhões e 590 milhões. Na mesma data, também foi feita a avaliação da empresa Café Três Corações S/A (R\$ 76.500.000,00). De posse das referidas análises, as partes chegaram ao valor da empresa a ser vendida (SANTA CLARA IND E COM)

O “investimento” de R\$ 215,5 milhões que a ELITE fez na SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES foi concebido para parecer real; as partes envolvidas na compra e venda procuraram seguir um roteiro cuidadosamente planejado. Nesse sentido, pode-se afirmar que:

- 1) toda a operação analisada pela fiscalização encontra-se registrada nos livros contábeis;*
- 2) os atos societários estão registrados nas Juntas Comerciais (Ceará e São Paulo);*
- 3) a contabilidade demonstra operação de investimento com subscrição de novas ações pela empresa ELITE DO BRASIL, e pagamento de dividendos aos sócios de acordo com o resultado do exercício, tudo devidamente apurado conforme a lei societária.*

Em um lance característico desse tipo de planejamento tributário, houve, inclusive, pagamento de Imposto de Renda sobre o Ganho de Capital apurado por ocasião da transferência das ações da SANTA CLARA IND E COM pertencentes ao patrimônio das pessoas físicas PEDRO, PAULO e VICENTE para a SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES (item 3.3.1). Os três apuraram e recolheram, cada um, R\$ 221.215,51; valor, obviamente, bem inferior ao realmente devido.

Embora concebido por profissionais do ramo, os atos legais praticados foram incapazes de esconder que a SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES e a ELITE DO BRASIL foram constituídas

sem nenhum propósito negocial ordinário, servindo apenas para

a execução de uma parte do roteiro previamente elaborado: a venda de 50,0% da SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO.

Todos esses fatos envolvendo o negócio jurídico celebrado na venda de metade da empresa SANTA CLARA IND E COM foram dolosamente obstaculizados ao conhecimento do Fisco. Tal comportamento, voluntário e consciente das pessoas físicas e jurídicas citadas, foi montado para impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.

Observa-se que não se trata de atos isolados, mas uma seqüência de atos praticados pelo contribuinte com expressivos valores envolvidos. Houve, claramente, um acerto para fazer um negócio venda e mostrar outro, restando evidente que os atos visíveis não tiveram fim extratributário.

A conduta praticada por cada uma das pessoas físicas alienantes, se subsume integralmente nos ditames do art. 71 da Lei nº 4.502/64, fato que, além de chamara incidência do art. 957, inciso II do RIR/99 (matriz legal art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/96), desloca, inclusive, a contagem do prazo decadencial, do § 4º do art. 150, para o art. 173, inciso I do CTN. Consentânea com toda esta tese, observadas as adaptações de praxe, estão as Decisões do 1º Conselho de Contribuintes Ac. Nº 10421.675/ 2004, 10709263/ 2007, 20402050/ 2006, 1094771/ 2004, 102-46545/2004, 10420749/ 2005, 10614720/ 2005, 10195693/ 2006, 10323041/ 2007.

Por estas razões, aplicar-se-á a multa qualificada de 150% sobre o imposto de renda apurado, conforme disposto no artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

O autor do procedimento de fiscalização juntou aos autos todos os atos societários e contábeis que foram analisados e que serviram de fundamento para a conclusão de existência de simulação encoberto fato jurídico gerador do imposto de renda.

Documentos juntados aos autos às fls. 57/1094.

Inconformado com a exigência, da qual tomou ciência, em 22/12/2010, conforme Termo de Encerramento, fls. 1088, o contribuinte apresentou, em 19/01/2011, impugnação, documentos anexados às fls. 1090/1168, através de procuração, instrumento anexado às fls. 1169, contestando todas as conclusões do Termo de Verificação Fiscal e o Auto de Infração.

O contribuinte argumentou contra todas as conclusões do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, destacando os atos societários, os fatos contábeis e demonstrando a formação de uma “joint venture”, fato que, segundo seu entendimento, aconteceu.

Os argumentos contra o Auto de Infração, em síntese, foram:

1) não houve a alegada operação de alienação de quotas de capital, tendo havido conclusão equivocada por parte do Auditor

Fiscal da Receita Federal do Brasil na análise dos atos societários e dos fatos contábeis, apresentados pela empresa SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA e CAFÉ TRÊS CORAÇÕES S/A;

2) o que de fato aconteceu foi formação de uma "jointventure" entre SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA (SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A) e CAFÉ TRÊS CORAÇÕES S/A (ELITE INTERNACIONAL BV);

3) todos os atos societários (ata de assembléia geral extraordinária) e os fatos contábeis (diminuição de capital, aumento de capital, transferências de quotas e ações, resgate de quotas e de ações, cisão, incorporação, distribuição de lucros), são parte de uma reestruturação da sociedade SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMERCIO LTDA para atendimento de um contrato de "jointventure" com a empresa CAFÉ TRÊS CORAÇÕES S/A, controlada pela empresa ELITE INTERNACIONAL BV;

4) pelo contrato de "jointventure" a empresa SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA teria que ser controlada apenas pela empresa PRL PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS S/A, tendo havido a saída dos sócios pessoas físicas;

5) no processo de reestruturação, houve avaliação das quotas de capital, apuração de ganho de capital e recolhimento do Imposto de Renda. A Declaração de Bens da Declaração de Ajuste Anual demonstra, claramente, os fatos ocorridos pela reestruturação, não tendo havido intenção de ocultar os fatos à fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil;

6) o entendimento do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil fundamenta-se em uma premissa equivocada de venda de quotas de capital, concebida a partir de notícias econômicas relacionadas à avaliação do valor econômico da "jointventure" SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A e CAFÉ TRÊS CORAÇÕES, veiculadas na internet;

7) para que a "jointventure" fosse viável, a empresa CAFÉ TRÊS CORAÇÕES, possuindo capital bem inferior ao capital da SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A, teve que receber investimento de sua controladora, ELITE INTERNACIONAL BV, em valor total de R\$ 215.500.000,00.

8) os sócios, PEDRO ALCÂNTARA, PAULO TARSO e VICENTE DE PAULA, dentro do processo de reestruturação societária, tiveram que deixar a empresa, recebendo lucros acumulados e resgatando quotas de capital, tudo devidamente demonstrado pela contabilidade e pela Declaração de Ajuste Anual.

9) o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, dentro do seu errôneo entendimento, concebeu o valor da alienação de quotas de capital e o valor do ganho de capital a partir de dados colhidos em notícia sobre a avaliação econômica da "joint venture" SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A e da empresa CAFÉ TRÊS CORAÇÕES S/A

Documento assinado digitalmente em 25/11/2014 por ANTONIO LOPO MARTINEZ, Assinado digitalmente em 09/12/2014 por PEDRO ANAN JUNIOR, Assinado digitalmente em 25/11/2014 por ANTONIO LOPO MARTINEZ, Assinado digitalmente em 09/12/2014 por FABIO BRUN GOLDSCHMIDT

Impresso em 13/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Entendeu, erroneamente, que os sócios (PEDRO ALCANTARA, PAULO TARSO, VICENTE DE PAULA e PRL PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS S/A) receberam proporcionalmente à participação no capital um valor próximo da avaliação econômica;

10) partindo do valor de R\$ 215.500.000,00 apurou o quanto cada sócio teria recebido, apurou o ganho de capital e comparou o ganho de capital com os valores recebidos a título de lucros acumulados, resgates de quotas ou de resgates de ações;

11) os recursos da ELITE INTERNACIONAL BV (US 60.000.000,00, em espécie, equivalente a R\$ 139.440.000,00, e o capital da CAFÉ TRÊS CORAÇÕES S/A, R\$ 76.500.000,00) ingressaram na empresa SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A e não foram transferidos para os sócios, PEDRO ALCANTARA, PAULO TARSO E VICENTE DE PAULA e PRL - PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS S/A;

12) os sócios, PEDRO ALCANTARA, PAULO TARSO E VICENTE DE PAULA, receberam lucros acumulados, resgate de quotas de capital, resgate de ações e juros sobre o capital próprio, em consequência da formação da "joint venture", tudo conforme a contabilidade das empresas SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, PRL PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTO S/A e CAFÉ TRÊS CORAÇÕES S/A;

13) os valores recebidos a título de lucros acumulados, resgate de quotas de capital, resgate de ações e juros sobre o capital próprio estão registrados na contabilidade e nos atos societários. Os valores foram confirmados pelo Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil. O Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, equivocadamente, comparou o montante desses recebimentos com o valor do investimento da ELITE INTERNACIONAL BV (R\$ 215.500.000,00), em parte proporcional à participação no capital, como se o investimento tivesse sido transferidos para os sócios, ou seja, os sócios teriam recebidos, proporcionalmente à participação no capital, o valor do investimento (o auditor fiscal estabeleceu uma equivalência entre o ganho de capital, R\$ 20.377.074,12 com o somatório dos lucros acumulados e dos resgates de quotas, no valor de R\$ 20.342.301,72, percebidos em dezembro de 2005);

14) lucros acumulados, resgate de quotas de capital por redução do capital e resgate de ações são rendimentos isentos, conforme legislação tributária. Esses rendimentos foram devidamente informados na Declaração de Ajuste Anual como isentos;

15) os rendimentos isentos, conforme informados na Declaração de Ajuste Anual, foram devidamente comprovados através da documentação apresentada ao Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil;

16) a documentação relativa aos rendimentos de lucros acumulados, aos rendimentos de resgate de quotas de capital e

aos rendimentos de resgate de ações comprovam a efetividade do recebimento. Esses rendimentos foram recebidos da empresa SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA (lucros acumulados e resgate de quotas), da empresa PRLPARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS S/A (lucros acumulados e resgate de ações) e da empresa SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A (resgate de ações);

17) os sócios, PEDRO ALCÁNTARA, PAULO TARSO e VICENTE DE PAULA, não receberam nenhum numerário, relacionado ao investimento no valor de R\$ 215.500.000,00. O investimento ingressou no patrimônio da empresa SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A;

18) ficou demonstrado que os sócios receberam somente rendimentos de lucros acumulados, resgates de quotas de capital, resgate de ações e de juros sobre o capital próprio;

19) não houve dolo, fraude ou simulação, uma vez que os atos societários e os fatos contábeis demonstram claramente a formação de uma "joint venture" e a Declaração de Bens da Declaração de Ajuste Anual informa todos os fatos relacionados à formação da "joint venture", inclusive apuração de ganho de capital quando da transferência das quotas de capital da empresa SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA para a empresa SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A. Para o caso não se aplica as disposições do parágrafo único do artigo 116 do CTN (evasão fiscal);

20) o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil partiu das informações da Declaração de Ajuste Anual, variação patrimonial elevada e apuração de ganho de capital. Os fatos analisados pelo Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil estão informados na Declaração de Bens, não tendo havido ocultação de informação que ensejasse sonegação fiscal

21) o fato concebido pelo Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, simulação e alienação de quotas de capital e ganho de capital, não se enquadra dentro das hipóteses de dolo, fraude e simulação, uma vez que não houve simulação, sendo ilegal o lançamento da Multa de Ofício Qualificada;

22) em prevalecendo o entendimento do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, que seja reduzida a Multa de Ofício para o percentual de 75%;

23) em prevalecendo o entendimento do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, não haja incidência de Juros de Mora, Taxa Selic, sobre a Multa de Ofício;

24) em prevalecendo o entendimento do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil que seja considerado o Imposto de Renda sobre o ganho de capital que foi recolhido, conforme a Declaração de Ajuste Anual.

A DRJ julga a impugnação improcedente, nos termos da ementa a seguir:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA
IRPF**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/09/2001
Autenticado digitalmente em 25/11/2014 por ANTONIO LOPO MARTINEZ, Assinado digitalmente em 09/12/2014 por PEDRO ANAN JUNIOR, Assinado digitalmente em 25/11/2014 por ANTONIO LOPO MARTINEZ, Assinado digitalmente em 09/12/2014 por FABIO BRUN GOLDSCHMIDT
Impresso em 13/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Data do fato gerador: 29/12/2005

GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS

Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

Para efeito de apuração do ganho de capital é suficiente a ocorrência do fato gerador, ou seja, a alienação do bem, materializada pelo efetivo recebimento do preço da operação e pela variação patrimonial ocorrida pela aquisição de novos bens com o produto da alienação, tudo devidamente demonstrado com fatos e documentos.

O Imposto de Renda sobre o ganho de capital recolhido pelo contribuinte deve ser compensado com o apurado no Auto de Infração, desde que o que foi pago pelo contribuinte seja relativo à mesma operação de alienação objeto do Auto de Infração. O ganho de capital relacionado ao ato simulado, existente só no papel, nos atos formais, deve ser considerado como parte do ganho de capital relacionado ao fato real, escondido pelo ato simulado. Houve ganho de capital, mas relacionado à operação real demonstrada pela fiscalização e não conforme o demonstrativo apresentado pelo contribuinte.

SIMULAÇÃO RELATIVA. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ILÍCITO. EVASÃO FISCAL.

A simulação se caracteriza pela divergência entre o ato aparente, realização formal, e o ato que se quer materializar, oculto. Assim, na simulação, os atos exteriorizados são sempre desejados pelas partes, mas apenas formalmente, pois materialmente o ato praticado é outro. Para que não se configure simulação é necessário que as partes queiram praticar esses atos não apenas formalmente, mas também materialmente. Na operação de alienação de quotas de capital, o sócio incorre na prática de simulação relativa, ato tido como nulo pelo Código Civil e ato típico de evasão fiscal e de lançamento de Imposto de Renda sobre ganho de capital pelo Código Tributário Nacional, ao utilizar as situações financeira e econômica da empresa da qual detinha as quotas, devidamente demonstrada na contabilidade, para criar uma operação de investimento, recebimento de dividendos e resgate de quotas, tudo no valor da alienação das quotas, através de atos societários e fatos contábeis, montados em seqüência, com a finalidade única de ocultar o fato real de alienação de quotas, fato gerador do ganho de capital. No âmbito do direito tributário, o negócio jurídico formal, mesmo que devidamente estruturado com base na lei das sociedades por ações, não pode prevalecer se não representar o fato real ocorrido quando esse fato real é

tipificado como fato gerador do imposto de renda, devidamente comprovado pela inconsistência dos atos societários e dos fatos contábeis.

PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CTN. LEI COMPLEMENTAR Nº 104, DE 2001. NORMA ANTIELISÃO.

Estando comprovada a ocorrência do fato gerador, alienações de quotas de capital, e se verificando que o contribuinte usou de negócio jurídico simulado, usando a empresa da qual vendeu sua participação, exteriorizando operação de investimento, feito pela empresa adquirente das quotas de capital, recebimento de dividendos, por parte do vendedor, prejudicando a fisco, o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, amparado no inciso VII do artigo 149 do CTN, deve constituir o crédito tributário tendo por objeto o ato dissimulado (alienação de quotas de capital), uma vez que o ato simulado (investimento) é nulo, nos termos do Código Civil, subsistindo o ato dissimulado.

SIMULAÇÃO. EVASÃO. GANHO DE CAPITAL

A realização de operações simuladas, com o objetivo de elidir o surgimento da obrigação tributária principal ou de gerar maiores vantagens fiscais, não inibe a aplicação de preceitos específicos da legislação de regência, bastando que, pela finalidade do ato ou negócio, sejam obtidos rendimentos ou ganhos de capital submetidos à incidência do imposto de renda, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio, que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos do previsto na norma específica de incidência do imposto de renda.

SIMULAÇÃO. EVASÃO. OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQÜÊNCIA.

O fato de cada uma das transações, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto de operações, quando fica comprovado que os atos praticados tinham objetivo diverso daquele que lhes é próprio.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO LÍCITO. ELISÃO.

No planejamento tributário lícito, também conceituado como elisão, evita-se a ocorrência do fato gerador sem afrontar a lei tributária. Nesse procedimento utiliza-se das regras legais como motivação para se evitar a ocorrência do fato gerador, realizando atos verdadeiros em consonância com a vontade entre as partes.

Planejamento tributário deve designar tão somente a técnica de organização preventiva de negócios, visando a uma lícita economia de tributos, seja evitando a incidência destes, seja reduzindo ou diferindo o respectivo impacto fiscal sobre as operações.

SIMULAÇÃO. FRAUDE. EVASÃO FISCAL. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ILÍCITO. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

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

Autenticado digitalmente em 25/11/2014 por ANTONIO LOPO MARTINEZ, Assinado digitalmente em 09/12/2014

4 por PEDRO ANAN JUNIOR, Assinado digitalmente em 25/11/2014 por ANTONIO LOPO MARTINEZ, Assinado dig

italmente em 09/12/2014 por FABIO BRUN GOLDSCHMIDT

Impresso em 13/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Constatada a prática de simulação, perpetrada mediante a articulação de operações com o intuito de evitar a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, é cabível a exigência do tributo, acrescido de multa qualificada, conforme o art. 44, inciso II, da Lei n.º 9.430, de 1996.

JUROS MORATÓRIOS.TAXA SELIC.

A cobrança de débitos para com a Fazenda Nacional, após o vencimento, acrescidos de juros moratórios calculados com base na taxa referencial do Selic, decorre de expressa disposição legal.

INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE

A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista pelos artigos 43 e 61, §3º, da Lei n.º 9.430/96.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 29/12/2005

VERDADE MATERIAL. MEIOS DE PROVAS. Por se tratar de a simulação de divergência entre realidade e subjetividade, é difícil, quando não impossível, comprová-la diretamente, pelo que se admite que seja provada por todos os meios admitidos em Direito, inclusive indícios e presunções.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

Aplica-se a súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, CARF, que possua efeito vinculante, conforme Portaria do Ministro da Fazenda n.º 383, de 2010. Não se enquadrando o julgado, posto como norma a ser observada, dentre os acórdãos paradigmas da súmula do CARF, o julgador da DRJ é livre, podendo seguir ou não o entendimento do julgado do CARF.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A DRJ entendeu por bem cancelar em parte a exigência uma vez que ficou demonstrado o recolhimento de Imposto de Renda no valor de R\$ 221.215,50, conforme o Demonstrativo de Apuração de Ganho de Capital da Declaração de Ajuste Anual, já bastante esclarecido, acima. Em 29/12/2005, os sócios da SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA transferem suas quotas de capital, com valorização de R\$ 27.675.975, para a empresa SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A.

No entendimento da autoridade recorrida somente existiu uma única operação que foi a de alienação das quotas de capital, que ocorreu em 29/12/2005, com apuração de

ganho de capital, no valor de R\$ 20.377.074,12, e Imposto de Renda no valor de R\$ 3.056.561,11.

Desta forma, o Imposto de Renda sobre o ganho de capital apurado pelo senhor contribuinte que foi recolhido no valor de R\$ 221.215,50 deve ser compensado com o apurado no Auto de Infração.

Intimado do acórdão proferido pela DRJ, o contribuinte interpôs recurso voluntário, onde reitera argumentos da impugnação, no que toca aos pontos principais, destacando os seguintes aspectos no final de seu recurso.

- Preliminarmente, afirma que a decisão recorrida ignorou todos os argumentos fáticos e de direito apresentado ao longo da impugnação, limitando-se a repetir as palavras do fiscal autuante.;

- Da desconsideração da jurisprudência colacionada pelo recorrente no corpo da impugnação;

- Das premissas necessárias a compreensão dos atos jurídicos objeto de autuação mantida pelo decisão recorrida, entre eles destaquem-se: i) da autuação mercadológica da Santa Clara Ind e Com, no Brasil antes de Dezembro de 2005; ii) da autuação mercadológica da Strauss-Elite Grupo, no Brasil e no mundo antes de Dezembro de 2005; iii) Das razões que levaram os grupos da Santa Clara e Strauss –Elite a se associarem, assim como as implicações da constituição de uma joint-venture; iv) dos atos societários acordados entre a Santa Clara e o Strauss Elite Group; v) da impropriedade do cálculo realizado para inferir a apuração do suposto ganho de capital.

- Da existência de uma diferença entre o montante apontado como ganho de capital de R\$ 20.377.074,12 e aquele demonstrado pelo somatório dos lucros, redução de capital e resgate de ações que totaliza R\$ 20.342.3012,72.

- Do enfrentamento dos argumentos utilizados pela fiscalização para alegar a ocorrência de simulação nocente;

- Questiona também o entendimento da autoridade recorrida reforçando que a mesma limitou-se a transcrever termos do termo de verificação fiscal;

- Não houve a alegada operação de alienação de quotas de capital, tendo havido conclusão equivocada por parte do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil na análise dos atos societários e dos fatos contábeis, apresentados pela empresa SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA e CAFÉ TRÊS CORAÇÕES S/A;

- Todos os atos societários (ata de assembléia geral extraordinária) e os fatos contábeis (diminuição de capital, aumento de capital, transferências de quotas e ações, resgate de quotas e de ações, cisão, incorporação, distribuição de lucros), são parte de uma reestruturação da sociedade SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMERCIO LTDA para atendimento de um contrato de “jointventure” com a empresa CAFÉ TRÊS CORAÇÕES S/A, controlada pela empresa ELITE INTERNACIONAL BV;

- Pelo contrato de “jointventure” a empresa SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA teria que ser controlada apenas pela empresa PRL PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS S/A, tendo havido a saída dos sócios pessoas físicas;

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

Autenticado digitalmente em 25/11/2014 por ANTONIO LOPO MARTINEZ, Assinado digitalmente em 09/12/2014

4 por PEDRO ANAN JUNIOR, Assinado digitalmente em 25/11/2014 por ANTONIO LOPO MARTINEZ, Assinado dig

italmente em 09/12/2014 por FABIO BRUN GOLDSCHMIDT

Impresso em 13/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

22

- No processo de reestruturação, houve avaliação das quotas de capital, apuração de ganho de capital e recolhimento do Imposto de Renda. A Declaração de Bens da Declaração de Ajuste Anual demonstra, claramente, os fatos ocorridos pela reestruturação, não tendo havido intenção de ocultar os fatos à fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil;

- O entendimento do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil fundamenta-se em uma premissa equivocada de venda de quotas de capital, concebida a partir de notícias econômicas relacionadas à avaliação do valor econômico da “jointventure” SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A e CAFÉ TRÊS CORAÇÕES, veiculadas na internet;

- Para que a “jointventure” fosse viável, a empresa CAFÉ TRÊS CORAÇÕES, possuindo capital bem inferior ao capital da SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A, teve que receber investimento de sua controladora, ELITE INTERNACIONAL BV, em valor total de R\$ 215.500.000,00;

- os sócios, PEDRO ALCÂNTARA, PAULO TARSO e VICENTE DE PAULA, dentro do processo de reestruturação societária, tiveram que deixar a empresa, recebendo lucros acumulados e resgatando quotas de capital, tudo devidamente demonstrado pela contabilidade e pela Declaração de Ajuste Anual.

- os sócios, PEDRO ALCÂNTARA, PAULO TARSO E VICENTE DE PAULA, receberam lucros acumulados, resgate de quotas de capital, resgate de ações e juros sobre o capital próprio, em consequência da formação da “joint venture”, tudo conforme a contabilidade das empresas SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, PRLPARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTO S/A e CAFÉ TRÊS CORAÇÕES S/A;

- os valores recebidos a título de lucros acumulados, resgate de quotas de capital, resgate de ações e juros sobre o capital próprio estão registrados na contabilidade e nos atos societários. Os valores foram confirmados pelo Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil. O Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, equivocadamente, comparou o montante desses recebimentos com o valor do investimento da ELITE INTERNACIONAL BV (R\$ 215.500.000,00), em parte proporcional à participação no capital, como se o investimento tivesse sido transferidos para os sócios, ou seja, os sócios teriam recebidos, proporcionalmente à participação no capital, o valor do investimento (o auditor fiscal estabeleceu uma equivalência entre o ganho de capital, R\$ 20.377.074,12 com o somatório dos lucros acumulados e dos resgates de quotas, no valor de R\$ 20.342.301,72, percebidos em dezembro de 2005);

- os sócios, PEDRO ALCÂNTARA, PAULO TARSO e VICENTE DE PAULA, não receberam nenhum numerário, relacionado ao investimento no valor de R\$ 215.500.000,00. O investimento ingressou no patrimônio da empresa SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A;

- ficou demonstrado que os sócios receberam somente rendimentos de lucros acumulados, resgates de quotas de capital, resgate de ações e de juros sobre o capital próprio;

- não houve dolo, fraude ou simulação, uma vez que os atos societários e os fatos contábeis demonstram claramente a formação de uma “joint venture” e a Declaração de Bens da Declaração de Ajuste Anual informa todos os fatos relacionados à formação da “joint venture”, inclusive apuração de ganho de capital quando da transferência das quotas de capital

da empresa SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA para a empresa SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A. Para o caso não se aplica as disposições do parágrafo único do artigo 116 do CTN (evasão fiscal);

- que em prevalecendo o entendimento do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, não haja incidência de Juros de Mora, Taxa Selic, sobre a Multa de Ofício;

- que em prevalecendo o entendimento do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil que seja considerado o Imposto de Renda sobre o ganho de capital que foi recolhido, conforme a Declaração de Ajuste Anual.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Lopo Martinez, Relator

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

DOS ARGUMENTOS

Conforme entendimento da Fiscalização e a DRJ, os contribuintes praticaram simulação pela utilização de operações estruturadas em sequência e utilização de empresas veículo no intuito de reduzir a base de cálculo sobre a qual incidiria o IRPF sobre o ganho de capital na alienação da participação societária na empresa SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO à empresa ELITE INTERNACIONAL BV, pertencente ao grupo holandês STRAUSS-ELITE.

Para a autoridade fiscal teria ocorrido um planejamento tributário abusivo com o objetivo de reduzir o valor do ganho de capital tributável pelo IRPF na alienação de 50% das quotas da sociedade SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA dos irmãos PEDRO ALCÂNTARA REGO DE LIMA, PAULO TARSO REGO DE LIMA e VICENTE DE PAULA REGO DE LIMA para a sociedade ELITE INTERNACIONAL BV, empresa membro do grupo israelense STRAUSS-ELITE.

Ainda na visão da fiscalização a utilização de operações estruturadas em sequência e empresas-veículo permitiu que o pagamento aos alienantes pessoas físicas se desse através de distribuição de supostos lucros acumulados, resgate de ações, resgate de quotas de capital, adiantamento para futuro aumento de capital e juros sobre capital próprio.

O recorrente por sua vez afirma que na verdade ocorreu uma joint venture entre a SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA e a CAFÉ TRÊS CORAÇÕES S.A. A operação tinha finalidade estratégica, não podendo nunca se confundir como uma operação sem propósito negocial. A estruturação da operação teria sido realizada para permitir a operação tendo em vista que envolviam empresas de natureza e cultura muito diferenciada.

DA CRONOLOGIA DA OPERAÇÃO

Segundo o que descreve os autos a operação teria ocorrido em 29 de dezembro de 2005, a seguir apresenta-se as principais etapas da operação:

- SITUAÇÃO INICIAL

A sociedade empresária SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, constituída pelos sócios PEDRO ALCÂNTARA REGO DE LIMA (12,282%), PAULO TARSO REGO DE LIMA (12,282%), VICENTE DE PAULA REGO DE LIMA (12,282%) e PRL PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS S/A (63,162%), sendo que a

PRL PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS S/A era composta pelos três irmãos Lima, PEDRO, PAULO e VICENTE, cada um com 33,333% de suas ações. As partes vendedoras constituíram a empresa veículo SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A;

- CONSTITUIÇÃO DAS EMPRESAS VEÍCULOS

- **31/05/2005**, foi constituída por Assembleia Geral a empresa ALIMA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A, com sede em São Paulo, tendo como sócios LAGUNA PARTICIPAÇÕES LTDA (a qual se declarou inativa perante a Receita Federal no ano-calendário de 2005) e uma PESSOA FÍSICA. O capital social da ALIMA era de R\$ 500,00 (quinhentos reais).

- **9/12/2005**, em Assembleia Geral Extraordinária, os sócios da ALIMA decidem "ceder" todas as suas ações para a empresa PRL PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS S/A. Na mesma AGE, foi decidido: a alteração do nome empresarial da ALIMA para SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A; a mudança do objeto social da companhia para incluir também a compra, processamento e venda de produtos de café; o aumento de capital da companhia no valor de R\$ 27.675.974,00 mediante a emissão de 27.675.974 novas ações ordinárias no valor nominal de R\$ 1,00, mediante conferência à companhia de todas as quotas detidas pelos novos acionistas PAULO, PEDRO e VICENTE, bem como a própria PRL, na SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

Note-se que ai surge a **empresa veículo** SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A, tendo como sócios PEDRO, PAULO, VICENTE e a PRL PARTICIPAÇÕES. Nesse momento a SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A se tornou sócia única da SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

Na parte das compradoras havia também uma **empresa veículo** a ELITE DO BRASIL PARTICIPAÇÕES LTDA, conforme mencionado no Termo de Verificação Fiscal.

Ficou, então, constituído que precede à operação de venda. De um lado havia a SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A como única quotista da SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA e, do outro, a ELITE DO BRASIL PARTICIPAÇÕES LTDA.

- DIA DA OPERAÇÃO (29/12/2005)

- 29/12/2005 - Em AGE realizada, foi aprovado o aumento do capital social na ordem de R\$ 122.074.875,00, mediante a criação de 13.428.249 ações ordinárias sem valor nominal, integralizadas pela ELITE INTERNACIONAL BV através de créditos que esta detinha com a própria CAFÉ TRÊS CORAÇÕES.

- 29/12/2005 - Na mesma AGE, foi aprovada a celebração do Contrato de Joint Venture e do Acordo de Acionistas entre a ELITE INTERNACIONAL BV e a PRL PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS S/A relativos à SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES. A CAFÉ TRÊS CORAÇÕES S/A anuiu a esse contrato na forma de interveniente.

- 29/12/2005 - Por intermédio da alteração do contrato social da ELITE DO BRASIL, houve o aumento de capital da sociedade em R\$ 216.028.200,00, pela criação de novas quotas integralizadas totalmente pela sócia ELITE INTERNACIONAL BV mediante 13.855.748 ações ordinárias que detinha na CAFÉ TRÊS CORAÇÕES S/A no valor de R\$ 76.500.000,00, bem como aporte em dinheiro no valor de R\$ 139.528.200,00;

- 29/12/2005 - Em AGE às 14h, a SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A aumentou seu próprio capital social em R\$ 17.477.292,00, mediante a criação da mesma quantidade de ações classe “C”.

- 29/12/2005 - A ELITE DO BRASIL, empresa veículo da ELITE INTERNACIONAL BV, integraliza as novas ações da SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A pagando R\$ 215.500.000,00, mediante o aporte de R\$ 139.000.000,00 em moeda nacional e cessão de 13.855.748 ações ordinárias que detinha no capital da CAFÉ TRÊS CORAÇÕES S/A pelo valor de R\$ 76.500.000,00. Isso gerou a inserção de R\$ 17.477.292,00 no próprio capital social e a constituição de R\$ 198.022.708,00 de Reserva de Ágio.

A ELITE DO BRASIL é agora acionista da SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A, a qual é quotista única da SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

- 29/12/2005, às 19h, esta companhia aprovou o resgate das ações dos três irmãos, extinguindo a “Classe B” de ações, titularizada pelas pessoas físicas, e reduzindo o capital social da SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A em virtude da saída dos três sócios. As Classes A e C, titularizadas respectivamente pela PRL e pela ELITE DO BRASIL, foram unificadas, tendo os sócios os mesmos direitos.

Ao final do processo a ELITE DO BRASIL, controlada pelos compradores do grupo STRAUSS-ELITE, e a PRL, controlada pelos vendedores do grupo SANTA CLARA, detinham cada um 50% do controle acionário da SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A, a qual era quotista única da SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

Os três irmãos se retiraram da sociedade recebendo os valores integralizados na SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES pelo grupo STRAUSS-ELITE,

DA NATUREZA DA OPERAÇÃO

Conforme se depreende do Termo de Verificação Fiscal, o montante de R\$215.500.000,00 é compatível com a avaliação patrimonial da SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

Segundo os autos em 2005, em avaliação pela empresa APPRAISAL – AVALIAÇÕES E PERÍCIAS S/C LTDA do valor da joint venture entre a CAFÉ TRÊS CORAÇÕES e SANTA CLARA, totalizaria um valor entre R\$ 540 e 590 milhões. Considerando que a CAFÉ TRÊS CORAÇÕES foi avaliada em laudo da mesma consultoria por R\$ 76.577.146,00, o valor da SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA gravitava entre R\$ 439.334.000,00 e R\$ 513.500.000,00, sendo o preço de 50% de suas quotas R\$ 219.600.000,00, valor próximo do “investido” pelo grupo STRAUSS-ELITE.

Registre-se que :

- 09/12/2005, a SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA reduziu seu capital social de R\$ 63.545.048,25 para R\$ 15.673.023,87 (diferença de R\$ 47.872.024,38). Este valor foi liberado para os sócios, cabendo aos contribuintes PEDRO e PAULO o valor de R\$ 4.467.896,04;

- 29/12/2005, o capital da sociedade SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA foi aumentado para R\$ 99.179.871,11 (diferença de R\$ 83.506.847,24), sendo essa diferença integralizada pela SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A com recursos recebidos da ELITE INTERNACIONAL BV, através da ELITE DO BRASIL.

- 29/12/2005, houve a operação descrita anteriormente, pela qual a ELITE DO BRASIL aporta R\$ 215.500.000,00 na SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A como investimento para integralização de ações.

Com a redução do capital social da SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, além do valor a que fariam jus os sócios pessoas físicas, também lhe foram distribuídos denominados lucros acumulados. O pagamento se deu por intermédio de um TED para a conta conjunta dos três irmãos no valor total de R\$ 24.404.252,12.

Na mesma data, ocorreu a redução de capital da SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A pela extinção da classe de ações dos sócios pessoas físicas. Nessa operação, foi destinado aos sócios retirantes o valor de R\$ 44.927.890,00. Esse valor também foi depositado em conta conjunta dos irmãos via TED.

A soma dos valores depositados pelas duas empresas do grupo SANTA CLARA é de R\$ 69.292.556,76, totalizando R\$ 23.463.400,00 para cada um dos ex-sócios. Observe que esse vultoso pagamento foi realizado logo após o aporte de R\$ 215.500.000,00 da ELITE DO BRASIL no grupo SANTA CLARA.

DOS CRITÉRIO DE VALIDADE DE UM PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O que é válido fazer para reduzir, postergar ou afastar a incidência de tributos (“tax avoidance”) com uso de operações societárias? Responder a esta pergunta não é tarefa fácil. No Brasil, esta dificuldade é agravada pelo fato das figuras jurídicas formalmente apontadas para realizar tal balizamento - como “simulação”, “fraude à lei”, dentre outras - na prática, serem aplicadas de forma confusa e imprecisa.

Shoueri et. al., em 2010, realizaram uma pesquisa a partir dos “acórdãos” (nome dado aos julgamentos) do então CC, onde se procurou identificar estes “reais” critérios utilizados pelos julgadores na análise de atividades de planejamento tributário. Tal estudo, abrindo mão de rastrear conceitos pré-estabelecidos pela legislação (como os citados acima), partiu diretamente das características fáticas e argumentativas trazidas pelos julgadores (conselheiros) e analisou-os em face de sua conclusão, fazendo uso da metodologia criada por Alchourrón e Bulygin em 1975, conhecida como “normative systems”.

Esta técnica assemelha-se a - ou é uma espécie de - metodologia de análise de conteúdo. Entretanto, ela encontra maior compatibilidade para uso em conteúdos jurídicos (SHOUERI et al, 2010; SANTI, 2012), já que as tradicionais metodologias de análise de conteúdo carregam um compromisso muito grande pelo que está efetivamente escrito (se há a presença deste ou daquele termo, etc.), enquanto o “normative systems” permite algum tipo de interpretação, ou sistematização de ideias que permita interpretação posterior: “O modelo mais adequado para sistematizar o material jurídico e identificar suas inconsistências é o ‘Normative Systems’.

Desta forma, SHOUERI et al (2010) analisaram acórdãos publicados entre 2002 e 2008 (além de algumas decisões mais antigas) que discutiram condutas de tax avoidance, em um número total de 78 acórdãos, e chegaram as seguintes conclusões:

DocId: 31707093
 Autenticado digitalmente em 25/11/2014 por ANTONIO LOPO MARTINEZ, Assinado digitalmente em 09/12/2014 por PEDRO ANAN JUNIOR, Assinado digitalmente em 25/11/2014 por ANTONIO LOPO MARTINEZ, Assinado digitalmente em 09/12/2014 por FABIO BRUN GOLDSCHMIDT
 Impresso em 13/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

a) O Conselho de Contribuintes considera inválidos os planejamentos tributários sempre que considera que os fatos não ocorreram tais como descritos pelos contribuintes;

b) A desconsideração dos fatos tais como descritos pelos contribuintes se dá de forma direta, a partir da constatação de que os negócios jurídicos praticados não correspondem à realidade. Contudo, em muitos casos, o critério relevante para desconsiderá-los foi a falta de motivos extratributários para as estruturas negociais. Não está claro se o Conselho de Contribuintes considera a falta de motivos como critério autônomo para invalidar o planejamento, ou se o emprega como indício de simulação;

c) Para constatar a falta de motivos não-tributários para os negócios, o Conselho de Contribuintes leva em consideração, principalmente, a adequação do intervalo temporal entre os negócios jurídicos praticados e a sua coerência com as atividades empresariais do contribuinte. A independência entre as partes é fator relevante nos julgamentos do órgão, mas não é tão determinante quanto os demais. Estes fatores podem implicar, também, a desconsideração direta dos negócios praticados pelos contribuintes, sem qualquer referência aos motivos empresariais;

d) O atendimento às regras cogentes não-tributárias é importante para a estruturação de operações aceitas pelo Conselho de Contribuintes, que tende a considerar inválidos os planejamentos tributários que violam as normas jurídicas não tributárias, formais ou materiais. Mas não é garantia de sucesso do planejamento, vez que o tribunal administrativo julgou inválidos diversos casos de planejamento tributário em que os contribuintes observaram todas as normas legais pertinentes ao negócio. (SHOUERI et al, 2010, p. 440).

Com base nessas considerações gerais cabe apontar as principais características do caso concreto, identificando **critérios para análise da validade do planejamento tributário**.

1. A operação teve outros motivos que não os tributários?

- Não. Havia um interesse especial em assegurar o menor pagamento de tributos por parte do recorrente. Em suma no caso concreto, não se identifica uma motivação, outra que não a fiscal para a realização da operação, que poderia ser feita de modo mais direto e objetivo.

2. Houve um adequado intervalo temporal entre as operações?

- Não. As operações foram realizadas concentradas no dia 29/12/2005. Todos a maioria dos atos foram concentrados no mês de dezembro de 2005

3. Os fatos foram considerados existentes tais como foram descritos pelo contribuinte?

- Não. Ficou a dúvida se seria realmente uma operação de Joint Venture. A definição de uma joint venture prescinde uma idéia de parceria, nos termos expostos transpareceu como uma operação de aquisição.

4. Foram observadas as regras cogentes não-tributárias?

- Não é apontada qualquer ilegalidade de regras cogentes não tributárias. Entretanto no que toca a *joint ventures*, merece destaque a observação presente no Termo de Verificação de que o recorrente não teria disponibilizado a fiscalização o pré-acordo, ou mesmo o acordo de acionista, que se seria de esperar numa operação dessa natureza e complexidade.

5. As partes envolvidas eram independentes?

- Não. Ocorreram operações envolvendo empresas veículo, controladas e utilizada exclusivamente para a operação. As transações realizadas entre com as empresas veículo foram cruciais para o planejamento tributário proposto.

6. Existe coerência entre as operações e as atividades empresariais das partes envolvidas?

- Não. As operações poderiam ser realizada diretamente, com a simples aquisições das ações do recorrente, sem a realização de uma serie encadeada de operações, estruturadas para dessimular os atos apresentados.

No contexto apresentado não vejo como dar guarida ao planejamento tributário utilizado. Em face de todos os elementos detalhadamente expostos no termo de verificação fiscal não vejo como acolher os argumentos do Recorrente. Conforme posição consolidada em vários precedente no CARF, se os atos formalmente praticados, analisados pelo seu todo, demonstram não terem as partes outro objetivo que não se livrar de uma tributação específica, e seus substratos estão alheios às finalidades dos institutos utilizados ou não correspondem a uma verdadeira vivência dos riscos envolvidos no negócio escolhido, tais atos não são oponíveis ao fisco, devendo merecer o tratamento tributário que o verdadeiro ato dissimulado produz. Subscrição de participação com ágio, seguida de imediata cisão e entrega dos valores monetários referentes ao ágio, traduz verdadeira alienação de participação societária.

Os fatos desencadeados pelas empresas envolvidas nas operações, representam, no meu entendimento, uma série de atos que não guardam qualquer correspondência com a real intenção das partes, porquanto se produziu uma série de documentos envolvendo uma pretensa operação de participação societária, quando na verdade o único objetivo do negócio foi de transferir parte das atividades do recorrente para a empresa adquirente, afastando o ônus tributário.

Pragmaticamente, tenho dificuldade em conciliar o argumento de que ocorreu um mero investimento para formação de *joint venture* com empresa estrangeira e, no mesmo intervalo, tenha sido liberado o pagamento de lucros acumulados, resgate de quotas, resgate de ações, crédito para futuro aumento de capital e juros sobre o capital próprio.

DA BASE DE CÁLCULO DA INFRAÇÃO

A base de cálculo do IRPF, no caso, foi calculada considerando-se a participação de cada irmão-sócio no capital social da SANTA CLARA INDÚSTRIA E

Documento assinado digitalmente por PEDRO ANAN JUNIOR em 25/11/2014 por ANTONIO LOPO MARTINEZ, Assinado digitalmente em 09/12/2014 por PEDRO ANAN JUNIOR, Assinado digitalmente em 25/11/2014 por ANTONIO LOPO MARTINEZ, Assinado digitalmente em 09/12/2014 por FABIO BRUN GOLDSCHMIDT
 Impresso em 13/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

COMÉRCIO LTDA (12,282%), aplicado sobre o ganho de capital de R\$ 165.910.064,40 (diferença entre o preço de R\$ 215.500.000,00 e o custo de aquisição de R\$ 49.595.935,56), totalizando um ganho de capital tributável para cada contribuinte no valor de R\$20.377.074,12.

Com fins ilustrativo a fiscalização apresentou no termo de verificação fiscal na fls 37 tentativa de explicar como os valores efetivamente entraram na conta corrente dos irmãos no mesmo dia da venda. No cálculo ilustrativo proposto pela fiscalização o valor recebido seria de R\$ 20.342.302,72. Nesse ponto o recorrente questiona essa diferença numérica, entretanto cabe registrar que essa não foi a base de cálculo utilizada para apuração do imposto. Deve-se reconhecer que a ilustração da fiscalização não é a mais coerente e gera dúvidas, portanto não merece ser enfatizadas. Porém isso não compromete o critério efetivamente utilizado para apurar a base de cálculo.

Na realidade mais oportuno, no caso concreto, seria demonstrar o que os contribuintes teriam recebido no dia 29/12/2005, e nesse ponto constata-se que no dia 29/12/2005, o recorrente e irmãos tiveram depositados em sua conta corrente mediante TED e mediante um crédito na Santa Clara Participações o montante equivalente a venda de parte de suas ações.

Aprecie no quadro a seguir o demonstrativo de base de cálculo da fiscalização (1-6), o exemplo ilustrativo oferecido pela fiscalização no Termo de Verificação Fiscal (8-11) e a relação dos valores recebidos pelo recorrente e irmãos no dia 29/12 fruto da venda de sua participação (12-17).

1.	Valor de Alienação		215.500.000,00
2.	Participação Individual, %		12,282%
3.	Participação Individual R\$		26.467.710,00
4.	Valor de 50% das Cotas		49.589.935,56
5.	Custo Individual	$\hat{=} 2 \times 4$	6.090.635,89
6.	Ganho de Capital	$\hat{=} 3 - 5$	20.377.074,11
8.	Dividendos		898.283,33
9.	Redução Capital		4.468.055,61
10.	Resgate Ações		14.975.963,78
11.	Ganho de Capital (exemplo)		20.342.302,72
12.	Recebimentos TED SC LTDA		24.404.252,12
13.	Recebimentos TED SC S/A		44.927.890,32
14.	Crédito Contábil na SC S/A		10.000.000,00
15.	Creditos a Favor dos Irmãos		79.332.142,44
16.	Participação Individual, %		33,333%
17.	Participação Individual, R\$		26.444.047,48

Por oportuno, mediante o lançamento se afasta os efeitos de vários negócios intermediários sem causa, na estruturação das chamadas step transactions. O fato gerador decorre da identificação da realidade e dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos, e não de vontades formalmente declaradas pelas partes contratantes ou pelos contribuintes. Ou seja o que vale é a efetiva venda das participações societárias, perdendo validade os efeitos desejados das normas de contorno propostas. Em suma, a maneira como o recorrente procedeu o

pagamento dessas aquisição é desconstituída pelos efeitos jurídicos propostos. Não haveria nesse contexto como coexistir a operação venda de ações, com a distribuição de dividendos, redução de capital e resgate de ações. O que se passa a tributar é a operação de venda de ações com ganho de capital.

Da Multa Qualificada

Segundo a fiscalização a recorrente teria simulado a operação, adotando conduta no sentido de impedir o lançamento e retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária.

Inobstante respeitável entendimento da autoridade fiscalizadora, não vejo circunstâncias que caracterizem um evidente intuito de fraude.

Na verdade, como já se demonstrou as escâncaras, tratou-se de um sucessão de negócios jurídicos típicos produzindo um efeito atípico, de fraudar as leis do Imposto de Renda, usando “norma de cobertura”, que protegeria a conduta realizada, isentando-a do pagamento dos tributos devidos.

Não há dolo ou evidente intuito de fraude, pois a “fraude a lei” significa a fraude com a acepção totalmente diferente da fraude referida no art. 72 da Lei nº 4.502/64.

A aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada, decorrente do art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, atualmente aplicada de forma generalizada pela autoridade lançadora, deve obedecer toda cautela possível e ser aplicada, tão somente, nos casos em que ficar nitidamente caracterizado o evidente intuito de fraude, conforme farta Jurisprudência emanada do Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Com a devida vênia dos que pensam em contrário, a simples omissão de rendimentos; a simples declaração inexata de receitas ou rendimentos; a classificação indevida de receitas/rendimentos na Declaração de Ajuste Anual ou a falta de inclusão de algum valor, bem ou direito na Declaração de Bens ou Direitos, não tem, a princípio, a característica essencial de evidente intuito de fraude.

Quando a lei se reporta à evidente intuito de fraude é óbvio que a palavra intuito não está em lugar de pensamento, pois ninguém conseguirá penetrar no pensamento de seu semelhante. A palavra intuito, pelo contrário, supõe a intenção manifestada exteriormente, já que pelas ações se pode chegar ao pensamento de alguém. Há certas ações que, por si só, já denotam ter o seu autor pretendido proceder, desta ou daquela forma, para alcançar, tal ou qual, finalidade. Intuito é, pois, sinônimo de intenção, isto é, aquilo que se deseja, aquilo que se tem em vista ao agir.

O evidente intuito de fraude floresce nos casos típicos de adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, conta bancária em nome fictício, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, etc.

É de se ressaltar, que não basta que atividade seja ilícita para se aplicar à multa qualificada, deve haver o evidente intuito de fraude, já que a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

No caso concreto não tenho como presumir que a conduta foi eivada de vício, mas tão somente de omitir do fisco com conhecimento de fato relevante.

MULTA QUALIFICADA - A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo. (Súmula CARF nº 14)

Nestes termos, posiciono-me no sentido de rejeitar as preliminares, e no mérito, dar provimento parcial ao recurso de voluntário para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%.

Da Incidência de Juros Sobre a Multa de Ofício

Acompanho o entendimento da legalidade da incidência de juros sobre a multa de ofício. Uma análise sistemática dos arts. 113, 139 e 161 do CTN revela que a multa de ofício (penalidade pecuniária), por integrar o crédito tributário, recebe igualmente o acréscimo moratório de juros.

Ante ao exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso para desqualificar a multa de ofício reduzindo-a a 75%

(Assinado digitalmente)

Antonio Lopo Martinez

Declaração de Voto

O voto do nobre relator conselheiro AntonioLopo Martinez, está muito bem fundamentado. Apesar das razões e fundamentos que o levaram a chegar a tal conclusão, tenho entendimento diverso do dele em alguns pontos, daí a razão de ter necessidade de elaborar a presente declaração de voto

Antes de mais nada gostaria de destacar que o assunto por nós analisado não é novo nesse tribunal administrativo. Ele já foi analisado por diversas vezes, por nosso órgão de julgamento. E cabe a nós decidirmos se essa operação teve como finalidade esconder uma operação de compra e venda, onde se procura reduzir o ganho de capital tributável, ou se o caso dos autos foi uma legítima reestruturação societária, que teve motivação econômica para ocorrer.

Para tanto gostaria de citar recente caso que foi julgado por esse respeitável tribunal administrativo, conforme ementa abaixo transcrita:

CARF 1a. Seção / 1a. Turma da 4a. Câmara / ACÓRDÃO 1401-00.582 em 29/06/2011

IRPJ/CSLL

ASSUNTO: AUTO DE INFRAÇÃO. EMENTA NULIDADE. Tendo o auto de infração preenchido os requisitos legais e o processo administrativo proporcionado plenas condições à interessada de contestar o lançamento, descabe a alegação de nulidade.

NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO. OPERAÇÃO CASAS E PARA . A subscrição de novas ações de uma sociedade anônima, com a sua integralização em dinheiro e registro de ágio, para subsequente retirada da sociedade da sócia originária, com resgate das ações para guarda e posterior cancelamento caracteriza negócio jurídico indireto de venda da participação societária.

NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO. INOPONIBILIDADE AO FISCO.

O fato de ser um negócio jurídico indireto não traz a consequência direta de tornar eficaz o procedimento da interessada, pois essa figura não é oponível ao fisco quando, como é o caso concreto, sem propósito negocial algum, visto de seu todo, visar apenas a mera economia de tributos. No caso concreto, houve por conseguinte fraude à lei do imposto de renda que comanda a tributação do ganho de capital na alienação de bens do ativo permanente através da utilização de norma de cobertura.

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

Autenticado digitalmente em 25/11/2014 por ANTONIO LOPO MARTINEZ, Assinado digitalmente em 09/12/2014

por PEDRO ANAN JUNIOR, Assinado digitalmente em 25/11/2014 por ANTONIO LOPO MARTINEZ, Assinado digitalmente em 09/12/2014 por FABIO BRUN GOLDSCHMIDT

Impresso em 13/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

34

NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO. MULTA.

No negócio jurídico indireto, quando identificada a convicção do contribuinte de estar agindo segundo o permissivo legal, sem ocultação da prática e da intenção final dos seus negócios, não há como ser reconhecido o dolo necessário à qualificação da multa, elemento este constante do caput dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Estende-se ao lançamentos decorrente, no que couber, a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, afastar a preliminar de nulidade por erro na imposição da base de cálculo, vencidos os conselheiros Alexandre Antônio Alkimim Teixeira, Maurício Pereira Faro e Karem Jureidini Dias. Por maioria de votos, dar provimento parcial para afastar a multa qualificada, vencido o conselheiro Maurício Pereira Faro que dava provimento integral ao recurso.

Por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício.

Podemos verificar que, o que caracteriza uma operação como sendo de casa e separa, onde o real intuito das partes é mitigar a tributação do ganho de capital tentando ocultar uma operação de compra e venda seriam:

- a) as operações são realizadas em curto espaço de tempo, normalmente em horas ou dias; e,
- b) ausência de propósito negocial – não há motivação lógica e jurídica que a realização de toda reestruturação societária, pois a real intenção é efetuar uma compra e venda.

Peço licença para transcrever o trecho do voto do conselheiro Antonio Bezerra Neto onde isso fica bem claro:

Recordemos. No caso concreto, foram estruturados em seqüência os atos societários abaixo mencionados, realizados na TATERKA Comunicações S/A: 1) no dia 17/02/2003, a subscrição, pela TBWA Brasil Participações S/C Ltda., de 28.333 ações, ao valor nominal de R\$ 1,00 cada uma, pelo valor de R\$ 5.500.000,00, ou seja, com ágio de R\$ 5.471.667,00, levado a conta de reserva de capital; 2) no dia seguinte, 18/02/2003, a incorporação da dita reserva ao capital e a cisão parcial da companhia, com a versão de ativos aos antigos

sócios, Vera Cruz Eventos Ltda. e Dorian Taterka. Note-se que fora previamente estipulada a cisão parcial e seletiva da companhia investida, o que fica evidente na leitura do Anexo I à Ata da Assembléia Geral Extraordinária realizada em 17/02/2003 (fl. 37), que registra a necessidade "de saneamento do seu balanço, mediante a eliminação de ativos que não oferecem perspectivas próprias de retorno dos investimentos".

Diversos negócios, portanto, concatenados em curto espaço de tempo, cujas funções se conjugam para a produção dos efeitos de um negócio de cuja forma se desejou esquivar, exclusivamente por motivos tributários. Por outras palavras, como já se demonstrou as escâncaras, tratou-se de um sucessão de negócios jurídicos típicos produzindo um efeito atípico, de fraudar as leis do Imposto de Renda, usando "norma de cobertura" sem propósito negocial algum que protegeria a conduta realizada, isentando-a do pagamento dos tributos devidos, com fins meramente de economia tributária.

Propósito Negocial

Elemento importante no processo de interpretação do fato para formação da convicção do julgador no sentido de desconsiderar o negócio jurídico com fins meramente de economia tributável.

A esse respeito, dos autos extraio a completa falta do propósito negocial, trilhando a Recorrente o caminho mais complexo.

Tais características (realização da operação e curto espaço de tempo e sem propósito negocial) também foram observadas nos casos julgados cuja ementa segue abaixo transcritas:

1º Conselho de Contribuintes / 8a. Câmara / ACÓRDÃO 108-09.037 em 18.10.2006

IRPJ e OUTROS - EX.: 2001

OPERAÇÃO ÁGIO - SUBSCRIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO COM ÁGIO E SUBSEQÜENTE CISÃO - VERDADEIRA ALIENÇÃO DE PARTICIPAÇÃO - Se os atos formalmente praticados, analisados pelo seu todo, demonstram não terem as partes outro objetivo que não se livrar de uma tributação específica, e seus substratos estão alheios às finalidades dos institutos utilizados ou não correspondem a uma verdadeira vivência dos riscos envolvidos no negócio escolhido, tais atos não são oponíveis ao fisco, devendo merecer o tratamento tributário que o verdadeiro ato dissimulado produz. Subscrição de participação com ágio, seguida de imediata cisão e entrega dos valores monetários referentes ao ágio, traduz verdadeira alienação de participação societária.

PENALIDADE QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - INOCORRÊNCIA - SIMULAÇÃO RELATIVA - A evidência da intenção dolosa, exigida na lei para agravamento da penalidade aplicada, há que aflorar na instrução processual, devendo ser incontestada e demonstrada de forma cabal. O atendimento a todas as solicitações do Fisco e observância da

legislação societária, com a divulgação e registro nos órgãos públicos competentes, inclusive com o cumprimento das formalidades devidas junto à Receita Federal, ensejam a intenção de obter economia de impostos, por meios supostamente elisivos, mas não evidenciam má-fé, inerente à prática de atos fraudulentos

IRPJ - ATO NEGOCIAL - ABUSO DE FORMA - A ação do contribuinte de procurar reduzir a carga tributária, por meio de procedimentos lícitos, legítimos e admitidos por lei revela o planejamento tributário. Porém, tendo o Fisco demonstrado à evidência o abuso de forma, bem como a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, cabível a desqualificação do negócio jurídico original, exclusivamente para efeitos fiscais, requalificando-o segundo a descrição normativo-tributária pertinente à situação que foi encoberta pelo desnaturamento da função objetiva do ato.

MULTA QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - A evidência da intenção dolosa, exigida na lei para agravamento da penalidade aplicada, há que aflorar na instrução processual, devendo ser inconteste e demonstrada de forma cabal. O atendimento a todas as solicitações do Fisco e observância da legislação societária, com a divulgação e registro nos órgãos públicos competentes, inclusive com o cumprimento das formalidades devidas junto à Receita Federal, ensejam a intenção de obter economia de impostos, por meios supostamente elisivos, mas não evidenciam má-fé, inerente à prática de atos. (ACÓRDÃO 101-95552)

CARF 1a. Seção / 1a. Turma da 4a. Câmara / ACÓRDÃO 1401-00.155 em 28/01/2010

IRPJ E OUTROS Ganho de Capital

ASSUNTO: NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO A simulação existe quando a vontade declarada no negócio jurídico não se coaduna com a realidade do negócio firmado, Para se identificar a natureza do negócio praticado pelo contribuinte, deve ser identificada qual é a sua causalidade, ainda que esta causalidade seja verificada na sucessão de vários negócios intermediários sem causa, na estruturação das chamadas steptransactions. Assim, negócio jurídico sem causa não pode ser caracterizado como negócio jurídico indireto. O fato gerador decorre da identificação da realidade e dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos, e não de vontades formalmente declaradas pelas partes contratantes ou pelos contribuintes.

SIMULAÇÃO A subscrição de novas ações de uma sociedade anônima, com a sua integralização em dinheiro e registro de ágio, para subsequente retirada da sociedade da sócia

originária, com resgate das ações para guarda e posterior cancelamento caracteriza simulação de venda da participação societária.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. MULTA. *No planejamento tributário, quando identificada a convicção do contribuinte de estar agindo segundo o permissivo legal, sem ocultação da prática e da intenção final dos seus negócios, não há como ser reconhecido o dolo necessário à qualificação da multa, elemento este constante do caput dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.*

JUROS SOBRE MULTA. *A multa de ofício, segundo o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430/96, deverá incidir sobre o crédito tributário não pago, consistente na diferença entre o tributo devido e aquilo que fora recolhido. Não procede ao argumento de que somente no caso do parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 é que poderá incidir juros de mora sobre a multa aplicada. Isso porque a previsão contida no dispositivo refere-se à aplicação de multa isolada sem crédito tributário. Assim, nada mais lógico que venha dispositivo legal expresso para fazer incidir os juros sobre a multa que não torna como base de incidência valores de crédito tributário sujeitos à incidência ordinária da multa.*

MULTA ISOLADA E MULTA ACOMPANHADA DE TRIBUTO. AUSÊNCIA DE CONCOMITÂNCIA. *Por se referirem a inflações distintas, a multa de ofício exigida isoladamente sobre o valor do imposto apurado por estimativa no curso do ano-calendário, que deixou de ser recolhido, é aplicável concomitantemente com a multa de ofício calculada sobre o imposto devido com base no lucro real. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.*

Acordam os membros do Colegiado, dar provimento parcial ao recurso, nos seguintes termos: I) Por maioria de votos, dar provimento para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a de 150% (cento e cinquenta por cento) para 75% (setenta e cinco por cento), vencida a Conselheira Ester Marques Lins de Sousa; II) Pelo voto de qualidade, negar provimento em relação à multa isolada vencidos os Conselheiros Alexandre Antônio Alkmim Teixeira (Relator), João Francisco Bianco e KaremJureidini Dias, designado o Conselheiro Antonio Bezerra Neto para redigir o voto vencedor em relação a esta MATÉRIA; III) Por maioria de votos, negar provimento em relação aos juros de mora sobre a multa de ofício, vencidos os Conselheiros João Francisco Bianco e KaremJureidini Dias; e IV) Por maioria de votos, em relação à manutenção do lançamento, negar provimento ao recurso, vencido o Conselheiro João Francisco Bianco que dava provimento integral, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado, Os Conselheiros Antonio Bezerra Neto e João Francisco Bianco apresentarão declarações de voto.

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

Autenticado digitalmente em 25/11/2014 por ANTONIO LOPO MARTINEZ, Assinado digitalmente em 09/12/201

4 por PEDRO ANAN JUNIOR, Assinado digitalmente em 25/11/2014 por ANTONIO LOPO MARTINEZ, Assinado dig

italmente em 09/12/2014 por FABIO BRUN GOLDSCHMIDT

Impresso em 13/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

38

Podemos verificar que nos casos acima citados que foram julgados por esse respeitável tribunal administrativo, ficou claro que a real intenção das partes era de realizar uma compra e venda de participação societária e não uma reestruturação societária. Que no meu entender está correto o entendimento esposados pelas turmas de julgamento.

Feitas essas considerações iniciais, passarei a analisar se no caso que estamos analisando tais condições ocorreram ou não.

A questão a ser analisada, é o que levou a Recorrente e seus sócios, a efetuar a reestruturação societária objeto de questionamento por parte da autoridade fiscal.

Podemos verificar que a reestruturação societária efetuada pela Recorrente consistiu na montagem de um sistema de associação de empresas, “joint venture”, entre as empresas SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA e CAFÉ TRÊS CORAÇÕES S/A, com criação das empresas, SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A (HOLDING), por parte da empresa SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, e ELITE DO BRASIL PARTICIPAÇÕES S/A, por parte da empresa ELITE INTERNACIONAL BV (CAFÉ TRÊS CORAÇÕES).

Como resultado da “joint venture”, a empresa ELITE INTERNACIONAL BV, sócia da empresa CAFÉ TRÊS CORAÇÕES S/A, passou a fazer parte do quadro societário da empresa CAFÉ SANTA CLARA INDUSTRIA E COMÉRCIO LTDA, como participação de 50% do capital social, juntamente com a empresa PRL PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS S/A, com participação de 50%.

Podemos concluir que todos os atos praticados pela RECORRENTE, no tocante aos efeitos fiscais que deles decorrem, estão devidamente regulados e foram todos observados.

Nada impede do contribuinte buscar na legislação comercial e societária o caminho que lhe seja mais conveniente, desde que se submeta aos efeitos fiscais decorrentes da opção adotada. Analisando os efeitos de cada um deles, ele pode optar pelo caminho fiscalmente lícito que melhor se ajusta a seus objetivos, aderindo a norma tributária da melhor maneira possível.

Além disso, não é fato desconhecido pelos operadores do Direito, bem como administradores empresariais, que a estruturação dos negócios jurídicos, deve ser pautada de modo a arcar-se com o menor ônus tributário possível, sendo para isso podem ser utilizadas as formas legais – não vedadas pelo ordenamento jurídico pátrio – é prática comum e corriqueira realizadas pelas empresas em geral, que visam minimizar o impacto dos tributos sobre sua situação financeira, econômica e patrimonial.

Na realidade, a boa gestão tributária não se limita a optar por esta ou aquela opção de tributação existente na legislação competente, mas de, efetivamente, elaborar um estudo e traçar estratégias, a fim de propiciar um menor desembolso com o gasto tributário.

São casos exemplificativos: opção pelo regime do lucro real ou do presumido, ou ainda pelo Simples (atendidos os limites legais); creditar ou não juros sobre o capital próprio; reavaliar ou não ativos da empresa; depreciar ou não ativos, ou ainda, usar de depreciação acelerada ou não. Dentre outras!

No meu entender a Recorrente utilizou-se de opção fiscal como ferramenta de gestão estratégica empresarial, o que não é lícito é vedado pelo ordenamento jurídico, muito pelo contrário, tanto não é vedado, que nossa legislação trata como um dever dos administradores de sociedades.¹

O particular tem o direito de organizar seus negócios jurídicos da forma que melhor lhe aprouver, sob o aspecto fiscal, eis que o próprio ordenamento jurídico lhe faculta optar por um determinado regime tributário mais benéfico, independentemente de qualquer razão extra-tributária, a qual, no entanto, no caso presente está presente e era efetivamente necessária, conforme cabalmente comprovado nos autos.

Assim resumindo o que se praticou, temos que:

Houve Planejamento mais amplo, que envolveu efeitos de ordem Societária, mas que era necessário naquele momento tendo em vista estratégia empresarial de crescimento de participação no mercado de café, e que acabou sendo efetivamente implementado;

No que diz respeito à parte tributária, usou-se de Opção permitida pela Lei, materializado por escolha dentre duas ou mais OPCÕES FISCAIS, todas lícitas e vigentes, calçadas em permissão expressa na Lei, sem que houvesse nelas quaisquer lacunas.

Desta forma, o contribuinte não pode ser penalizado pelo fato de ter optado pelo caminho que oferecesse menor carga tributária, desde que a operação tivesse o devido propósito comercial, que é o que podemos verificar que houve no caso em concreto.

Além do mais em momento algum a autoridade lançadora questionou a validade da distribuição de lucros e redução de capital efetuada pelo RECORRENTE, que na data da operação possuía disponibilidade para efetuar tal pagamento.

Desta forma, voto no sentido de dar provimento ao recurso interposto pela Recorrente.

(Assinado Digitalmente)

Pedro Anan Junior

DECLARAÇÃO DE VOTO

Em que pese o bem fundamentado voto do relator conselheiro, ousou dele dissentir como abaixo exponho.

1) Ausência de fundamentação legal para a autuação

Primeiramente é necessário verificar que o auto de lançamento é nulo por ausência de fundamento legal.

Da leitura do termo de verificação fiscal percebe-se claramente que ele se fundamenta na ocorrência de suposta simulação.

Para tanto, há a obrigatoriedade da desconsideração da operação ocorrer sob a égide do art. 149, ou então pelo art. 116, parágrafo único, ambos do CTN, ou enfim, com assento em ALGUM dispositivo legal, seja de que diploma for.

Todavia, da leitura do **auto de infração** (fl.4), percebe-se que não há nele qualquer menção aos referidos artigos, ou a qualquer dispositivo que trate de abuso de forma ou descaracterização do negócio jurídico. Ou seja, houve desconsideração do negócio jurídico SEM RESPALDO EM DISPOSITIVO LEGAL. Veja-se o enquadramento legal dado:

ENQUADRAMENTO LEGAL

Arts. 1º, 2º, 3º e §§, 16, 18 a 22, da Lei nº7.713/88; Arts. 1º e 2º, da Lei nº8.134/90; Arts. 7º, 21 e 22 da Lei nº8.981/95; Art. 17, 23 e §9 da Lei nº9.249/95; arts. 22 a 24, da Lei nº9.250/95; Arts. 16, 17 e §5, da Lei nº9.532/97; Arts. 123 a 125, 128, 129, 131, 132, 138 e 142 do RIR/99.

É de suma importância para o contribuinte saber de que imputação está se defendendo, para poder apresentar sua defesa.

No caso, não tendo o auto sequer optado por um dos dispositivos, todos, ou mesmo outro, não há embasamento legal para a desconsideração do negócio formulado, acarretando nulidade diante do incontornável cerceamento de defesa.

Verifica-se o descumprimento do art. 10, inciso IV, do Decreto nº 70.2357 cumulado com art. 59, inciso II, do mesmo diploma legal que assim dispõem:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

Documento assinado digitalmente confor *II - o local, a data e a hora da lavratura;*

Autenticado digitalmente em 25/11/2014 por ANTONIO LOPO MARTINEZ, Assinado digitalmente em 09/12/2014 por PEDRO ANAN JUNIOR, Assinado digitalmente em 25/11/2014 por ANTONIO LOPO MARTINEZ, Assinado digitalmente em 09/12/2014 por FABIO BRUN GOLDSCHMIDT

Impresso em 13/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Nesse sentido, precedentes deste Conselho Administrativo de Recursos

Fiscais:

Ementa

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Anual - calendário: 2007, 2008 NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA A descrição dos fatos e enquadramento legal incompletos ensejam a nulidade do auto de infração, se resta configurado prejuízo ao direito de defesa da recorrente. CSLL. TRIBUTAÇÃO DECORRENTE DO IRPJ. VINCULAÇÃO AO LANÇAMENTO PRINCIPAL. Igual sorte devem colher os lançamentos decorrentes dos mesmos fatos que ensejaram a lavratura do auto de infração de IRPJ, na medida que inexistem circunstâncias ou argumentos novos a ensejarem conclusões diversas.

(Acórdão nº 1301-001.314, Relator(a) Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior)

Sendo assim, entendo que ocorre a nulidade do auto de lançamento no ponto, por cerceamento de defesa.

2) Sobre a desconsideração do negócio jurídico lícito, a exigência de *lex praevia* e o vício de fundamentação

“Alguém devia ter caluniado Josef K., visto que uma manhã o prenderam, embora ele não tivesse feito qualquer mal”. A frase vestibular da obra *O Processo* de Franz Kafka ilustra com riqueza a insegurança e opressão gerada sobre o indivíduo quando não há qualquer amarra de legalidade e previsibilidade entre a acusação (e o processo que a veicula) e aquele sobre o qual recai. É sob essa égide que o tema do planejamento tributário vem sendo tratado no Direito brasileiro, quando autos de infração são lavrados sob o argumento de que a

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

Autenticado digitalmente em 25/11/2014 por ANTONIO LOPO MARTINEZ, Assinado digitalmente em 09/12/2014

4 por PEDRO ANAN JUNIOR, Assinado digitalmente em 25/11/2014 por ANTONIO LOPO MARTINEZ, Assinado dig

italmente em 09/12/2014 por FABIO BRUN GOLDSCHMIDT

Impresso em 13/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

operação realizada pelo contribuinte, em que pese formalmente válida, teve como único fim a redução da carga tributária, sem qualquer propósito negocial ou substrato econômico.

A partir dessa premissa, o Fisco não busca questionar a legalidade da operação redutora de tributos, mas limita-se a desconsiderar as operações realizadas, porque ausentes de outras motivações que não a economia tributária. Utilizando-se de termos como ausência de propósito negocial, ausência de substrato econômico, ausência de motivos extratributários, o Fisco passa a tributar operações legítimas.

Gostaria de fazer um alerta sobre os perigos de uma tal linha de ação. O apego à lei está na própria razão de ser do Direito Tributário, nascido como foi dos excessos e arbitrariedades na cobrança de impostos, que desaguaram na máxima *“no taxation without representation”* estampada na histórica Carta de João Sem Terra de 1215. **Ou ainda, a vitória da objetividade e da certeza sobre a subjetividade e a incerteza na impositição e cobrança tributárias.**

Agora vemo-nos voltando à Idade Média, permitindo que se cobre tributos onde a lei rigorosa e objetivamente NÃO PREVÊ; autorizando que o crédito tributário seja criado a partir não da vontade do Congresso, mas da criação cerebrina de um único sujeito que edita novos fatos geradores, declarada e reconhecidamente SEM previsão pontual em lei, senão que baseados em ilações, analogias e num enunciado geral que autoriza a desconsideração de negócios jurídicos, como se isso bastasse **para criar tributo** sem previsão em lei.

A insegurança daí decorrente é total. E o “ganho” do Fisco daí resultante é um ganho instantâneo que, dado o clima de incerteza que gera, só implica aumento de arrecadação naquele microscópico caso, pois no cenário geral do nível de arrecadação, deteriora as contas do Fisco, pois afugenta toda sorte de investimento. O capital, já se disse, é um animal que se assusta fácil. E foge. Em outras palavras, a aceitação de tal sorte de prática constitui a típica vitória de Pirro, expressão que, aliás, se origina justamente de frase pronunciada pelo general grego Pirro que, após a vitória na batalha de Ásculo com um estrondoso número de baixas disse: *“mais uma vitória como essa e estamos perdidos”*. Pois assim é com o tratamento dado pela Receita hoje aos planejamentos tributários.

O primeiro ponto que está na base do raciocínio das autuações que, como a presente, desconsideram operações LÍCITAS, está em considerar que toda operação que tem como única finalidade reduzir tributos é ILÍCITA. Em outras palavras, o contribuinte não pode objetivar economizar tributos, sendo este um fim em si mesmo. E aí já aflora a primeira incoerência: ora, o Direito Tributário – tal como o Direito Penal – é um direito de DEFESA, constituído para proteção do contribuinte e limitação do Poder do Estado (que não por outra razão se nomina “competência”, terminologia que supõe o Poder recortado e perfeitamente delimitado). Justamente por isso a CF contém um Capítulo nominado “Limitações ao Poder de Tributar”, no qual dispõe que *“sem prejuízo de outras garantias”* é vedado ao Estado (...), **a evidenciar que o rol de garantias é aberto e deseja o influxo de OUTRAS garantias adicionais, em contraste com o rol de “Poderes”, que é numerus clausus.**

Como já disse TIPKE, “en general puede afirmarse que los funcionarios de Hacienda no tienen el deber de ‘recaudar todos los impuestos posibles’ con cualquier tipo de medios. «El aumento de recaudación no puede ser el estímulo ni la medida del rendimiento del funcionario de Hacienda. Su ideal ha de ser, más bien, el de tutelar el Derecho tributario.»”

(TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del estado y de los contribuyentes*. Madrid: Marcial Pons, 2002. p. 82)

Em outras palavras, fica evidente que o contribuinte possui o direito de pagar o menor tributo possível, dentro da lei. E que ao Estado só é autorizado exigir aquele sacrifício expressamente previsto em lei.

Previsto em lei, diga-se, há de ser entendido como em “lei anteriormente POSTA”, já que o conceito de “lex praevia” é inerente à legalidade e supõe deveres conhecidos PREVIAMENTE à exigência; jamais CRIADOS PARA A EXIGÊNCIA. Como se sabe, a legalidade congrega não apenas uma garantia de certeza (*lex certa*), senão que também a garantia de que tal norma seja conhecida e compreendida pelo particular previamente à sua exigência (*lex praevia*), o que impede que por meio da somatória de dois ou mais enunciados se pretenda a criação de um terceiro, não previsto em lei alguma – nem, por isso mesmo, conhecido pelo particular - e que redunde na exigência de imposto ou, pior, na imposição de sanção.

Trata-se de enxergar, no conjunto deôntico conformador do tipo de cada norma expressiva de sanção, também um limite objetivo, de modo a respeitar a relação “se...então” nele contida. E, com isso, impedir-se que, da realização de um dado e único suposto (“se”), possam resultar inúmeras consequências, capazes de comprometer sua integridade lógica. À forma dá-se a função de garantir a substância do direito, impedindo-se que no exercício hermenêutico se possa deformar o equilíbrio e o limite contido na relação de causa e consequência, pela adoção de resultado sancionador (final) não previsto em norma alguma (*lex praevia*).²

No caso, está-se criando a “lei” NO MESMO ATO pelo qual se exige o imposto e se impõe a sanção, o que se evidencia pela circunstância de que a “norma” não existia antes no ordenamento e passou a existir no exato momento de sua formulação pela autoridade lavradora do auto. Não podia ser antes conhecida, nem, consequentemente, poderia obrigar, vincular ou pautar o comportamento de quem quer que seja. Quanto mais para o efeito de se pretender que, do seu descumprimento, pudesse derivar o direito a punir.

Mas admitamos – para efeitos meramente argumentativos - que a busca pelo menor imposto é ILÍCITA se não acompanhada de um “propósito negocial” subjacente, que vá além da mera decisão de economizar e fazer uso da alternativa mais barata do ponto de vista tributário (de mais a mais um imperativo de qualquer negócio ou empresa, ou mesmo da dinâmica de economia doméstica). Ora, então morram de medo todos os aplicadores da poupança (que nela aplicam para fugir do IR cobrado nos demais investimentos), pois vocês serão os próximos! Morra de medo você, mecânico, eletricitista ou marceneiro, que constitui uma empresa e a coloca no SIMPLES para pagar menos tributo. Afinal, suas decisões de investimento e de forma de se organizar juridicamente estão baseadas fundamentalmente na economia tributária delas decorrentes!

² Por todos, cite-se a STC 60/1991 de 23 marzo, do Tribunal Constitucional Espanhol, que bem resume o tema: "el principio de legalidad comprende una doble garantía, la primera de orden material y alcance absoluto, referido tanto al ámbito estrictamente penal, como al de las sanciones administrativas, refleja la especial trascendencia del principio de seguridad jurídica en dichos campos limitativos y supone la imperiosa necesidad de predeterminación normativa de las conductas infractoras y de las sanciones correspondientes; es decir, la existencia de preceptos jurídicos (*lex praevia*) que permitan predecir con suficiente grado de certeza (*lex certa*) aquellas conductas y se sepa a qué atenerse en cuanto a la aneja responsabilidad y a la eventual sanción; la segunda, de carácter formal, relativa a la exigencia y existencia de una norma de adecuado rango, y que este Tribunal ha identificado como la ley en sentido formal, interpretando así los términos legislación vigente del artículo 25 CE."²⁰¹¹

Doc. 4 por PEDRO ANAN JUNIOR, Assinado digitalmente em 25/11/2014 por ANTONIO LOPO MARTINEZ, Assinado digitalmente em 09/12/2014 por FABIO BRUN GOLDSCHMIDT

Impresso em 13/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Ora, o Fisco só pode aquilo que a lei expressamente lhe autoriza e que, no mais, vige o prestígio à liberdade de iniciativa (valor estampado no artigo 1º da CF) e à propriedade privada (base do sistema capitalista), entendidos como base para o “desenvolvimento nacional” objetivado pelo art. 3º da Carta, a balizar nossa Ordem Econômica, na forma do art. 170. É ilícito, cobrar MAIS do que aquilo que a lei expressamente prevê, especialmente quando isso é feito sem que as regras do jogo sejam dadas a conhecer ANTES do ato que obriga e pune (*lex praevia*) o comportamento (vide arts. 105 e 106 do CTN).

Mas, evoluindo na análise do caso, o que se vê é que, em autuações como a presente, não se atenta para o quadro normativo aplicável, isto é, não se perquire em quais situações o Código Tributário Nacional autorizou essa espécie de procedimento de desconsideração do negócio, nem se, na ausência de autorização expressa do Código Tributário Nacional, esse instituto pode ser utilizado.

Deve ser questionado se os conceitos de propósito negocial, substrato econômico e fraude à lei tributária, podem ser usados **como motivos da autuação**, ou se **seriam apenas meios para aferir a ocorrência de uma das anomalias para as quais o CTN permite o lançamento**.

O Nobre Relator faz referência em seu voto ao trabalho coordenado por Luiz Eduardo Schoueri, em 2010. Em referido estudo, os autores analisaram e sistematizaram as decisões do então Conselho de Contribuintes sobre planejamento tributário, procurando identificar o âmago dos critérios utilizados para definir quais seriam os fatores preponderantes para aferição da existência ou não de sua validade. A importância deste trabalho é grandiosa quando levamos em consideração que buscou e conseguiu sistematizar a *ratio decidendi* de 78 julgados do Conselho, encontrando um fio condutor do pensamento do Conselho para a (des)configuração do propósito negocial.

Relator: Todavia, como adverte em suas conclusões, citadas inclusive pelo Nobre

b) A desconsideração dos fatos tais como descritos pelos contribuintes se dá de forma direta, a partir da constatação de que os negócios jurídicos praticados não correspondem à realidade. Contudo, em muitos casos, o critério relevante para desconsiderá-los foi a falta de motivos extratributários para as estruturas negociais. Não está claro se o Conselho de Contribuintes considera a falta de motivos como critério autônomo para invalidar o planejamento, ou se o emprega como indício de simulação; (SHOUERI et al, 2010, p. 440).

Como bem apontado por Schoueri, é sobre este tema que o Conselho deveria se pronunciar: a ausência de critérios extratributários é suficiente para invalidar o planejamento tributário? Não sendo, pode ser utilizada como indício de simulação? Sendo usada como indício, é suficiente para desconsideração de planejamentos tributários por outras “patologias” que não a simulação, o dolo e a fraude?

Para tanto, não se pode investigar tais questionamentos à luz unicamente da jurisprudência, senão que à luz da legislação tributária. Decorre do próprio Estado Democrático de Direito, que dispôs em seu artigo 5º, inciso II, da CF/88 que “ninguém será

obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei". A legalidade encontra nova especialização no âmbito tributário ao determinar, em seção referente às limitações ao Poder de Tributar, que é vedado aos Entes Tributantes "*exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça*". Fora da legislação, portanto, não há como se permitir que o Fisco desconsidere qualquer negócio jurídico válido, para fins de efetuar a **exigência tributária**.

Dito isso, necessário afirmar que não se pode aceitar que uma desconsideração de negócio jurídico se dê de qualquer forma que não decorra da Lei. Sequer como defendem alguns autores, com base em princípios como da capacidade contributiva ativa e no princípio da solidariedade. Tais princípios têm e devem ter suas vigências observadas enquanto normas programáticas, mas jamais podem ser usados como base para a própria CRIAÇÃO de NOVOS fatos geradores não previstos PONTUALMENTE em lei (tipicidade cerrada).

Exposto esse questionamento, é necessário indagar quando a legislação tributária permite a desconsideração do negócio praticado.

Nesse ponto, é evidente que a validade dos atos ou negócios jurídicos realizados pelo contribuinte representam um limite à sua liberdade fiscal. O artigo 149 do CTN, em seu inciso VII, previu que o lançamento será feito de ofício pela autoridade administrativa **quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação**. A prática do ilícito com o intuito de evitar a tributação é que se chama de evasão tributária.

Contrapondo-se à evasão, historicamente, a doutrina cunhou o termo da elisão fiscal, conceituada como "*os atos ou omissões destinados a evitar, reduzir ou retardar o envolvimento do indivíduo na relação tributária, mediante a utilização de meios legalmente permitidos e sem que haja 'divergências abusivas entre a forma jurídica adotada e a realidade econômica visada pelas partes'*".³ A elisão, portanto, é lícita, e mesmo quando praticada com o único fim de evitar a tributação, não poderia ser objeto de revisão fiscal, salvo se expressamente previsto na Lei, nas chamadas normas antielisivas.

Entre esses dois polos surgiu, à luz da doutrina estrangeira, a figura da elusão tributária, correspondente àqueles atos que, embora revestidos das legalidades formais, são praticados através de artifícios irrealis, com intuito de contornar regras tributárias. Como referido por Heleno Taveira Tôres, seria "*o fenômeno pelo qual o contribuinte usa de meios dolosos para evitar a subsunção dos negócios praticados ao conceito normativo do fato típico e a respectiva imputação dos efeitos jurídicos, de constituição da obrigação tributária*".⁴ Trata-se de situação *sui generis*. O contribuinte não vem afrontar diretamente a lei tributária, como no caso da evasão, pois o negócio jurídico trazido a lume é válido formalmente. Ocorre, entretanto, que a motivação do contribuinte não encontra correspondência no substrato do negócio jurídico declarado, mas em outro cujos efeitos lhe interessam. Nesses casos, a figura da elusão permitiria que a administração tributária, embora reconhecendo a legalidade do negócio declarado, conseguisse atingir o âmago do negócio jurídico praticado e **exigir** a tributação correspondente a esse fato. Justamente por adentrar na seara de aspecto volitivo do contribuinte, é que cada país criou seus próprios mecanismos para sua contenção, geralmente atribuindo a correspondência entre o negócio praticado e declarado pela verificação de indícios

³ GERMANO, Livia de Carli. Planejamento Tributário e Limites para a Desconsideração dos Negócios Jurídicos. Editora Saraiva, 2013.

⁴ TÔRES, Heleno Taveira. Limites ao Planejamento tributário – normas antielisivas (gerais e preventivas) – a norma geral de desconsideração de atos ou negócios do direito brasileiro. In: Marins, James (Coord.). *Tributação e Antielisão*. Curitiba: Juruá, 2003, p. 40

ANTÔNIO LOPO MARTINEZ, Assinado digitalmente em 09/12/2014 por PEDRO ANAN JUNIOR, Assinado digitalmente em 25/11/2014 por ANTÔNIO LOPO MARTINEZ, Assinado digitalmente em 09/12/2014 por FABIO BRUN GOLDSCHMIDT

econômicos que motivassem o negócio jurídico, como é o caso das normas antielusivas do Direito Português⁵ e Espanhol⁶, bem como a *Economic Substance Doctrine* do Direito Americano.

É importante notar que, na Espanha e em Portugal, tal disposição normativa não concorre com a ocorrência de simulação, que é instituto albergado em outro dispositivo dos referidos diplomas.^{7 8} O legislador pátrio, sabedor de que o lançamento de ofício previsto no art. 149 do CTN não alcançaria aquelas operações nas quais o contribuinte buscasse contornar, através de meios lícitos, a ocorrência do fato gerador, buscou introduzir norma que permitisse tal tributação. Assim, por meio da Lei Complementar nº 104/2001, que introduziu o parágrafo único do art. 116 do CTN, introduziu a figura da desconsideração do negócio jurídico praticado para dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. **Todavia, condicionou que tal desconsideração deveria obedecer aos procedimentos a serem obedecidos em lei.**

Na tentativa de regulamentar tais procedimentos, o Governo Federal apresentou a Medida Provisória nº 66/02 que, em seu artigo 14, expressamente determinava que:

Art. 14. São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a

⁵ Lei Geral Tributária (Decreto-Lei n.º 398/98). Artigo 38.º Ineficácia de actos e negócios jurídicos (...)

2 - São ineficazes no âmbito tributário os actos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, actos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efectuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas.

⁶ Ley General Tributaria (Ley 58/2003) - Artículo 15. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria **cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:**

a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones.

⁷ Ley General Tributaria (Ley 58/2003) - Artículo 16. Simulación.

1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.

2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.

3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente.

⁸ Lei Geral Tributária (Decreto-Lei n.º 398/98) - Artigo 39.º

Simulação dos negócios jurídicos

postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

§ 1º Para a desconconsideração de ato ou negócio jurídico deve-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de:

I - falta de propósito negocial; ou

II - abuso de forma.

§ 2º Considera-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato.

§ 3º Para o efeito do disposto no inciso II do § 1, considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.

Veja-se que a Medida Provisória nº 66/02, expressamente afirmou que, tanto a ausência de propósito negocial, quanto o abuso de forma, são meios para analisar e presumir que a vontade declarada está em descompasso com a vontade real e permitir a desconconsideração do negócio jurídico praticado, para tributar o negócio jurídico pretendido intimamente pelo contribuinte.

Ocorre que a tentativa de internalização desses procedimentos no ordenamento pátrio não foi efetuada, devido à rejeição da proposta governamental, em 2002, pelo Parlamento. **Ou seja, a figura da desconconsideração de negócio jurídico formalmente válido não é permitida no ordenamento jurídico brasileiro, porquanto o art. 116, parágrafo único, não possui vigência, eficácia ou validade à falta de lei regulatória.** Nesse sentido, Ives Gandra da Silva Martins afirma que “*não há, pois, no direito tributário brasileiro, regido pelo princípio da estrita legalidade, tipicidade fechada e reserva absoluta da lei tributária, a figura desconsiderativa, nem o princípio de que à falta de propósito negocial, o planejamento fiscal, que apenas objetive reduzir a carga tributária UTILIZANDO-SE DO INSTRUMENTO LEGAL EXISTENTE, seja ilegal*”.⁹

Cotejando os artigos 149 e 116 do CTN percebe-se a diferença de seus alcances. A simulação, a teor do art. 167 do diploma civil, ocorre quando os negócios jurídicos aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira, ou quando os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

No caso do art. 116, esses requisitos não são observados. Trata-se de permissão de desconconsideração quando os fatos reportados e declarações são verdadeiros, ou seja, não se está operando no âmbito da veracidade, mas no âmbito da vontade, da causa. E é justamente essa a grande novidade que veio trazer a norma prevista no art. 116 do CTN. O artigo 149 permitia o lançamento de ofício com base na simulação: ou seja, permitia desconsiderar atos que, em que pese declarados, não eram verdadeiros. Já o artigo 116 veio a permitir que aqueles atos que, declarados e existentes de fato, só ocorreram para contornar uma outra situação que exigia tributação mais elevada.

Veja-se que é justamente esse o substrato da presente autuação, conforme Item 3.2 fl. 14, do Termo de Verificação Fiscal **“É sabido que o fato de cada uma das transações isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto de operações, quando resta comprovado que os atos praticados tinham intuito diverso daquele que lhes é próprio, pois no âmbito do direito tributário, o negócio jurídico formal, mesmo que devidamente estruturado com base na lei das sociedades por ações, não pode prevalecer se não representar o fato real ocorrido, quando este é tipificado como fato gerador do imposto de renda. É com foco nesse contexto, que passamos a descrever as principais etapas percorridas no Planejamento Tributário engendrado, o qual objetivou o afastamento da caracterização do negócio jurídico de compra e venda”**.

É interessante notar que ABERTAMENTE a autuação se dá com base no art. 116 do Código Tributário Nacional, embora tal artigo não seja elencado nos fundamentos da autuação, motivo pelo qual a fiscalização o utiliza, de maneira indireta, albergada pelo conceito de simulação. É o que se depreende, por exemplo, ao se referir:

- Item 1, fl. 9, *“Para tanto (fugir da tributação do IRGC) os vendedores arquitetaram um planejamento tributário absolutamente contrário aos interesses do Fisco...”*

- Item 3.2, fl. 14 *“...visualiza-se uma série de atos praticados encadeadamente, tudo no sentido de consignar legitimidade entre aquilo que almejavam de fato (contrato de compra e venda) e aquilo que deixara contabilmente registrado apenas formalmente, mas não substancialmente”*

- Item 3.2 item I, fl. 15 ao referir que a criação de empresa Laguna Participações, **não “parece” ter propósito negocial**, além de servir como instrumento para o negócio (venda) que os compradores e vendedores tinham em vista.

- Item 4, fl. 30, quando refere ser *“importante lembrar que a liberdade de auto-organização não endossa a prática de atos sem motivação de negócio sob o argumento de exercício de planejamento tributário”*.

Percebe-se, portanto, que quem acaba por incidir em dissimulação é a própria autuação, pois apesar de tratar-se de auto de infração verdadeiro e formalmente hígido com base no art. 149, na verdade esconde uma autuação com base no art. 116, parágrafo único, do CTN. Ou seja, sempre se concordou que a operação obedeceu a todas as formalidades, mas, utilizando método de aferição (propósito negocial) cuja internalização foi rechaçada pelo Parlamento, defende que tal operação não teve motivação, sendo usada unicamente para evitar a tributação incidente sobre uma compra e venda direta. Em tais situações é impossível cogitar da desconsideração, posto que demandaria a aplicação do art. 116, parágrafo único, do CTN que, como vimos, não possui eficácia enquanto pendente de regulação. Nesse sentido já decidiu o CARF:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Anual - calendário: 2006, 2007, 2008 SIMULAÇÃO. DESCARACTERIZAÇÃO. A utilização de uma empresa componente do grupo (Subsidiária integral) para a organização de negócios e a válida implementação da estrutura análoga às dos “correspondentes bancários” (Resolução BACEN no 3.110/2003 e 3.954/2011), mesmo que essa não possua estrutura própria, não se mostra suficiente para presumir a ocorrência de fraude. O reconhecimento da existência de “objetivo negocial”

não está atrelado à existência de empregados, escritórios ou demais elementos materiais, mas sim, de sua efetiva presença e atuação nos negócios considerados, o que efetivamente restou validamente comprovado nos autos. A caracterização de simulação, na presente vertente, sem a necessária configuração das hipóteses próprias do art. 167 do Código Civil, somente seria possível com a aplicação das disposições do parágrafo único do Art. 116 do CTN, o que, atualmente - por falta de específica regulamentação -, não pode ser promovido pelos agentes da fiscalização fazendária.

(Acórdão: 1301-001.356; Relator: Carlos Augusto de Andrade Jenier)

Sendo assim, por todos esses fundamentos, entendo que merece ser cancelada a autuação.

3) Ad argumentandum: a verificação do propósito negocial à luz de uma possível qualificação de “simulação”, à luz do art. 149 do CTN

Mas mesmo considerando que a conduta imputada pelo agente ao contribuinte pudesse ser qualificada como a de simulação, e não a de dissimulação; e mesmo considerando que o propósito negocial seja via possível para aferição da ocorrência ou não da patologia, igualmente não prosperam as razões da autuação.

Como se viu, a conduta simulada caracteriza-se quando a operação noticiada de fato não ocorreu. Para a fiscalização, a documentação trazida denota que os sócios da empresa Santa Clara Indústria e Comércio transferiram por alienação, em 29/12/2005, 50% de suas cotas para a empresa Elite Internacional, por intermédio de empresas veículo criadas. Os fatos e documentos demonstrariam que o grupo Strauss-Elite teria adquirido as respectivas cotas no valor de R\$ 215.500.000,00 (fl. 1706). Com tal argumento, a autoridade fiscal desconsiderou o negócio de joint venture e as operações que o antecederam, como se tal operação tivesse como único objetivo permitir a transferência desses ativos.

A doutrina do propósito negocial (business-purpose doctrine) teve início em 1935, no *leading case* denominado Gregory v. Helvering, no qual a Suprema Corte analisou operação realizada pela Sra. Gregory, com o intuito de verificar a existência de “substância” nessa operação. A contribuinte detinha empresa chamada *United Mortgage Corporation* que, por sua vez, detinha 1.000 ações de uma outra empresa, a *Monitor Securities Corporation*, que a contribuinte pretendia negociar. Com o intuito de minorar a tributação, a contribuinte criou uma quarta empresa, a *Averril Corporation* e alguns dias depois, transferiu as 1.000 ações da *Monitor* para a *Averril*. Logo em seguida, a contribuinte dissolveu a *Averril*, liquidando os ativos dessa nova empresa, transferindo-os para si mesma, ensejando a aplicação de norma específica que previa a isenção nos casos em que determinada empresa distribuiu a seus acionistas quotas que detinha de outra empresa, objeto de reestruturação societária.

A Suprema Corte pretendeu então analisar *a causa* do referido negócio, para verificar se a *Averril* foi utilizada com o único escopo de viabilizar o tratamento tributário. Nesse sentido, referiu que a empresa criada e logo dissolvida teria servido de mero instrumento criado com o escopo único de viabilizar o tratamento benéfico concedido a tais organizações societárias.

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

Autenticado digitalmente em 25/11/2014 por ANTONIO LOPO MARTINEZ, Assinado digitalmente em 09/12/201

4 por PEDRO ANAN JUNIOR, Assinado digitalmente em 25/11/2014 por ANTONIO LOPO MARTINEZ, Assinado dig

italmente em 09/12/2014 por FABIO BRUN GOLDSCHMIDT

Impresso em 13/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

50

Estimulada por tal precedente, a jurisprudência administrativa brasileira passou a se utilizar do conceito referido, valendo-se de diferentes nomenclaturas (como motivações extratributárias, propósito negocial, substância sobre a forma) e consolidando alguns aspectos que são levados em consideração para verificação da validade da operação, tais como assentado por Schoueri:

- *Se a operação teve outros motivos extratributários.*
- *Se as operações são realizadas com pouco intervalo entre cada rodada de decisões, de forma que as operações realizadas não cheguem a surtir efeitos, até que uma próxima operação sobrevenha, denotando a irrealidade da operação.*
- *Ausência de interdependência entre as partes, que configura a ausência de efeitos econômicos perante terceiros.*
- *Anormalidade das operações realizadas, que destoam da rotina empresarial da sociedade.*

Veja-se, entretanto, que o teste do propósito negocial, tendo em vista a validade dos negócios realizados, é medida de caráter negativo, isto é, **é necessário que a autuação prove a ausência do substrato**. Assim, condições como o lapso temporal, anormalidade das operações, ausência de interdependência, são meros indícios, não valendo, por si só, para afastar a higidez das operações. **Verificado que a forma utilizada prestou-se para a consecução dos objetivos propostos, não há como não reconhecer o propósito negocial.**

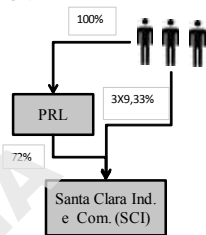
No caso, tanto a fiscalização DEIXOU de demonstrar e comprovar a ausência de substrato, quanto é facilmente verificável pela prova carreada aos autos a EXISTÊNCIA de um propósito negocial e a utilidade dos meios empregados para a consecução dos fins almejados.

A operação analisada refere-se à sucessão de operações societárias realizadas entre Grupo Santa Clara e Grupo Strauss Elite, que resultaram na transferência de 50% das contas da Sociedade Santa Clara Industria e Comércio de Alimentos Ltda, para a Empresa Elite Internacional BV, em 29/12/2005. E noticia o contribuinte que a organização societária decorre da criação de uma *joint venture* com participação societária igualitária de 50% do Grupo Santa Clara e 50% Grupo Strauss Elite.

O nítido propósito negocial e substrato econômico da operação realizada pode ser objetivamente comprovado mediante comparativo entre as situações inicial e final da operação realizada:

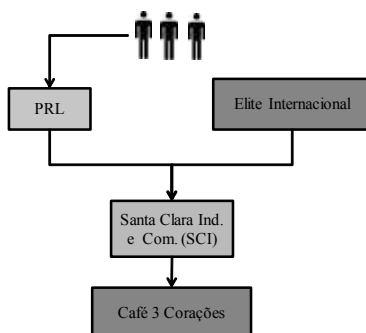
Situação inicial (em 09/12/2005):

ESTRUTURA ORIGINAL



Com a criação de uma *joint venture* (em 30/06/2007).

ESTRUTURA FINAL



Veja-se que não houve mera operação de compra e venda. Na compra e venda há interesses antagônicos entre parte compradora e vendedora: uma quer vender, outra quer comprar, por preços díspares, tentando maximizar suas vantagens pessoais. Uma vez realizada a operação, ambas as partes seguem alijadas de interesses em comum, seguindo cada qual apenas com as partes a que cada uma pretendeu. No caso em análise, ao contrário, verifica-se desde o início o total alinhamento entre os interesses das partes em transformar o negócio, como efetivamente o fazem.

É o que se poderia denominar de prova matemática da boa sociedade – a prova de que o *affectio societatis* efetivamente existe. Isso se dá quando a união de forças gera um resultado SUPERIOR à simples soma de talentos. A Sociedade incontestavelmente REAL E PROFÍCUA é aquela em que $2 + 2$ não são 4, mas 5 ou 6. Esta é a JUSTIFICATIVA OBJETIVA DA EXISTÊNCIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL. No caso, a união de esforços do Grupo Santa Clara e Grupo Strauss Elite criou um novo grupo com muito mais potencial de faturamento, geração de empregos e penetração de mercado.

As informações trazidas pelo Recorrente em memoriais comprovam de forma contundente a existência de propósito negocial à luz do critério objetivo e matemático por nós adotado:

2005 – Antes da Joint Venture

Pós Joint Venture

Documento assinado digitalmente Santa Clara nº 2.200-2 de Três Corações

2012

Autenticado digitalmente em 25/11/2014 por ANTONIO LOPO MARTINEZ, Assinado digitalmente em 09/12/2014 por PEDRO ANAN JUNIOR, Assinado digitalmente em 25/11/2014 por ANTONIO LOPO MARTINEZ, Assinado digitalmente em 09/12/2014 por FABIO BRUN GOLDSCHMIDT

52

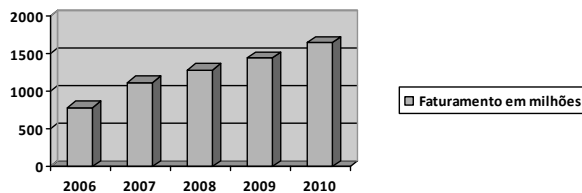
Impresso em 13/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 10380.726493/2010-18
Acórdão n.º 2202-002.732

S2-C2T2
Fl. 28

Patrimônio líquido	107	-44	309
Faturamento	527	112	2.235
Nº de empregados	1.831	271	4.038
Nº de Estabelecimentos	16	6	32
Participação no Mercado	8,30%	3,20%	20,50%

Analisando o faturamento da empresa nos 5 anos que posteriores à operação, temos (fls. 1746):



O crescimento da companhia resultante deixa claro que o objetivo das partes nunca foi a mera troca de ativos, mas sim a formação de um grupo econômico, o que se comprova inclusive pelo fato de que o Grupo Santa Clara, em que pese tenha permanecido com seus supostos “vendedores” na direção do conselho administrativo, modificou seu próprio nome para 3 Corações Alimentos S.A.

Veja-se que tal argumento encontra respaldo em notícias veiculadas cinco anos após a criação do grupo, como se lê do quanto publicado no Estadão, dia 10/05/2010:¹⁰

Durante décadas, o grupo potiguar responsável pelo beneficiamento, industrialização e comercialização de seis marcas de café no País atendeu pelo nome de Santa Clara e reinou absoluto no Norte e Nordeste. Mas a aquisição da mineira 3 Corações, em 2005, mudou a trajetória da empresa. O café 3 Corações cresceu tanto e ficou tão conhecido que o conglomerado decidiu adotá-lo como marca institucional.

O Grupo 3 Corações será oficialmente apresentado hoje aos varejistas e consumidores, na abertura da feira da Associação Paulista de Supermercados (Apas). "Queríamos um nome capaz de consolidar o grupo como marca nacional", diz Pedro Lima, presidente da empresa. Após contratar uma consultoria especializada, a Thymus Branding, ouvir funcionários e consumidores, Lima e seus sócios chegaram à conclusão de que a nova identidade estava dentro de casa.

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

Autenticado digitalmente em <http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,o-santa-clara-virou-3-coracoes-imp-,549405>

4 por PEDRO ANAN JUNIOR, Assinado digitalmente em 25/11/2014 por ANTONIO LOPO MARTINEZ, Assinado digitalmente em 09/12/2014 por FABIO BRUN GOLDSCHMIDT

Impresso em 13/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

53

Quando entrou na 3 Corações, a partir de uma joint venture com o grupo israelense Strauss, dono da marca, a intenção de Lima era clara: chegar à região Sudeste. Não só conseguiu o objetivo, como colocou a 3 Corações, fundada no município de Santa Luzia, na Grande Belo Horizonte, na liderança do mercado nacional, com 19,8% de market share, disputado xícara a xícara com a americana Sara Lee, dona do café Pilão, segundo a consultoria Kantar Worldpanel. "Quando chegamos a São Paulo, a 3 Corações detinha 1% do mercado local; hoje temos 15%", diz Lima. A expansão da empresa, há 20 anos mantida num ritmo superior aos dois dígitos, se deve, segundo Lima, às ações nas áreas de marketing, logística e operações.

O Grupo 3 Corações, que transferiu sua sede de São Miguel, no interior do Rio Grande do Norte, para Fortaleza, conta com quatro mil funcionários, sete fábricas, três beneficiadoras de grãos verdes e 23 centros de distribuição próprios. Atualmente, seus produtos são vendidos em cerca de 95 mil pontos de venda, chegando a uma receita de R\$ 1,45 bilhão em 2009

Analisando o site da Sociedade, percebe-se que a gestão é totalmente partilhada entre os dois grupos:¹¹



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

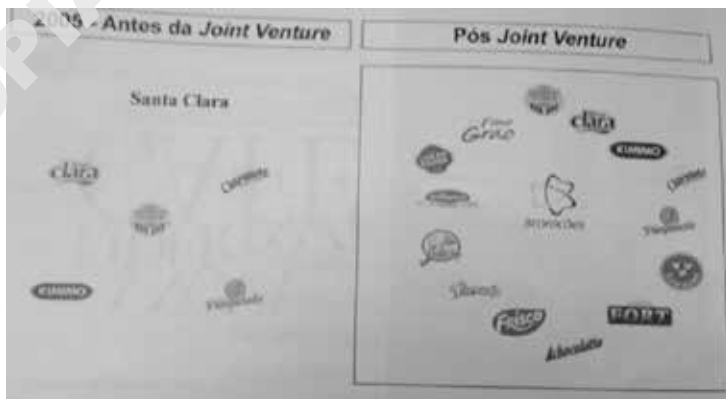
Autenticado em <http://www.3coracoes.com.br/companhia/governanca-corporativa/acionistas-conselho.php>

4 por PEDRO ANAN JUNIOR, Assinado digitalmente em 25/11/2014 por ANTÔNIO LOPO MARTINEZ, Assinado digitalmente em 09/12/2014 por FABIO BRUN GOLDSCHMIDT

Impresso em 13/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

54

Resta plenamente demonstrado que o intuito, a causa do negócio jurídico, jamais foi uma simples operação “casa e separa” visando à venda. Após quase dez anos de casamento, as empresas permanecem unidas e vão gerando frutos que sozinhas não gerariam, como bem espelha a multiplicação de marcas gerada a partir da *joint venture* (conforme foto do memorial abaixo):



Para que houvesse a ocorrência da simulação, o teste do propósito negocial deveria aferir que a operação societária realizada não foi condizente com a declarada. Não há como sustentar a ocorrência de compra e venda quando a empresa, graças à união de esforços, aumentou seu faturamento, alargou seu *market share* e ainda dirige o negócio de forma conjunta. E diante do evidente substrato econômico da operação, é despropositado perquirir se seus passos transcorreram em breve lapso de tempo ou mesmo mediante o uso de empresas veículo (de mais a mais um imperativo para se garantir segurança jurídica às partes).

4) Da base de cálculo do imposto apurado: vício insanável – irretroatividade e ato jurídico perfeito

No item 5.3, do Termo de Verificação, a autoridade fazendária trata da forma pela qual os valores supostamente pagos pela Elite do Brasil teriam passado para as mãos dos sócios da Santa Clara Ind. e Com.

Segundo a fiscalização, a base de cálculo seria equivalente às parcelas de a) distribuição de lucros, b) redução de capital, c) resgate de ações, cujos dados passo a reportar:

a) Em relação aos dividendos:

- Em ata de reunião de quotistas da Santa Clara Ind e Com, realizada em 28/12/2004, foi deliberada a distribuição de dividendos, mediante depósito em conta corrente

de quotistas, referentes aos lucros acumulados dos exercicios de 1999 até aquela data, fazendo jus à quantia de R\$ 2.500,00 para cada irmão (fl. 35):

ATA de 28-DEZ-04	Valor (R\$)
PEDRO LIMA	2.500,00
PAULO LIMA	2.500,00
VICENTE LIMA	2.500,00

- Em ata de Reunião de Sócios-Cotistas da Santa Clara Ind e Com realizada em 31/1/2005, às 09h, foi deliberada a distribuição de lucros, mediante a entrega de moeda corrente, no valor total de R\$ 1.637.024,75, formados no exercicio de 2004 (fl. 35):

ATA de 3-JAN-05	Valor (R\$)
PEDRO LIMA	727.715,83
PAULO LIMA	277.715,82
VICENTE LIMA	277.715,82
PRL	353.877,28

- Em AGO da PRL Participações e Empreendimentos S.A, realizada em 29/04/2005, às 11h, foi deliberada a distribuição de dividendos na importância total de R\$ 175.727,28 (fl. 35). Seis meses depois, em Ata de Reunião de Sócios-Cotistas da Santa Clara Ind. e Com., foi deliberada a distribuição de lucros, mediante a entrega de moeda corrente, no valor total de R\$ 864.895,61 (fl. 35), formados no exercicio de 2003:

ATA de 31-OUT-05	Valor (R\$)
PEDRO LIMA	476.791,00
PAULO LIMA	91.492,67
VICENTE LIMA	96.222,09
PRL	200.389,85

- Em ata de reunião de sócios da Santa Clara Ind e Com. Realizada em 9/12/2005, às 18h, foi deliberada a distribuição de dividendos, na importância total de R\$ 27.894.000,00, contabilmente registrados na conta "Lucros Acumulados" formados em exercicios sociais encerrados até 31 de dezembro de 2004, e lucro do ano-calendário de 2005, constante do balanço encerrado em 30/11/2005.

Ata de 9/12/2005	Valor (R\$)
Pedro Lima	1.387.293,33
Paulo Lima	1.387.293,33

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

Autenticado digitalmente em 25/11/2014 por ANTONIO LOPO MARTINEZ, Assinado digitalmente em 09/12/201

4 por PEDRO ANAN JUNIOR, Assinado digitalmente em 25/11/2014 por ANTONIO LOPO MARTINEZ, Assinado dig

italmente em 09/12/2014 por FABIO BRUN GOLDSCHMIDT

Impresso em 13/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Vicente Lima	1.387.293,34
PRL	23.732.120,00

Tais valores foram somados, juntamente aos saldos de dividendos a receber em 2004 e 2005, constante nas respectivas DIRPFs, chegando-se aos seguintes valores de Lucros/Dividendos efetivamente recebidos no ano da venda:

Pedro Lima	R\$ 2.527.394,88
Paulo Lima	R\$ 1.865.960,93
Vicente Lima	R\$ 1.870.690,35

b) Em relação à redução do capital

Em 09/12/2005, os sócios da Santa Clara Ind. e Com. Através da 65ª Alteração Contratual, decidiram reduzir o Capital Social totalmente integralizado, de R\$ 63.545.048,25 para R\$ 15.673.023,87, uma redução, portanto, de R\$ 47.872.024,38, por considerá-lo excessivo às necessidades operacionais da sociedade (fl. 36). A diminuição do capital social levou à restituição dos seguintes valores para Pedro, Paulo e Vicente Lima, bem como para a PRL, empresa controlada pelos irmãos:

PRL	34.467.857,55
Pedro Lima	4.468.055,61
Paulo Lima	4.468.055,61
Vicente Lima	4.468.055,61

Considerando que tal redução importou na diminuição da participação de cada sócio, com o resgate em dinheiro das seguintes rubricas, que englobaram ainda o recebimento de lucros (R\$ 898.283,33 para cada), juros sobre capital próprios (R\$ 2.368.383,33 para cada) e o crédito decorrente de adiantamento (R\$ 406.626,00) para futuro aumento de capital (fls. 339), que somado aos R\$ 4.468.055,61 supra referidos da redução de capital social, chegar-se-ia a seguinte totalização por irmão:

Pedro Lima	8.121.555,58
Paulo Lima	8.141.348,27
Vicente Lima	8.141.348,27

Segundo o termo de verificação fiscal, referida quantia foi repassada através de depósito via TED, ocorrido em 29/12/2005, em conta conjunta que os irmãos possuem no Banco do Brasil, no valor total de R\$ 24.404.252,12 (fls. 410).

c) Em relação ao resgate de ações.

Em 29/12/2005, os sócios da Santa Clara Participações aprovaram o resgate de 10.199,183 ações ordinárias de propriedade dos irmãos Pedro, Paulo e Vicente, ficando acertado que o pagamento seria realizado através da transferência do montante total de R\$ 54.927.890,00, divididos proporcionalmente para cada um (fl. 37).

Somando as quantias definidas, a TED de 29/12/2005 teria depositado um valor total de 44.927.890,32 (fls. 37). A diferença de 10.000.000,00, entre o valor acertado do resgate de ações e o valor depositado, foi contabilizado como crédito dos irmãos na Santa Clara Participações, para fazer frente a eventuais provisões contábeis que poderiam ser apontadas pelos auditores da Elite. De tal depósito via TED, caberia a cada irmão uma quantia de 14.975.963,77 a título de resgates de ações (fls. 37).

Sendo assim, a fiscalização entendeu que cada um dos irmãos teria recebido da Santa Clara, no dia da suposta venda, um total de R\$ 20.342.302,72, referente a R\$ 898.282,33 a título de Lucros distribuídos, R\$ 4.468.055,61 a título de Redução de Capital e R\$ 14.975.963,78 à título de Resgate de ações.

TED em 29-12-05:	
Lucros	R\$ 898.283,33
Redução Capital	R\$ 4.468.055,61
Resgate Ações	R\$ 14.975.963,77
TOTAL	R\$ 20.342.302,71

A fiscalização, então, apresenta o cálculo do ganho de capital que entenderia correto e que foi efetivamente lançado. Assim discorre: “*tendo a Santa Clara Ind. e Com, em 29/12/2005, um Capital Social de R\$ 99.179.871,11, pode-se dizer que metade da empresa (R\$ 49.489.935,56) foi vendida por R\$ 215.000.000,00, gerando assim, um Ganho de Capital de R\$ 165.910,064,40, (...)temos que o ganho de capital relativo à participação Direta de cada irmão na Santa Clara Ind. e Com. (12,82%) foi de R\$ 20.377.074,12 (fls.37).*”

Percebe-se, portanto, que a autuação procedeu a uma conta de chegada, para apurar, entre os valores recebidos pelo autuado e seus irmãos, no período que antecedeu a *joint venture*, uma quantia que estivesse “próxima” ao que entende ser o valor devido a título de ganho de capital. Utiliza para tal conta de chegada as duas TEDs que foram depositadas em 29/12/2005:

	Valor Total	Valor Individual	Composição Individual
TED 1 (fls. 338/339)	R\$ 24.404.252,12.	RS 8.141.348,27	R\$ 898.283,33 – Distribuição de Lucros
			R\$ 2.368.383,33 - Juros Sobre Capital Próprios

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

Autenticado digitalmente em 25/11/2014 por ANTONIO LOPO MARTINEZ, Assinado digitalmente em 09/12/201

4 por PEDRO ANAN JUNIOR, Assinado digitalmente em 25/11/2014 por ANTONIO LOPO MARTINEZ, Assinado dig

italmente em 09/12/2014 por FABIO BRUN GOLDSCHMIDT

Impresso em 13/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

			R\$ 406.626,00- Crédito decorrente de Adiantamento
			R\$ 4.468.055,61 - Redução de Capital Social

	Valor Total	Valor Individual	Composição Individual
TED 2 (fls. 340/341)	R\$ 44.927.890,32	RS 14.975.963,78	R\$ 14.975.963,78– Resgate de ações

Ora, se a distribuição de lucros é considerada simulada, então todas as mesmas deveriam ser consideradas pela fiscalização. Pinçar somente algumas para o efeito de dar “lógica” e “precisão” ao seu cálculo é obviamente inadequado, especialmente porque põe em xeque o fundamento da desconsideração.

Da análise da primeira planilha, percebe-se que a fiscalização, para fazer valer sua conta de chegada, escolhe as rubricas referentes à distribuição de dividendos e redução do capital social, sem fazer qualquer menção do porque desconsiderou os valores referentes ao JSCP e do Crédito decorrente de Adiantamento. Os JSCP, como sabemos, são retidos na fonte quando do seu pagamento. Mas ainda assim, não houve justificativa para a não inclusão dos valores a esse título ou daquele referente crédito decorrente de adiantamento, restando evidente que o Fisco procedeu a uma conta de chegada para respaldar a autuação.

E mais importante. Em que pese tenha equivocadamente desconsiderado o negócio jurídico realizado, **é certo que a fiscalização levou em consideração para apuração da base de cálculo, valores que decorreram de operações anteriores àquela reputada simulada e que, portanto, são inalcançáveis pelo lançamento.** Vejamos:

Operações Realizadas antes de 29/12/2005	Operações Realizadas em 29/12/2005
Base da tributação: R\$ 5.366338,94	Base da Tributação R\$ 14.975.963,78
- 09/12/2005 - 65ª Alteração Contratual, determinou a redução do Capital Social totalmente integralizado. Gerou ao autuado a restituição ao autuado de R\$ 4.468.055,61 - R\$ 898.283,33 – Saldo de Distribuição de Lucros conforme deliberações de 28/12/2004 (fls. 245), 03/01/2005 (fl. 247), 31/10/2005 (fl. 249), 09/12/2005 (fl. 251), na forma descrita na alínea a.	- Resgate de Ações – deliberado em assembleia em 29/12/2005 – no valor 14.975.963,78

Ainda, no tocante aos dividendos, conforme relatado no Termo de Verificação Fiscal, foi deliberada a distribuição de lucros acumulados no valor de R\$ 2.527.394,88 (fls. 245/251). Ou seja, ao longo do ano a Sociedade decidiu que tais valores seriam distribuídos aos sócios.

De acordo com os comprovantes juntados (Recibos de distribuição de lucros) às fls. 256 a 391, temos que houve a distribuição de dividendos, em diversos períodos do ano, cuja soma alcançou quantia maior do que os R\$ 898.283,33, recebidos pelo contribuinte em 29/12/2005 (fl. 310) e que foram utilizadas como referência pela autuação.

Vê-se que a sociedade, em decisão que só a ela traz efeitos, decidiu distribuir um determinado valor a título de dividendos, o que foi devidamente registrado nos seus atos societários. Realiza esses pagamentos ao longo do ano, o que foi devidamente documentado. Mas, pelo fato de um determinado valor ter sido pago no dia 29/12/2005, por mais uma discricionariedade da empresa, o Fisco desconsidera tal pagamento, para afirmar ser este um recebimento em decorrência de uma compra e venda. Se tal quantia fosse repassada ao sócio uma semana antes, ou uma semana depois, haveria diferença para fins de descaracterização do ato jurídico praticado? Para o Fisco, sim, pois do contrário, não poderia ter “pinçado” dentre um universo de pagamentos um único pagamento para entender ser este decorrente do um recebimento a título de uma alienação societária.

Veja-se, portanto, que o Fisco utilizou um ato que já estava consolidado no tempo para apurar o tributo e, sem justificativa, desconsiderou outros tantos.

Aqui, entendo que há um ponto que deva ser mais bem explorado.

o desconsiderar o negócio jurídico, a fiscalização entendeu que todos aqueles valores recebidos a título de dividendos, bem como de redução do capital social *cujo pagamento* ocorreu em 29 de dezembro de 2005, seriam valores retirados pelos sócios, a título da venda das quotas da Santa Clara Ind. e Com.

Ocorre que tais valores decorrem de ATOS PRATICADOS em momentos anteriores à etapa supostamente simulada e dizem respeito a decisões societárias PRÉVIAS à *joint venture* firmada posteriormente, dizendo respeito às próprias sociedades e aos sócios que os praticaram.

Para tanto, necessário que se tome por base o desenrolar dos fatos, conforme se lê no voto do Nobre Relator:

- SITUACÃO INICIAL

A sociedade empresária SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, constituída pelos sócios PEDRO ALCÂNTARA REGO DE LIMA (12,282%), PAULO TARSO REGO DE LIMA (12,282%), VICENTE DE PAULA REGO DE LIMA (12,282%) e PRL PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS S/A (63,162%), sendo que a PRL PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS S/A era composta pelos três irmãos Lima, PEDRO, PAULO e VICENTE, cada um com 33,333% de suas ações. As partes vendedoras constituíram a empresa veículo SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A;

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

Autenticado digitalmente em 25/11/2014 por ANTONIO LOPO MARTINEZ, Assinado digitalmente em 09/12/201

4 por PEDRO ANAN JUNIOR, Assinado digitalmente em 25/11/2014 por ANTONIO LOPO MARTINEZ, Assinado dig

italmente em 09/12/2014 por FABIO BRUN GOLDSCHMIDT

Impresso em 13/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

60

- CONSTITUIÇÃO DAS EMPRESAS VEÍCULOS

- **31/05/2005**, foi constituída por Assembleia Geral a empresa ALIMA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A, com sede em São Paulo, tendo como sócios LAGUNA PARTICIPAÇÕES LTDA (a qual se declarou inativa perante a Receita Federal no ano-calendário de 2005) e uma PESSOA FÍSICA. O capital social da ALIMA era de R\$ 500,00 (quinhentos reais).

- **9/12/2005**, em Assembleia Geral Extraordinária, os sócios da ALIMA decidem "**ceder**" todas as suas ações para a empresa PRL PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS S/A. Na mesma AGE, foi decidido: a alteração do nome empresarial da ALIMA para SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A; a mudança do objeto social da companhia para incluir também a compra, processamento e venda de produtos de café; o aumento de capital da companhia no valor de R\$ 27.675.974,00 mediante a emissão de 27.675.974 novas ações ordinárias no valor nominal de R\$ 1,00, mediante conferência à companhia de todas as quotas detidas pelos novos acionistas PAULO, PEDRO e VICENTE, bem como a própria PRL, na SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

Note-se que aí surge a **empresa veículo** SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A, tendo como sócios PEDRO, PAULO, VICENTE e a PRL PARTICIPAÇÕES. Nesse momento a SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A se tornou sócia única da SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

Na parte das compradoras havia também uma **empresa veículo** a ELITE DO BRASIL PARTICIPAÇÕES LTDA, conforme mencionado no Termo de Verificação Fiscal.

Ficou, então, constituído que precede à operação de venda. De um lado havia a SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A como única quotista da SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA e, do outro, a ELITE DO BRASIL PARTICIPAÇÕES LTDA.

- DIA DA OPERAÇÃO (29/12/2005)

- **29/12/2005** - Em AGE realizada, foi aprovado o aumento do capital social na ordem de R\$ 122.074.875,00, mediante a criação de 13.428.249 ações ordinárias sem valor nominal, integralizadas pela ELITE INTERNACIONAL BV através de créditos que esta detinha com a própria CAFÉ TRÊS CORAÇÕES.

- **29/12/2005** - Na mesma AGE, foi aprovada a celebração do Contrato de Joint Venture e do Acordo de Acionistas entre a ELITE INTERNACIONAL BV e a PRL PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS S/A relativos à SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES. A CAFÉ TRÊS CORAÇÕES S/A anuiu a esse

contrato na forma de interveniente.

- 29/12/2005 - Por intermédio da alteração do contrato social da ELITE DO BRASIL, houve o aumento de capital da sociedade em R\$ 216.028.200,00, pela criação de novas quotas integralizadas totalmente pela sócia ELITE INTERNACIONAL BV mediante 13.855,748 ações ordinárias que detinha na CAFÉ TRÊS CORAÇÕES S/A no valor de R\$ 76.500.000,00, bem como aporte em dinheiro no valor de R\$ 139.528.200,00;

- 29/12/2005 - Em AGE às 14h, a SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A aumentou seu próprio capital social em R\$ 17.477.292,00, mediante a criação da mesma quantidade de ações classe "C".

- 29/12/2005 - A ELITE DO BRASIL, empresa veículo da ELITE INTERNACIONAL BV, integraliza as novas ações da SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A pagando R\$ 215.500.000,00, mediante o aporte de R\$ 139.000.000,00 em moeda nacional e cessão de 13.855.748 ações ordinárias que detinha no capital da CAFÉ TRÊS CORAÇÕES S/A pelo valor de R\$ 76.500.000,00. Isso gerou a inserção de R\$ 17.477.292,00 no próprio capital social e a constituição de R\$ 198.022.708,00 de Reserva de Ágio.

A ELITE DO BRASIL é agora acionista da SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A, a qual é quotista única da SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

- 29/12/2005, às 19h, esta companhia aprovou o resgate das ações dos três irmãos, extinguindo a "Classe B" de ações, titularizada pelas pessoas físicas, e reduzindo o capital social da SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A em virtude da saída dos três sócios. As Classes A e C, titularizadas respectivamente pela PRL e pela ELITE DO BRASIL, foram unificadas, tendo os sócios os mesmos direitos.

Ao final do processo a ELITE DO BRASIL, controlada pelos compradores do grupo STRAUSS-ELITE, e a PRL, controlada pelos vendedores do grupo SANTA CLARA, detinham cada um 50% do controle acionário da SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES S/A, a qual era quotista única da SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

Os três irmãos se retiraram da sociedade recebendo os valores integralizados na SANTA CLARA PARTICIPAÇÕES pelo grupo STRAUSS-ELITE,

Segundo a narração dos fatos, portanto, a realização do ato simulado ocorreu no dia 29/12/2005, quando efetivamente há prática de todos os atos que importaram no início de relação jurídica entre os dois grupos econômicos. Até então, naquilo que foi denominado fase preparatória, não há qualquer vinculação entre as

partes capazes de macular um ato válido que poderia ser normal e regularmente exercido no contexto das sociedades.

Independentemente da questão atinente à possibilidade de desconsideração de operações alegadamente simuladas ou dissimuladas, portanto, o raciocínio desenvolvido na atuação *peca por ofensa* a cláusulas constitucionais de IRRETROATIVIDADE e proteção aos ATOS JURÍDICOS PERFEITOS.

Como ensina o constitucionalista e Ministro do STF Luís Roberto BARROSO¹² “a garantia contra a retroatividade da lei prevista no art. 5º, XXXVI, da Constituição, impede que os contratos, mesmo aqueles de trato sucessivo, ou quaisquer outros atos jurídicos perfeitos, sejam afetados pela incidência da lei nova, tanto no que diz respeito à sua constituição válida, quanto no que toca à produção de seus efeitos, ainda que estes se produzam já sob o império da nova lei.”

PONTES DE MIRANDA, em Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda nº 1 de 1969, t. V, 1971, p. 102, ensina que “o ato jurídico perfeito, a que se refere o art. 153, § 3º [agora, art. 5º, XXXVI], é o negócio jurídico, ou o ato jurídico stricto sensu; portanto, assim as declarações unilaterais de vontade como os negócios jurídicos bilaterais, assim os negócios jurídicos, como as reclamações, interpretações, a fixação de prazo para a aceitação de doação, as comunicações, a constituição de domicílio, as notificações, o reconhecimento para interromper a prescrição ou com sua eficácia (ato jurídico stricto sensu)”; e José Afonso da SILVA, em Curso de direito constitucional positivo, 1997, p. 414, explica que “a diferença entre direito adquirido e ato jurídico perfeito está em que aquele emana diretamente da lei em favor de um titular, enquanto o segundo é negócio fundado na lei”¹³.

A construção da autoridade fiscal está lastreada na premissa de que não houve joint venture, mas uma venda de 50% das quotas da Santa Clara Ind. e Com. pelos irmãos Lima (TVF – fl. 37). Esse o ato que se reputa simulado e que dá ensejo à tentativa de desconstituição pelo Fisco.

O que ocorreu ANTES dele, antes de 29.12.2005, portanto, é inatácável sob esse argumento. Constituem atos jurídicos perfeitos, regular e higidamente consumados consoante as regras e formas próprias quando de sua prática.

A prova maior disso é que, caso não tivesse ocorrido a operação do dia 29.12.2005, nenhum vício teria sido imputado aos referidos atos; nenhuma ilegalidade teria sido imputada aos atuados. Ou seja, seus atos seriam, À LUZ DA PRÓPRIA AUTORIDADE AUTUANTE, considerados perfeita e validamente consumados.

Como explica MOREIRA ALVES, “se a lei alcançar os efeitos futuros de contratos celebrados anteriormente a ela, será essa lei retroativa porque vai interferir na causa, que é um ato ou fato ocorrido no passado.”¹⁴

O pagamento, parece óbvio, é um efeito de um contrato/ato/negócio celebrado anteriormente, que constitui sua causa, exatamente como ensina a clássica obra de MOREIRA ALVES. É essa que está sob análise quando se pretende caracterizar a simulação. É

¹² *Em algum lugar do passado - Segurança jurídica, direito intertemporal e o novo Código Civil. In http://www.migalhas.com.br/arquivo_artigo/art_03-10-02.htm*

¹³ Segundo BARROSO, *ibidem*, 200-2 de 24/08/2001

¹⁴ *Idem, ibidem*, 2014 por ANTONIO LOPO MARTINEZ, Assinado digitalmente em 09/12/2014 por PEDRO ANAN JUNIOR, Assinado digitalmente em 25/11/2014 por ANTONIO LOPO MARTINEZ, Assinado digitalmente em 09/12/2014 por FABIO BRUN GOLDSCHMIDT

Impresso em 13/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

essa operação que se pretende declarar nula por viciada, pouco importando se o pagamento ocorreu no dia “x” ou “y”. Ou mesmo se o pagamento ocorreu no dia em que foram praticados os atos conducentes à efetiva integração dos Grupos pela *joint venture*. Afinal, é natural que a prática de alguns atos LÍCITOS possa ter sido estimulada pela realização do negócio e mesmo que determinados atos jamais tivessem ocorrido se a *joint venture*, efetivamente, não chegasse a se consumir. Mas isso é obviamente insuficiente para se lhes considerar ILÍCITOS.

Repetimos: a prova de fogo, aqui, está em verificar que, acaso não ocorrida a *joint venture*, todos esses atos estariam – como estão - perfeitamente dentro da esfera de liberdade das sociedades e sócios e, na pior das hipóteses, constituiriam uma má decisão administrativa. Nada além disso.

Se uma empresa, v.g., realiza uma cisão para vender parte de um Grupo ou empresa, esta cisão é lícita, ocorrendo ou não a transação que se objetivava. Se um particular decide integrar um imóvel ao patrimônio de uma empresa em nome de um aumento de capital a ser realizado por seu sócio, mas esse não chega a ocorrer, tampouco este ato terá sido ilícito ou simulado.

BARROSO explica o ponto dizendo “a questão, na verdade, como já se tinha destacado desde o início, não é controvertida (grifo nosso). A doutrina aponta a existência de consenso no sentido de subordinar os efeitos do contrato à lei vigente no momento em que tenha sido firmado, mesmo quando tal aplicação importa em atribuir ultratividade à lei anterior, negando-se efeito à lei nova. A aplicação imediata da lei nova, nesse caso, produziria a denominada retroatividade mínima, que por ser igualmente gravosa à segurança jurídica, é também vedada pelo sistema constitucional.”^{15 16}

Se isto vale para as leis, normas gerais e abstratas, com muito mais razão haverá de valer para a norma individual e concreta criada pela fiscalização para o efeito de considerar simulado o negócio.

E, para que não parem dúvidas sobre a aplicação da doutrina ao caso em exame, assim é inclusive para as leis ditas de ordem pública, como anota novamente o Ministro BARROSO, “esta conclusão não se altera pelo fato de a norma nova poder ser qualificada como norma de ordem pública. A Constituição não distingue entre espécies de leis e não se pode admitir que a norma infraconstitucional, qualificando a si própria de uma determinada forma, afaste a garantia constitucional. A proteção constitucional recai sobre o núcleo da

¹⁵ Idem, ibidem.

¹⁶ Clássica a lição de Moreira Alves no voto proferido na ADIn 493, sobre os três graus de retroatividade – máxima, média e mínima: “Dá-se a retroatividade máxima (também chamada restitutória, porque em geral restitui as partes ao status quo ante), quando a lei nova ataca a coisa julgada e os fatos consumados (transação, pagamento, prescrição). Tal é a decretal de ALEXANDRE III que, em ódio à usura, mandou os credores restituírem os juros recebidos. À mesma categoria pertence a célebre lei francesa de 2 de novembro de 1793 (12 brumário do ano II), na parte em que anulou e mandou refazer as partilhas já julgadas, para os filhos naturais serem admitidos à herança dos pais, desde 14 de julho de 1789. A carta de 10 de novembro de 1937, art. 95, parágrafo único, previa a aplicação da retroatividade máxima, porquanto dava ao Parlamento a atribuição de rever decisões judiciais, sem excetuar as passadas em julgado, que declarassem inconstitucional uma lei. A retroatividade é média quando a lei nova atinge os efeitos pendentes de ato jurídico verificados antes dela, exemplo: uma lei que limitasse a taxa de juros e fosse aplicada aos vencidos e não pagos. Enfim, a retroatividade é mínima (também chamada temperada ou mitigada) quando a lei nova atinge apenas os efeitos dos atos anteriores produzidos após a data em que ela entra em vigor. Tal é, no direito romano, a lei de Justiniano (C. 4, 32, de usuris, 26, 2 e 27 pr.), que, corroborando disposições legislativas anteriores, reduziu a taxa dos juros vencidos após a data da sua obrigatoriedade; Outro exemplo: o Decreto-Lei nº 22.626, de 7 de abril de 1933, que reduziu a taxa de juros e se aplicou, a partir da sua data, aos contratos existentes, inclusive aos ajuizados (art. 3º)”^{2/2011}

Autenticado em 25/11/2014 por PEDRO ANAN JUNIOR, Assinado digitalmente em 25/11/2014 por ANTONIO LOPO MARTINEZ, Assinado dig

italmente em 09/12/2014 por FABIO BRUN GOLDSCHMIDT

Impresso em 13/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

manifestação de vontade das partes e seus efeitos, e não sobre o tratamento legal do instituto ou da matéria¹⁷.

Ademais, além de violação à irretroatividade, resta flagrante que o Fisco acabou por **desconsiderar** os efeitos jurídicos de todos os atos anteriores, os quais já estavam consolidados na forma de atos jurídicos perfeitos, **sem qualquer fundamentação e sem qualquer base legal para tanto**.


Não custa lembrar, por seu turno, que o Código Tributário Nacional estabelece que o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada (art. 144). Da mesma forma, dispõe que o fato gerador se perfectibiliza no momento em que verificam as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios (art. 116). Da análise de ambos os dispositivos, percebe-se que o negócio jurídico consumado num determinado ponto no espaço-tempo deve ou não configurar um fato gerador segundo uma lei vigente. Caso configure, nascerá a obrigação tributária. Caso não configure, haverá um negócio jurídico perfeito, consumado, e que passará ao largo da tributação. Não é a toa que para haver a desconsideração desse ato, o legislador teve que introduzir o § 1º ao próprio art. 116 do CTN, cuja aplicabilidade resta impossibilitada pelos motivos já amplamente expostos neste voto.

Em resumo, entendo que a fiscalização jamais poderia considerar, como base de cálculo para a aferição do ganho de capital, atos e negócios ocorridos e perfeitamente consumados antes da ocorrência daquele ato que se busca desconstituir por viciado/simulado. Tal vício – dada a impossibilidade deste Conselho relançar o tributo, por se tratar de competência privativa da autoridade fiscal – implica na total imprestabilidade do auto lavrado, que assim padece de vício insanável.

É como voto.

(Assinado Digitalmente)

Fabio Brun Goldschmidt



Multa agravada. Não atendimento à intimação. Descabida quando a omissão do contribuinte já tenha consequências específicas previstas na legislação.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 16004.000110/2009-18
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-003.865 – 2ª Turma
Sessão de 9 de março de 2016
Matéria IRPF - MULTA AGRAVADA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ALFEU CROZATO MOZAQUATRO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2003

MULTA AGRAVADA. NÃO CABIMENTO.

O agravamento da multa de ofício em razão do não atendimento à intimação para prestar esclarecimentos não se aplica nos casos em que a omissão do contribuinte já tenha consequências específicas previstas na legislação.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Heitor de Souza Lima Junior e Carlos Alberto Freitas Barreto.

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente.

Gerson Macedo Guerra - Relator.

EDITADO EM: 19/04/2016

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Maria Teresa Martinez Lopez (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Gerson Macedo Guerra.

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

Autenticado digitalmente em 19/04/2016 por GERSON MACEDO GUERRA, Assinado digitalmente em 19/04/2016

por GERSON MACEDO GUERRA, Assinado digitalmente em 21/04/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Impresso em 20/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Relatório

Contra o contribuinte em epígrafe foi lavrado o Auto de Infração em virtude da apuração de omissão de rendimentos no ano-calendário 2003, acrescido de multa qualificada, pela constatação de fraude e agravada, pela falta de atendimento a 03 de 45 intimações no curso do procedimento fiscal.

Trata-se de decorrência de operação realizada pela Polícia Federal denominada "GRANDES LAGOS" com o intuito apurar a prática de sonegação de tributos e eximir os titulares de fato de suas responsabilidades relacionadas às áreas trabalhista e previdenciária.

Após o longo procedimento de fiscalização, o Fisco lavrou auto de infração em relação às omissões de rendimentos do recorrente para o ano calendário de 2003. O total do crédito tributário constituído foi de R\$ 1.071.981,07, incluídos imposto, juros de mora e multa de ofício qualificada e majorada, de 225%.

As infrações apuradas foram omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas em contas conjuntas, omissão de rendimentos de dependente recebidos de pessoa jurídica e omissão de rendimentos decorrentes de pagamento de despesas da atividade rural por pessoa jurídica.

No julgamento da impugnação apresentada, a DRJ manteve integralmente o Auto de Infração. Já no julgamento do Recurso Voluntário regularmente apresentado pelo contribuinte a 2ª Turma Ordinária, da 2ª Câmara, da 2ª Seção de Julgamento a ele deu parcial provimento, por unanimidade, para desagravar a multa de ofício. Vejamos a ementa da decisão:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA
IRPF*

Ano calendário: 2003

*OMISSÃO DE RENDIMENTOS COM BASE EM DEPÓSITOS
BANCÁRIOS SEM ORIGEM COMPROVADA. ART. 42, LEI N.
9.430/96. LEGITIMIDADE.*

*É legítimo o lançamento de imposto de renda com base em
omissão de rendimentos baseada em depósitos bancários sem
origem comprovada tendo como fundamento o art. 42 da Lei nº
9.430/96, desde que sejam seguidos todos os procedimentos nela
presentes.*

MULTA QUALIFICADA. DOLO COMPROVADO.

*É devida a qualificação de omissão de rendimentos quando
comprovada omissão dolosa. Considera-se a omissão como
dolosa quando a renda for decorrente de esquemas fraudulentos.*

**MULTA AGRAVADA. FALTA DE ATENDIMENTO A
INTIMAÇÕES.**

**É inaplicável o agravamento de multa quando o não
atendimento a intimação da Fiscalização não inviabilizar o
lançamento do tributo.**

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

Autenticado digitalmente em 19/04/2016 por GERSON MACEDO GUERRA, Assinado digitalmente em 19/04/2016

por GERSON MACEDO GUERRA, Assinado digitalmente em 21/04/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Impresso em 20/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA APLICADA.
INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF N 2.*

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Regularmente intimada da decisão a União, tempestivamente, apresentou Recurso Especial, ao qual foi dado regular seguimento pelo Presidente da 2ª Câmara.

Em suas razões, alega a União, dentre outros argumentos, que o agravamento da multa prevista na Lei nº 9.430/96 não é ato discricionário do agente administrativo, pelo contrário, é imperativo.

Já o contribuinte, também regularmente intimado da decisão e do Recurso da União, não se manifestou nos autos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gerson Macedo Guerra, Relator

Divergência nitidamente demonstrada, dúvidas não há quanto à admissibilidade do Recurso Especial da União.

Pois bem. É objetiva a redação do artigo 44, § 2º, da Lei 9.430/96 ao dispor que os percentuais da multa ali prevista serão aumentados de metade quando o sujeito passivo não atender intimação para prestar esclarecimentos.

É bem verdade, contudo, que nos últimos tempos a interpretação que a maioria das Turmas deste Tribunal dava a essa norma não era literal.

Por exemplo, no acórdão 9202-003.507, em sessão de 11/12/2014, essa 2ª Turma, da CSRF entendeu, por maioria de votos, que o agravamento da multa de ofício em razão do não atendimento à intimação para prestar esclarecimentos não se aplica nos casos em que a omissão do contribuinte já tenha consequências específicas previstas na legislação.

Tratava-se de Auto de Infração onde se buscava avaliar a documentação de despesas médicas deduzidas pelo contribuinte na apuração de seu IR. No caso, o contribuinte foi intimado por duas vezes para apresentar a documentação e não se manifestou. Assim, foi lavrado o Auto de Infração cobrando-lhe o imposto, acompanhado da multa agravada de 112,5%

Conforme o voto vencedor do acórdão, nesse caso a ausência de resposta ao quanto solicitado pela fiscalização já possuía consequência específica (a glosa das referidas despesas), não havendo sentido lógico sistemático em que a essa consequência se acresça o agravamento da penalidade. Não se configurando, assim, o embaraço à fiscalização.

No voto vencedor ficou evidente o pensamento do Conselheiro, no seguinte sentido:

“A ratio do dispositivo em questão é bem clara em inibir a conduta do contribuinte que, sob ação fiscal, deixa de responder a intimações da fiscalização, dificultando o procedimento fiscal.

Entendo, no entanto, que tal motivação deve ser examinada sempre à luz de outros princípios, inclusive os de direito penal no sentido do direito ao silêncio.”

Penso de forma semelhante.

Acho que a intenção do legislador em relação ao artigo 44, § 2º, da Lei 9.430/96 foi de garantir o direito do contribuinte a não se incriminar, permitindo, contudo, sua convivência com o direito do Estado de fiscalizar e cobrar os tributos.

De fato, o simples silêncio do contribuinte pode estar calcado na intenção de atrasar ou prejudicar o procedimento fiscal, talvez com vistas à caracterização de futura decadência do direito do fisco ou de esconder elementos importantes em relação ao fato gerador de tributos. Por outro lado, a duplicação de multa pela simples falta de prestação de determinadas informações, faz parecer estarmos diante de um Estado autoritário.

Ora, se o silêncio do contribuinte não prejudica o procedimento fiscal nem impede que a autoridade fiscal chegue no resultado que chegaria com sua resposta, entendo descabido agravamento da multa.

Na minha concepção o agravamento da multa apenas deve ser levado a efeito quando a falta de prestação de informações efetiva e demonstradamente causar prejuízo à fiscalização.

Na hipótese em que a fiscalização se utiliza de outros mecanismos que a legislação lhe oferece para transpor a barreira da falta de informação, como a possibilidade de lançar o crédito tributário com base em presunção, tal como ocorre na hipótese do artigo 42, da Lei 9.430/96, a falta da informação não prejudica o procedimento fiscal e, assim, não permite o agravamento da multa.

Por outro lado, se a fiscalização não faz uso desse mecanismo, diligenciando em busca da verificação de todos os elementos do fato gerador do tributo e, para tanto, tendo que se socorrer de terceiros (como nos casos de circularização) atrás das informações omitidas, vejo a hipótese em que a multa respectiva pode ser agravada. Contudo, o lançamento jamais pode ser fundado em norma que admite a presunção. Pelo contrário, deve ser fundado em norma que impõe o dever tributário a uma determinada relação, tal como o rendimento do trabalho, da prestação de serviços, dentre diversos outros.

Pois bem. A aplicação da multa agravada no presente caso foi justificada da seguinte maneira pela autoridade fiscal:

O fiscalizado não atendeu ao TERMO N° 043, no qual solicitamos diversos esclarecimentos acerca, entre outros:

- a) da origem de depósitos bancários em suas contas correntes;*
- b) das receitas da sua atividade rural provenientes de empresas "noteiras" declaradas INAPTAS pela Receita Federal;*
- c) dos pagamentos de diversas despesas de sua atividade rural;*

d) do depósito proveniente da CMA em sua conta bancária do Banco Rural que foi contabilizado pela CMA como pagamento para empresa "noteira" declarada INAPTA, a qual não possui movimentação financeira.

Após concedermos uma prorrogação de prazo, o fiscalizado não se manifestou, o que nos obrigou a reintimá-lo por meio do TERMO N° 044. Após concedermos novamente uma prorrogação de prazo, o fiscalizado também não se manifestou.

Por fim, enviamos ao fiscalizado o TERMO N° 045, no qual o reintimamos a cumprir o solicitado por meio dos TERMOS N° 043 e 044, e o intimamos a se manifestar sobre novos fatos constatados, porém o mesmo novamente solicitou prorrogação de prazo e não respondeu a nenhum dos itens solicitados.

Desde a ciência do TERMO N° 043, a qual se deu no dia 18/11/2008 até o prazo final concedido para a resposta ao TERMO N° 045, o qual se encerrou no dia 10/03/2009, transcorreram 112 (cento e doze) dias, sendo que durante esse período o fiscalizado não respondeu a nenhum item solicitado nem apresentou nenhum documento que pudesse esclarecer quaisquer dos fatos constatados por esta fiscalização.

A falta de atendimento às intimações, mencionadas acima, implicou em majoração da multa de ofício, nos termos do artigo 44, § 2º da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, o qual dispõe:

"§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;"

Por essa postura do fiscalizado de não colaborar com os trabalhos, procedemos ao agravamento da multa de ofício.

No presente caso, o não atendimento à fiscalização foi parcial. Como visto apenas nas intimações de números 43, 44 e 45 não houver resposta do contribuinte. Logo, nas 42 intimações anteriores, houve resposta.

Ainda é preciso levar em consideração que o procedimento fiscal em questão já fora iniciado após longo trabalho da Polícia Federal e do Fisco do Estado de São Paulo, de modo que a fiscalização teve acesso a muitas informações por meios outros que não através de solicitação ao contribuinte, tais como seus extratos bancários, que foram fornecidos com autorização judicial à Polícia Federal.

As informações solicitadas que ficaram sem resposta foram sobre:

a) da origem de depósitos bancários em suas contas correntes;

b) das receitas da sua atividade rural provenientes de empresas "noteiras" declaradas INAPTAS pela Receita Federal;

c) dos pagamentos de diversas despesas de sua atividade rural;

d) do depósito proveniente da CMA em sua conta bancária do Banco Rural que foi contabilizado pela CMA como pagamento para empresa "noteira" declarada INAPTA, a qual não possui movimentação financeira.

Ou seja, eram questões sobre a origem de recursos que a fiscalização já sabia serem de titularidade dos contribuintes. Percebam que a falta da resposta ocasionou a aplicação do artigo 42, da Lei 9.430/96, ou seja, a realização do lançamento do Imposto de Renda com base em presunção.

A meu ver, ao optar por se valer da presunção legal a autoridade desconsidera o próprio trabalho para se valer de presunção legal, o que lhe encurta o caminho.

Nesse contexto, tal como decidido pela Turma, tendo ocorrido a aplicação do artigo 42 da Lei, como consequência pela falta de resposta do contribuinte, é de se afastar o agravamento da multa.

Nesse contexto, voto por negar provimento ao recurso da União.

Em que pese a maioria do colegiado não comungar de meu entendimento, no sentido de necessidade de caracterização de efetivo prejuízo à Fiscalização para fins de aplicação da multa agravada, referida maioria concluiu, in casu, pela desnecessidade do agravamento e destarte, por negar de provimento ao Recurso Especial de iniciativa da Fazenda Nacional, uma vez que:

- a) Dos 45 termos lavrados pela Fiscalização no curso da ação fiscal, somente o derradeiro, de e-fl. (COLOCAR A FL. DO TERMO 45), restou não respondido, devendo-se aplicar o dispositivo que enseja o agravamento sempre à luz do princípio da razoabilidade;
- b) Não foi necessário que a autoridade fiscal recorresse a terceiros, de forma a obter os elementos solicitados no termo não atendido, a fim de que fosse concretizado o lançamento.

Gerson Macedo Guerra - Relator



Omissão de rendimentos obtidos de atividades ilícitas
“jogo de bicho”.



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

Processo nº 10510.723296/2011-03
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2201-002.444 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de julho de 2014
Matéria IRPF
Recorrente JOSE CARLOS DE JESUS SOUZA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2007, 2008, 2009, 2010

Ementa:

NULIDADE DA DECISÃO. FALTA DE EXAME DE PROVAS E RAZÕES. INOCORRÊNCIA.

Apresentando o julgador com clareza os fatos e elementos de convicção que entendeu suficientes e relevantes para a conclusão do julgado, não se pode exigir e/ou não é indispensável que se manifeste sobre cada detalhe da impugnação.

INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMA. INCOMPETÊNCIA DO CARF. SÚMULA CARF Nº 2.

Nos exatos termos da Súmula CARF nº 2, falece competência a este órgão julgador para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

IRPF. RENDIMENTOS OBTIDOS DE ATIVIDADES ILÍCITAS. “JOGO DE BICHO”. TRIBUTALIDADE.

De acordo com o art. 43 do CTN, o imposto incide sobre a renda e proventos de qualquer natureza e tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, independentemente da atividade exercida pelo contribuinte. Não havendo qualquer liame entre os depósitos bancários imputados ao contribuinte e os valores obtidos da atividade de “jogo de bicho”, deve-se manter intocada a presunção legal do art. 42 da Lei nº 9.430/1996.

IRPF. LANÇAMENTO NO TITULAR DA CONTA. SÚMULA CARF Nº 32.

“A titularidade dos depósitos bancários pertence às pessoas indicadas nos dados cadastrais, salvo quando comprovado com documentação hábil e idônea o uso da conta por terceiros”.

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

Autenticado digitalmente em 02/08/2014 por EDUARDO TADEU FARAH, Assinado digitalmente em 02/08/2014 por EDUARDO TADEU FARAH, Assinado digitalmente em 11/08/2014 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO

Impresso em 13/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

1

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente.

Assinado Digitalmente

Eduardo Tadeu Farah - Relator.

EDITADO EM: 01/08/2014

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: MARIA HELENA COTTA CARDOZO (Presidente), ODMIR FERNANDES (Suplente convocado), GUILHERME BARRANCO DE SOUZA (Suplente convocado), FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, EDUARDO TADEU FARAH e NATHALIA MESQUITA CEIA. Ausente, justificadamente, o Conselheiro GUSTAVO LIAN HADDAD.

Relatório

Trata o presente processo de lançamento de ofício relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, anos-calendário 2006, 2007, 2008 e 2009, consubstanciado no Auto de Infração, fls. 160/170, pelo qual se exige o pagamento do crédito tributário total no valor de R\$ 676.740,84, calculados até 29/07/2011.

A fiscalização apurou omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada.

Cientificado do lançamento, o interessado apresentou tempestivamente Impugnação, alegando, conforme se extrai do relatório de primeira instância, *verbis*:

a) a autoridade lançadora tinha conhecimento de que o sujeito passivo explorava a atividade explorada pelo sujeito passivo era o jogo do bicho, pois, além do fiscalizado ter informado tal fato no curso da ação fiscal, é sabido que cópia do Procedimento de Inquérito Policial – PCI nº 1.35.000.001136/2020-46 foi encaminhada à Delegacia da Receita Federal do Brasil em Aracaju/SE;

b) a natureza da referida atividade é tipicamente empresarial, portanto, o crédito tributário deveria ter sido lançado com tributos próprios de pessoas jurídicas e não de pessoa física. Por esse motivo o lançamento deveria ser anulado;

c) o fato de se tratar de uma atividade ilícita não é fundamento para se tributar de forma diferenciada os rendimentos dela

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

Autenticado digitalmente em 02/08/2014 por EDUARDO TADEU FARAH, Assinado digitalmente em 02/08/2014 por EDUARDO TADEU FARAH, Assinado digitalmente em 11/08/2014 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO

Impresso em 13/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

decorrentes, devendo ser observados os princípios da isonomia e da razoabilidade.

A 3ª Turma da DRJ em Salvador/BA julgou integralmente procedente o lançamento, conforme se observa da transcrição da íntegra do voto condutor do julgamento singular:

De acordo com o artigo 42 da Lei 9.430, de 1996, caracterizam omissão de receita ou de rendimentos os valores creditados em contas de depósito ou de investimento mantidas junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Deste modo, a presunção de rendimentos omitidos a partir de depósitos bancários está prevista na própria lei tributária. A lei estabelece que os depósitos se presumem rendimentos do titular, salvo se este demonstrar, por meio de documentação hábil e idônea, a origem destes recursos.

O impugnante alega que exerce atividade de natureza empresarial, e que, portanto, os tributos a serem exigidos são os próprios da pessoa jurídica, e não os da pessoa física. Contudo, não traz provas de que os depósitos bancários objeto do lançamento fiscal se referem a fluxo financeiro de sua atividade empresarial. O fato de ter sido indiciado por explorar atividade ilegal do jogo do bicho não comprova por si só que os depósitos em questão tenham se originado de tal atividade.

O ônus da prova da origem dos depósitos é do titular da conta bancária, e não tendo este carreado provas aos autos do que alega, mantém-se a tributação na pessoa física do autuado.

Conclusão

Dessa forma, voto por considerar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Intimado da decisão de primeira instância em 12/03/2012 (fl. 234), Jose Carlos de Jesus Souza apresenta Recurso Voluntário em 10/04/2012 (fls. 209/233), sustentando, essencialmente, os mesmos argumentos defendidos em sua Impugnação, sobretudo:

... essa tributação teria que ser efetuada segundo a natureza dos rendimentos, que no presente caso é típica de atividade empresarial, portanto, o crédito tributário deveria ter sido lançado com tributos próprios de pessoas jurídicas e não de pessoa física.

(...)

Assim sendo, requer o sujeito passivo a anulação do julgamento de primeira instância, pelo motivo de que seu voto não analisou detalhadamente as razões da defesa suscitadas na impugnação.

(...)

No caso sob análise a atividade do sujeito passivo é de natureza empresarial, muito embora não seja permitida pela legislação brasileira. Portanto, a tributação deve recair sobre tributos inerentes a sua atividade, qual seja, tributos de natureza de pessoa jurídica e suas contribuições reflexas, tais como Pis, Cofins e Contribuição social sobre o lucro.

(...)

... com fundamento no princípio do non olet, o tributo tem de incidir também sobre as atividades ilícitas ou imorais. É princípio, calcado no valor justiça, a cobrança do tributo daquele que tem capacidade contributiva ...

(...)

De acordo com os princípios da capacidade contributiva, isonomia, razoabilidade, abstenção da ilicitude e pecunia non olet e regras jurídicas acima mencionadas (Art. 3º c.c art. 118, ambos do Código Tributário Nacional), espécies do gênero norma jurídica, devem ser tributadas, indubitavelmente, as conseqüências econômicas dos atos ilícitos.

(...)

Por fim, importante lembrar que desde o início a autoridade fazendária já tinha o conhecimento de que a atividade do sujeito passivo era a exploração do jogo do bicho. Essa afirmação é verdadeira porque é sabido que cópia do Procedimento de Inquérito Policia - PCI nº 1.35.000.001136/2010-46 foi encaminhada à Delegacia da Receita Federal do Brasil em Aracaju/SE. Essa informação foi dada pela própria polícia durante os depoimentos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Eduardo Tadeu Farah

O recurso é tempestivo e reúne os requisitos de admissibilidade.

Cuida o presente lançamento de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários sem origem comprovada, relativamente a fatos ocorridos nos anos-calendário 2006 a 2009.

Antes de se entrar no mérito da questão, cumpre enfrentar as preliminares suscitadas pelo recorrente.

Quanto à alegada nulidade da decisão recorrida, por falta de apreciação das questões levantadas na Impugnação, verifica-se que o voto condutor do julgamento *a quo* foi bem sucinto, todavia, em nada comprometeu a higidez da decisão, pois o argumento fundamental para a manutenção da exigência foi a ausência de provas de que “os depósitos

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

Autenticado digitalmente em 02/08/2014 por EDUARDO TADEU FARAH, Assinado digitalmente em 02/08/2014 por EDUARDO TADEU FARAH, Assinado digitalmente em 11/08/2014 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO

Impresso em 13/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

4

bancários objeto do lançamento fiscal se referem a fluxo financeiro de sua atividade empresarial”.

Com efeito, o julgador não necessita se manifestar sobre todas as razões de defesa apresentadas pela parte, bastando que apresente fundamentos suficientes para motivar sua decisão. Vale citar, como exemplos, os seguintes julgados:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO NO ACÓRDÃO. REEXAME DE PROVA. SÚMULA N.º 7/STJ.

(...)

3. O não acatamento das argumentações deduzidas no recurso, não implica em cerceamento de defesa, posto que, ao julgador, cumpre apreciar o tema de acordo com o que reputar atinente à lide.

4. Não está obrigado o magistrado a julgar a questão posta a seu exame de acordo com o pleiteado pelas partes, mas sim, com o seu livre convencimento (art. 131, do CPC), utilizando-se dos fatos, provas, jurisprudência, aspectos pertinentes ao tema e da legislação que entender aplicável ao caso concreto.

(...)

(STJ — Primeira Turma — Rd Min. José Delgado — Embargos de Declaração em Agravo Regimental em Agravo de Instrumento n.º 304.754/MG — DJ 12.02.2001)

.....

PROCESSUAL CIVIL. ACÓRDÃO OMISSO SOBRE QUESTÕES INVOCADAS NO RECURSO DE APELAÇÃO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. VÍCIO INEXISTENTE. COMPLEMENTAÇÃO DA APOSENTADORIA. TETO SALARIAL AFASTADO POR DECISÃO IRRECORRIDA. PRECLUSÃO.

1. o Juiz deve se pronunciar sobre todos os temas controvertidos da causa; não está obrigado, entretanto, a responder ponto a ponto, todas as alegações das partes, que se irrelevantes podem ser repelidas implicitamente. Ofensa ao CPC, art. 535, II, que não se caracteriza.

(...)

(STJ — Quinta Turma — Rd MM. Edson Vidigal — Recurso Especial n.º 260.803/SP — DJ 11.12.2000)

O art. 31 do Decreto n.º 70. 235/1972, ao dispor que a decisão deve referir-se às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências, não tem a extensão de exigir que o julgador deva referir-se, expressamente, ponto por ponto, a todas as alegações do contribuinte que, se irrelevantes, podem ser repelidas implicitamente, como pacificamente entende o STJ.

Assim, não vislumbro o vício apontado, razão pela qual rejeito a preliminar.

No que tange à alegação de ofensa aos princípios constitucionais que regem o processo administrativo fiscal, mormente o princípio da capacidade contributiva, da isonomia e da razoabilidade, cumpre anotar que esses princípios, por força de exigência tributária, deverão ser observados pelo legislador, no momento da criação da lei. Os atos de ofício praticados pela autoridade administrativa presumem-se legais, mesmo porque, a atividade administrativa é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. Ademais, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei, conforme ficou assentando na Súmula CARF nº 02, cujo entendimento é de adoção obrigatória por este Órgão nos termos regimentais:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Não vislumbro, assim, também quanto a esse aspecto, nenhum vício no procedimento fiscal.

No mérito, cumpre novamente trazer novamente a lume a legislação que serviu de base ao lançamento, no caso, o art. 42 da Lei nº 9.430/1996, *verbis*:

Art.42 - Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

De acordo com o dispositivo supra, basta ao fisco demonstrar a existência de depósitos bancários de origem não comprovada para que se presuma, até prova em contrário, a ocorrência de omissão de rendimentos. Trata-se de uma presunção legal do tipo *juris tantum* (relativa), e, portanto, cabe ao fisco comprovar apenas o fato definido na lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção, para que fique evidenciada a omissão de rendimentos.

O dispositivo legal citado tem como fundamento lógico o fato de não ser comum o depósito de numerário, de forma gratuita e indiscriminada, em conta bancária de terceiros. Como corolário dessa afirmativa tem-se que, até prova em contrário, o que se deposita na conta de determinado titular a ele pertence. O raciocínio foi exposto com clareza por Antônio da Silva Cabral¹:

O fato de alguém depositar em banco uma quantia superior à declarada é indício de que provavelmente depositou um valor relativo a rendimentos não oferecidos à tributação. Se o depositante não logra explicar que esse dinheiro é de outrem, ou tem origem em valores não sujeitos à tributação, este indício levará à presunção de omissão de rendimentos à tributação.

A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/1996 constitui um instrumento direcionado à facilitação do trabalho de investigação fiscal, justamente em razão das dificuldades impostas à identificação dos fatos econômicos dos quais participou o recorrente.

¹ Processo Administrativo Fiscal. Editora Saraiva, 1993, pág. 311.

Passando às questões pontuais de mérito, alega o suplicante que é indevida sua eleição como sujeito passivo da obrigação tributária, pois todos os créditos são comprovadamente da atividade de exploração do “jogo do bicho”, conforme faz prova cópia do Procedimento de Inquérito Policia - PCI nº 1.35.000.001136/2010-46, encaminhada à Delegacia da Receita Federal do Brasil em Aracaju/SE. Assevera, ainda, que em razão do princípio do *non olet*, o tributo deve incidir também sobre as atividades ilícitas ou imorais.

Em que pese alegue o recorrente que créditos bancários se referem à exploração do jogo do bicho, verifico, pois, que o interessado nada apresentou para comprovar efetivamente a origem dos depósitos bancários levantados pelo fisco. Com efeito, era necessário que o fiscalizado carresse aos autos os documentos que forçosamente lastrearam as operações financeiras em comento, de modo a vinculá-los, mediante o cotejo de datas e valores, diretamente aos depósitos bancários efetuados na conta-corrente que foram apurados pela autoridade lançadora.

Não se pode perder de vista que o inciso I do § 3º do art. 42 da Lei nº 9.430/1996, expressamente dispõe, para efeito de determinação da receita omitida, que os créditos devem ser analisados separadamente, ou seja, cada um deve ter sua origem comprovada de forma individual, com apresentação de documentos que demonstrem a sua origem, com indicação de datas e valores coincidentes. O ônus dessa prova, como já mencionado, recai exclusivamente sobre o contribuinte, não bastando, portanto, argumentar que são recursos da atividade de exploração do “jogo do bicho”. Com efeito, a indicação da fonte do recurso, sem outro elemento de prova, é absolutamente insuficiente para comprovar a origem dos diversos créditos havidos em suas contas bancárias.

No caso dos autos, ainda que a receita obtida seja resultante de ato contravençional, é devido o pagamento do imposto, conforme preceitua o art. 43 do Código Tributário Nacional (CTN), *verbis*:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

(...)

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.
(grifei)

Portanto, não se trata de excluir a atividade de exploração do “jogo do bicho” da incidência do imposto, mas fundamentalmente, que não há nos autos prova de que a conta bancária do recorrente tenha sido utilizada para essa atividade.

Assim, não logrando o titular comprovar a origem dos créditos efetuados em sua conta bancária, é lícito o lançamento sobre o titular da conta, conforme expressamente dispõe a Súmula CARF nº 32:

Súmula CARF nº 32: A titularidade dos depósitos bancários pertence às pessoas indicadas nos dados cadastrais, salvo quando comprovado com documentação hábil e idônea o uso da conta por terceiros.

Ressalte-se que o recorrente, além das questões de direito mencionados em sua defesa, não carrou aos autos qualquer documento capaz de ilidir a tributação perpetrada pela autoridade fiscal.

Ante a todo o exposto, voto por rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente
Eduardo Tadeu Farah



Deduções. Sogros como dependentes.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10675.004808/2004-19
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-004.406 – 2ª Turma
Sessão de 25 de agosto de 2016
Matéria IRPF
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado GIOVANI MARCELO FINIZOLA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2001

IRPF. DEDUÇÃO. DEPENDENTES. SOGROS.

Sogro ou sogra, desde que não aufera rendimentos, tributáveis ou não, superiores ao limite de isenção mensal, pode figurar como dependente na declaração de imposto de renda do genro, quando cônjuge ou companheira deste esteja igualmente incluída na referida declaração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer o Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Maria Helena Cotta Cardozo e Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, que lhe deram provimento integral.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Gerson Macedo Guerra - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, ausente, momentaneamente, a Conselheira Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Gerson Macedo Guerra, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

Relatório

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

Autenticado digitalmente em 10/10/2016 por GERSON MACEDO GUERRA, Assinado digitalmente em 10/10/2016

por GERSON MACEDO GUERRA, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS

Impresso em 14/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

1

Contra o contribuinte em epígrafe foi lavrado Auto de Infração, para exigência de IRPF, tendo em vista a constatação de deduções indevidamente declaradas em relação à sogra como dependente, despesas com instrução, despesas médicas e despesas contidas em livro caixa.

Inconformado, o contribuinte apresentou regularmente Impugnação, que foi julgada parcialmente procedente. Assim sendo, tempestivamente, foi apresentado Recurso Voluntário pelo Contribuinte.

No julgamento do Voluntário a 1ª Turma Especial, da 2ª Câmara, da 2ª Seção de Julgamento foi dado provimento parcial ao recurso, para restabelecer dedução com a sogra dependente, conforme ementa abaixo:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA
IRPF*

Ano calendário: 2000

IRPF. DEDUÇÃO. DEPENDENTES. SOGRO/SOGRA.

Sogro ou sogra, desde que não aufera rendimentos, tributáveis ou não, superiores ao limite de isenção mensal, pode figurar como dependente na declaração de imposto de renda do genro, quando cônjuge ou companheira deste esteja igualmente incluída na referida declaração.

DESPESAS COM INSTRUÇÃO. CURSOS DE IDIOMAS ESTRANGEIROS.

Na Declaração de Ajuste Anual poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados a estabelecimentos de ensino relativamente à educação pré-escolar, de 1º, 2º e 3º graus, cursos de especialização ou profissionalizantes do contribuinte e de seus dependentes, até o limite anual estipulado, não se enquadrando nesse conceito o pagamento de cursos de idiomas estrangeiros.

LIVRO CAIXA. COMPROVAÇÃO.

Somente são dedutíveis a título de Livro Caixa as despesas realizadas e escrituradas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, devidamente comprovadas por documentação hábil e idônea.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para restabelecer dedução com dependente no valor de R\$ 1.080,00. Vencida a Conselheira Amarylles Reinaldi e Henriques Resende que negava provimento ao recurso.

Regularmente intimada da decisão a Fazenda Nacional, tempestivamente, apresentou Recurso Especial de divergência, trazendo como paradigma o Acórdão 104-18.936.

Na análise de admissibilidade, foi dado seguimento ao Recurso Especial interposto, tendo em vista que o acórdão recorrido defende a tese de que a sogra pode ser dependente, mesmo que o conjugue não tenha auferido rendimentos. Os paradigmas apresentados pela PFN expressam o entendimento de que a dedução visa reduzir a base impositiva do titular do rendimento, relativamente a seu dependente. E, se o titular não possui renda tributável, inexistente sustentação à dedução do dependente.

Regularmente intimado, o Contribuinte apresentou Recurso Especial, que não foi admitido.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gerson Macedo Guerra, Relator

Presentes os pressupostos de admissibilidade, não há reparos a se fazer na análise realizada previamente.

A matéria em questão, qual seja: dedutibilidade de despesas com sogro/sogra na qualidade de dependentes, já fora analisada por diversas outras ocasiões por este Tribunal.

Inclusive a própria Câmara Superior já se debruçou sobre o tema, conforme se pode depreender do Acórdão 9202-002.882, onde, por unanimidade de votos, ficou decidido que *sogro ou sogra, desde que não aufera rendimentos, tributáveis ou não, superiores ao limite de isenção mensal, pode figurar como dependente na declaração de imposto de renda do genro, quando cônjuge ou companheira deste esteja igualmente incluída na referida declaração.*

A razão para tal concussão é que na hipótese em que um dos cônjuges é dependente do outro, há, devido ao núcleo familiar, a possibilidade de que os pais do cônjuge dependente sejam assim listados na declaração de ajuste anual do casal. São, na verdade, pais do cônjuge, que, embora não aufera rendimentos por seu labor ou capital, é titular de parte dos rendimentos do outro.

Por esse motivo, interpreta-se extensivamente o disposto no artigo 35, VI, da Lei 9.250/95, para ali também incluir o sogro e a sogra.

Penso exatamente dessa maneira.

Vale destacar, ainda, que no caso analisado pela CSRF a esposa do sujeito passivo e sua sogra são declaradas dependentes suas.

O presente caso trata-se de situação deveras similar, tendo em vista que a cônjuge do contribuinte foi por ele declarada como dependente, não tendo auferido renda por seus próprios meios no período objeto da autuação, conforme se pode depreender do seguinte trecho do voto do relator do recorrido:

No presente caso, a Sra. Maria Luzia de Jesus Finizola consta na declaração de rendimentos sob análise como cônjuge

dependente do declarante, não havendo nos autos qualquer elemento de prova que venha a afastar o vínculo ali informado, ou ainda, que venha a demonstrar a incomunicabilidade do patrimônio relacionado na referida declaração. Configura-se, portanto, nos termos ora analisados, um vínculo de afinidade que permite que a Sra. Regina Barbosa de Jesus, sogra do recorrente, seja considerada dependente para fins de dedução do imposto apurado na declaração de rendimentos sob exame.

Nesse contexto, entendo que não há reparos a se fazer na decisão recorrida.

Assim, voto por negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Gerson Macedo Guerra



Auxílio combustível. Indenização.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10920.003145/2004-76
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-003.498 – 2ª Turma
Sessão de 11 de dezembro de 2014
Matéria IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado JOÃO APARÍCIO BRAGA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2000

AUXÍLIO COMBUSTÍVEL - INDENIZAÇÃO

A verba paga sob a rubrica “auxílio combustível” tem por objetivo indenizar gastos com uso de veículo próprio para realização de serviços externos de fiscalização. Neste contexto, é verba de natureza indenizatória, que não se incorpora à remuneração do fiscal para qualquer efeito e, portanto, está fora do campo de incidência do IRPF.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencida a Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo que apresentará declaração de voto.

(Assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Manoel Coelho Arruda Junior – Relator

(Assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Declaração de voto

EDITADO EM:02/02/2015

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em exercício), Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Alexandre Naoki Nishioka, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Pedro Anan Junior (suplente convocado), Maria Helena Cotta Cardozo, Gustavo Lian Haddad e Elias Sampaio Freire.

Relatório

Em sessão plenária de 02/12/2010, a então 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento proferiu decisão que deu provimento, por unanimidade, ao Recurso Voluntário interposto pelo Interessado, conforme se denota do Acórdão n. 2101-000.902:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF Exercício: 2000 NULIDADE DO LANÇAMENTO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

O entendimento manifestado sobre o tema pelo Superior Tribunal de Justiça é que o sistema preconiza para o reconhecimento da nulidade do ato processual a necessidade que se demonstre, de modo objetivo, os prejuízos conseqüentes, com influência no direito material e reflexo na decisão da causa. No presente caso, diante da profícua discussão acerca da matéria tributável, não se vislumbra o alegado cerceamento do direito de defesa.

AUXÍLIO COMBUSTÍVEL. INDENIZAÇÃO.

A verba paga sob a rubrica "auxílio combustível" tem por objetivo indenizar gastos com uso de veículo próprio para realização de serviços externos de fiscalização. Neste contexto, é verba de natureza indenizatória, que não se incorpora à

remuneração do fiscal para qualquer efeito e, portanto, está fora do campo de incidência do IRPF.

Recurso voluntário provido.

Acórdão no 2101-00.902 – 1ª Câmara/la Turma Ordinária - Sessão de 02 de dezembro de 2010

Segundo consta, a Câmara recorrida entendeu que o “auxílio-combustível” tem natureza indenizatória e que não se incorpora à remuneração do fiscal para qualquer efeito, estando, por consequência, fora do campo de incidência do IRPF.

Irresignada, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, por meio de seu i. Representante, sob o fundamento de que o *decisum* recorrido estaria em descompasso com a jurisprudência de outras Câmaras – Acórdão n. 104-20995 (fls. 73/81):

IRPF - EXERCÍCIO DE 2001, • ANO-CALENDÁRIO DE 2000 - AUXILIO COMBUSTÍVEL - É tributável a verba que, embora denominada de auxílio combustível/indenização de transporte, é paga de forma generalizada e tem natureza remuneratória.

Recurso negado.

Submetido ao exame de admissibilidade, a i. Presidente entendeu pela admissibilidade/seguimento por preenchidos os pressupostos de admissibilidade [tempestividade, devida fundamentação e divergência (art. 15, §§2º e 6º, da Portaria MF n. 147/2007)] – fls. 83/84:

[...] À leitura da própria ementa já ressalta a divergência. Porque enquanto o ocorrido conclui que o auxílio combustível recebido pelos fiscais do Estado de Santa Catarina tem natureza indenizatória o paradigma afirma, diante do mesmo fato, que a natureza desta rubrica é salarial e, portanto tributável para o imposto de renda das pessoas físicas.

O Contribuinte foi devidamente intimado do *decisum* e recurso, tendo apresentado, tempestivamente, contrarrazões [fls. 87/92].

É o relatório.

Voto

Conselheiro Manoel Coelho Arruda Junior, Relator

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 33 do Decreto nº. 70.235 de 06 de março de 1972, está devidamente fundamentado e foi interposto por parte legítima, razão porque dele tomo conhecimento e passo ao exame do mérito.

Foi lavrado Auto de Infração de fls., por meio do qual se exige o pagamento de determinada importância, a título de IRPF, por suposta omissão de rendimentos (auxílio combustível):

Fl. 33

[...] O contribuinte apresentou declaração retificadora em que exclui dos rendimentos tributáveis valores recebidos a título de indenização de transporte. Pauta-se em decisão proferida pela Justiça Estadual, proposta contra o Secretário de Administração do Estado de Santa Catarina, responsável pela tributação na fonte, dos referidos rendimentos.

Segundo consignou o Contribuinte [fl. 01], “tal verba – denominada **indenização por uso de veículo próprio** - está prevista no art. 1º, §2, inciso VIII, da Lei Estadual n. 7.881/89 e regulamentada pelo art. 3º do Decreto n. 4.606/90, como **retribuição aos servidores que realizam atividades de inspeção e fiscalização de tributos e utilizam veículo próprio no desempenho desse mister**”.

Nessa linha foi o entendimento da Câmara *a quo*, que, por unanimidade de votos, deu provimento ao Voluntário interposto [fls. 66/69]:

[...] É cediço que o fato gerador do Imposto de Renda é a disponibilidade econômica ou jurídica da renda e de proventos de qualquer natureza, a teor do art. 43 do CTN.

Por essa definição, as verbas de caráter indenizatório (reposição ou recomposição patrimonial) não se submetem a tal tributo. Partilho do entendimento de que aqui se trata de não-incidência, e não de isenção, o que, se correto for, dispensaria, de fato, a edição de lei com a finalidade de não se cobrar o tributo. Não há por que isentar aquilo que está fora do campo de incidência.

No caso sob análise, trata-se de indenização em cujo cálculo se levam em conta inclusive aspectos como variações do preço do automóvel, preço do combustível e despesas de manutenção, tudo a evidenciar a vinculação às despesas havidas com a utilização de um bem particular em serviço público e a reforçar o caráter indenizatório do auxílio.

Eventuais desvios da própria legislação, com extensões do benefício a servidores que desempenham outras ocupações (por exemplo: a diretor de empresa pública, como cita a decisão recorrida), não podem modificar a natureza indenizatória

original, genuína, do valor pago. É necessário analisar caso a caso.

Para corroborar tal entendimento, o voto condutor consignou jurisprudência que decidiu na linha do reconhecimento da não incidência do IR sobre o “auxílio combustível”:

"AUXILIO COMBUSTÍVEL — INDENIZAÇÃO — A verba paga sob a rubrica 'auxílio combustível' tem por objetivo indenizar gastos com uso de veículo próprio para realização de serviços externos de fiscalização. Neste contexto, é verba de natureza indenizatória, que não se incorpora à remuneração do fiscal para qualquer efeito e, portanto, está fora do campo de incidência do IRPF." (Acórdão n.º 102-47.982, de 19.10.2006, da 2ª Câmara do 1º CC)

"INDENIZAÇÃO POR UTILIZAÇÃO DE VEICULO PRÓPRIO. TRIBUTAÇÃO — A tributação independe da denominação dos rendimentos bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título, situação que não se verifica em relação à indenização pelo uso de veículo próprio para o desempenho de funções de inspeção ou fiscalização de tributos recebidas por ocupantes do cargo de Auditor Fiscal de Tributos

Estaduais, posto que de mesma natureza jurídica daquela paga a Servidor Público da União." (Acórdão n.º 106-15287, de 26.01.2006, da 6ª Câmara do 1º CC)

Na condição de relator destaco que o exame da matéria passa, obrigatoriamente, “pela análise da natureza jurídica do auxílio combustível recebido pelo servidores. Há que se identificar se se tratam de valores recebidos **pele trabalho** ou **para o trabalho**. Os valores recebidos pelo trabalho se constituem rendimentos e estão sujeitos à incidência do Imposto de Renda. As importâncias recebidas para o trabalho, isto é, os recursos que são alcançados para que alguém possa executar determinada atividade, sem os quais não poderia desenvolver da forma esperada, não se constituem em rendimentos, mas sim meios necessários ao exercício da função, do encargo ou do trabalho.

Tenho que o referido “auxílio combustível” se constitui meio necessário para que o servidor possa exercer seu mister. A eventual discussão que a não exigência de prestação de contas da forma com que foi gasta o citado auxílio é questão que diz respeito ao controle e a transparência da Administração. Isto, todavia, não transporta o “auxílio combustível” do campo da indenização para o campo dos rendimentos caracterizados por acréscimo patrimonial.

Em certos casos, a Administração, por exemplo, quando paga diária com valor previamente fixado, pode exigir que o servidor comprove sua participação no evento, sem precisar o quanto foi gasto. Em tais hipóteses, se o servidor gastar mais do que o valor presumido como meio suficiente à finalidade a que se destina, não terá direito de reclamar a diferença. Entretanto, se o mesmo servidor que recebeu os recursos destinados à alimentação e, por qualquer razão, resolver ficar sem se alimentar, tais recursos não se transformarão em rendimentos para sobre eles incidir contribuição social, imposto de renda e reflexos no cálculo do valor da aposentadoria.

Nas palavras de Luigi Vittorio Berliri, citado por Roque Antonio Carrazza, em sua Obra Imposto sobre a Renda, 2ª. Edição, Ed. Malheiros, 2006, pág. 37,

“A renda tributável não pode ser constituída senão por uma nova riqueza, produzida do capital, do trabalho ou de um e outro conjuntamente, e que seja destacada de uma causa produtiva, conquistando uma autonomia própria e uma aptidão própria e independentemente para produzir concretamente outra riqueza.”

Pelo que se depreende da norma ora transcrita, as despesas acima referidas são necessárias para que o servidor possa desempenhar o seu mister. Assim, têm natureza indenizatória.

Pelos fundamentos acima expostos, concluo que o referido auxílio combustível – denominado indenização por uso de veículo próprio - está prevista no art. 1º, §2, inciso VIII, da Lei Estadual n. 7.881/89 e regulamentada pelo art. 3º do Decreto n. 4.606/90, como retribuição aos servidores que realizam atividades de inspeção e fiscalização de tributos e utilizam veículo próprio no desempenho desse mister”, não se constitui em acréscimos patrimoniais, razão pela qual estão fora do conceito de renda especificado no artigo 43 do CTN.

Pelo exposto, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso.

É o voto.

(Assinado digitalmente)

Manoel Coelho Arruda Júnior

Declaração de Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo

Trata o presente processo, de redução do valor a restituir inicialmente apurado pelo Contribuinte na Declaração de Ajuste Anual do exercício de 2000, ano-calendário de 1999, tendo em vista a reclassificação de rendimentos recebidos a título de Auxílio Combustível, de Isentos/Não Tributáveis para Tributáveis.

A despeito das alegações de defesa, a decisão de Primeira Instância bem registra que a verba ora tratada, a despeito de sua denominação, não se destina apenas àqueles que exercem funções externas, mas sim é paga de forma generalizada:

“Desta forma, mesmo que fosse possível excluir de tributação provento tão-somente pelo fato dele possuir natureza indenizatória, a verba em análise, não obstante apresentar-se sob a denominação de auxílio combustível ou indenização de transporte, não seria beneficiada, pois, conforme se depreende do item I do anexo I, abaixo transcrito, a que se refere o inciso I, do art. 3º da Lei Estadual supracitada, apesar de estabelecer distinção entre as diversas atividades exercidas pelos seus servidores a fim de definir o valor a ser pago, a referida legislação, não estabelece como requisito para seu pagamento que as atividades sejam desenvolvidas fora da unidade de lotação, com a utilização de meio próprio de locomoção.

*Pelo exercício das funções inerentes à fiscalização de tributos, inclusive **informação em processos, inscrição e alteração cadastral**, verificação em máquina registradora e/ou terminal ponto de venda, plantões fiscais em: Coordenadorias Regionais, Setores Fiscais, Postos Fiscais fixos e móveis ou em volantes devidamente certificados pelo Corfe.*

Como se vê, tanto o servidor que realiza trabalhos externos, como o de auditoria dos livros fiscais na sede do contribuinte, quanto aquele que desempenha atividades dentro do órgão de lotação, inscrição e alteração cadastral, por exemplo, percebem o mesmo valor a título de auxílio combustível.

Ressalta-se, portanto, o seu cunho remuneratório, uma vez que é paga a todos os servidores ativos que exercem funções inerentes à fiscalização, quer realizem ou não despesas com locomoção durante o exercício de suas atividades.

Tanto é que mais recentemente, o art. 1º do Decreto nº 3.062, de 11 de abril de 2005, incluiu o § 3º ao art. 3º do Decreto nº 4.606, de 1990, estendendo o pagamento da verba em análise para os auditores fiscais em funções de confiança ou em comissão, na Administração Pública direta "ou indireta, inclusive cargo de Diretor em Empresa Pública ou Sociedade de Economia Mista, cujas atividades são desempenhadas essencialmente no interior dos órgãos, indicando mais uma vez que há desvinculação do pagamento do rendimento com o efetivo desempenho de serviços externos inerentes às atribuições próprias do cargo ou função.

Assim sendo, apesar de a legislação estadual atribuir a esta verba a denominação de 'indenização', o fato de ser paga indistintamente a quem efetua ou não gastos com transporte no exercício de suas funções exclui o caráter compensatório de ressarcimento pela despesa incorrida a bem do serviço público."

Assim, evidencia-se que o Auxílio Combustível, pago pelo Governo de Santa Catarina, não constitui indenização pelos gastos com combustível, mas sim remuneração paga de forma generalizada, portanto tem natureza de rendimento tributável.

Diante do exposto, tendo em vista que o Contribuinte não logrou comprovar a natureza indenizatória do Auxílio Combustível recebido regularmente e de forma genérica, dou provimento ao Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional.

(Assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo



Atividade rural. Não demonstração pelo fisco do auferimento da receita.



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

Processo n° 10970.000561/2008-51
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2102-002.920 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de abril de 2014
Matéria IRPF
Recorrente VIRGOLINO MANOEL GUERRA MOLEIRINHO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2005

ATIVIDADE RURAL. RECEITAS OMITIDAS APURADAS.

Para prevalecer a infração de omissão de receita da atividade rural, a autoridade fiscal deverá demonstrar de forma inequívoca o auferimento da receita. O fato de o contribuinte deixar de comprovar a origem de depósitos bancários e de o mesmo somente ter rendimentos declarados da atividade rural não autoriza a presunção de que os depósitos não comprovados sejam receita da atividade rural, sendo certo que se Fisco abre mão da presunção legal, inverte o ônus da prova.

Recurso Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, para cancelar o lançamento.

(Assinado digitalmente)

Jose Raimundo Tosta Santos - Presidente

(Assinado digitalmente)

Alice Grecchi - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Alice Grecchi, Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti, Carlos André Rodrigues Pereira Lima, Jose Raimundo Tosta Santos, Núbia Matos Moura e Rubens Maurício Carvalho.

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

Autenticado digitalmente em 23/04/2014 por ALICE GRECCHI, Assinado digitalmente em 23/04/2014 por AL

ICE GRECCHI, Assinado digitalmente em 24/04/2014 por JOSE RAIMUNDO TOSTA SANTOS

Impresso em 07/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 19/11/2008 (fls. 03/07), contra o contribuinte acima qualificado, relativa ao Ano-Calendário 2005, Exercício 2006, que exige crédito tributário no valor de R\$ 16.179,07, acrescida multa de ofício e juros de mora, calculados até 19/11/2008.

Conforme “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” à fl. 05, o Fisco em procedimento de verificação das obrigações tributárias pelo contribuinte, apurou Omissão de Rendimentos da Atividade Rural.

Consta do “Termo de Verificação Fiscal” de fls. 08/10, que:

“Em 06/02/2008, o contribuinte foi intimado a :

1 – Apresentar extratos bancários de conta-corrente, de aplicações financeiras e de cadernetas de poupança que deram origem à movimentação financeira efetuada no período de 01/01/2005 a 31/12/2005, nas instituições financeiras a seguir relacionadas:

- a. BANCO DO BRASIL S/A*
- b. HSBC BANK BRASIL S/A*
- c. BANCO ABN AMRO REAL S/A*
- d. BANCO CITIBANK S/A*
- e. BANCO ITAUBANK S/A*
- f. BANCO BRADESCO S/A*

2 – Apresentar livro caixa da atividade rural relativo ao ano-base 2005, bem como a documentação que comprova a receita declarada da atividade rural.”

Após re-intimado em 31/03/2008, apresenta em 04/04/2008 o "Livro caixa de atividade Rural" e parte de extratos bancários, inclusive incompletos com alegações de ordem jurídicas e diversas, tais como: "Banco HSBC - o notificado esclarece que, não tem extratos do ano de 2005..." pois os mesmos, segundo ele, foram acostados a "autos" judiciais (fls. 29/32).

Para dar cabo ao respectivo mandado de procedimento fiscal, procedeu a "RMF - Requisição de Movimentação Financeira" às mencionadas instituições bancárias, conforme doc. Fls. 33 a 35/36 a 147.

Uma vez atendida pelas instituições bancárias requisitadas, procedeu-se a análise dos "Créditos em conta corrente bancárias, dando origem a intimação datada de 19/08/2008 com o seguinte teor (doc. fls. 148 a 165): [...]

Em 29/09/2008 o contribuinte apresenta resposta à intimação acima mencionada, inclusive, observando que o quadro elaborado pelo fisco consta "Ano-calendário de 2003", doc. fls

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

Autenticado digitalmente em 23/04/2014 por ALICE GRECCHI, Assinado digitalmente em 23/04/2014 por ALICE GRECCHI, Assinado digitalmente em 24/04/2014 por JOSE RAIMUNDO TOSTA SANTOS

Impresso em 07/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

166, como de fato constou indevidamente o ano de 2003, resultando tão somente em erro de digitação, pois os relatórios que deram origem ao referenciado, têm como certo a data de movimentação bancária o ano de 2005, inclusive "datado diariamente. Após análise das justificativas apresentadas pelo contribuinte elaborou-se o "QUADRO DEMONSTRATIVO DE VALORES COMPROVADOS E NÃO COMPROVADOS APÓS INTIMAÇÃO", doc. fls. 11, o qual se resume em, de um lado, as "Justificativas do contribuinte" e do outro a "análise fiscal", resultando em "Comprovado" ou "Não comprovado mediante documentação". Dele, originou o relatório de "CRÉDITO EM CONTA CORRENTE BANCÁRIA MENSAL NÃO COMPROVADOS", doc. fls. 12 a 15, base de cálculo do IRPF.

Na justificativa do contribuinte, doc. fls 169 há as seguintes notas: "1) As receitas brutas advindas da atividade rural foram lançadas 50% em minha declaração de I.R e 50% na declaração de minha esposa Anna Carolina; 2) As contas correntes 57.63.67.02 do Boston e a 0531.18682-59 do HSBC são contas correntes conjunta com a minha esposa Ana Carolina, inclusive os limites de Crédito".

De fato, o casal apresentou DIRPF em separado (doc. fls 17 a 23). A única fonte de rendimentos informada pelos cônjuges são receitas da Atividade Rural, apropriadas em montantes iguais nas respectivas declarações (50% para cada um), daí infere-se que tais receitas são produzidas pelos bens comuns do casal. [...]

Muito embora o contribuinte não tenha comprovado as origens dos depósitos, todos os fatos verificados durante o procedimento fiscal levaram a conclusão de que a atividade do contribuinte foi exclusivamente rural, pois a própria declaração de ajuste anual, referente ao ano de 2005, corrobora a afirmativa, constando registros apenas de resultados da atividade rural e declarações de imóveis rurais. [...]"

Irresignado com o Lançamento lavrado pelo Fisco, o contribuinte apresentou Impugnação em 23/12/2008 (fls. 182/189), instruída com os documentos de fls. 190 e seguintes.

Inicialmente faz um "Breve Escorço dos Fatos" ocorridos durante a fase de fiscalização, salientando, em síntese e dentre outros aspectos, que devidamente intimado apresentou no prazo legal os documentos solicitados, entre eles extratos bancários de que era detentor, contrato de parceria pecuária, bem como esclarecimentos devidos, que, por sua vez, sequer foram analisados pela administração fazendária.

No mérito o interessado aponta um erro material cometido pelo HSBC BANK BRASIL S/A no registro dos lançamentos efetuados nos dias 07/03/2005 e 11/03/2005, sob o histórico de "TRAXS CX AUTOMÁTICO", nos valores respectivos de R\$ 35.000.00 e R\$ 2.400.00, na conta corrente 0531;18682-59 de titularidade conjunta do contribuinte e sua cónyuge Anna Carolina Ribeiro e Souza Moleirinho.

Diz que os valores acima mencionados referem-se, na verdade, a utilização de CDC — crédito bancário direto ao consumidor, e que a instituição bancária foi informada do erro retificando o histórico dos lançamentos.

Dessa forma, acresce que os valores de empréstimos constantes da conta corrente são devidos em virtude da atividade rural desenvolvida, sua única fonte de renda, não havendo aferição de renda/acréscimo patrimonial.

O interessado cita as disposições contidas no artigo 62, caput e parágrafo 12 do RIR/99, bem como o disposto no art. 43 do Código Tributário Nacional - CTN, destacando o conceito de renda definido pelo CTN, assim como na doutrina, e conclui que não pode haver incidência do imposto de renda sobre os valores dos empréstimos bancários por ele recebidos. No caso ressalta que o imposto de renda incidirá àquele que emprestou o dinheiro.

Ademais, torna a frisar que não há como incidir o imposto de renda sobre o passivo, pois não constitui este renda, acréscimo patrimonial, e tampouco disponibilidade econômica ou jurídica.

Quanto ao Lançamento Banco Real diz que foi lançado (folha 154, último item), como renda em 01/12/2005 transferência para cobrança judicial "TRF. COB. JUDIC", no valor de R\$ 25.960,80. Contesta o contribuinte veementemente a tributação de tal valor pelo auditor fiscal, dada a clareza dos fatos e dos lançamentos contábeis efetuados pela instituição financeira.

No tópico “Do Contrato de Parceria”, contesta o interessado a não aceitação pela autoridade lançadora dos valores relativos ao adiantamento do contrato de parceria com a Agropecuária Santa Inês. Informa que o contrato que rege a relação jurídica existente foi acostado nas fls. 167/168 dos autos.

Salienta o contribuinte que o contrato de parceria, diferentemente do contrato de arrendamento, é um contrato de risco, visto que o parceiro proprietário estará sujeito aos riscos da atividade, assim, sua parte nos frutos, se houver, será considerada como receita da atividade rural, conforme o disposto na legislação tributária (art. 59 do RIR/99).

Por fim, ressalta o impugnante a aplicação *in casu* do disposto no § 2º do art. 60 do RIR/99.

Apresenta, por fim suas conclusões e requerimentos, na mesma linha dos argumentos trazidos na peça impugnatória, solicitando, ainda, a concessão de redução da multa de ofício, após o deferimento de seu pleito, nos percentuais ali indicados.

Em 24 de dezembro de 2008 o interessado apresenta aditamento a impugnação (fls. 150/151), nos seguintes termos:

“Cabe esclarecer que, fica impugnado todos os lançamentos e números apresentados, como também os documentos juntados sem o prévio conhecimento do contribuinte, pois os dados acostados referem-se a números e lançamentos que estão sendo discutidos judicialmente em ações ajuizadas em face dos Bancos pelo titular da conta-corrente dos quais foram coletadas as informações sem prévio conhecimento do contribuinte.

As ações revisionais judiciais foram ajuizadas muito antes do início do termo de verificação fiscal pelo esposo da contribuinte, que são:

070.205.256.910-1 - BANCO REAL – 2ª Vara Cível

0702.06.275.599-7 - BANCO HSBC – 4ª Vara Cível

0702.06.266.840-6 - BANK BOSTON ITAÚ – 9ª Vara Cível

Todas em trâmite na Comarca de Uberlândia, estão em fase de perícia judicial, justamente pelo fato do esposo da ora Contribuinte ter discordado de vários lançamentos indevidos feitos pelos Bancos.

Destarte, se a própria conta corrente do contribuinte nestes bancos esta sub judice e extremamente temerário algum lançamento de imposto pela receita federal sobre lançamentos que estão sendo questionados judicialmente e muito anterior ao início do termo de verificação fiscal.

Portanto, fica impugnado todos os lançamentos e números, extratos bancários juntados sem o prévio conhecimento do contribuinte, para que os mesmos sejam analisados posteriormente por perito, tendo em vista as ações judiciais em tramite.

Protesta por todos os meios de provas admitidos em direito, principalmente pela apresentação de contra prova pericial e pela juntada de novos documentos.”

A Turma de Primeira Instância, por unanimidade, julgou improcedente a impugnação apresentada, conforme excertos transcritos abaixo:

“[...]O contribuinte apontou a existência de várias ações revisionais judiciais ajuizadas antes do início da fiscalização, no Banco Real Banco HSBC e BANK BOSTON/ITAÚ.

As provas apresentadas, juntadas às fls. 195/204, são extratos de consultas de andamento processual efetuadas no sitio do TJMG, de processos ajuizados pelo contribuinte, conforme mencionado em sua peça impugnatória.

Todavia, os documentos anexados são insuficientes para afastar o lançamento tributário. Na falta de elementos adicionais, como por exemplo, a petição inicial, e/ou outros documentos extraídos dos processos judiciais que pudessem confirmar, expressamente, que os créditos bancários efetuados nas contas mantidas pelo cônjuge em conjunto com a interessada, que foram considerados receitas omitidas pela autoridade fiscal, estavam sendo objeto do questionamento judicial, deve prosseguir o processo administrativo tributário. [...]

Reitero que os questionamentos fiscais são dos créditos efetuados nas contas bancárias do interessado no ano de 2005. Se houve crédito bancário advindo de ganho obtido em processo judicial, em decorrência de ações revisionais movidas pelo impugnante contra as instituições bancárias, esse crédito poderia ser rendimento tributável, sujeito à tabela progressiva anual, assim como se tratar de rendimento isento ou não

tributável e/ou tributável exclusivamente na fonte, cabendo ao interessado trazer tal prova.

[...] Concluindo, na hipótese da existência de créditos bancários efetuados nas contas do interessado com origem em ganhos obtidos em processos judiciais ainda em trânsito, deveria o contribuinte trazer aos autos tais provas, para que pudesse ser analisada a natureza dos rendimentos já auferidos, se tributáveis ou não, e no caso da existência de concomitância das matérias, seria aguardada a decisão final a ser proferida pelo Poder Judiciário.

Pelos elementos até aqui acostados nos autos não há motivos que impeçam o curso do processo administrativo tributário.

[...] Quanto ao MÉRITO o interessado aponta um erro material cometido pelo HSBC BANK BRASIL S/A, no registro dos lançamentos efetuados nos dias 07/03/2005 e 11/03/2005 sob o histórico de "TRANS CX AUTOMÁTICO", nos valores respectivos de R\$ 35.000,00 e R\$ 2.400,00 na conta corrente 0531:18682-59 de titularidade conjunta do contribuinte e seu cônjuge. Diz que os valores acima mencionados referem-se, na verdade, a utilização de CDC - crédito bancário direto ao consumidor, e que a instituição bancária foi informada do erro retificando o histórico dos lançamentos.

É certo que as importâncias correspondentes aos financiamentos ou empréstimos obtidos são consideradas recursos no ano em que forem recebidas e declaradas pelo valor contratado na ficha Dívidas Vinculadas à Atividade Rural do Demonstrativo da Atividade Rural. Não há dúvida também, que tais créditos, com origem comprovada em empréstimos bancários junto às respectivas instituições financeiras não podem ser tributados como receitas da atividade rural.

Todavia, não foram juntados aos autos, até a presente data, documentação comprovando o possível erro cometido pela instituição financeira no histórico dos lançamentos ora questionados, pelo que não pode o lançamento ser reformado sem a apresentação da necessária prova.

[...] Afirma que foi lançado como renda em 01/12/2005 transferência para cobrança judicial "TRF. COB. JUDIC", no valor de R\$ 25.960,80, o que considera uma aberração fiscal, dada a clareza e natureza dos fatos.

Não vejo nenhuma anomalia no procedimento fiscal. Primeiro porque se trata de lançamento de crédito bancário na conta do interessado, como pode ser visto no extrato do Banco Real (fl. 98). Ao contrário do afirmado pelo interessado a autoridade fiscal não tributou dívidas bancárias em nome do interessado. Parece-me que o contribuinte tem fortes dúvidas quanto à natureza dos lançamentos contábeis efetuados pela instituição bancária, e quer fazer crer que houve erro por parte do fisco.

[...] Como visto no próprio extrato do Banco Real (fl. 98), a importância de R\$ 25.960,80 refere-se a crédito efetuado na conta do interessado com o histórico "TRF. COB. JUDIC". Bastaria o contribuinte provar, então, que o crédito, decorrente

de verba recebida judicialmente, tem origem em operação isenta, não tributada, tributada exclusivamente na fonte ou já devidamente tributada como rendimento da atividade rural. Nessa hipótese, o lançamento seria revisto para exclusão de tal valor da tributação, na mesma linha do entendimento exposto inicialmente no Voto.

No último tópico da defesa o interessado aborda sobre o CONTRATO DE PARCERIA. Contesta o impugnante a não aceitação pela autoridade lançadora dos valores relativos ao adiantamento do contrato de parceria com a Agropecuária Santa Inês. Informa que o contrato que rege a relação jurídica existente foi acostado nas fls. 167/168 dos autos.

[...] No caso, além da apresentação do Contrato de Parceria Pecuária juntado ao processo, digo de passagem, em momento algum contestado pela autoridade lançadora, deveria o interessado trazer elementos comprovando que os créditos bancários no montante de R\$ 56.000.00 tiveram origem em adiantamentos dessa parceria.

A parceria firmada teve início em 01/07/2005 com término em 31/12/2005.

No final da parceria o contribuinte e os parceiros na exploração de atividade rural deveriam apurar o resultado, separadamente, na proporção das receitas e despesas que coubesse a cada um (Decreto nº 59.566. de 1966; RIR/1999, art. 59).

Se foram adiantados valores ao interessado pela Agropecuária Santa Inês Ltda. à vista do contrato de parceria pecuária firmada, deveria o impugnante apresentar a documentação comprobatória, além do contrato, para análise do seu pleito.

Considerando que a parceria foi encerrada em 31/12/2005 seria possível demonstrar o resultado da parceria, e os reflexos tributários do adiantamento efetuado.

Todavia, limitou-se o defendente a apresentar apenas o Contrato de Parceria Pecuária, o que é insuficiente para provar que os valores creditados em conta têm origem na parceria, e que as importâncias foram devidamente tributadas. [...]

O contribuinte foi cientificado do Acórdão nº 09-35.243 da 6ª Turma da DRJ/JFA em 22/07/2011 (fl. 254).

Sobreveio Recurso Voluntário em 22/08/2011 (fls. 255/262), desacompanhado de documentos, que reprisou as alegações da impugnação, sem acrescentar razões no mérito.

É o relatório.

Passo a decidir.

Voto

Conselheira Relatora Alice Grecchi

O recurso voluntário ora analisado, possui todos os requisitos de admissibilidade do Decreto nº 70.235/72, motivo pelo qual merece ser conhecido.

Preliminarmente, no que concerne a alegação do interessado de que existem ações judiciais tramitando contra o Banco Real, Banco HSBC e BANK BOSTON/ITAÚ, e que estas foram ajuizadas antes do início da fiscalização, dá análise dos autos, vislumbra-se que foram acostados tão somente cópia dos andamentos processuais (fls. 195/204), os quais não fazem prova de que os valores discutidos naqueles processos guardam relação com o presente lançamento. Inclusive, poderia o Recorrente ter acostado cópia da petição inicial ou outro documento que demonstrasse o objeto das ações judiciais em trâmite.

Nesse sentido, transcrevo excertos da decisão *a quo*, que tomo como fundamentos para julgar:

“ [...] Concluindo, na hipótese da existência de créditos bancários efetuados nas contas do interessado com origem em ganhos obtidos em processos judiciais ainda em trânsito, deveria o contribuinte trazer aos autos tais provas, para que pudesse ser analisada a natureza dos rendimentos já auferidos, se tributáveis ou não, e no caso da existência de concomitância das matérias, seria aguardada a decisão final a ser proferida pelo Poder Judiciário.” [...]

Assim, não comprovado o objeto das ações judiciais e sua relação expressa com os créditos bancários questionados no lançamento fiscal, não há motivos que impeçam o curso do processo administrativo tributário.

No mérito, no que concerne os depósitos bancários, dá análise dos autos, verifica-se na justificativa do contribuinte, em fl. 169, as seguintes informações: *"1) As receitas brutas advindas da atividade rural foram lançadas 50% em minha declaração de I.R e 50% na declaração de minha esposa Anna Carolina; 2) As contas correntes 57.63.67.02 do Boston e a 0531.18682-59 do HSBC são contas correntes conjunta com a minha esposa Ana Carolina, inclusive os limites de Crédito"*.

Importante observar que dentre as contas correntes relacionadas pelo contribuinte, consta a de nº 57.6367.02, mantida junto ao Bank Boston em conjunto com sua esposa Sra. Anna Carolina Ribeiro e Souza, conforme é possível se constatar pelas cópias dos extratos bancários de fls. 109/147, nos quais consta o recorrente como sendo o 1º titular da referida conta corrente, e a Sra. Anna Carolina como 2ª titular.

Com efeito, compulsando os autos, nota-se que não houve a regular intimação do Sra. Anna Carolina Ribeiro e Souza (co-titular da conta bancária) para apresentação de esclarecimentos e justificativas quanto aos valores depositados em conta corrente considerados como de origem não comprovada.

Em caso de existência de conta conjunta em que os titulares não sejam dependentes entre si e apresentem em separado a declaração do imposto de renda, é obrigatória a intimação de todos os correntistas para informarem a origem e a titularidade dos depósitos

bancários, nos termos do artigo 42 da Lei nº 9.430/96. Tal fato se constata pelas Declarações de Ajuste Anual de fls. 17/23.

Portanto, não se pode atribuir, de ofício, os valores constantes de contas conjuntas como sendo rendimentos exclusivos de um dos correntistas. Há a necessidade de intimação de todos os correntistas, visto que os depósitos não são necessariamente metade de uma pessoa e metade de outra, devendo todos os titulares se manifestar a respeito dos depósitos tidos como de origem não comprovada.

Assim, repiso que a prévia intimação aos titulares de contas conjuntas, uma vez que apresentem declaração anual de ajuste em separado, constitui inafastável exigência de lei material, por proporcionar, ou não, a base material da presunção legal, na medida em que não justificados, ou, justificados, os créditos questionados.

A intimação endereçada a apenas um titular, ainda que todos estejam sob procedimento fiscal, fragiliza o lançamento por ancorá-lo em presunção de renda sob presunção de não justificativa, por todos, da origem dos créditos bancários.

Desta forma, devem ser excluídos da tributação todos os valores relativos aos depósitos ocorridos na conta corrente do Bank Boston — nº 57.6367.02 — agência de Moluberlândia, tendo em vista que não houve a intimação do co-titular da referida conta corrente (Sra. Anna Carolina Ribeiro e Souza) por parte da fiscalização, para que esta pudesse juntamente com o contribuinte autuado justificar os depósitos questionados pela fiscalização.

Já de pronto resalto que o mesmo entendimento não se aplica às demais contas correntes, tendo em vista que eram de titularidade exclusiva do recorrente pelos documentos constantes nos autos.

No que tange a exploração da atividade rural, verifica-se que o Fisco abriu mão da presunção legal, que inverte o ônus da prova, transformando a omissão de rendimentos através de depósitos bancários de origem não comprovada como sendo omissão de rendimentos da atividade rural, sem contudo comprová-la.

Verifica-se que em nenhum momento, conforme consta do “Termo de Verificação Fiscal” de fls. 08/10, o fisco fez prova de que o contribuinte omitiu rendimentos da atividade rural, prova que a este cabia, pois no presente caso, ao arbitrar omissão de rendimentos da atividade rural, a prova de que a omissão dos rendimentos são oriundos de tal atividade (rural) cabe a autoridade fiscal, não bastando meramente alegar que tais omissões são decorrentes da atividade rural.

Portanto, considerando que a autoridade fiscal não realizou prova de que os valores atribuídos como de origem não comprovada são, na realidade, decorrentes da atividade rural do recorrente, é de rigor ser reconhecido o cancelamento do lançamento tributário, de forma que resta prejudicada a análise das demais questões ventiladas pelo contribuinte, ante a conclusão ora exposta.

Com base nesses fundamentos, é de ser reconhecida a nulidade do presente lançamento.

Diante do exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao Recurso para cancelar o lançamento tributário.

(Assinado digitalmente)

Alice Grecchi - Relatora

CÓPIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 23/04/2014 por ALICE GRECCHI, Assinado digitalmente em 23/04/2014 por ALICE GRECCHI, Assinado digitalmente em 24/04/2014 por JOSE RAIMUNDO TOSTA SANTOS
Impresso em 07/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

10



Depósito bancário. Inexigibilidade de comprovação da origem para inventariante.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 18471.002649/2003-35
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-004.384 – 2ª Turma
Sessão de 25 de agosto de 2016
Matéria IRPF - RESPONSABILIDADE ESPÓLIO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado PAULO ROBERTO DE ANDRADE SILVA (ESPÓLIO)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1999

IRPF DEPÓSITO BANCÁRIO - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA ESPÓLIO.

A obrigação de comprovar a origem dos depósitos bancários, para efeito do disposto no artigo 42, da Lei nº. 9.430, de 1996, é do(s) titular(es) da conta corrente e tem natureza personalíssima. Portanto, não há como imputar ao espólio a obrigação de comprovar depósitos feitos à época em que o contribuinte, único titular das contas correntes, era vivo. Nessas condições, não subsiste a ação fiscal levada a efeito, desde o seu início, contra o espólio e a inventariante.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer o Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Gerson Macedo Guerra - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Gerson Macedo Guerra, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

Relatório

Contra o espólio do contribuinte em epígrafe foi lavrado Auto de Infração, para exigência de IRPF, exercício 1999, ano-calendário 1998, com fundamento no artigo 42, da Lei 9.430/96, tendo em vista a não comprovação da origem de depósitos bancários, acrescido de multa de ofício, com fundamento no artigo 49, do Decreto Lei 5.844/1943, e juros de mora.

O Auto de Infração sob foco (fl. 66) foi lavrado em 26/11/2003, como resultado de um procedimento de fiscalização iniciado em 29/07/2003, no contribuinte Paulo Roberto de Andrade Silva falecido em 21/10/1998.

Inconformada, a inventariante apresentou regularmente Impugnação, que foi julgada totalmente improcedente. Assim sendo, tempestivamente, foi apresentado Recurso Voluntário pelo Contribuinte.

No julgamento do Voluntário a 2ª Turma Especial, da 2ª Câmara, da 2ª Seção de Julgamento foi dado provimento ao recurso, ao fundamento de ser impossível impor ao espólio, por seu inventariante, a obrigação de comprovar depósitos efetuados à época em que o titular era vivo, conforme ementa abaixo:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 1999

Ementa:

IRPF. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ESPOLIO.

A obrigação de comprovar a origem de depósitos bancários estatuída no art. 42 da Lei nº 9.430/1996 é do titular da conta e tem natureza personalíssima, o que implica ser impossível impor ao espólio, por seu inventariante, a obrigação de comprovar depósitos efetuados à época em que o titular era vivo.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

Regularmente intimada da decisão a Fazenda Nacional, tempestivamente, apresentou Recurso Especial de divergência, trazendo como paradigma o Recurso nº 146.662, afirmando que a orientação ali exposta foi no sentido de que, para efeitos tributários, se aplicam ao espólio as mesmas normas a que se sujeitam as pessoas físicas e que cumpre ao inventariante comprovar a origem dos depósitos bancários efetuados na conta do de cujus.

Em seu arrazoado, alega a Fazenda Nacional que legislação tributária não exceuou a comprovação dos depósitos realizado em conta corrente do de cujus por parte do espólio, na qualidade de titular da conta bancária.

Na análise de admissibilidade, foi dado seguimento ao Recurso Especial interposto, tendo em vista que no acórdão recorrido entendeu-se, que a obrigação de comprovar a origem de depósitos bancários, estatuída no art. 42 da Lei nº. 9 430/1996 é do titular da conta

e tem natureza personalíssima, o que implica ser impossível impor ao espólio, por seu inventariante, a obrigação de comprovar depósitos efetuados a época em que o titular era vivo. Por outro lado, no paradigma, considerou-se, que para efeitos tributários, ao espólio, exceto quanto responsabilidade tributária, se aplicam as mesmas normas a que se sujeitam as pessoas físicas, de modo que cumpre ao inventariante efetuar as comprovações exigidas pelo fisco que caberiam ao de cujus, antes do transcurso do prazo decadencial.

Regularmente intimado, o espólio do Contribuinte apresentou contrarrazões, alegando, em apertada síntese, que a CSRF já consolidou entendimento de que a obrigação de comprovar a origem dos depósitos é do titular da conta e tem natureza personalíssima, sendo assim impossível impor ao espólio, por seu inventariante, tal dever.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gerson Macedo Guerra, Relator

Presentes os pressupostos de admissibilidade, não há reparos a se fazer na análise realizada previamente.

Como relatado, o Auto de Infração sob foco foi lavrado em 26/11/2003, como resultado de um procedimento de fiscalização iniciado em 29/07/2003, em relação a contribuinte falecido em 21/10/1998.

Foi constituído o crédito tributário sobre valores creditados em contas bancárias do de cujus, cuja origem não foi comprovada pelo inventariante, no decorrer do procedimento fiscal.

Nesse contexto, o cerne da questão a ser aqui debatida é a possibilidade de constituição de crédito tributário com base na presunção legal prevista no artigo 42, da Lei 9.430/96, tendo em vista a exigência, no texto dessa norma, de intimação do titular da conta, para comprovação da origem dos recursos ali movimentados.

Esse tema já foi debatido nesse tribunal por diversas outras ocasiões, sendo que a própria CSRF já se manifestou pela impossibilidade de se efetivar o lançamento com fundamento no artigo 42, da Lei 9.430/96 contra o espólio, notadamente pelo fato de ser a intimação do contribuinte impossível de ser realizada após seu óbito.

Entende-se que a obrigação de comprovar a origem é pessoal, apenas o contribuinte titular da conta bancária pode se desincumbir desse ônus, mediante prévia intimação também pessoal.

Não há na Lei autorização para a transferência desse ônus para o espólio, responsável pelos débitos do contribuinte por sucessão, nos termos da Seção II, do Capítulo V, do CTN, que trata da responsabilidade tributária dos sucessores.

Como bem descrito no voto do relator do Recurso 152.824, a responsabilidade tributária por sucessão somente estaria presente se fosse material e autonomamente possível a aplicação da regra legal que fundamenta o lançamento,

independentemente de qualquer participação do responsável, o que não acontece, em função das características essenciais do artigo 42, que demanda a comprovação da origem pelo titular das contas bancárias. Nesse sentido vale a transcrição da seguinte passagem do referido voto:

A responsabilidade tributária por sucessão somente estaria presente, mesmo considerando que os fatos motivadores da autuação são anteriores ao falecimento do contribuinte, se fosse material e autonomamente possível a aplicação da regra legal embasadora do lançamento, o que não acontece, em função das características essenciais do artigo 42, já destacadas. Isto é, se a obrigação tributária decorrente do comando do artigo 42 é de nascimento impossível — pela impossibilidade de intimação do titular da conta bancária — nem mesmo há de se cogitar na hipótese de responsabilidade tributária uma vez que ela é dependente de uma obrigação tributária pré-constituída, inexistente no caso concreto. Com isto quer-se dizer que o instituto da responsabilidade tributária não é autônomo, mas pressupõe a existência de uma obrigação tributária pré-constituída (independentemente da sua formalização ou declaração pelo lançamento) e cujo cumprimento não foi honrado pelo contribuinte, por qualquer uma das situações previstas no Código Tributário Nacional.

Penso dessa forma, não é possível a constituição de crédito tributário com fundamento no artigo 42, em questão, haja vista ser juridicamente impossível a intimação do titular da conta e a obrigação de comprovação da origem personalíssima. Vejo, também, que a responsabilidade por sucessão apenas poderia ser imposta ao espólio se fosse material e autonomamente possível a aplicação da regra legal que fundamenta o lançamento.

Assim, voto por negar provimento ao recurso da União.

Gerson Macedo Guerra



Isenção de Imposto de Renda nos proventos de aposentadoria por cegueira monocular.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 13854.720298/2014-82
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-004.531 – 2ª Turma
Sessão de 26 de outubro de 2016
Matéria 10.642.2258 - ISENÇÃO MOLÉSTIA GRAVE - CEGUEIRA PARCIAL
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado JOSÉ CARLOS ALVES CABRAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012, 2013

RENDIMENTOS DE APOSENTADORIA. ISENÇÃO. MOLÉSTIA GRAVE. CEGUEIRA PARCIAL. ALCANCE.

A lei que concede a isenção do IRPF sobre os proventos de aposentadoria de contribuinte portador de cegueira não faz qualquer ressalva de que apenas o portador de cegueira total faça jus ao benefício, o que implica reconhecer o direito ao benefício isentivo àquele acometido de cegueira parcial.

Recurso especial conhecido e negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em Exercício e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício), Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Gerson Macedo Guerra e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

Relatório

Trata de Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional contra o acórdão nº 2202-003.195, em que o colegiado, por maioria de votos deu provimento do Recurso Voluntário do contribuinte.

Originalmente, o contribuinte realizou Pedido de Restituição relativo ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Física Retido na Fonte, incidente sobre o 13º salário dos anos-calendário 2009 a 2013, por entender serem isentos tais rendimentos em virtude de moléstia grave. O Pedido foi indeferido por despacho decisório da autoridade preparadora, que entendeu não ter restado comprovado que (a) o contribuinte seria portador de moléstia considerada grave para fins de isenção do imposto de renda, nem (b) os rendimentos seriam provenientes de reforma/aposentadoria .

Irresignado, o contribuinte interpôs Manifestação de Inconformidade, cujo provimento foi negado por decisão da Delegacia Regional de Julgamento em Salvador (BA), por entender tratar-se de (a) oficial da reserva, portanto os rendimentos não seriam provenientes de reforma, e (b) a moléstia, cegueira de um olho não estaria no rol taxativo das moléstias consideradas graves para fins de isenção do Imposto de Renda.

Mais uma vez irresignado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, que foi apreciado pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF. Na referida decisão, o colegiado, por maioria de votos, entendeu que:

- embora a Lei nº 7.713, de 1988 utilize apenas as expressões "aposentadoria" e "reforma", o CARF ao sumular a matéria, entendeu que a isenção se aplica igualmente à reserva, nos termos da Súmula CARF nº 63; e

- a cegueira está arrolada no inciso XIV da Lei nº 7.713, de 1988, entre as moléstias graves passíveis de gerar direito à isenção do Imposto de Renda, sem distinção entre cegueira total ou parcial.

Portanto, foi dado provimento do Recurso Voluntário, em decisão consubstanciada no acórdão 2202-003.195, nos termos da ementa a seguir reproduzida:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA- IRPF

Ano-calendário:2009, 2010,2011,2012,2013

RENDIMENTOS DE APOSENTADORIA. ISENÇÃO. MOLÉSTIA GRAVE. CEGUEIRA PARCIAL. ALCANCE.

A lei que concede a isenção do IRPF sobre os proventos de aposentadoria de contribuinte portador de cegueira não faz qualquer ressalva de que apenas o portador de cegueira total faça jus ao benefício, o que implica reconhecer o direito ao benefício isentivo àquele acometido de cegueira parcial.

Recurso Voluntário Provido."

Cientificada da decisão, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, alegando divergência jurisprudencial e requerendo a reforma do acórdão. Argumenta que, no acórdão indicado como paradigma, de nº 2802-002.795, a 2ª Turma Especial da 2ª Seção de Julgamento do CARF

interpretou de maneira diferente a legislação relativa à questão da aplicação da isenção de imposto de Renda por moléstia grave a portador de cegueira parcial:

- enquanto, no paradigma, afirmou-se que, para fins da isenção prevista na Lei nº 7.713/1988, cegueira é um conceito pericial, ao qual não se subsume o caso de ausência de um olho;

- no acórdão recorrido entendeu-se que a cegueira parcial é situação em se aplica a Lei nº 7.713/1988, com o consequente deferimento da isenção.

Em sede de contrarrazões, o contribuinte requer que o Recurso Especial da Fazenda Nacional não seja provido.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

O recurso é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade e, portanto, dele conheço.

Verifico que o litígio cinge-se à questão da aplicabilidade da isenção prevista na Lei nº 7.713, de 1998, ao caso de cegueira parcial, de apenas um olho.

A matéria, no que tange aos requisitos para o usufruto da isenção em tela, já se encontra sumulada no CARF, de forma genérica:

Súmula CARF nº 63. Para gozo da isenção do imposto de renda da pessoa física pelos portadores de moléstia grave, os rendimentos devem ser provenientes de aposentadoria, reforma, reserva remunerada ou pensão e a moléstia deve ser devidamente comprovada por laudo pericial emitido por serviço médico oficial da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

Assim, são duas as condições necessárias: (a) rendimentos de aposentadoria, pensão, reforma ou reserva e (b) moléstia passível de isenção.

Quanto à primeira, não há qualquer discussão, visto que a decisão *a quo* entendeu que os rendimentos referir-se-iam a rendimentos referentes à reserva remunerada e não houve recurso da Fazenda Nacional quanto a isso.

No que tange à segunda condição, qual seja, o acometimento de moléstia passível de isenção, o art. 6º, inciso XIV da Lei nº 7.713, de 1988, com a redação da Lei nº 11.052, de 2004, faz referência à cegueira, com base em conclusão da medicina especializada, nos seguintes termos:

"Art. 6º Ficam isentos do imposto de renda os seguinte rendimentos percebidos por pessoas físicas:

(...)

XIV – os proventos de aposentadoria ou reforma motivada por acidente em serviço e os percebidos pelos portadores de moléstia profissional, tuberculose ativa, alienação mental, esclerose múltipla, neoplasia maligna, cegueira, hanseníase, paralisia irreversível e incapacitante, cardiopatia grave, doença de Parkinson, espondiloartrose anquilosante, nefropatia grave, hepatopatia grave, estados avançados da doença de Paget (osteíte deformante), contaminação por radiação, síndrome da imunodeficiência adquirida, com base em conclusão da medicina especializada, mesmo que a doença tenha sido contraída depois da aposentadoria ou reforma." (grifei)

Como se pode constatar, a cegueira consta do rol das moléstias graves, sem qualquer ressalva ou restrição, que possa conduzir ao entendimento no sentido de que somente usufruiriam da isenção os portadores de cegueira nos dois olhos. Assim, se o legislador não fez

essa distinção, não caberia ao intérprete fazê-lo, de sorte que o portador de cegueira monocular, no entender deste Conselheiro, deve beneficiar-se da isenção, desde que atendidas as demais condições previstas na legislação e já sumuladas no CARF.

Nesse mesmo sentido é a Súmula 88, do TRF 4:

O art. 6º, XIV, da Lei nº 7.713/1988, norma que deve ser interpretada na sua literalidade, não faz distinção entre cegueira binocular e monocular, para efeito de isenção de Imposto sobre a Renda.

Além disso, a Súmula STJ 377 assim estabeleceu:

O portador de visão monocular tem direito de concorrer, em concurso público, às vagas reservadas aos deficientes.

E a Súmula AGU 45:

Os benefícios inerentes à Política Nacional para a Integração da Pessoa Portadora de Deficiência devem ser estendidos ao portador de visão monocular, que possui direito de concorrer, em concurso público, à vaga reservada aos deficientes.

Mais recentemente, tendo em vista a aprovação, pelo Ministro da Fazenda, do Parecer PGFN/CRJ/nº 29/2016, o posicionamento ora esposado orientou a edição do Ato Declaratório Executivo PGFN nº 3, de 30/03/2016 (DOU de 08/04/2016), que assim dispõe:

“nas ações judiciais fundadas no entendimento de que a isenção do Imposto de Renda prevista no art. 6º, incisos XIV e XXI, da Lei 7.713, de 1988, abrange os valores recebidos a título de aposentadoria, reforma ou pensão, quando o beneficiário for portador do gênero patológico “cegueira”, seja ela binocular ou monocular, desde que devidamente caracterizada por definição médica”.

No caso, o Contribuinte possui cegueira monocular, moléstia que foi enquadrada como passível da isenção ora tratada.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional para, no mérito, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos



Omissão de rendimentos. Depósitos bancários. Exclusão de rendimentos tributáveis declarados. Contas conjuntas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 11020.000886/2007-54
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-003.824 – 2ª Turma
Sessão de 08 de março de 2016
Matéria IRPF
Recorrente Fazenda Nacional
Interessado Mari Ivete Schvantes Furlanetto

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2003, 2004, 2005, 2006

LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Quando da constatação de depósitos bancários cuja origem reste não comprovada pelo sujeito passivo, de se aplicar o comando constante do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, presumida, assim a omissão de rendimentos.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. EXCLUSÕES.

Não serão considerados, para efeito de determinação da receita omitida, os créditos bancários de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais).

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS DECLARADOS. CONTAS - CONJUNTAS.

O montante de rendimentos tributados, de forma individual, na declaração de ajuste anual deve ser excluído dos valores creditados em conta de depósito ou de investimento tributados a título de presunção para o respectivo ano-calendário, com fulcro no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996. Vedada, porém, a exclusão, por co-titular de conta-conjunta, de rendimentos declarados pelos demais co-titulares,

uma vez que o comando legal presente no art. 42 §6º., estabelece, *in casu*, a omissão atribuível a cada um dos co-titulares da conta, mas, de forma individualizada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reincluir, na base de cálculo dos depósitos bancários, o valor que ultrapassou os rendimentos da contribuinte no ano-calendário de 2003. Vencidos os Conselheiros Gerson Macedo Guerra e Maria Teresa Martinez Lopez, que negaram provimento ao recurso. Votaram pelas conclusões as Conselheiras Patrícia da Silva e Ana Paula Fernandes.

(Assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior – Relator

(Assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Maria Teresa Martinez Lopez (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior e Gérson Macedo Guerra.

Relatório

Em litígio, o teor do Acórdão nº 2202-00.732, prolatado pela 2ª Turma Ordinária da 2ª. Câmara da 2ª Seção de Julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais na sessão plenária de 20 de setembro de 2010 (e-fls. 703 a 716). Ali, por unanimidade de votos, foi rejeitada a arguição de decadência e, no mérito, por maioria de votos, deu-se provimento ao Recurso Voluntário, na forma de ementa e decisão a seguir:

ASSUNTO:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2003, 2004, 2005, 2006

NULIDADE - CARÊNCIA DE FUNDAMENTO LEGAL - INEXISTÊNCIA.

As hipóteses de nulidade do procedimento são as elencadas no artigo 59 do Decreto 70.235, de 1972, não havendo que se falar em nulidade por outras razões, ainda mais quando o fundamento arguido pelo contribuinte a título de preliminar se confundir com o próprio mérito da questão.

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

Autenticado digitalmente em 05/04/2016 por HEITOR DE SOUZA LIMA JUNIOR, Assinado digitalmente em 05/

04/2016 por HEITOR DE SOUZA LIMA JUNIOR, Assinado digitalmente em 05/04/2016 por CARLOS ALBERTO FREI

TAS BARRETO

Impresso em 12/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. ARTIGO 42, DA LEI Nº. 9.430, de 1996.

Caracteriza omissão de rendimentos a existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

RENDIMENTOS DECLARADOS - ABATIMENTO DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - LIMITES.

Os rendimentos declarados pelo contribuinte e co-titulares, se o caso, são hábeis para comprovar a origem dos; depósitos bancários, devendo ser observado o limite de titularidade das contas correntes, inclusive quanto aos rendimentos do contribuinte, para se evitar abatimento desproporcional ou em duplicidade de valores.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS - VALOR INDIVIDUAL IGUAL OU INFERIOR A R\$ 12.000,00 - LIMITE ANUAL DE R\$ 80.000,00.

No caso de pessoa física, não são considerados rendimentos omitidos, para os fins da presunção do artigo 42, da Lei nº 9.430, de 1996, os depósitos de valor igual ou inferior a R\$ 12.000,00, cuja soma anual não ultrapasse R\$ 80.000,00 (§3º, inciso II, da mesma lei, com a redação dada pela Lei nº 9.481, de 1997).

Preliminar rejeitada.

Recurso provido.

Decisão: por unanimidade de votos, rejeitar a arguição de decadência suscitada pela Recorrente e, no mérito, por maioria de votos, dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Antonio Lopo Martinez (Relator) e Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, que proviam parcialmente o recurso para afastar a exigência relativo ao ano-calendário de 2002. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro João Carlos Cassuli Júnior.

Foram enviados os autos à PGFN em 08/02/2011 (e-fl. 718), tendo, ainda, restado cientificada pessoalmente aquela Procuradoria em 18/03/2011 (e-fl. 717). Insurgindo-se contra aquela decisão, a Fazenda apresenta, em 21/03/2011 (e-fl. 719), Recurso Especial, com fulcro nos arts. 67 e 68 do anexo II ao Regimento Interno deste Conselho Administrativo Fiscal aprovado pela Portaria MF nº. 256, de 22 de julho de 2009, então em vigor quando da propositura do pleito recursal (e-fls. 720 a 738 e anexos).

Alega-se, no pleito, divergência da jurisprudência dominante deste Conselho em duas matérias: a) consideração dos valores declarados pelo contribuinte atuado na Declaração de Ajuste Anual como aptos a comprovar a origem dos seus depósitos bancários,

Processo nº 11020.000886/2007-54
Acórdão n.º 9202-003.824

CSRF-T2
Fl. 908

independente da identificação entre as fontes e os depósitos; b) consideração dos valores declarados pelos co-titulares da conta conjunta na Declaração de Ajuste Anual aptos a justificar a origem dos depósitos bancários do autuado, independente da identificação entre as fontes e os depósitos.

Quanto à primeira matéria, alega-se divergência em relação ao decidido, em 26/06/2008, no Acórdão 106-16.977, de lavra da 6ª. Câmara do então 1º. Conselho de Contribuintes, bem como ao decidido pela 4ª. Câmara, agora no Acórdão 104-23.562, prolatado em 09 de outubro de 2008, de ementas e decisões a seguir transcritas.

Acórdão 106-16.977

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Exercício: 1997, 1998, 1999, 2000, 2001

Ementa: MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – MPF - EMISSÃO E PRORROGAÇÃO FEITA POR AUTORIDADE COMPETENTE – CADUCIDADE DO MANDADO POR DECURSO DE PRAZO – INOCORRÊNCIA – INSTRUMENTO DE CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO – EVENTUAL INOBSERVÂNCIA DAS NORMAS QUE DISCIPLINAM O MPF NÃO TEM O CONDÃO DE GERAR NULIDADE DO LANÇAMENTO - O MPF foi emitido e prorrogado por autoridade competente. Ainda, não houve caducidade do MPF por decurso de prazo, o que permitiu a mesma autoridade autuante iniciar e encerrar o MPF. Ademais, o MPF constitui-se em mero instrumento de controle da administração tributária, não podendo eventual inobservância das normas que o disciplinam gerar nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Exercício: 1997, 1998, 1999, 2000, 2001

Ementa: APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI Nº 10.174/2001 – PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA – LEGISLAÇÃO QUE AUMENTA OS PODERES DE INVESTIGAÇÃO DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA FISCAL – PREVALÊNCIA DO PRINCÍPIO QUE AMPLIA O PODER PERSECUTÓRIO DO ESTADO - Hígida a ação fiscal que tomou como elemento indiciário de infração tributária a informação da CPMF, mesmo para período anterior a 2001, já que à luz do art. 144, § 1º, do CTN, pode-se utilizar a legislação superveniente à ocorrência do fato gerador, quando essa amplia os poderes de investigação da autoridade administrativa fiscal. Não se pode invocar o princípio da segurança jurídica como um meio para se proteger da descoberta do cometimento de infrações tributárias.

TRANSFERÊNCIA DO SIGILO BANCÁRIO PARA O FISCO - LEI COMPLEMENTAR Nº 105/2001 - HIPÓTESES DO DECRETO Nº 3.724/2001 – APLICAÇÃO PARA PERÍODOS ANTERIORES A 2001 - POSSIBILIDADE - O contribuinte que não atenda a regular intimação do fisco para apresentar os extratos bancários, deve-se submeter à transferência

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 04/08/2001
Autenticado digitalmente em 05/04/2016 por HEITOR DE SOUZA LIMA JUNIOR, Assinado digitalmente em 05/04/2016 por HEITOR DE SOUZA LIMA JUNIOR, Assinado digitalmente em 05/04/2016 por CARLOS ALBERTO FREI
TAS BARRETO
Impresso em 12/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

compulsória do sigilo bancário da instituição financeira para o fisco, nos limites do Decreto nº 3.724/2001.

IRPF - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - AUSÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO - PRAZO DECADENCIAL REGIDO PELO ART. 150, § 4º, DO CTN - A regra de incidência prevista na lei é que define a modalidade do lançamento. O lançamento do imposto de renda da pessoa física é por homologação, com fato gerador complexo, que se aperfeiçoa em 31/12 do ano-calendário. Para esse tipo de lançamento, exceto se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o quinquênio do prazo decadencial tem seu início na data do fato gerador. O lançamento que não respeita o prazo decadencial na forma antes exposta deve ser considerado extinto pela decadência.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 1997, 1998, 1999, 2000, 2001

Ementa: IMPOSTO DE RENDA - TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVAMENTE COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - POSSIBILIDADE - A partir da vigência do art. 42 da Lei nº 9.430/96, o fisco não mais ficou obrigado a comprovar o consumo da renda representado pelos depósitos bancários de origem não comprovada, a transparecer sinais exteriores de riqueza (acréscimo patrimonial ou dispêndio), incompatíveis com os rendimentos declarados, como ocorria sob égide do revogado parágrafo 5º do art. 6º da Lei nº 8.021/90. O contribuinte tem que comprovar a origem dos depósitos bancários, sob pena de se presumir que esses são rendimentos omitidos, sujeitos à aplicação da tabela progressiva.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA – RENDIMENTOS OMITIDOS – FATO GERADOR COM PERIODICIDADE MENSAL – IMPOSSIBILIDADE – APRECIACÃO EQUIVOCADA DO ART. 42, § 4º, DA LEI Nº 9.430/96 – FATO GERADOR COMPLEXIVO, COM PERIODICIDADE ANUAL – HIGIDEZ DO LANÇAMENTO – É equivocado o entendimento de que o fato gerador do imposto de renda que incide sobre rendimentos omitidos oriundos de depósitos bancários de origem não comprovada tem periodicidade mensal. A uma, porque o art. 42, §4º, da Lei nº 9.430/96 sequer definiu o vencimento da exação dita mensal; a duas, porque os rendimentos sujeitos à tabela progressiva obrigatoriamente são colacionados no ajuste anual, quando, então, apura-se o imposto devido, indicando que o fato gerador, no caso vertente, aperfeiçoou-se em 31/12 do ano-calendário; a três, porque a ausência de antecipação dentro do ano-calendário somente poderia ser apenada com uma multa isolada de ofício, como ocorre na ausência do recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão); a quatro, porque a regra geral da periodicidade do fato gerador do imposto de renda da pessoa física é anual, na forma do art. 2º da Lei nº 7.713/88 c/c os arts. 2º e 9º da Lei nº

Documento assinado digitalmente conforme a Lei nº 8.134/90, 200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 05/04/2016 por HEITOR DE SOUZA LIMA JUNIOR, Assinado digitalmente em 05/04/2016 por HEITOR DE SOUZA LIMA JUNIOR, Assinado digitalmente em 05/04/2016 por CARLOS ALBERTO FREI TAS BARRETO

Impresso em 12/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS – IMPOSSIBILIDADE DE O DEPÓSITO DE UM MÊS SERVIR COMO COMPROVAÇÃO PARA O DEPÓSITO DO MÊS SEGUINTE - Na tributação dos depósitos bancários de origem não comprovada não se individualiza os saldos em fins de período, mas os próprios depósitos, considerados rendimentos omitidos na hipótese especificada em lei. Permitir que os depósitos de um mês pudessem funcionar como origens para os depósitos do mês seguinte, somente seria possível se houvesse a comprovação de que o valor sacado foi, posteriormente, depositado. Acatar a possibilidade, em tese, dos depósitos antecedentes servirem como comprovação e origem dos depósitos subseqüentes, no extremo, permitiria que o depósito de um dia servisse para justificar o depósito do dia seguinte.

DEPÓSITO BANCÁRIO DE ORIGEM NÃO COMPROVADA – VINCULAÇÃO A RECIBOS E CHEQUES EMITIDOS POR EMPRESA AO SÓCIO RECORRENTE – EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO – Comprovada a origem dos depósitos bancários, vinculados, em parte, as receitas omitidas e anteriormente tributadas na pessoa jurídica, é de se afastar a presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/96.

DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS – VACINAS – IMPOSSIBILIDADE – RECIBOS QUE NÃO DISCRIMINAM O OBJETO DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO - GLOSA - São dedutíveis as despesas médicas do contribuinte e de seus dependentes efetivamente pagas e comprovadas através de documentação idônea, na qual se especifique o objeto do pagamento. Não é passível de dedução a despesa relativa a vacinas, por não compor a hipótese de incidência da norma. Ainda, bloquete de cobrança que não especifique o objeto da prestação do serviço deve ser glosado.

DESPESA COM INSTRUÇÃO – NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO – AUSÊNCIA DE DESPESA EM NOME DO CÔNJUGE DEPENDENTE – CORREÇÃO DA GLOSA – Não havendo comprovação de despesa com o cônjuge dependente, deve-se manter a glosa perpetrada pela fiscalização.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS – JUROS RECEBIDOS – RECIBOS FIRMADOS PELO PRÓPRIO RECORRENTE – ALEGAÇÃO NO RECURSO DE QUE NÃO RECEBEU OS RENDIMENTOS – DESCABIMENTO – Os recibos com o montante dos juros recebidos foram firmados pelo recorrente. Aliado a isto, os contratos de mútuos foram acostados aos autos. A mera alegação de que não recebeu os rendimentos representados pelos recibos, diga-se de passagem, firmados pelo próprio recorrente, não tem o condão de afastar a presunção de higidez da documentação acostada aos autos.

MULTA ISOLADA DE OFÍCIO – CARNÊ-LEÃO – INCIDÊNCIA CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO CONECTÁRIA DO IMPOSTO LANÇADO NO AJUSTE ANUAL 2015 EM DECORRÊNCIA DA COLAÇÃO DO

RENDIMENTO QUE NÃO FOI OBJETO DO RECOLHIMENTO MENSAL OBRIGATÓRIO – IMPOSSIBILIDADE – Mansamente assentada na jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais que a multa isolada do carnê-leão não pode ser cobrada concomitantemente com a multa de ofício que incidiu sobre o imposto lançado, em decorrência da colação no ajuste anual do rendimento que deveria ter sido submetido ao recolhimento mensal obrigatório, pois ambas têm a mesma base de cálculo.

JUROS DE MORA – ATUALIZAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS PELA TAXA SELIC – POSSIBILIDADE – No âmbito dos Conselhos, pacífica a utilização da taxa Selic, quer como juros de mora a incidir sobre crédito tributário em atraso, quer para atualizar os indébitos do contribuinte em face da Fazenda Federal. Entendimento em linha com o enunciado da Súmula 1º CC nº 4: “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”.

RENDIMENTOS CONSTANTES NA DECLARAÇÃO ANUAL – COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS – NECESSIDADE DE INDIVIDUALIZAÇÃO DOS DEPÓSITOS E VINCULAÇÃO AOS RENDIMENTOS DECLARADOS – ÔNUS DO RECORRENTE – A mera confissão de rendimentos na declaração de ajuste anual não é meio hábil, por si só, para comprovar a origem de depósitos bancários presumidos como renda. Mister individualizar e vincular cada depósito aos rendimentos declarados. (g.n.)

Recurso voluntário parcialmente provido.

Decisão: a) Pelo voto de qualidade, REJEITAR a preliminar de nulidade do lançamento em decorrência da irretroatividade da Lei nº 10.174, de 2001, e a de decadência do lançamento relativo aos meses de janeiro a novembro de 1997, vencidos os Conselheiros Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti, Luciano Inocêncio dos Santos (suplente convocado), Janaina Mesquita Lourenço de Souza e Gonçalo Bonet Allage; b) Por unanimidade de votos, REJEITAR as demais preliminares de nulidade argüidas pelo recorrente, RECONHECER a decadência do lançamento do ano-calendário de 1996 e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para: i) excluir da base de cálculo do lançamento relativo aos depósitos bancários: no ano-calendário de 1997, o valor de R\$ 187.240,00; no ano-calendário de 1998, o valor de R\$ 48.500,00; no ano-calendário de 1999, o valor de R\$ 785.907,66; e no ano-calendário de 2000, o valor de R\$ 551.380,72. ii) cancelar a multa isolada do carnê-leão.

Acórdão 104-23.562

Processo nº 11020.000886/2007-54
Acórdão n.º 9202-003.824

CSRF-T2
Fl. 912

Exercício: 2001, 2002, 2003

DECADÊNCIA - Na modalidade de lançamento por homologação, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário expira após cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, que, no caso do IRPF, tratando-se de rendimentos sujeitos ao ajuste anual, se perfaz em 31 de dezembro de cada ano-calendário. Não ocorrendo a homologação expressa, o crédito tributário é atingido pela decadência após cinco anos da ocorrência do fato gerador (150, § 4º, do CTN).

MULTA QUALIFICADA - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo (Súmula 1º CC nº 14).

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - ARTIGO 42, DA LEI Nº.9.430, de 1996- Caracteriza omissão de rendimentos a existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS - VALOR INDIVIDUAL IGUAL OU INFERIOR A R\$ 12.000,00 - LIMITE ANUAL DE R\$ 80.000,00 - No caso de pessoa física, não são considerados rendimentos omitidos, para os fins da presunção do artigo 42, da Lei nº9.430, de 1996, os depósitos de valor igual ou inferior a R\$ 12.000,00, cuja soma anual não ultrapasse R\$ 80.000,00 (§3º, inciso II, da mesma lei, com a redação dada pela Lei nº 9.481, de 1997.

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE - O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula 1ºCC nº2).

Argüição de decadência acolhida.

Recurso parcialmente provido.

Decisão: Por maioria de votos, ACOLHER a argüição de decadência, relativamente ao ano-calendário de 2000, vencido o Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa. No mérito, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir das bases de cálculo os valores de R\$ 26.424,33 e R\$ 16.008,00, nos anos-calendário de 2001 e 2002, respectivamente, e desqualificar as multas de ofício, reduzindo-as ao percentual de 75%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Quanto à segunda matéria arguida (possibilidade de exclusão dos rendimentos titularizados pelo co-titular de conta conjunta), alega-se divergência em relação ao

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/03/2004

Autenticado digitalmente em 05/04/2016 por HEITOR DE SOUZA LIMA JUNIOR, Assinado digitalmente em 05/04/2016 por HEITOR DE SOUZA LIMA JUNIOR, Assinado digitalmente em 05/04/2016 por CARLOS ALBERTO FREI

TAS BARRETO

Impresso em 12/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

decidido, em 06/03/2009, no Acórdão 3402-000.049, de lavra da 2ª. Turma Ordinária da 4ª. Câmara da 3ª. Seção deste CARF, de ementa e decisão a seguir transcritas.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FISICA - IRPF

Exercício: 2003, 2004, 2005, 2006

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS. Com o advento da Lei nº 9.430/96, caracteriza-se também omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimentos mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular não comprove a origem dos recursos utilizados, observadas as exclusões previstas no § 3º, do citado diploma legal. Devendo ser excluídos os valores dos rendimentos declarados na DIRPF.

Preliminares Rejeitadas.

Decisão: Por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar argüida pelo Recorrente e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da base de cálculo da exigência os valores de R\$ 63.280,17; R\$ 13.251,50; R\$ 25.917,73 e R\$ 28.562,32, correspondente aos anos-calendário 2002, 2003, 2004 e 2005, respectivamente.

Ressalta a Fazenda que tal divergência de entendimento faz com que se tenha excluído, no âmbito do processo que deu origem ao Acórdão acima, o montante de R\$ 67.731,55 (composto por R\$ 13.251,50 no AC 2003, R\$ 25.917,81 no AC 2004 e R\$ 28.562,32 no AC de 2005), sendo que aqui se voltou a excluir 50% dos mesmos valores, consoante demonstrativo de e-fl. 715 do Acórdão recorrido. Ou seja, o mesmo rendimento declarado está sendo utilizado para justificar a origem de depósitos bancários diferentes. Necessário, assim, no entender da recorrente, que se faça a uniformização da jurisprudência para evitar o duplo aproveitamento do mesmo rendimento.

Argumenta, ainda, a Fazenda Nacional em sua demanda que:

a) No voto condutor do recorrido, não é explicitado quais depósitos bancários, especificadamente, foram considerados como de origem comprovada pelo valor declarado como rendimento na declaração de ajuste anual (DAA), não se podendo aceitar uma explicação genérica que englobe todo o ano-calendário, sem especificação do depósito que se pretende comprovar, tal como fez o Colegiado *a quo*. Entende que, uma vez que se presume como renda omitida cada depósito, de forma individual, também a comprovação dos depósitos deva ser feita de maneira individualizada, em linha com a Súmula CARF nº. 30. Entende que, desta forma, seria de se especificar os respectivos depósitos bancários que foram justificados pelo montante constante da Declaração de Ajuste Anual do Contribuinte. Relembra que o ônus da demonstração da correlação entre os depósitos e os valores declarados é do contribuinte.

Requer, assim, que sejam reincluídos os valores declarados na base de cálculo do tributo, que assim supera o limite de R\$ 80.000,00 previsto no art. 42, 3º, II, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, devendo, daí, a tributação ser restabelecida.

Processo n.º 11020.000886/2007-54
Acórdão n.º 9202-003.824

CSRF-T2
Fl. 914

b) Ainda que não se concorde com a tese supra, repete que Colegiado diferente do recorrido, ao julgar a autuação referente ao co-titular de uma das contas (Sr. Patric Furlanetto), adotou entendimento diverso do recorrido, no sentido de só admitir a exclusão dos rendimentos tributados pelo próprio autuado (em sua totalidade) e não dos outros co-titulares, fazendo com que 50% dos rendimentos declarados pelo filho da autuada tenham sido utilizados em duplicidade para justificar a origem de depósitos bancários, naquele feito e no presente. Entende que, caso o Colegiado aceite a exclusão dos rendimentos declarados em DAA, faz-se mister que esclareça o critério adequado para efetuar-la na hipótese de co-titularidade de contas, a fim de evitar duplo aproveitamento do mesmo rendimento.

Entende a recorrente que a melhor solução para resolver a distorção apontada consiste na definição de que cada autuado só pode excluir da tributação os rendimentos declarados em sua própria DAA, tal como decidido no acórdão paradigma. Caso tal posição prevaleça, far-se-á necessário readicionar à base de cálculo do IRPF os valores correspondentes aos rendimentos dos co-titulares das contas conjuntas (Patric Furlanetto e Deolino Furlanetto), indevidamente excluídos da tributação.

Ressalta que caso seja adotada a outra solução teoricamente possível (definindo-se que os rendimentos declarados devem ser aproveitados proporcionalmente por cada co-titular), far-se-á necessário, no caso concreto, em razão de justiça fiscal, readicionar-se à base de cálculo do tributo o valor correspondente a 50% dos rendimentos do Sr. Patrick Furlanetto, filho da autuada, tendo em vista tais rendimentos já terem sido integralmente utilizados para justificar a origem dos depósitos referentes no processo n.º 11020.000915/2007-88.

Assim, requer, aqui, que caso a tese principal de impossibilidade de exclusão dos rendimentos declarados não logre êxito, que, subsidiariamente, seja aplicado o entendimento do acórdão paradigma n.º 3, segundo o qual cada contribuinte só pode utilizar os rendimentos declarados em sua própria declaração para justificar a origem dos depósitos bancários e, conseqüentemente, sejam readicionados à base de cálculo do IRPF os valores indevidamente excluídos da tributação, correspondentes aos rendimentos dos co-titulares das contas conjuntas.

Caso assim não se entenda, requer, em razão de justiça fiscal, seja readicionado à base de cálculo do tributo o valor correspondente a 50% dos rendimentos do Sr. Patrick Furlanetto, filho da autuada, tendo em vista tais rendimentos já terem sido integralmente utilizados para justificar a origem dos depósitos referentes ao processo n.º 11020.000915/2007-88.

O recurso foi inicialmente admitido pelo despacho de e-fls. 814 a 822.

Encaminhados os autos à autuada para fins de ciência, ocorrida em 07/06/2011 (e-fl. 825), a contribuinte apresentou, em 16 de julho de 2011 (e-fl. 826), contrarrazões ao Recurso Voluntário, onde (e-fls. 826 a 836):

a) Inicialmente alega a intempestividade do recurso, considerando que a ciência de e-fl. 717 deve ser desconsiderada, uma vez que realizada quando o processo se encontrava em carga da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (desde 08/02/2011), não sendo crível que a Procuradora da Fazenda Nacional tenha elaborado o Recurso Especial no mesmo instante em que tomou ciência do Acórdão. Requer, assim, que seja considerada a data

consignada nos atos de Secretaria do Colegiado e não aquela constante da anotação de e-fl. 717.

Quanto ao mérito do Recurso Especial, o contribuinte reforça, em contrarrazões a posição do vergastado de necessidade de exclusão dos valores declarados pelo contribuinte, entendendo ser este (e não o propugnado pela recorrente), o entendimento majoritário prevalecente neste Conselho, colacionando jurisprudência administrativa a respeito.

Ressalta que entende comprovada a origem dos depósitos a partir da declaração da atuada, onde consta ter recebido valores a título de aluguel de pessoas físicas, estando comprovada, ainda, a propriedade dos imóveis. Menciona a desnecessidade de manutenção de contabilidade ou Livro-Diário pela Pessoa Física, sendo que a análise individual a que se refere o §3º. do art. 42 da Lei nº. 9.430, de 1996, deve se dar por crédito e não por depósito. Ainda, quanto à consideração dos valores declarados pelos co-titulares das contas examinadas, entende que a mesma decorre de Lei, citando os §§ 5º. e 6º. do art. 42 da Lei nº. 9.430, de 1996, e , também, do respeito ao princípio da verdade real, evitando-se assim a duplicidade da exigência.

Requer assim, o não recebimento do Recurso Especial, por intempestivo, e, caso conhecido o recurso, que, no mérito, se mantenha o decidido no Acórdão guerreado.

Posteriormente, verificou-se, no âmbito desta Câmara de Recursos Fiscais a necessidade de complementação do exame de admissibilidade anteriormente realizado, por estar se limitado a uma das matérias alegadas no âmbito do pleito fazendário (e-fls. 841 a 845).

Complementado o exame de admissibilidade através de despacho de saneamento de e-fls. 847 a 850, deu-se, ali, seguimento integral ao recurso fazendário.

Novamente cientificada a atuada em 08 de junho de 2015 (e-fl. 853), esta apresentou novas contrarrazões de e-fls. 855 a 896, onde repisa os argumentos das anteriores contrarrazões e traz, como fatos novos, os julgamentos procedentes dos embargos de execução opostos pelos co-titulares das contas-correntes objeto de tributação no presente feito, tendo, ali, sido declaradas extintas as execuções fiscais correspondentes: a) em razão da inconsistência dos lançamentos e b) por não terem considerado como comprovação de origem os valores de rendimentos declarados pelos atuados. Ressalta que a Fazenda Nacional expressamente reconheceu a correção das sentenças e a nulidade dos autos de infração, não tendo apelado das decisões (cópias de e-fls. 864 a 896).

Assim, considerando que os mesmos elementos e critérios de lançamento foram utilizados no presente feito, requer, subsidiariamente ao pedido deduzido em contrarrazões anteriores, o reconhecimento da nulidade e inconsistência do crédito tributário em questão, em homenagem ao princípio da isonomia.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior

Processo nº 11020.000886/2007-54
Acórdão n.º 9202-003.824

CSRF-T2
Fl. 916

Pelo que consta no processo quanto à sua tempestividade, às devidas apresentação de paradigma consistente e indicação de divergência, o recurso atende aos requisitos de admissibilidade e, portanto, dele conheço.

Faço notar, quanto à alegação de intempestividade trazida pela atuada em sede de contrarrazões, que, ainda que se desconsiderasse a ciência pessoal ocorrida em 18/03/2011 (constante de e-fl. 717), a partir do disposto no art. 23, §9º. do Decreto nº. 70.235, de 1972, a ciência da Fazenda Nacional, levando-se em conta os demais atos lavrados no âmbito do feito, teria ocorrido 30 dias após o efetivo recebimento dos autos pela PGFN, após envio pela Secretaria de Câmara, recebimento este ocorrido em 08/02/2011 (e-fl. 718), conforme, inclusive, muito bem relatado pela atuada.

Mais especificamente, a partir de tal recebimento e contagem de prazo, a ciência da PGFN teria ocorrido em 10/03/2011, restando tempestivo assim o Recurso Especial recebido neste CARF em 21/03/2011 (e-fl. 719).

Passo, assim, à análise de mérito.

a) Quanto à consideração dos valores declarados pelo contribuinte atuado na Declaração de Ajuste Anual como aptos a comprovar a origem dos seus depósitos bancários, independente da identificação entre as fontes e os depósitos

Em análise, o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, *verbis*:

Art.42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais). (Vide Medida Provisória nº 1.563-7, de 1997) (Vide Lei nº 9.481, de 1997)

§4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

Quanto à aplicação do referido dispositivo, ainda que este Conselheiro adote posicionamento bastante restritivo no que diz respeito à comprovação capaz de elidir a aplicação da presunção (a ser feita de forma individualizada, com correspondência de datas e valores e através de documentação hábil e idônea que comprove não só a procedência, mas a origem dos recursos, aqui abrangida sua natureza), entendo que não se deva perder de vista que se está a tratar de presunção de omissão de rendimentos.

Desta forma, com a devida vênia aos que se posicionam de forma diversa, cediço que, no caso específico de haver rendimentos declarados pelo autuado, passa a depender a correta aplicação da presunção, caso se opte por tributar a totalidade dos depósitos não comprovados sem qualquer exclusão dos rendimentos já oferecidos a tributação, de pressuposto adicional, qual seja, de não estarem os rendimentos declarados contidos em tais depósitos, ou, mais propriamente, dos rendimentos tributados não terem transitado por contas de depósito ou investimento, o que me parece pouco razoável.

É este também o entendimento majoritário em vigor neste CARF, muito bem exposto, de forma resumida, pelo seguinte excerto do Acórdão CARF 106-17.117, verbis:

"(...)

Antes de tudo, deve-se ter em mente que o art. 42 da Lei nº 9.430/96 criou uma presunção de omissão de rendimentos a partir dos depósitos de origem não comprovada. Ademais, o art. 42, § 3º, da Lei nº 9.430/96 determinou que os créditos na conta bancária serão objeto de uma análise individualizada, porém já excepcionando duas situações em que os valores não poderiam ser considerados, especificamente quando houver transferências entre contas da própria pessoa física, o que é óbvio, já que a mera transferência não poderia ser criadora de riqueza nova, e quando os valores estiveram abaixo de determinado teto.

Entretanto, como toda presunção legal de omissão de receitas ou rendimentos, a do art. 42 da Lei nº 9.430/96 deve ser utilizada

Processo nº 11020.000886/2007-54
Acórdão n.º 9202-003.824

CSRF-T2
Fl. 918

cum grano salis. Ora, não parece plausível defender que os rendimentos ofertados à tributação não tenham transitado pelas contas bancárias do recorrente. (g.n.) Assim, por exemplo, na experiência judicante deste Primeiro Conselho de Contribuintes, tem-se observado que a própria fiscalização, às vezes, abate os rendimentos declarados do total de depósitos bancários de origem não comprovada. Como exemplo, veja-se o processo nº 10540.000250/006-90, recurso nº 154.826, julgado na sessão de 11/09/2008, relator o Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos, Acórdão nº 106-17.051 (vide fls. 17, 21, 26, 31 e 231).

(...)"

Referendando tal posicionamento, de se citar, ainda, os Acórdãos CARF Acórdãos nºs 2801-02.085, de 30 de janeiro de 2011, 2102-001.079, de 10 de fevereiro de 2011, 2102-02.220, de 14 de agosto de 2012, 2202- 00.415, de 04 de fevereiro de 2010 e 2801-003.568, de 17 de julho de 2014

Rejeito, aqui, ainda a argumentação da recorrente no sentido de violação da Súmula CARF nº. 30 quando da adoção de tal posicionamento, uma vez que, note-se, o que se está a admitir é que, em determinados meses do ano-calendário, os depósitos objeto de tributação pela presunção contemplavam, por adoção de razoabilidade, montantes posteriormente oferecidos à tributação pelo contribuinte em sua DAA, não havendo aqui que se falar de omissão de rendimentos quando da aplicação do art. 42 citado, veja-se, independentemente de qualquer transferência de depósitos entre diferentes meses do ano-calendário em questão.

Assim, alinho-me aos que entendem pela possibilidade de exclusão dos rendimentos tributáveis constantes da Declaração de Ajuste Anual, em linha com o entendimento esposado pelo recorrido e voto por negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional quanto a esta primeira matéria.

b) Quanto à consideração dos valores declarados pelos co-titulares da conta conjunta na Declaração de Ajuste Anual como aptos a justificar a origem dos depósitos bancários do autuado, independente da identificação entre as fontes e os depósitos.

Ainda que rejeite a argumentação da recorrente quanto à primeira matéria objeto de seu pleito, entendo lhe assistir razão quanto à necessidade de adoção da exclusão individualizada dos valores declarados, no caso de tributação pela presunção sob análise de contas conjuntas, ou seja, cabendo tão somente a exclusão respectiva, no montante tributado junto a cada um dos autuados, dos valores tributáveis declarados através de sua Declaração de Ajuste Anual.

Explico. Entendo que o já exaustivamente mencionado art. 42, estabelece em seu art. 6º. presunção de omissão de rendimentos aplicável a cada co-titular de conta conjunta, estabelecendo-se, assim, para cada um dos titulares, um determinado montante de rendimentos auferido pelo ano calendário que não foi objeto de tributação.

Em linha com o já anteriormente exposto, o que se pode excluir de tal omissão, em meu entendimento (note-se, omissão agora já definida de forma individual para cada um dos co-titulares) é o montante de rendimentos declarados, que se presume terem

transitado em conta-corrente ou de investimento, sendo de se rejeitar que haja, na situação fática sob análise, qualquer tipo de rendimento declarado em conjunto, uma vez tendo todos os co-titulares entregues declarações individuais para todos os anos-calendário sob análise.

Adotar posicionamento diverso, em meu entendimento, significaria interpretar que a omissão de rendimentos detectada como "um todo" no caso de contas conjuntas (instituto que não existe, a partir da individualização obrigatória estabelecida pelo §6º do art. 42) poderia se excluir a totalidade dos rendimentos declarados em conjunto, proporcionalmente à imputação da omissão (o que também rechaço no caso, por vislumbrar tão somente rendimentos declarados de forma individual pela atuada e pelos Srs. Deolino Furlanetto e Patric Furlanetto). Entendo não ser esta a melhor interpretação do dispositivo, visto que permitiria, inclusive, por exemplo, que o contribuinte excluísse, dos valores tributados pela presunção, montantes além dos seus rendimentos declarados em sua DAA, tal como ocorreu no vergastado para todos os anos-calendário para a Sra. Mari Ivete Schvantes, o que rechaço.

Daí alinhar-me ao entendimento do paradigma trazido pela recorrente, no sentido de cada um dos atuados fazer jus tão somente à exclusão dos seus rendimentos de forma individualizada, ou seja, dos rendimentos declarados em sua própria Declaração de Ajuste Anual, o que, assim, também evita, *in casu*, a duplicidade de cômputo de 50% dos rendimentos do Sr. Patric Furlanetto para fins de exclusão, levantada pela atuada.

Finalmente, de se notar que não se trata aqui, porém, de simplesmente readicionar os valores correspondentes aos rendimentos de co-titulares da conta conjuntas excluídos pelo vergastado, mas, sim, de permitir que os rendimentos tributáveis declarados pela Sra. Mari Ivete Schvantes Furlanetto (e-fls. 431, 434, 440 e 444) sejam excluídos em sua totalidade, para cada ano-calendário objeto de tributação, de forma a que a tabela de valores de e-fl. 715, passe a estar assim composta:

Ano	Dep < R\$ 12.000	Exclusão Rend. Tributáveis DAA	Depósitos Tributáveis
2002	R\$ 79.398,01	R\$ 27.418,91	R\$ 51.979,10
2003	R\$ 120.102,31	R\$ 32.439,77	R\$ 87.662,54
2004	R\$ 103.232,28	R\$ 26.238,52	R\$ 76.993,76
2005	R\$ 85.075,15	R\$ 29.183,97	R\$ 55.891,18

Com fulcro na tabela acima e, por fim, considerada a aplicação do inciso II do §3º do art. 42 da Lei nº. 9.430, de 1996, de se restabelecer tão somente a tributação para o ano-calendário de 2003, visto que superior a R\$ 80.000,00, reduzindo-se, porém o total de rendimentos tributáveis de R\$ 120.102,31 para R\$ 87.662,54.

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, para, admitindo-se a exclusão dos valores declarados individualmente pela contribuinte em suas Declarações de Ajuste Anual, restabelecer parcialmente o auto de infração para o ano-calendário de 2003, estabelecendo-se como base de cálculo das infrações para aquele ano-calendário o valor de R\$ 87.662,54, ou seja, re-incluindo-se, na base de cálculo dos depósitos bancários, o valor que ultrapassou os rendimentos da contribuinte no ano-calendário de 2003.


Processo nº 11020.000886/2007-54
Acórdão n.º 9202-003.824

CSRF-T2
Fl. 920

É como voto.

(assinado digitalmente)
Heitor de Souza Lima Junior - Relator

CÓPIA



Decadência. Critérios para aplicação da retroatividade benigna sobre penalidades.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 13888.002392/2007-30
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-005.230 – 2ª Turma
Sessão de 21 de fevereiro de 2017
Matéria CS - DECADÊNCIA E OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - RETROATIVIDADE BENIGNA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MOEMPORA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 05/01/1997 a 28/02/2007

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. PERÍODO ALCANÇADO PELA DECADÊNCIA QUINQUENAL. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO ANTECIPADO. ART. 173, I DO CTN.

Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP 449/2008, CONVETIDA NA LEI Nº 11.941/2009. PORTARIA PGFN/RFB Nº 14 DE 04 DE DEZEMBRO DE 2009.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, antes de tudo, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto que sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta.

O cálculo da penalidade deve ser efetuado em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, se mais benéfico para o sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencido o conselheiro Fábio Piovesan Bozza (suplente convocado), que lhe deu

provimento parcial e o conselheiro Heitor de Souza Lima Júnior, que lhe deu provimento com retorno dos autos à turma *a quo*.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em Exercício), Maria Helena Cotta Cardozo, Patricia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Fábio Piovesan Bozza (suplente convocado) e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

Relatório

Trata-se de crédito tributário, DEBCAD: 37.071.289-7, lançado pela fiscalização da Secretaria da Receita Previdenciária, contra a empresa identificada acima, cujo montante consolidado em 30/05/2007 é de R\$ 552.345,98 (quinhentos e cinquenta e dois mil, trezentos e quarenta e cinco reais e noventa e oito centavos), apurado no período compreendido entre as competências 01/1997 a 02/2007.

Conforme informações contidas no relatório fiscal (fls. 67/69), os valores lançados na presente notificação correspondem às contribuições destinadas à Seguridade Social, PARTE SEGURADOS, PARTE EMPRESA, SAT (até 06/97) e RAT (a partir de 07/97), e TERCEIROS, apuradas sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados no período de 01/97 a 02/2007 (inclusive 13º salário), que foram arbitradas pela fiscalização.

A autuada apresentou impugnação, tendo a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília/DF julgado o lançamento procedente.

Apresentado Recurso Voluntário pela autuada, os autos foram encaminhados ao CARF para julgamento do mesmo. Em sessão plenária de 07/07/2011, foi dado provimento parcial ao Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº **2301-002.110** (fls. 465/474), com o seguinte resultado: “*Acordam os membros da 3ª Câmara/1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de julgamento, I) por unanimidade de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, nas preliminares, para excluir do lançamento, devido à regra decadencial expressa no I, Art. 173 do CTN, as contribuições apuradas até a competência 12/2001, anteriores a 01/2002, nos termos do voto do(a) Relator(a); II) por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica À Recorrente, nos termos do voto do (a) Relator (a).*” O acórdão encontra-se assim ementado:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**Período de apuração: 01/01/1997 a 28/02/2007**RECURSO GENÉRICO. PRECLUSÃO PROCESSUAL.**Reputa-se não impugnada a matéria relacionada ao lançamento que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, o que impede o pronunciamento do julgador administrativo em relação ao conteúdo do feito fiscal com esta matéria relacionado que não configura matéria de ordem pública, restando, pois, definitivamente constituído o lançamento na parte em que não foi contestado.**DECADÊNCIA. PRAZO PREVISTO NO CTN**O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91. Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, que é o caso das contribuições previdenciárias, devem ser observadas as regras do Código Tributário Nacional – CTN.**Somente se aplica o art. 150, §4º do CTN se verificado que o lançamento se refere a descumprimento de obrigação tributária principal, houve pagamento parcial das contribuições previdenciárias no período fiscalizado e inexistente fraude, dolo ou simulação.**RELEVAÇÃO DA MULTA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. INAPLICABILIDADE.**Não cabe a relevação da multa moratória, aplicada pela fiscalização em notificação fiscal de lançamento de débito, uma vez que a previsão legal existente se restringe às penalidades incidentes por descumprimento de obrigação acessória.**MULTA MORATÓRIA. PENALIDADE MAIS BENÉFICA.**As contribuições sociais previdenciárias estão sujeitas à multa de mora, na hipótese de recolhimento em atraso devendo observar o disposto na nova redação dada ao artigo 35, da Lei nº 8.212/91, combinado com o art.61 da Lei nº 9.430/1996.*

O processo foi encaminhado para ciência da Fazenda Nacional, em 27/09/2011 para cientificação em até 30 dias, nos termos da Portaria MF nº 527/2010. A Fazenda Nacional interpôs, tempestivamente, em 29/09/2011, o presente Recurso Especial. Em seu recurso visa a reforma do acórdão recorrido em relação aos seguintes aspectos: a) correta interpretação da contagem do prazo decadencial, de acordo com o art. 173, I, do CTN e b) retroatividade benigna.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme o Despacho nº 2300-219/2012, da 3ª Câmara, de 09/05/2012. O recorrente traz como alegações:

- em relação ao item “a” - correta interpretação da contagem do prazo decadencial, de acordo com o art. 173, I, do CTN, que o termo inicial

da decadência, segundo o dispositivo legal acima citado, corresponde ao primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, e não ao primeiro dia do exercício seguinte ao do fato gerador, uma vez que a contagem da decadência, de acordo com o citado dispositivo legal do CTN, deve seguir a sua literalidade, por ser esta a jurisprudência reiterada do STJ. Acrescenta que a Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no julgamento do Processo nº 10805.000649/2004-51, alterou o entendimento firmado no passado, para assentar que o termo inicial da decadência, de acordo com o art. 173, I, do CTN, é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado (literalidade do CTN), fundamentando-se na existência de precedente do STJ.

- Em relação ao item “b” - retroatividade benigna - obrigação acessória, o recorrente requer seja dado total provimento ao presente recurso, para reformar o acórdão recorrido no ponto em que determinou a aplicação do art. 32-A, da Lei n.8.212/91, em detrimento do art. 35-A, do mesmo diploma legal, para que seja esposada a tese de que a autoridade preparadora deve verificar, na execução do julgado, qual norma mais benéfica: se a soma das duas multas anteriores (art. 35, II, e 32, IV, da norma revogada) ou a do art. 35-A da MP nº 449/2008.

Cientificado do Acórdão nº 2301-002.110, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do Despacho de Admissibilidade admitindo o Resp da PGFN, em 23/06/2012, o contribuinte não apresentou contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Relatora

Pressupostos De Admissibilidade

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser conhecido, conforme Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial, fls. 712. Assim, não havendo qualquer questionamento acerca do conhecimento e concordando com os termos do despacho proferido, passo a apreciar o mérito da questão.

Do mérito

As questão objeto do recurso, referem-se, resumidamente, a regra para aferição da decadência quinquenal, bem como, a retroatividade benigna quanto à natureza das multas aplicadas nos autos de infração de contribuições previdenciárias após a MP 449/2008, convertida na lei nº 11.941/2009.

Da decadência

Quanto ao acatamento da preliminar referente ao prazo de decadência para o fisco constituir os créditos objeto desta NFLD/AIOP, antes mesmo de apreciar a correta aplicação da regra decadencial no acórdão recorrido, passemos a considerações acerca do tema.

No Acórdão de Recurso Voluntário, fls. 469, o Colegiado, por unanimidade de votos, acordaram em dar provimento parcial no que diz respeito a decadência, pautados na regra do art. 173, I do CTN, excluindo as contribuições até a competência 12/2001, inclusive.

Ou seja a única matéria submetida a nova apreciação é em relação a decadência do art. 173, I do CTN para competência dezembro.

Nesse sentido, entendo que o próprio voto do relator do acórdão deixa claro a aplicação do REsp 973.733/SC, destacando a inexistência de recolhimento antecipado, posto a empresa declara-se inativa no período, porém quando da aplicação da decadência interpretação de exclusão até a competência 12/2001. Contudo, não entendo ter sido a interpretação adotado no acórdão a mais acertada.

A decadência a luz do art. 173, I do CTN será computada para competência dezembro do primeiro dia do exercício seguinte ao do vencimento da obrigação, no caso janeiro.

Esse é o entendimento majoritário adotado pelo CARF, tanto que foi publicada súmula esclarecendo a questão.

Súmula CARF nº 101 : Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o

primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Assim, no lançamento em questão a lavratura do AI deu-se em 30/5/2007, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido no dia 01/6/2007. Os fatos geradores sob reapreciação envolvem a competência 12/2001. Dessa forma, considerando que a competência 12/2001, somente terá seu prazo decadencial iniciado em 01/1/2003, DOU PROVIMENTO para que seja restabelecido o lançamento para essa competência.

Aplicação da multa - retroatividade benigna

Quanto ao questionamento sobre a multa aplicada, a qual deseja o recorrente ver reformado o acórdão recorrido no ponto em que determinou a aplicação do art. 32-A, da Lei n.8.212/91, entendo que razão assiste ao recorrente.

Cinge-se a controvérsia às penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias, previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, quando mais benéfica ao sujeito passivo.

A solução do litígio decorre do disposto no artigo 106, inciso II, alínea “a” do CTN, a seguir transcrito:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. (grifos acrescidos)

De início, cumpre registrar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), de forma **unânime** pacificou o entendimento de que na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Assim, a multa de mora prevista no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, não é aplicável quando realizado o lançamento de ofício, conforme consta do Acórdão nº 9202-004.262 (Sessão de 23 de junho de 2016), cuja ementa transcreve-se:

AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - MULTA - APLICAÇÃO NOS LIMITES DA LEI 8.212/91 C/C LEI 11.941/08 - APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL - RETROATIVIDADE BENIGNA NATUREZA DA MULTA APLICADA.

A multa nos casos em que há lançamento de obrigação principal lavrados após a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009,

mesmo que referente a fatos geradores anteriores a publicação da referida lei, é de ofício.

AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA - COMPARATIVO DE MULTAS - APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Se as multas por descumprimento de obrigações acessória e principal foram exigidas em procedimentos de ofício, ainda que em separado, incabível a aplicação retroativa do art. 32-A, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, eis que esta última estabeleceu, em seu art. 35-A, penalidade única combinando as duas condutas.

A legislação vigente anteriormente à Medida Provisória nº 449, de 2008, determinava, para a situação em que ocorresse (a) recolhimento insuficiente do tributo e (b) falta de declaração da verba tributável em GFIP, a constituição do crédito tributário de ofício, acrescido das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, § 5º, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, respectivamente. Posteriormente, foi determinada, para essa mesma situação (falta de pagamento e de declaração), apenas a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que faz remissão ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Portanto, para aplicação da retroatividade benigna, resta necessário comparar (a) o somatório das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, § 5º, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, e (b) a multa prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991.

A comparação de que trata o item anterior tem por fim a aplicação da retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN e, caso necessário, a retificação dos valores no sistema de cobrança, a fim de que, em cada competência, o valor da multa aplicada no AIOA somado com a multa aplicada na NFLD/AIOP não exceda o percentual de 75%.

Prosseguindo na análise do tema, também é entendimento pacífico deste Colegiado que na hipótese de lançamento apenas de obrigação principal, a retroatividade benigna será aplicada se, na liquidação do acórdão, a penalidade anterior à vigência da MP 449, de 2008, ultrapassar a multa do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, correspondente aos 75% previstos no art. 44 da Lei nº 9.430/96. Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela MP 449 (convertida na Lei 11.941, de 2009), tenham sido aplicadas isoladamente - descumprimento de obrigação acessória sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal - deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, bem assim no caso de competências em que o lançamento da obrigação principal tenha sido atingida pela decadência. Neste sentido, transcreve-se excerto do voto unânime proferido no Acórdão nº 9202-004.499 (Sessão de 29 de setembro de 2016):

Até a edição da MP 449/2008, quando realizado um procedimento fiscal, em que se constatava a existência de débitos previdenciários, lavrava-se em relação ao montante da contribuição devida, notificação fiscal de lançamento de débito -

NFLD. Caso constatado que, além do montante devido, descumprira o contribuinte obrigação acessória, ou seja, obrigação de fazer, como no caso de omissão em GFIP (que tem correlação direta com o fato gerador), a empresa era autuada também por descumprimento de obrigação acessória.

Nessa época os dispositivos legais aplicáveis eram multa - art. 35 para a NFLD (24%, que sofria acréscimos dependendo da fase processual do débito) e art. 32 (100% da contribuição devida em caso de omissões de fatos geradores em GFIP) para o Auto de infração de obrigação acessória.

Contudo, a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, inseriu o art. 32-A, o qual dispõe o seguinte:

“Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.”

Entretanto, a MP 449, Lei 11.941/2009, também acrescentou o art. 35-A que dispõe o seguinte,

“Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.”

O inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96, por sua vez, dispõe o seguinte:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata “

Com a alteração acima, em caso de atraso, cujo recolhimento não ocorrer de forma espontânea pelo contribuinte, levando ao lançamento de ofício, a multa a ser aplicada passa a ser a estabelecida no dispositivo acima citado, ou seja, em havendo lançamento da obrigação principal (a antiga NFLD), aplica-se multa de ofício no patamar de 75%. Essa conclusão leva-nos ao raciocínio que a natureza da multa, sempre que existe lançamento, refere-se a multa de ofício e não a multa de mora referida no antigo art. 35 da lei 8212/91.

Contudo, mesmo que consideremos que a natureza da multa é de "multa de ofício" não podemos isoladamente aplicar 75% para as Notificações Fiscais - NFLD ou Autos de Infração de Obrigação Principal - AIOP, pois estaríamos na verdade retroagindo para agravar a penalidade aplicada.

Por outro lado, com base nas alterações legislativas não mais caberia, nos patamares anteriormente existentes, aplicação de NFLD + AIOA (Auto de Infração de Obrigação Acessória) cumulativamente, pois em existindo lançamento de ofício a multa passa a ser exclusivamente de 75%.

Tendo identificado que a natureza da multa, sempre que há lançamento, é de multa de ofício, considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

No presente caso, foi lavrado AIOA julgada, e alvo do presente recurso especial, prevaleceu o valor de multa aplicado nos moldes do art. 32-A.

No caso da ausência de informação em GFIP, conforme descrito no relatório a multa aplicada ocorreu nos termos do art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/1991 também revogado, o qual previa uma multa no valor de 100% (cem por cento) da contribuição não declarada, limitada aos limites previstos no § 4º do mesmo artigo.

Face essas considerações para efeitos da apuração da situação mais favorável, entendo que há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte:

• *Norma anterior, pela soma da multa aplicada nos moldes do art. 35, inciso II com a multa prevista no art. 32, inciso IV, § 5º, observada a limitação imposta pelo § 4º do mesmo artigo, ou*

• *Norma atual, pela aplicação da multa de setenta e cinco por cento sobre os valores não declarados, sem qualquer limitação, excluído o valor de multa mantido na notificação.*

Levando em consideração a legislação mais benéfica ao contribuinte, conforme dispõe o art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN), o órgão responsável pela execução do acórdão deve, quando do trânsito em julgado administrativo, efetuar o cálculo da multa, em cada competência, somando o valor da multa aplicada no AI de obrigação acessória com a multa aplicada na NFLD/AIOP, que não pode exceder o percentual de 75%, previsto no art. 44, I da Lei nº 9.430/1996. Da mesma forma, no lançamento apenas de obrigação principal o valor das multa de ofício não pode exceder 75%. No AI de obrigação acessória, isoladamente, o percentual não pode exceder as penalidades previstas no art. 32A da Lei nº 8.212, de 1991.

Observe-se que, no caso de competências em que a obrigação principal tenha sido atingida pela decadência (pela antecipação do pagamento nos termos do art. 150, § 4º, do CTN), subsiste a obrigação acessória, isoladamente, relativa às mesmas competências, não atingidas pela decadência posto que regidas pelo art. 173, I, do CTN, e que, portanto, deve ter sua penalidade limitada ao valor previsto no artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 1991.

Cumpra ressaltar que o entendimento acima está em consonância com o que dispõe a Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, alterada pela Instrução Normativa RFB nº 1.027 em 22/04/2010, e no mesmo diapasão do que estabelece a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, que contempla tanto os lançamentos de obrigação principal quanto de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente.

Neste passo, para os fatos geradores ocorridos até 03/12/2008, a autoridade responsável pela execução do acórdão, quando do trânsito em julgado administrativo, deverá observar a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009 - que se reporta à aplicação do princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106, inciso II, alínea "c", do CTN, em face das penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias nos lançamentos de obrigação principal e de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente, previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009. De fato, as disposições da referida Portaria, a seguir transcritas, estão em consonância com a jurisprudência unânime desta 2ª Turma da CSRF sobre o tema:

Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009

Art. 1º A aplicação do disposto nos arts. 35 e 35-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, às prestações de parcelamento e aos demais débitos não pagos até 3 de dezembro de 2008, inscritos ou não em Dívida Ativa, cobrados por meio de processo

ainda não definitivamente julgado, observará o disposto nesta Portaria.

Art. 2º No momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte, o valor das multas aplicadas será analisado e os lançamentos, se necessário, serão retificados, para fins de aplicação da penalidade mais benéfica, nos termos da alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).

§ 1º Caso não haja pagamento ou parcelamento do débito, a análise do valor das multas referidas no caput será realizada no momento do ajuizamento da execução fiscal pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

§ 2º A análise a que se refere o caput dar-se-á por competência.

§ 3º A aplicação da penalidade mais benéfica na forma deste artigo dar-se-á:

I - mediante requerimento do sujeito passivo, dirigido à autoridade administrativa competente, informando e comprovando que se subsume à mencionada hipótese; ou

II - de ofício, quando verificada pela autoridade administrativa a possibilidade de aplicação.

§ 4º Se o processo encontrar-se em trâmite no contencioso administrativo de primeira instância, a autoridade julgadora fará constar de sua decisão que a análise do valor das multas para verificação e aplicação daquela que for mais benéfica, se cabível, será realizada no momento do pagamento ou do parcelamento.

Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 2º A comparação na forma do caput deverá ser efetuada em relação aos processos conexos, devendo ser considerados, inclusive, os débitos pagos, os parcelados, os não-impugnados,

os inscritos em Dívida Ativa da União e os ajuizados após a publicação da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008.

Art. 4º O valor das multas aplicadas, na forma do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, sobre as contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, deverá ser comparado com o valor das multa de ofício previsto no art. 35-A daquela Lei, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009, e, caso resulte mais benéfico ao sujeito passivo, será reduzido àquele patamar.

Art. 5º Na hipótese de ter havido lançamento de ofício relativo a contribuições declaradas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), a multa aplicada limitar-se-á àquela prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

Em face ao exposto, dou provimento ao recurso para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009.

Conclusão

Face o exposto, voto no sentido de CONHECER do recurso ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL, para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, para: (1) seja afastada a decadência da competência **12/2001** e, (2) que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira



Contribuição previdenciária. Agroindústria. Conceito.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 35409.002018/2005-51
Recurso n° 149.373 Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-003.188 – 2ª Turma
Sessão de 7 de maio de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL (PGFN)
Interessado BRACOL HOLDING LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/2001 a 31/05/2005

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AGROINDÚSTRIA. CONCEITUAÇÃO.

Não se define como agroindústria quando o produtor rural pessoa jurídica, além da atividade rural, exercer outra atividade econômica autônoma, seja comercial, industrial ou de serviços, em relação à remuneração de todos os empregados e trabalhadores avulsos.

No presente caso, o produtor rural pessoa jurídica exerce, além da atividade rural, outra atividade econômica autônoma, motivo impeditivo de sua conceituação como agroindústria e de seus consequentes reflexos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso.

Acompanhou o julgamento a Dra. Judith do Amaral Marcondes Armando, RG n° 632.035/DF.

(assinado digitalmente)

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO

Presidente

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira

Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em exercício), Gustavo Lian Haddad, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Alexandre Naoki Nishioka (suplente convocado), Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Pedro Anan Junior (suplente convocado), Maria Helena Cotta Cardozo, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Elias Sampaio Freire.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial por contrariedade, fls. 01627, interposto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) contra acórdão, fls. 01601, que deu provimento a recurso voluntário do sujeito passivo, nos seguintes termos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/11/2001 a 31/05/2005

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. NULIDADE. DESCABIMENTO Não representa qualquer irregularidade o fato de terem sido emitidos mais de um MPF no decurso do procedimento fiscal. Tal possibilidade está prevista no art. 16 do Decreto nº 3.969/2001.

AUDITORIA FISCAL. COMPETÊNCIA. A atuação do auditor fiscal não se restringe à circunscrição da Delegacia na qual esteja lotado. A mesma pode se dar em qualquer parte do território nacional, bastando haver interesse da Administração.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/11/2001 a 31/05/2005

DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO. ALTERAÇÃO DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

O fisco pode alterar de ofício o domicílio tributário eleito pelo contribuinte quanto este impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do tributo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/2001 a 31/05/2005

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AGROINDÚSTRIA. NÃO ENQUADRAMENTO.

Para o enquadramento na condição de Agroindústria, faz-se necessária a comprovação de se tratar de produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica é a industrialização de produção rural própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, além de desenvolver duas atividades em um mesmo empreendimento econômico com departamentos, divisões ou setores rural e industrial distintos.

O regime substitutivo previsto no artigo 22-A da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 10.256/2001, abrange a agroindústria, que por definição legal trata-se de produtor rural que industrializa a sua própria produção ou, ainda, soma a esta a de terceiros.

A industrialização de produção própria da empresa é insignificante se comparada com a adquirida de terceiros. Não caracterizada a condição de agroindústria.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os s da SEXTA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria e votos, em dar provimento ao recurso. Vencidas as Conselheiras Elaine Cristina 'TO e Silva Vieira, Bernadete de Oliveira Barros e Ana Maria Bandeira (Relatora). Designado para redigir o voto vencedor o(a) Conselheiro(a) Elias Sampaio Freire.

Esclarecendo, o litígio em questão versa sobre o enquadramento previdenciário do sujeito passivo, para fins de tributação, definidor da base de cálculo, folha de pagamentos de segurados ou faturamento.

Em seu recurso especial a PGFN alega, em síntese, que:

1. A fiscalização enquadrou, no lançamento, o sujeito passivo como agroindústria, o que acarreta a tributação sobre a folha de pagamentos dos segurados no processo de produção própria;
2. A decisão *a quo*, por maioria de votos, deu provimento ao recurso do sujeito passivo, contrariando o Art. 22-A, da Lei 8.212/1991, razão para admissibilidade do recurso especial por contrariedade à lei, já que a decisão foi proferida antes da entrada em vigor do novo Regimento Interno do CARF (RICARF);
3. A decisão recorrida chegou à sua conclusão ante o caráter "infimo" da produção própria da empresa, se comparada à adquirida de terceiros, impedindo, portanto, seu enquadramento como agroindústria;
4. No entender do acórdão recorrido, o sujeito passivo deveria ser enquadrado como "uma pessoa jurídica eminentemente voltada para atividade industrial (abatedouro), cuja produção própria industrializada é insignificante", fls. 01623;
5. Equivocada a decisão, pois conforme se extrai de forma clara do Art. 22-A, da Lei 8.212/1991, para que seja considerado agroindústria, o produtor rural pessoa jurídica deverá ter como atividade econômica a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros;
6. A determinação legal, ao contrário do que definiu a decisão recorrida, sob o pretexto de dar aplicação à chamada verdade material, não traz quaisquer ressalvas quanto a percentuais mínimos de industrialização da

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

Autenticado digitalmente em 01/07/2014 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 01/07/2014 por

MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 17/07/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO

Impresso em 25/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

produção própria, sendo suficiente, para fins de enquadramento como agroindústria a existência de industrialização de produção própria;

7. A decisão recorrida, em última instância, criou um requisito para a incidência da norma expressa no Art. 22-A da Lei nº 8.212/91 (existência de uma produção própria mínima), em franca contrariedade ao princípio da legalidade estrita em matéria tributária (Arts. 150, I, da CF/88 e 97 do CTN); e

8. Em face do exposto, a PGFN requer seja conhecido e provido o presente recurso.

Por despacho, fls. 01635, deu-se seguimento ao recurso especial.

O sujeito passivo apresentou suas contra razões, fls. 01676, argumentando, em síntese, que a decisão recorrida deve ser mantida.

Por ser relevante, informo que o sujeito passivo anexou aos autos decisão deste colegiado que – por unanimidade de votos – negou provimento a recurso especial da PGFN, em autuação com fatos alegados como idênticos.

Os autos retornaram ao Conselho, para análise e decisão.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Oliveira, Relator

Presentes os pressupostos de admissibilidade – recurso tempestivo e contrariedade demonstrada - conhecimento do Recurso Especial e passo à análise de suas razões recursais.

A presente autuação exige contribuições para Terceiros e, como já destacado, o litígio em questão versa sobre o enquadramento do sujeito passivo.

Para a fiscalização e para a recorrente o sujeito passivo é uma agroindústria, com os conseqüentes enquadramentos nos códigos de Fundo de Previdência e Assistência Social (FPAS).

Para o sujeito passivo seu enquadramento é como empresa em geral, com os conseqüentes enquadramentos nos códigos de Fundo de Previdência e Assistência Social (FPAS).

O código FPAS identifica a atividade econômica da empresa e que define quais são os Terceiros que ela deve contribuir.

Para o acórdão recorrido, como a produção própria do sujeito passivo é ínfima ele não poderia ser caracterizado como agroindústria.

Para a PGFN, a questão da diminuta produção própria não interfere no enquadramento das empresas, devendo ser corrigido o acórdão recorrido.

A legislação define agroindústria.

Lei 8.212/1991:

Art. 22A. A contribuição devida pela agroindústria, definida, para os efeitos desta Lei, como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, incidente sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, em substituição às previstas nos incisos I e II do art. 22 desta Lei, é de: /

Em leitura rápida, parece claro que toda empresa que industrializa sua produção rural – seja ela qual for – é uma agroindústria.

Ocorre que a legislação possui definição contrária, em caso específico, para quem exerce atividade rural.

Decreto 3.48/1999:

Art. 201. A contribuição a cargo da empresa, destinada à seguridade social, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregado e trabalhador avulso, além das contribuições previstas nos arts. 202 e 204; (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

II - vinte por cento sobre o total das remunerações ou retribuições pagas ou creditadas no decorrer do mês ao segurado contribuinte individual; (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

III - quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhes são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho, observado, no que couber, as disposições dos §§ 7º e 8º do art. 219; (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

...

*§ 22. A pessoa jurídica, exceto a agroindústria, que, além da atividade rural, explorar também **outra atividade econômica autônoma**, quer seja comercial, industrial ou de serviços, no mesmo ou em estabelecimento distinto, **independentemente de qual seja a atividade preponderante, contribuirá de acordo com os incisos I, II e III do art. 201 e art. 202.***

A Instrução Normativa (IN) nº 3/2005, da Secretaria da Receita Previdenciária esclarece a diferença acima.

IN 3/2005:

Art. 250. As contribuições sociais incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, industrializada ou não, substituem as contribuições sociais incidentes sobre a folha de pagamento dos segurados empregados e trabalhadores avulsos, previstas nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, sendo devidas por:

I - produtores rurais pessoa física e jurídica;

II - agroindústrias, exceto as de piscicultura, de carcinicultura, de suinocultura e de avicultura; (Nova redação dada pela IN MPS/SRP nº 20, de 11/01/2007)

(...)

§ 2º Não se aplica a substituição prevista no caput, hipótese em que são devidas as contribuições previstas nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991:

III - quando o produtor rural pessoa jurídica, além da atividade rural:

b) exercer outra atividade econômica autônoma, definida no inciso XXII do art. 240, seja comercial, industrial ou de serviços, em relação à remuneração de todos os empregados e trabalhadores avulsos;

...

Art 240

(...)

XXII - atividade econômica autônoma, quer seja comercial, industrial ou de serviços, aquela exercida mediante estrutura operacional definida, em estabelecimento específico ou não, com a utilização de mão-de-obra distinta daquela utilizada na atividade de produção rural ou agroindustrial, independentemente da atividade preponderante do produtor rural ou da agroindústria.

Devido ao sujeito passivo exercer atividade econômica autônoma à rural – abatedouro, conforme atestado pela fiscalização – ela não pode ser conceituada e, conseqüentemente, definido seu FPAS, como agroindústria.

Ressalte-se que, como bem destacado no acórdão recorrido, a fiscalização pode e deve buscar informações, avaliar e definir sobre o enquadramento das empresas – conforme decisões transcritas das DRJ's, pois podem ocorrer desvirtuamentos, conforme esclarecido, fls. 01614:

“Por certo, a legislação previdenciária tem clara intenção de fazer incidir a contribuição substitutiva prevista para as agroindústrias sobre as que possuam efetivamente esta característica, ou seja, um produtor rural que também industrialize sua produção. Nesse sentido a legislação busca incentivar ao produtor rural que realize o beneficiamento de sua produção (e eventualmente de terceiros), agregando-lhe valor comercial.

Não fosse assim, poderia uma pessoa jurídica eminentemente voltada para atividade industrial que com o objetivo de beneficiar-se da tributação diferenciada destinada à agroindústria, realizar alguma atividade rural a fim de enquadrar-se na hipótese legal, praticando, assim, uma evasão fiscal.”

Ressalte-se, também, pois muito importante, que essa turma já se posicionou sobre a matéria, em processo do mesmo sujeito passivo, com discussão idêntica (35409.000971/2006-45), em que se debatia o enquadramento efetuado pela fiscalização, decidindo, por unanimidade de votos, que a empresa não se enquadrava como agroindústria.

Cabe ressaltar ponto de destaque no acórdão 9202-01.546, referente ao processo citado acima, de relatoria do nobre Conselheiro Francisco Assis de Oliveira, na sessão de 10/05/2011:

“É forçoso concluir que o próprio órgão encarregado de coordenar e fiscalizar a aplicação da legislação tributária, já havia antecipado a eventual dificuldade no que concerne a definir objetivamente o que seria uma empresa que explora também a atividade rural e o que seria uma agroindústria que

explora outras atividades. Nesse sentido, definiu que não caberia a substituição das contribuições sobre a folha de pagamento nos casos em que o produtor rural pessoa jurídica, além da atividade rural exercesse outra atividade econômica autônoma, seja comercial, industrial ou de serviços, abrangendo a totalidade dos empregados e trabalhadores avulsos.

De fato, entendo que a Secretaria da Receita Previdenciária não poderia agir de outro modo, tendo em vista a decisão que afeta o enquadramento de uma empresa neste ou naquele regime jurídico não pode estar dissociada da essência no tocante à sua atividade econômica.”

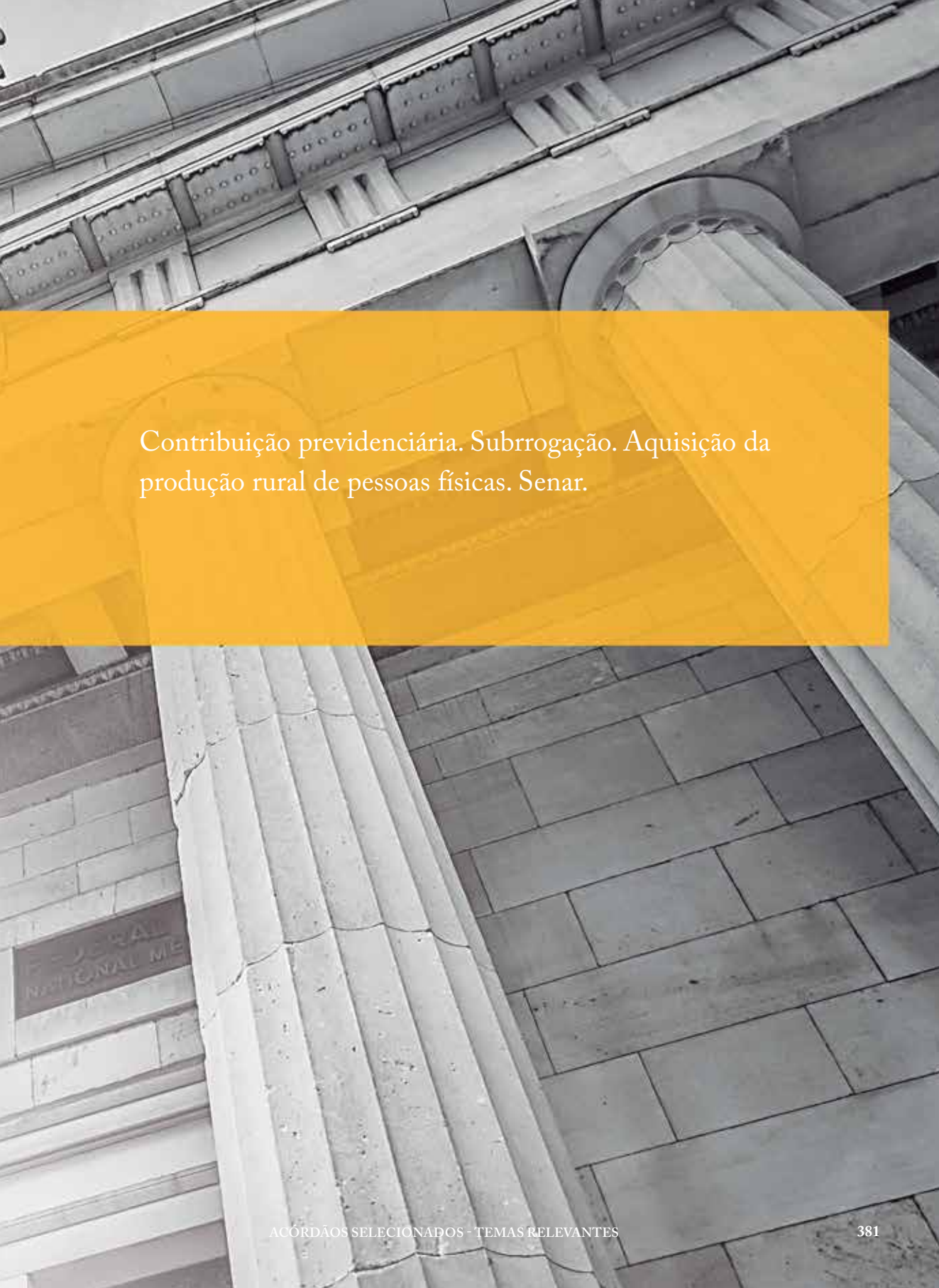
Conseqüentemente, fica claro o equívoco na conceituação do sujeito passivo como agroindústria, motivo da manutenção da decisão recorrida.

CONCLUSÃO:

Em razão do exposto, voto em negar provimento ao recurso, nos termos do voto.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira



Contribuição previdenciária. Subrogação. Aquisição da produção rural de pessoas físicas. Senar.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10972.720023/2011-61
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-005.130 – 2ª Turma
Sessão de 24 de janeiro de 2017.
Matéria SUBROGAÇÃO DO PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COM. & IND. DE CEREAIS E TRANSPORTES MACIEL LTDA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - AQUISIÇÃO DE PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA - SUBROGAÇÃO - CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS INCIDENTES SOBRE A RECEITA DA COMERCIALIZAÇÃO DE SUA PRODUÇÃO. LEI Nº 10.256/2001 - CONTRIBUIÇÃO TERCEIROS - SENAR - INAPLICABILIDADE DO RE 363.852/MG DO STF

Não houve, no âmbito do RE 363.852/MG, apreciação dos aspectos relacionados a inconstitucionalidade do art. 30, IV da Lei nº. 8.212, de 2001. O fato de constar no resultado do julgamento “inconstitucionalidade do artigo 1º da Lei nº 8.540/92, que deu nova redação aos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com redação atualizada até a Lei nº 9.528/97” não respalda a interpretação extensiva de que fora declarada também a inconstitucionalidade do art. 30, IV, uma vez considerada a ausência de fundamentos jurídicos no próprio voto condutor. A Lei nº. 10.256, de 2001, conferiu legitimidade à cobrança de contribuições sobre a aquisição do produtor rural pessoa física. Ainda, a sistemática de subrogação e recolhimento das contribuições pela aquisição da produção rural de pessoas físicas encontra respaldo também no inciso III do art. 30 da Lei nº. 8.212, de 1991, permanecendo incólume ainda

que se adotasse a argumentação de declaração de inconstitucionalidade do art. 30, IV.

As contribuições destinadas ao SENAR não foram objeto de reconhecimento de inconstitucionalidade no Recurso Extraordinário nº. 363.852, não existindo questionamento acerca da legitimidade de sua cobrança.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencida a conselheira Patrícia da Silva, que lhe negou provimento. Votaram pelas conclusões as conselheiras Ana Paula Fernandes e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri. Solicitou apresentar declaração de voto a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior – Relator

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo, Patricia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior e Fábio Piovesan Bozza.

Relatório

Em litígio, o teor do Acórdão nº 2401-003.012, prolatado pela 1ª Turma Ordinária da 4ª. Câmara da 2ª Seção de Julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais na sessão plenária de 14 de maio de 2013 (e-fls. 456 a 462). Ali, por unanimidade de votos, deu-se provimento ao Recurso Voluntário, na forma de ementa e a decisão a seguir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

AQUISIÇÃO DE PRODUÇÃO RURAL DE PESSOAS FÍSICAS. SEGURADO ESPECIAL E SENAR. SUBROGAÇÃO NA PESSOA DO ADQUIRENTE. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PELO STF. RE 363.852.ART. 62A DO RICARF. LANÇAMENTO. IMPROCEDÊNCIA.

Com a declaração de inconstitucionalidade já proferida pelo Supremo Tribunal Federal do art. 1.º da Lei n. 8.540/1992 e as atualizações posteriores até a Lei n. 9.528/1997, dentre as quais, deram redação ao art. 30, IV, da Lei n. 8.212/1991, é improcedente a cobrança de contribuições previdenciárias na condição de subrogação dos adquirentes de produção rural pessoa física, segurado especial e SENAR. Precedentes.

Recurso Voluntário Provido. Decisão: por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso.

Enviados os autos à PGFN, para fins de ciência do Acórdão, em 12/11/2013 (e-fl. 463), esta apresentou, também em 12/11/2013 (e-fl. 484), Recurso Especial (e-fls. 464 a 483), com fulcro no art. 67 do anexo II ao Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais aprovado pela Portaria MF nº. 256, de 22 de julho de 2009, então em vigor quando da propositura do pleito recursal.

Alega-se, no pleito, divergência em relação ao decidido pela 2ª. Turma Ordinária da 4ª. Câmara deste CARF, através do Acórdão 2402-001.724, prolatado em 11 de maio de 2011, e, ainda, em relação ao decidido pela mesma 2ª. Turma Ordinária da 4ª. Câmara deste CARF, através do Acórdão 2402-001.955, prolatado em 11 de maio de 2011, de ementas e decisões a seguir transcritas:

Acórdão 2402-001.724

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/10/2008

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS INCIDENTES SOBRE RECEITA BRUTA PRODUÇÃO RURAL. RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO. SUB-ROGAÇÃO.

Na qualidade de responsável tributário na condição de subrogado, a empresa é obrigada a recolher as contribuições decorrentes da receita bruta de comercialização da produção rural em que foram retidas e não recolhidas à Previdência Social.

RECEITA AUFERIDA PELO PRODUTOR RURAL ANTES DA EXPORTAÇÃO REALIZADA PELA COOPERATIVA.

Sem condição suspensiva, a subsunção do fato à norma de tributação é definitiva, sendo irrelevante para a relação jurídico-tributária ocorrida a existência de fato superveniente alcançado pela imunidade constitucional.

CONTESTAÇÃO JUDICIAL DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PREVIDENCIÁRIA. DIREITO À COMPENSAÇÃO. NÃO PERMITIDO.

É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.

INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIACÃO.

Não cabe aos Órgãos Julgadores do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF afastar a aplicação da legislação tributária em vigor, nos termos do art. 62 do seu Regimento Interno. É prerrogativa do Poder Judiciário, em regra, a arguição a respeito da constitucionalidade e não cabe ao julgador, no âmbito do contencioso administrativo, afastar aplicação de dispositivos legais vigentes no ordenamento jurídico pátrio sob o argumento de que seriam inconstitucionais. Decisão:

JUROS/SELIC. MULTA. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE.

O sujeito passivo inadimplente tem que arcar com o ônus de sua mora, ou seja, os juros e a multa legalmente previstos. Nos termos do enunciado n° 4 de Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), é cabível a cobrança de juros de mora com base na taxa SELIC para débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

Recurso Voluntário Negado.

Decisão: por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso.

Acórdão 2402-001.955

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/03/2003 a 31/05/2007

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. INFRAÇÃO

Consiste em descumprimento de obrigação acessória a empresa apresentar a GFIP Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

CONTRIBUIÇÃO PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA EMPREGADOR E SEGURADO ESPECIAL RESPONSABILIDADE ADQUIRENTE.

A empresa adquirente fica subrogada nas obrigações do produtor rural pessoa física com empregados e do segurado especial relativas ao recolhimento da contribuição incidente sobre a comercialização da produção rural estabelecida no art. 25 da Lei n° 8.212/1991, na redação dada pela Lei n°10.256/2001

INCONSTITUCIONALIDADE/ILEGALIDADE.

É prerrogativa do Poder Judiciário, em regra, a arguição a respeito da constitucionalidade e, em obediência ao Princípio da Legalidade, não cabe ao julgador no âmbito do contencioso administrativo afastar aplicação de dispositivos legais vigentes

no ordenamento jurídico pátrio sob o argumento de que seriam inconstitucionais.

LEGISLAÇÃO POSTERIOR MULTAMAIS FAVORÁVEL APLICAÇÃO.

A lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Decisão: por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para adequação à regra do artigo 32-A da Lei nº 8.212/91, caso mais benéfica.

Em linhas gerais, argumenta a Fazenda Nacional em sua demanda:

a) o fundamento legal que lastreou o lançamento não foi objeto de declaração de inconstitucionalidade. Nos presentes autos, o lançamento foi efetuado com lastro na Lei nº 10.256, de 9 de julho de 2001 (DOU de 10/07/2001). Contudo, enquanto na decisão hostilizada concluiu-se pela sua inconstitucionalidade, nos acórdãos paradigmas refutou-se tal argumentação, mantendo-se o lançamento;

b) Quanto ao RE 363.852/MG, é possível depreender como determinante à conclusão da Corte Constitucional, no que interessa à presente lide, a necessidade de lei complementar para instituição da contribuição sob análise, à luz do art. 195, §4º, da Constituição. Nesse contexto, o posicionamento da Corte referiu-se ao entendimento de que a exigência de lei complementar decorreria do art. 195, §4º, da Constituição (na sua redação original, antes do advento da EC nº 20, de 1998), uma vez que a base econômica sobre a qual incide a contribuição não estaria prevista na Constituição na data de sua instituição pela Lei nº 8.540, de 22 de dezembro de 1992. Sendo assim, por se tratar de exercício da competência tributária residual da União, imprescindível a utilização de lei complementar para instituição da contribuição previdenciária.

Aduziu-se que o texto constitucional, até a edição da Emenda Constitucional nº 20, de 1998, não previa a receita como base tributável, existindo tão somente a alusão ao faturamento, lucro e folha de salários no inciso I do art. 195. Portanto, como a Lei nº 8.540, de 1992, alterando o disposto no art. 25 da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, fixou a base de cálculo da contribuição como sendo a "receita bruta proveniente da comercialização" da produção rural, teria havido afronta ao texto constitucional, "até que legislação nova, arriada na Emenda Constitucional nº 20, de 1998, venha a instituir a contribuição". Ressalta, assim, que, ali, a Suprema Corte se debruçou sobre a contribuição previdenciária a cargo do produtor rural pessoa física com empregados (Lei 8.212, de 1991, art. 12, V, letra "a"), incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção (art. 25, inciso I, da Lei nº 8.212, de 1991 - redação dada pelas Leis nº 8.540, de 1992 e 9.528, de 10 de dezembro de 1997).;

c) Assim, apenas foi abordado no julgamento a constitucionalidade da redação do art. 25 da Lei nº 8.212, de 1991 conferida pela Lei nº 8.540, de 1992 e 9.528, de 1997. Noutros termos, a Lei nº 8.540, editada em 1992, e a Lei nº 9.528, de 1997, alteraram o artigo 25 da Lei nº 8.212, de 1991. Modificou-se a contribuição devida pelo empregador rural pessoa física, substituindo as contribuições incidentes sobre a folha de pagamento por aquela incidente sobre a comercialização da produção rural. Apenas esse arcabouço, assim, foi objeto

da decisão proferida no RE nº 363.852/MG, fundamento da decisão ora recorrida, tendo decidido o Supremo Tribunal Federal pela sua inconstitucionalidade. Ocorre que a Suprema Corte não se pronunciou sobre a atual redação do art. 25 da Lei nº 8.212/91 a qual, hodiernamente, dá suporte para a cobrança da contribuição. Portanto, atualmente, a contribuição previdenciária do empregador rural pessoa física é recolhida com base na redação do art. 25 da Lei nº 8.212 conferida pela Lei nº 10.256, de 2001 - cuja constitucionalidade não foi apreciada pelo STF;

d) A declaração de inconstitucionalidade proferida pelo STF abrangeu tão somente a contribuição incidente sobre a comercialização da produção do produtor rural pessoa física empregador, pois, conforme explicitado, essa foi a causa de pedir do mandado de segurança nº 1998.38.00.033935-3, gênese do RE nº 363.852/MG. Nesse sentido, interpreta-se que a declaração de inconstitucionalidade do art. 25 da Lei nº 8.212/91 foi apenas parcial, nada afetando a contribuição do segurado especial, a qual tem previsão constitucional no art. 195, §8º da CF. Em termos claros: a decisão proferida pelo STF só abrange o produtor rural empregador. Note-se que a redação original do art. 25 da Lei nº 8.212, de 1991 contemplava apenas a contribuição do segurado especial, prevendo a alíquota de 3% sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção. A Lei nº 8.540, de 1992, além de acrescentar ao dispositivo a contribuição do empregador rural pessoa física (*caput* do art. 25), reduziu a alíquota de contribuição do segurado especial de 3% para 2% (inciso I) e instituiu a contribuição de 0,1% para financiamento de complementação das prestações por acidente de trabalho (inciso II).

e) Nos termos do RE nº 363.852/MG, a superveniência de lei ordinária, posterior à EC nº 20 de 1998, seria suficiente para afastar a pecha de inconstitucionalidade da contribuição previdenciária do empregador rural pessoa física, em nada afetando o segurado especial. Com a edição da Lei nº 10.256, no ano de 2001, sanou-se o referido vício, já tendo sido este último diploma considerado constitucional, consoante jurisprudência emanada dos Tribunais Regionais Federais da 3a., 4a. e 5a. Regiões, anexada aos autos;

f) Como é possível perceber da leitura do citado acórdão proferido pela Suprema Corte, a sub-rogação em si mesma considerada, prevista no art. 30, IV da Lei nº 8.212, de 1991, não foi declarada inconstitucional. O referido dispositivo continua tendo utilidade prática em relação aos tributos recolhidos pelos segurados especiais e dos empregadores rurais depois da edição da Lei nº 10.256, de 2001, que adequou a técnica de tributação à nova redação constitucional;

g) No RE nº 363.852/MG, o Supremo Tribunal não estava processualmente autorizado a analisar a manutenção ou não da vigência das Leis nº 8.540, de 1992 e 9.528, de 1997 sob a égide (após) da Emenda Constitucional nº 20, de 1998, porque o objeto processual analisado no recurso extraordinário era apenas a invalidação das relações jurídicas tributárias inter partes e a declaração apenas incidental de invalidade das normas jurídicas tributárias impugnadas perante o texto originário. A Corte, no referido RE 363.852/MG, também não examinou o art. 25 com a redação dada pelas leis ordinárias posteriores à Emenda Constitucional nº 20, de 1998, porque estas também não integravam o objeto processual delimitado na petição inicial, dentre as quais se insere a Lei nº 10.256, de 2001, que fundamentou o lançamento. Logo, invocado o art. 62, inciso I, do RI-CARF, era e é nesses precisos limites nos quais deveria gizar-se o julgado ora hostilizado;

h) Não superada a divergência jurídica na seara judicial, uma vez que a União vem defendendo a possibilidade e a constitucionalidade do instituto da sub-rogação diante do advento da Lei nº 10.256, de 2001, mesmo após o RE nº 363.852/MG, o que inclusive já foi acatado por diversos órgãos julgadores do Poder Judiciário, como é o caso do

TRF's da 3a, 4a e 5a Regiões, não poderia o Colegiado valer-se do disposto no RICARF para estender a declaração de inconstitucionalidade nos termos do acórdão recorrido;

Requer, assim, o conhecimento do Recurso e seu provimento para reformar o acórdão.

O recurso foi admitido, consoante despachos de e-fls. 486 a 489.

Encaminhados os autos ao autuado para fins de ciência, ocorrida em 27/02/14 (e-fl. 492), o contribuinte ficou inerte quanto à apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior, Relator

Pelo que consta no processo quanto a sua tempestividade, às devidas apresentação de paradigmas e indicação de divergência, bem como a caracterização de divergência interpretativa, o recurso atende aos requisitos de admissibilidade e, assim, dele conheço.

Trata-se de processo de crédito com exigência de contribuições previdenciárias parte da empresa, destinadas ao GILRAT e destinadas a Terceiros: SENAR, incidentes sobre a comercialização de produção rural adquirida de pessoa física.

Analisa-se, assim, o mérito quanto à ocorrência dos fatos geradores relacionados à tal aquisição, à luz da possível inconstitucionalidade discutida nos autos.

1. Da contribuição do sobre a receita bruta de comercialização e SAT/RAT

A propósito, reproduz-se, a seguir, os dispositivos legais da Lei n.º. 8.212, de 1991, de relevância para o caso em questão, com a redação aplicável a data dos fatos geradores em análise:

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

(...)

V - como contribuinte individual:(Redação dada pela Lei n.º 9.876, de 1999).

a) a pessoa física, proprietária ou não, que explora atividade agropecuária ou pesqueira, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou por intermédio de prepostos e com auxílio de empregados, utilizados a qualquer título, ainda que de forma não contínua;(Redação dada pela Lei n.º 9.876, de 1999).

(...)

VII - como segurado especial: o produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais, o pescador artesanal e o assemblado, que exerçam essas atividades individualmente ou em regime de economia familiar, ainda que com auxílio eventual de terceiros, bem como seus respectivos cônjuges ou companheiros e filhos maiores de quatorze anos ou a eles equiparados, desde que trabalhem, comprovadamente, com o grupo familiar respectivo.(Redação dada pela Lei n.º 8.398, de 7.1.92).

Art. 25. A contribuição do empregador rural pessoa física, em substituição à contribuição de que tratam os incisos I e II do art. 22, e a do segurado especial, referidos, respectivamente, na alínea "a" do inciso V e no inciso VII do art. 12 desta Lei, destinada à Seguridade Social, é de: (Redação alterada pela Lei n.º 10.256/01 - Vigência a partir de 01/11/01)

I - 2% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

II - 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para financiamento das prestações por acidente do trabalho. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

(...)

Art. 30. *A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 8.620, de 5.1.93)*

(...)

III - a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa são obrigadas a recolher a contribuição de que trata o art. 25, até o dia 2 do mês subsequente ao da operação de venda ou consignação da produção, independentemente de estas operações terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física, na forma estabelecida em regulamento; (Redação dada pela Lei 9.528, de 10.12.97, vigência até 22.01.07)

IV - a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa ficam sub-rogadas nas obrigações da pessoa física de que trata a alínea "a" do inciso V do art. 12 e do seguro especial pelo cumprimento das obrigações do art. 25 desta Lei, independentemente de as operações de venda ou consignação terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física, exceto no caso do inciso X deste artigo, na forma estabelecida em regulamento; (Redação dada pela Lei 9.528, de 10.12.97)

(...)

O cerne da questão que remanesce nos presentes autos reside na delimitação do alcance da decisão emanada do STF no âmbito do RE 363.852/MG, de ementa abaixo:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO – PRESSUPOSTO ESPECÍFICO – VIOLÊNCIA À CONSTITUIÇÃO – ANÁLISE – CONCLUSÃO – Porque o Supremo, na análise da violência à Constituição, adora entendimento quanto à matéria de fundo extraordinário, a conclusão a que chega deságua, conforme sempre sustentou a melhor doutrina – José Carlos Barbosa Moreira -, em provimento ou desprovimento do recurso, sendo impróprias as nomenclaturas conhecimento e não conhecimento.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – COMERCIALIZAÇÃO DE BOVINOS – PRODUTORES RURAIS PESSOAS NATURAIS – SUB-ROGAÇÃO – LEI Nº 8.212/91 – ART. 195, INCISO I, DA CARTA FEDERAL – PERÍODO ANTERIOR À EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20/98 – UNICIDADE DE INCIDÊNCIA – EXCEÇÕES – COFINS E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PRECEDENTE – INEXISTÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR – Ante o texto constitucional, não subsiste a obrigação tributária

sub-rogada do adquirente, presente a venda de bovinos, por produtores rurais, pessoas naturais, prevista os artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com as redações decorrentes das Leis nº 8.540/92 e 9.528/97. Aplicação de leis no tempo – considerações (g.n.)

Naqueles autos, discute-se a constitucionalidade da contribuição exigida com base no art. 25 da Lei nº 8.212, de 1991, com redação dada pelas Leis nº. 8.540, de 1992 e 9.528, de 10 de dezembro de 1997, incidente sobre o valor da comercialização da produção rural, tendo como contribuinte o empregador rural e o produtor rural Pessoa Física, citados nos incisos V, "a" e VII do art 12 da referida Lei nº 8.212, de 1991 .

Uma excelente digressão bastante abrangente acerca do tema foi realizada pela Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, no âmbito do Acórdão CSRF 9.202-003.707, de 23 de janeiro de 2016, à qual acedo integralmente, *verbis*:

"

(...)

É sabido que a Constituição da República de 1988 estabeleceu a tributação incidente sobre a comercialização da produção rural para os casos de economia familiar (art. 195, § 8º da CR). Em face disso, a Lei nº 8.212/91, art. 25, originariamente determinava que apenas os segurados especiais (produtor rural individual, sem empregados, ou que exerce a atividade rural em regime de economia familiar) passariam a contribuir de forma diversa, mediante a aplicação de uma alíquota sobre a comercialização da produção.

Todavia, com a edição das Leis n. 8.540, 9.528, que alteraram a redação do art. 25 da Lei nº 8.212/91, passou-se a exigir tanto do empregador rural pessoa física como do segurado especial a contribuição com base no valor da venda da produção rural.

Quanto a este ponto o Supremo Tribunal Federal manifestou-se pela inconstitucionalidade da exação questionada, conforme decisão proferida no RE 363.852, no sentido de que houve a criação de uma nova fonte de custeio da Previdência Social e que tal iniciativa teria de ser tomada mediante a aprovação de lei complementar, conforme prevê o § 4º do art. 195 da Constituição da República.

Impende saber se este modelo previdenciário trazido pela atual redação do art. 25 da Lei nº 8.212 (introduzida pela Lei 10.256 e demais dispositivos já mencionados) se amoldaria aos preceitos constitucionais previstos no art. 195 da Constituição Federal.

Portanto, de pronto, podemos concluir que a exigência de contribuições sobre a aquisição da produção rural de pessoas físicas até a edição da lei 10.256/2001, ou seja, para lançamentos que envolvem competências até a edição da referida lei, encontra-se abarcada pelo manto da inconstitucionalidade conforme decisão proferida pelo STF, acima transcrita.

Nota-se que o objeto do RE 363.852 refere-se à discussão da constitucionalidade dos dispositivos da Lei nº 8.212/1991 nas

redações dadas pelas Leis 8.540/1992 e 9.528/1997, ambas anteriores à Emenda Constitucional nº 20/1998.

(...)

Portanto, decidiu o STF que a inovação da contribuição sobre comercialização de produção rural da pessoa física não encontrava respaldo na Carta Magna até a Emenda Constitucional 20/98, decidindo expressamente pela inconstitucionalidade acerca das Leis 8.540/92 e 9.528/97, razão pela qual compete a este Conselho, em observância ao art. 62-A determinar a improcedência dos lançamentos envolvendo períodos anteriores.

Confirmando, ainda mais o posicionamento a ser adotado o referido precedente - RE 363.852 foi ao depois aplicado em regime de repercussão geral por meio do julgamento do Recurso Extraordinário nº 596.177/RS (art. 543-B do Código de Processo Civil), cuja ementa encontra-se abaixo transcrita:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA. EMPREGADOR RURAL PESSOA FÍSICA. INCIDÊNCIA SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO. ART. 25 DA LEI 8.212/1991, NA REDAÇÃO DADA PELO ART. 1º DA LEI 8.540/1992. INCONSTITUCIONALIDADE.

I – Ofensa ao art. 150, II, da CF em virtude da exigência de dupla contribuição caso o produtor rural seja empregador. II – Necessidade de lei complementar para a instituição de nova fonte de custeio para a seguridade social. III – RE conhecido e provido para reconhecer a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei 8.540/1992, aplicando-se aos casos semelhantes o disposto no art. 543-B do CPC.

(RE 596177, Relator Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Tribunal Pleno, julgado em 01/08/2011, REPERCUSSÃO GERAL –MÉRITO, DJe-165 de 29-08-2011)

Vale também transcrever posição do Dr. Rafael de Oliveira Franzoni, Procurador da Fazenda Nacional, que em seu artigo: “A CONSTITUCIONALIDADE DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DO EMPREGADOR RURAL PESSOA FÍSICA: Análise da jurisprudência do STF e do TRF da 4ª Região”, assim conclui acerca das decisões proferidas no âmbito do STF:

(...)

Ou seja, o que era apenas um precedente tornou-se um posicionamento consolidado no âmbito do Supremo Tribunal Federal sobre a inconstitucionalidade da contribuição previdenciária prevista no art. 25 da Lei nº 8.212/1991, inclusive com as alterações decorrentes das Leis nºs 8.540/1992 e 9.528/1997, no que atine ao empregador rural pessoa física.

Sendo assim, em face da força persuasiva especial e diferenciada proveniente dos julgamentos proferidos sob a nova sistemática da repercussão geral, é muito provável que seja tal entendimento seja seguido pelos demais órgãos do Poder Judiciário, independentemente da não existência de efeito vinculante a qualificar o controle difuso de constitucionalidade.

Vale registrar, por oportuno, que a contribuição previdenciária do segurado especial, também regulada pelo art. 25 da Lei nº 8.212/1991, não foi afetada pela decisão da Suprema Corte no Recurso Extraordinário nº 596.177/RS, haja vista que o seu fundamento constitucional é distinto e independente da exação incidente sobre o empregador rural pessoa física.

O daquela reside ele no § 8º; ao passo que o desta, no inciso I, ambos do art. 195 do Texto Magno. Se assim é, a declaração de inconstitucionalidade de que se cuida foi parcial, isto é, apenas parte da norma contida no texto do já citado art. 25 foi julgada nula e, portanto, extirpada do ordenamento jurídico. Mas este ponto será mais amiudemente examinado em tópico apartado.

Assim, até a edição da Emenda Constitucional nº 20/98 o art. 195, inciso I, da CF previa como bases tributáveis de contribuições previdenciárias a folha de salários, o faturamento e o lucro, não havendo qualquer menção à receita como base tributável, o que macula a contribuição criada com base na receita da comercialização.

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

(...)

Alinho-me, assim, aos que entendem que a inconstitucionalidade decretada no âmbito do RE 363.852/MG limita-se: a) aos fatos geradores ocorridos antes da Lei nº 10.256, de 2001, e b) à contribuição devida pela comercialização da produção do empregador rural pessoa física, não abrangendo o caso do segurado especial previsto no art. 12, VII, da Lei nº 8.212, de 1991, visto que, neste último caso, a contribuição devida foi instituída com fulcro no art. 195, § 8º, da CRFB e não com fulcro no art. 195, I do Texto Maior, conforme muito bem esmiuçado em outro ponto do mesmo artigo citado de lavra do Dr. Rafael de Oliveira, *verbis*:

(...) Anteriormente, foi aqui afirmado que a inconstitucionalidade de que se cuida foi apenas parcial. E por que parcial?

Porque o art. 25 da Lei nº 8.212/1991, na redação atualizada até a Lei nº 9.528/1997, continha em seu bojo duas normas exacionais claramente divisíveis: uma que tinha como contribuinte o empregador rural pessoa física; e outra, o segurado especial.

Vejamos:

Art. 25. A contribuição do empregador rural pessoa física e do segurado especial referidos, respectivamente, na alínea “a” do inciso V e no inciso VII do art. 12 desta Lei, destinada a Seguridade Social, é de:

I - dois por cento da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção;

II – 0,1 % (um décimo por cento) da recita bruta proveniente da comercialização da sua produção para financiamento das prestações por acidente do trabalho; [...]

E com efeito, como bem ensina o Ministro Gilmar Mendes, “o Tribunal somente deve proferir a inconstitucionalidade daquelas normas viciadas, não devendo estender o juízo de censura às outras partes da lei, salvo se elas não puderem subsistir de forma autônoma.”

Logo, não havendo fundamento para afastar do mundo jurídico a contribuição incidente sobre o segurado especial, haja vista que a sua tributação encontra respaldo no art. 195, § 8º, da Constituição da República, o resultado dos Recursos Extraordinários nºs 363.852/MG e 596.177/RS foi uma declaração de inconstitucionalidade parcial com redução de texto.

A técnica da declaração de inconstitucionalidade com redução de texto ocorrerá “quando for possível, em virtude da redação do texto impugnado, declarar a inconstitucionalidade de determinada expressão, possibilitando, à partir dessa exclusão de texto, uma interpretação compatível com a Constituição Federal”, como assinala Alexandre de Moraes .

De tal modo, o Judiciário expurga do ato normativo apenas e tão somente o que dele for incompatível com a Constituição, preservando o que puder ser preservado, desde que esse resíduo também seja conforme a vontade do constituinte e do legislador infraconstitucional. Nessa linha, por exemplo, o Supremo Tribunal Federal já excluiu apenas a palavra desacato do texto do § 2º do art. 7º da Lei nº 8.906/1994 (Estatuto da Ordem dos Advogados do Brasil), julgada inconstitucional por conflitar com a autoridade do magistrado na condução da atividade jurisdicional.

O restante do texto e da norma foi mantido em respeito à presunção de constitucionalidade das leis.

Nesse quadro, em razão dos seus fundamentos de decidir, e em que pese não pronunciada expressamente pelo Supremo, a redução do texto do art. 25 da Lei nº 8.212, julgado parcialmente inconstitucional foi a seguinte:

Art. 25. A contribuição do segurado especial referido no inciso VII do art. 12 desta Lei, destinada a Seguridade Social, é de:

I - dois por cento da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção;

II – 0,1 % (um décimo por cento) da recita bruta proveniente da comercialização da sua produção para financiamento das prestações por acidente do trabalho; [...]

Destarte, o exato limite da inconstitucionalidade declarada foi este: a supressão no texto do caput do art. 25 da expressão “[...] do empregador rural pessoa física e [...] referidos, respectivamente, na alínea “a” do inciso V [...]”. Preservou-se no dispositivo, portanto, texto e norma suficiente para não ferir a contribuição social do segurado especial, arrimada no art. 195, § 8º, da Lei Maior.

Por outro lado, embora tenha havido a redução parcial do texto da cabeça do dispositivo inquinado, a declaração de inconstitucionalidade relativamente aos incisos I e II, entretanto, ocorreu sem redução de texto alguma. Isso para que o texto legislativo permanecesse íntegro para com relação à norma exacional incidente sobre o segurado especial.

E aqui vale fazer a distinção entre texto e norma. Segundo os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, texto é o conjunto de símbolos linguísticos marcados em papel ou outro suporte, expostos em termos prescritivos e em forma técnica; já norma é “o juízo (ou pensamento) que a leitura do texto provoca em nosso espírito”. A norma é a significação do texto. Dito de outro modo, embora a redação dos incisos não tenha sido ferida pela declaração de inconstitucionalidade, como ocorreu com a cabeça, a norma que ali residia o foi, dela se expurgando a contribuição do empregador rural pessoa física.

(...)

De se notar, ainda, que, perfeitamente em linha com tal posicionamento, o RE 596.177/RS, dotado de repercussão geral e, assim, de obrigatoria obediência por parte deste CARF, limita-se ao caso do empregador rural pessoa física (cuja contribuição foi instituída com fulcro no art. 195, I da CRFB) para fatos geradores ocorridos antes da Lei nº.10.256, de 2001, não havendo que se falar de qualquer violação ao regimento interno deste CARF em seu art. 62-A ao se adotar a tese acima delineada de inconstitucionalidade parcial, antes da vigência da Lei nº. 10.256, de 2001, à qual, conforme já mencionado, me alinho integralmente.

Já para fatos geradores ocorridos posteriormente à vigência da Lei nº 10.256, de 2001, que deu nova redação ao art. 25 da Lei nº 8.212, de 1991, segue a Conselheira tecendo as seguintes considerações, às quais também acedo aqui integralmente, adotando-as como razões de decidir para o presente caso:

(...) a partir da referida lei, existiria respaldo para o lançamento de contribuições, conforme acima descrito e consolidado tal entendimento por decisão proferida pelo Ministro Joaquim Barbosa no julgamento do RE 585684, senão vejamos (grifei):

No julgamento do RE 363.852 (rel. min. Marco Aurélio, DJe de 23.04.2010), o Pleno desta Corte considerou inconstitucional o tributo cobrado nos termos dos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com as redações decorrentes das Leis nº 8.540/92 e nº 9.528/97. Assim, o acórdão recorrido divergiu dessa orientação. Ante o exposto, conheço do recurso extraordinário e dou-lhe parcial provimento, para proibir a cobrança da contribuição devida pelo produtor rural empregador pessoa física, cobrada com base na Lei 8.212/1991 e as que se seguiram até a Lei 10.256/2001. [grifo nosso] (RE 585684, Relator Min. JOAQUIM BARBOSA, julgado em 10/02/2011, publicado no DJe-038 de 25/02/2011)

Isto posto, com a entrada em vigor da Lei nº 10.256/2001, editada sob o manto constitucional aberto pela Emenda Constitucional nº 20/98, passam a ser devidas as contribuições sociais a cargo do empregador rural pessoa física, às alíquotas de 2% e 0,1% incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, nos termos assinalados no art. 25 da Lei nº 8.212/91, com a redação que lhe foi introduzida pela Lei nº 10.256/01.

Ou seja, removida, através da Emenda Constitucional nº. 20, de 1998, seguida da edição da Lei nº. 10.256, de 2001, a inconstitucionalidade formal que embasou a decisão prolatada no âmbito do RE 363.852/MG, de se manter incólume a exação (contribuição sobre a comercialização da produção de empregadores rurais pessoas físicas), para quaisquer fatos geradores ocorridos na vigência da citada Lei nº. 10.256, de 2001.

Cita a Conselheira, ainda, a seguinte jurisprudência acerca do tema respaldando seu posicionamento, também aqui adotado:

“TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO INCIDENTE SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL. PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA EMPREGADOR. PRESCRIÇÃO. LC 118/05. REPETIÇÃO DO INDÉBITO. 1- O STF, ao julgar o RE nº 363.852, declarou inconstitucional as alterações trazidas pelo art. 1º da Lei nº 8.540/92, eis que instituíram nova fonte de custeio por meio de lei ordinária, sem observância da obrigatoriedade de lei complementar para tanto. 2- Com o advento da EC nº 20/98, o art. 195, I, da CF/88 passou a ter nova redação, com o acréscimo do vocábulo "receita". 3- Em face do novo permissivo constitucional, o art. 25 da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 10.256/01, ao prever a contribuição do empregador rural pessoa física como incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, não se encontra evadido de inconstitucionalidade.” (Apelação nº 0002422-12.2009.404.7104, Rel. Des. Fed. Mº de Fátima Labarrère, 01ª Turma do TRF-4, julgada em 11/05/10).

Ainda a propósito, de forma consistente com o posicionamento acima, entendo que a melhor interpretação do *decisum* prolatado no âmbito do RE 363.852/MG, remete à conclusão de que, em nenhum momento, a sistemática da subrogação foi declarada como inconstitucional pela Corte, conforme muito bem delineado pelo Conselheiro Arlindo da Costa e Silva no âmbito do Acórdão 2302-02.445, de 18.04.2013, verbis:

(...)

Assim proclamou o Min. Marco Aurélio, ad litteris et verbis:

“Ante esses aspectos, conheço e provejo o recurso interposto ora para desobrigar os recorrentes da retenção e do recolhimento da contribuição social ou do seu recolhimento por sub-rogação sobre a “receita bruta proveniente da comercialização da produção rural” de empregadores, pessoas naturais, fornecedores de bovinos para abate, declarando a inconstitucionalidade do artigo 1º da Lei nº 8.540/92, que deu nova redação aos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com redação atualizada até a Lei nº 9.528/97, até que legislação nova, arriada na Emenda Constitucional nº 20/98, venha a instituir a contribuição, tudo na forma do pedido inicial, invertidos os ônus da sucumbência.”

Olhando com os olhos de ver, o Min. Marco Aurélio não declarou a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 30 da Lei nº 8.212/91, mas, tão somente, a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei nº 8.540/92, o qual, dentre outras tantas providências, “deu nova redação aos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91”.

(...)

Ora, caros leitores, o fato de o art. 1º da Lei nº 8.540/92 ter sido declarado, na via difusa, inconstitucional, não implica ipso facto que todas as modificações legislativas por ele introduzidas sejam tidas por inconstitucionais. A pensar assim, seria inconstitucional a fragmentação da alínea ‘a’ do inciso V do art. 12 da Lei nº 8.212/91, nas alíneas ‘a’ e ‘b’ do mesmo dispositivo legal, sem qualquer modificação em sua essência, assim como a remuneração das alíneas ‘b’, ‘c’ e ‘d’ do mesmo inciso V acima citado para ‘c’, ‘d’ e ‘e’, respectivamente, sem qualquer modificação de texto. (...)

E o que falar, então, sobre a constitucionalidade do Inciso VII do art. 12 da Lei nº 8.212/91, o qual, embora citado pelo Sr. Min. Marco Aurélio, sequer se houve por tocado pelo art. 1º da Lei nº 8.540/92. Seria, assim, o Inciso VII do art. 12 da Lei nº 8.212/91 inconstitucional simplesmente e tão somente porque fora citado pelo Min. Marco Aurélio em seu voto? Não nos parece ser essa a melhor exegese do caso em debate.

(...)

Adite-se que o inciso IX do art. 93 da CF/88 determina, taxativamente, que todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário, aqui incluído por óbvio o STF, devem ser públicos, e fundamentadas todas as suas decisões, sob pena de nulidade. Ora ... No julgamento do RE 363.852/MG inexistente qualquer

menção, infima que seja, a possíveis vícios de inconstitucionalidade na sub-rogação encartada no inciso IV do art. 30 da Lei nº 8.212/91.

Aliás, o vocábulo “sub-rogação” assim como a referência ao “inciso IV do art. 30 da Lei nº 8.212/91” somente são mencionados na conclusão do Acórdão, ocasião em que o Sr. Min. Relator desobriga os recorrentes do RE 363.852/MG da retenção e do recolhimento da contribuição social ou do seu recolhimento por sub-rogação sobre a “receita bruta proveniente da comercialização da produção rural” de empregadores, pessoas naturais, fornecedores de bovinos para abate, e que é declarada inconstitucionalidade do art. 1º da Lei nº 8.540/92, o qual deu nova redação aos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com redação atualizada até a Lei nº 9.528/97.

Como fundamentação adicional, também comungo do entendimento de que, ainda, que a bem do debate, se entendesse ter sido declarada a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991, para fatos geradores abrangidos pela vigência da Lei nº 10.256, de 2001, restaria incólume a responsabilidade de recolhimento prevista no art. 30, III da Lei nº 8.212, de 1991, conforme muito bem delineado também pelo Conselheiro Arlindo da Costa e Silva no Acórdão citado, *verbis*:

(...)

A quatro, porque a responsabilidade pelo recolhimento das contribuições de que trata o art. 25 da Lei nº 8.212/91 foi determinada ao adquirente, ao consignatário e à cooperativa, expressamente, pelo inciso III do art. 30 da Lei nº 8.212/91, o qual não foi igualmente atingido, sequer de raspão, pelos petardos da declaração de inconstitucionalidade aviada no RE nº 363.852/MG, permanecendo tal obrigação tributária ainda vigente e eficaz, mesmo em relação ao empregador rural pessoa física após a publicação da Lei nº 10.256/2001, produzindo todos os efeitos jurídicos que lhe são típicos.

(...)

É certo que o disposto no inciso IV do art. 30 da Lei nº 8.212/91 já seria bastante e suficiente para impingir ao adquirente, consumidor, consignatário e à cooperativa o dever jurídico de recolher as contribuições incidentes sobre a comercialização de produção rural.

Mas o Legislador Ordinário foi mais seletivo:

Isolou, propositadamente, no inciso III do art. 30 da Lei de Custeio da Seguridade Social, a obrigação tributária do adquirente, do consumidor, do consignatário e da cooperativa de recolher a contribuição de que trata o art. 25 dessa mesma lei, no prazo normativo, independentemente de as operações de venda ou consignação terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física, outorgando ao

Regulamento da Previdência Social a competência para dispor sobre a forma de efetivação de tal obrigação acessória.

Acomodou no inciso IV do art. 30 da Lei nº 8.212/91, de maneira genérica, a sub-rogação do adquirente, do consumidor, do consignatário e da cooperativa nas demais obrigações, de qualquer naipe, do empregador rural pessoa física e do segurado especial decorrentes do art. 25 desse Diploma Legal, independentemente de as operações de venda ou consignação terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física.

Da análise dos dispositivos legais acima selecionados, restou visível que a obrigação da empresa adquirente, consumidora, consignatária e a cooperativa pelo recolhimento das contribuições previstas no art. 25 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 10.256/2001, decorre não da norma inscrita no inciso IV do art. 30 da Lei de Custeio da Seguridade Social, mas, sim, do preceito assentado no inciso III desse mesmo dispositivo legal, em atenção ao princípio jurídico da especialidade na solução dos conflitos aparentes de normas jurídicas, que faz com que a norma específica prevaleça sobre aquela editada de maneira genérica, princípio eternizado no brocardo latino "lex specialis derogat generali".

(...)"

Feita tal digressão e, agora, atendo-se mais especificamente ao caso em questão, verifico se estar, nos presentes autos, diante de litígio acerca de fatos geradores que ocorreram já sob o período de vigência da Lei nº. 10.256, de 2001 (o auto refere-se às competências de 01/2007 a 12/2008).

Assim, com base na fundamentação acima disposta, não há que se falar em improcedência do lançamento decorrente da alegada inconstitucionalidade (visto que não abrangida pela decisão prolatada no âmbito do RE 363.852/MG e nem no âmbito do RE 596.177/RS) e, destarte, quanto a esta matéria, dou provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

2. Quanto à Contribuição ao SENAR

Estabelece o art. 6º. da Lei nº. 9.528, de 1997:

Art. 6º A contribuição do empregador rural pessoa física e do segurado especial referidos, respectivamente, na alínea "a" do inciso V e no inciso VII do art. 12 da Lei nº 8.212, de 1991, para o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural - SENAR, criado pela Lei nº 8.315, de 23 de dezembro de 1991, é de 0,1% incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção rural. (Vigência até 01.11.01)

Art. 6º A contribuição do empregador rural pessoa física e a do segurado especial, referidos, respectivamente, na alínea a do inciso V e no inciso VII do art. 12 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, para o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR), criado pela Lei nº 8.315, de 23 de dezembro de 1991, é de zero vírgula dois por cento, incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção rural.

(Redação dada pela Lei nº 10.256, de 9.7.2001, vigência a partir de 01.11.01)

Ainda a propósito, na Lei nº 8.212, de 1991:

Art. 94. O Instituto Nacional do Seguro Social-INSS poderá arrecadar e fiscalizar, mediante remuneração de 3,5% do montante arrecadado, contribuição por lei devida a terceiros, desde que provenha de empresa, segurado, aposentado ou pensionista a ele vinculado, aplicando-se a essa contribuição, no que couber, o disposto nesta Lei.(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)..

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, às contribuições que tenham a mesma base utilizada para o cálculo das contribuições incidentes sobre a remuneração paga ou creditada a segurados, ficando sujeitas aos mesmos prazos, condições, sanções e privilégios, inclusive no que se refere à cobrança judicial.

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, às contribuições que tenham a mesma base utilizada para o cálculo das contribuições incidentes sobre a remuneração paga ou creditada a segurados, ficando sujeitas aos mesmos prazos, condições, sanções e privilégios, inclusive no que se refere à cobrança judicial.(Remunerado pela Lei nº 11.080, de 2004).

§2º A remuneração de que trata o caput deste artigo será de 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento) do montante arrecadado pela aplicação do adicional de contribuição instituído pelo §3º do art. 8º da Lei nº 8.029, de 12 de abril de 1990.(Incluído pela Lei nº 11.080, de 2004, vigente a partir de 31.12.2004).

Assim, a partir do disposto no parágrafo único do art. 94 acima reproduzido, posteriormente renumerado para § 1º, também aqui, a partir na delimitação da abrangência do *decisum* prolatado nos RE 363.852/MG já anteriormente efetuada, de se entender que a contribuição ao SENAR não foi objeto de reconhecimento de inconstitucionalidade no âmbito daquele Recurso Extraordinário. Assim, também de se dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional

3. Conclusão

Pelo exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É como voto.

Heitor de Souza Lima Junior

Declaração de Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira

Da Alegada Inconstitucionalidade Contribuição Sobre A Receita Bruta Proveniente Da Aquisição De Produtor Rural Pessoa Física

A base do Recurso refere-se a discussão não apenas da aplicação de decisão do STF, bem como a delimitação do alcance da referida decisão, e quais os dispositivos legais teriam sido efetivamente declarados inconstitucionais pelo STF, por meio do RE 363.852/MG. Assim, quanto ao mérito da questão cumpre-nos apreciar não apenas os dispositivos legais que abarcam a matéria, mas também as decisões emanadas pelo STF a respeito da questão, considerando o recurso apresentado.

Confesso que a interpretação trazido pelo recorrente realmente foi por mim adotada em relação aos primeiros processos analisados acerca do tema, todavia, após um estudo mais sistematizado acerca da matéria, considerando diversas ponderações trazidas por conselheiros deste Conselho, tive a oportunidade de alterar meu entendimento acerca do tema, conforme posicionamento adotado em diversos outros votos aos quais tive a oportunidade de relatar. Dessa forma, passo a proferir meu entendimento acerca do tema, alterando a posição adotada no recorrido, acompanhando o relator no mérito.

Assim, passo a apresentar meu posicionamento acerca do tema.

A contribuição sobre a comercialização da produção está descrita no art. 25 da Lei 8212/91, conforme identificado pela autoridade fiscal:

Art. 25. A contribuição do empregador rural pessoa física, em substituição à contribuição de que tratam os incisos I e II do art. 22, e a do segurado especial, referidos, respectivamente, na alínea "a" do inciso V e no inciso VII do art. 12 desta Lei, destinada à Seguridade Social, é de: (Redação alterada pela Lei nº 10.256/01. Vigência a partir de 01/11/01, ver § 3º do art. 4º da MP nº 83/02, convertida na Lei nº 10.666/03 e nota no final do art

I - 2% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção; (Redação alterada pela Lei nº 9.528/97. Vigência a partir de 11/12/97

II - 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para o financiamento das prestações por acidente do trabalho. (Redação alterada pela MP nº 1.523/96, reeditada até a conversão na Lei nº 9.528/97

A subrogação descrita neste AIOP está respaldada tanto no que dispõe o art. 30, IV (relatório fiscal), III, da Lei 8.212/91, com redação da lei 9528/97, bem como no Regulamento da Previdência Social – Decreto 3048/99, conforme relatório de fundamentos legais - FLD, fls. 75:

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (Redação alterada pela Lei nº 8.620/93)

III - a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa são obrigadas a recolher a contribuição de que trata o art. 25 até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da operação de venda ou consignação da produção, independentemente de essas operações terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física, na forma estabelecida em regulamento;

IV - a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa ficam subrogadas nas obrigações da pessoa física de que trata a alínea "a" do inciso V do art. 12 e do seguro especial pelo cumprimento das obrigações do art. 25 desta Lei, independentemente de as operações de venda ou consignação terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física, exceto no caso do inciso X deste artigo, na forma estabelecida em regulamento; (Redação alterada pela MP nº 1.523-9/97 e reeditada até a conversão na Lei nº 9.528/97)

Sobre tais valores foi aplicada a alíquota de 0,1% até 12/2001 e 0,2% a partir de 01/2002, de acordo com o FPAS 744. A alíquota de contribuição devida ao SENAR foi alterada face nova redação dada pelo art. 3º da Lei 10.256/2001 no art. 6º da Lei 9.528/1997.

"Art.6º - A contribuição do empregador rural pessoa física e a do seguro especial, referidos, respectivamente, na alínea a do inciso V e no inciso VII do art. 12 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, para o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR), criado pela Lei nº 8.315, de 23 de dezembro de 1991, é de zero vírgula dois por cento, incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção rural." (NR)

Com base no exposto, devidamente respaldado encontrar-se-ia o trabalho da auditoria fiscal. O problema surge face o julgamento pelo STF o Recurso Extraordinário nº 363.852, cujo Plenário deu provimento ao recurso em acórdão com a seguinte ementa:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO – PRESSUPOSTO ESPECÍFICO – VIOLÊNCIA À CONSTITUIÇÃO – ANÁLISE – CONCLUSÃO – Porque o Supremo, na análise da violência à Constituição, adora entendimento quanto à matéria de fundo extraordinário, a conclusão a que chega deságua, conforme sempre sustentou a melhor doutrina – José Carlos Barbosa Moreira -, em provimento ou desprovimento do recurso, sendo impróprias as nomenclaturas conhecimento e não conhecimento.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – COMERCIALIZAÇÃO DE BOVINOS – PRODUTORES RURAIS PESSOAS NATURAIS – SUB-ROGAÇÃO – LEI Nº 8.212/91 – ART. 195, INCISO I, DA CARTA FEDERAL – PERÍODO ANTERIOR À EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20/98 – UNICIDADE DE INCIDÊNCIA – EXCEÇÕES – COFINS E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PRECEDENTE – INEXISTÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR – Ante o texto constitucional, não subsiste a obrigação tributária sub-rogada do adquirente, presente a venda de bovinos, por produtores rurais, pessoas naturais, prevista os artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II e 30, inciso IV, da Lei nº

8.212/91, com as redações decorrentes das Leis nº 8.540/92 e 9.528/97. Aplicação de leis no tempo – considerações (g.n.)

Discute-se, naqueles autos, a constitucionalidade da contribuição exigida com base no art. 25 da Lei nº 8.212/91, com redação dada pelas Leis 8.540/1992 e 9.528/97, incidente sobre o valor da comercialização da produção rural, tendo como contribuinte o Empregador Rural Pessoa Física.

É sabido que a Constituição da República de 1988 estabeleceu a tributação incidente sobre a comercialização da produção rural para os casos de economia familiar (art. 195, § 8º da CR). Em face disso, a Lei nº 8.212/91, art. 25, originariamente determinava que apenas os segurados especiais (produtor rural individual, sem empregados, ou que exerce a atividade rural em regime de economia familiar) passariam a contribuir de forma diversa, mediante a aplicação de uma alíquota sobre a comercialização da produção.

Todavia, com a edição das Leis n. 8.540, 9.528, que alteraram a redação do art. 25 da Lei nº 8.212/91, passou-se a exigir tanto do empregador rural pessoa física como do segurado especial a contribuição com base no valor da venda da produção rural.

Quanto a este ponto o Supremo Tribunal Federal manifestou-se pela inconstitucionalidade da exação questionada, conforme decisão proferida no RE 363.852, no sentido de que houve a criação de uma nova fonte de custeio da Previdência Social e que tal iniciativa teria de ser tomada mediante a aprovação de lei complementar, conforme prevê o § 4º do art. 195 da Constituição da República.

Impende saber se este modelo previdenciário trazido pela atual redação do art. 25 da Lei nº 8.212 (introduzida pela Lei 10.256 e demais dispositivos já mencionados) se amoldaria aos preceitos constitucionais previstos no art. 195 da Constituição Federal.

Portanto, de pronto, podemos concluir que a exigência de contribuições sobre a aquisição da produção rural de pessoas físicas até a edição da lei 10.256/2001, ou seja, para lançamentos que envolvem competências até a edição da referida lei, encontram-se abarcada pelo manto da inconstitucionalidade conforme decisão proferida pelo STF, acima transcrita.

Dita decisão merece ser levada em consideração quando envolver lançamento de contribuições sobre fatos geradores sob a égide da legislação anterior, uma vez o Regimento Interno do CARF, art. 62-A, parágrafo 1º, in verbis, dispõe:

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

§ 1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B. ^[2]

Nota-se que o objeto do RE 363.852 refere-se à discussão da constitucionalidade dos dispositivos da Lei nº 8.212/1991 nas redações dadas pelas Leis 8.540/1992 e 9.528/1997, ambas anteriores à Emenda Constitucional nº 20/1998.

Portanto, decidiu o STF que a inovação da contribuição sobre comercialização de produção rural da pessoa física não encontrava respaldo na Carta Magna até a Emenda Constitucional 20/98, decidindo expressamente pela inconstitucionalidade acerca das Leis 8.540/92 e 9.528/97, razão pela qual compete a este Conselho, em observância ao art. 62-A determinar a improcedência dos lançamentos envolvendo períodos anteriores.

Confirmando ainda mais o posicionamento a ser adotado o referido precedente - RE 363.852 foi ao depois aplicado em regime de repercussão geral por meio do julgamento do Recurso Extraordinário nº 596.177/RS (art. 543-B do Código de Processo Civil), cuja ementa encontra-se abaixo transcrita:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA. EMPREGADOR RURAL PESSOA FÍSICA. INCIDÊNCIA SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO. ART. 25 DA LEI 8.212/1991, NA REDAÇÃO DADA PELO ART. 1º DA LEI 8.540/1992. INCONSTITUCIONALIDADE.

I – Ofensa ao art. 150, II, da CF em virtude da exigência de dupla contribuição caso o produtor rural seja empregador. II – Necessidade de lei complementar para a instituição de nova fonte de custeio para a seguridade social. III – RE conhecido e provido para reconhecer a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei 8.540/1992, aplicando-se aos casos semelhantes o disposto no art. 543-B do CPC.

(RE 596177, Relator Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Tribunal Pleno, julgado em 01/08/2011, REPERCUSSÃO GERAL – MÉRITO, DJe-165 de 29-08-2011)

Vale também transcrever posição do Dr. Rafael de Oliveira Franzoni, Procurador da Fazenda Nacional, que em seu artigo: “*A CONSTITUCIONALIDADE DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DO EMPREGADOR RURAL PESSOA FÍSICA: Análise da jurisprudência do STF e do TRF da 4ª Região*”, assim conclui acerca das decisões proferidas no âmbito do STF:

Ou seja, o que era apenas um precedente tornou-se um posicionamento consolidado no âmbito do Supremo Tribunal Federal sobre a inconstitucionalidade da contribuição previdenciária prevista no art. 25 da Lei nº 8.212/1991, inclusive com as alterações decorrentes das Leis nºs 8.540/1992 e 9.528/1997, no que atine ao empregador rural pessoa física.

Sendo assim, em face da força persuasiva especial e diferenciada proveniente dos julgamentos proferidos sob a nova sistemática da repercussão geral, é muito provável que seja tal entendimento seja seguido pelos demais órgãos do Poder Judiciário, independentemente da não existência de efeito vinculante a qualificar o controle difuso de constitucionalidade.

Vale registrar, por oportuno, que a contribuição previdenciária do segurado especial, também regulada pelo art. 25 da Lei nº 8.212/1991, não foi afetada pela decisão da Suprema Corte no Recurso Extraordinário nº 596.177/RS, haja vista que o seu

fundamento constitucional é distinto e independente da exação incidente sobre o empregador rural pessoa física.

O daquela reside ele no § 8º: ao passo que o desta, no inciso I, ambos do art. 195 do Texto Magno. Se assim é, a declaração de inconstitucionalidade de que se cuida foi parcial, isto é, apenas parte da norma contida no texto do já citado art. 25 foi julgada nula e, portanto, extirpada do ordenamento jurídico. Mas este ponto será mais amiudamente examinado em tópico apartado.

Assim, até a edição da Emenda Constitucional nº 20/98 o art. 195, inciso I, da CF previa como bases tributáveis de contribuições previdenciárias a folha de salários, o faturamento e o lucro, não havendo qualquer menção à receita como base tributável, o que macula a contribuição criada com base na receita da comercialização.

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Assim, há que se destacar que a Lei nº 10.256/2001, deu nova redação ao art. 25 da Lei nº 8.212/1991 que passou a assim vigorar:

Art. 25. A contribuição do empregador rural pessoa física, em substituição à contribuição de que tratam os incisos I e II do art. 22, e a do segurado especial, referidos, respectivamente, na alínea a do inciso V e no inciso VII do art. 12 desta Lei, destinada à Seguridade Social, é de: (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001).

I - 2% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

II - 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para financiamento das prestações por acidente do trabalho.

Assim, a partir da referida lei, existiria respaldo para o lançamento de contribuições, conforme acima descrito e consolidado tal entendimento por decisão proferida pelo Ministro Joaquim Barbosa no julgamento do RE 585684, senão vejamos:

No julgamento do RE 363.852 (rel. min. Marco Aurélio, DJe de 23.04.2010), o Pleno desta Corte considerou inconstitucional o tributo cobrado nos termos dos artigos 12, incisos V e VII, 25,

incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com as redações decorrentes das Leis nº 8.540/92 e nº 9.528/97. Assim, o acórdão recorrido divergiu dessa orientação. Ante o exposto, conheço do recurso extraordinário e dou-lhe parcial provimento, para proibir a cobrança da contribuição devida pelo produtor rural empregador pessoa física, cobrada com base na Lei 8.212/1991 e as que se seguiram até a Lei 10.256/2001. [grifo nosso] (RE 585684, Relator Min. JOAQUIM BARBOSA, julgado em 10/02/2011, publicado no DJe-038 de 25/02/2011)

Isto posto, com a entrada em vigor da Lei nº 10.256/2001, editada sob o manto constitucional aberto pela Emenda Constitucional nº 20/98, passam a ser devidas as contribuições sociais a cargo do empregador rural pessoa física, às alíquotas de 2% e 0,1% incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, nos termos assinalados no art. 25 da Lei nº 8.212/91, com a redação que lhe foi introduzida pela Lei nº 10.256/2001.

O caso ora sob análise, conforme acima destacamos, envolve contribuições em período integralmente coberto pela regência da Lei nº 10.256/2001, não havendo que se falar em inconstitucionalidade da exação, pois esta decorre diretamente da norma tributária inserida no ordenamento pelo diploma legal, e não sob as contribuições descritas nas leis nº 8.540/92 e 9.528/97, declaradas inconstitucionais pelo STF.

Todavia, as decisões proferidas no âmbito dos Tribunais Regionais Federais ao apreciar diversos casos incidentais envolvendo a mesma questão, bem como a decisão de outras turmas deste mesmo Conselho, nos levaram a reapreciar posicionamento antes adotado e a interpretar a decisão do próprio STF sob outra ótica, como passamos abaixo a discorrer. Cite-se do TRF:

“TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO INCIDENTE SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL. PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA EMPREGADOR. PRESCRIÇÃO. LC 118/05. REPETIÇÃO DO INDÉBITO. 1- O STF, ao julgar o RE nº 363.852, declarou inconstitucional as alterações trazidas pelo art. 1º da Lei nº 8.540/92, eis que instituíram nova fonte de custeio por meio de lei ordinária, sem observância da obrigatoriedade de lei complementar para tanto. 2- Com o advento da EC nº 20/98, o art. 195, I, da CF/88 passou a ter nova redação, com o acréscimo do vocábulo "receita". 3- Em face do novo permissivo constitucional, o art. 25 da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 10.256/01, ao prever a contribuição do empregador rural pessoa física como incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, não se encontra eivado de inconstitucionalidade.” (Apelação nº 0002422-12.2009.404.7104, Rel. Des. Fed. Mª de Fátima Labarrère, 01ª Turma do TRF-4, julgada em 11/05/10)

Quanto a este ponto, apreciando os diversos julgamentos realizados no âmbito do CARF, valho-me de um especificamente, do ilustre Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, datado de 18 de abril de 2013 – Acórdão 2302-02.445, da FRIGO VALE INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CARNES LTDA, que de forma fantástica analisou profundamente os efeitos das decisões dos tribunais sobre a sistemática da SUBRROGAÇÃO, determinando a procedência da atuação. O posicionamento referenciado no acórdão mostrou-me muito mais

acertada, do que aquele até então por mim adotado, razão pela qual adoto-o como razão de decidir, transcrevendo a parte pertinente abaixo:

3.1.4.DA SUB-ROGAÇÃO

Por derradeiro, mas não menos importante, resta-nos apreciar a questão atávica à sub-rogação do adquirente, do consignatário ou da cooperativa pelo cumprimento das obrigações do empregador rural pessoa física e do segurado especial assentadas no art. 25 da Lei nº 8.212/91.

Verifica-se no voto condutor acima revisitado, que a matéria atinente à sub-rogação em momento algum foi discutida no julgamento do Supremo Sodalício. Com efeito, o

Supremo não se pronunciou acerca de nenhum vício de inconstitucionalidade a macular a sub-rogação, até porque esta foi expressamente prevista na própria Lex Excelsior.

Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Assim proclamou o Min. Marco Aurélio, ad litteris et verbis:

“Ante esses aspectos, conheço e provejo o recurso interposto para desobrigar os recorrentes da retenção e do recolhimento da contribuição social ou do seu recolhimento por sub-rogação sobre a “receita bruta proveniente da comercialização da produção rural” de empregadores, pessoas naturais, fornecedores de bovinos para abate, declarando a inconstitucionalidade do artigo 1º da Lei nº 8.540/92, que deu nova redação aos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com redação atualizada até a Lei nº 9.528/97, até que legislação nova, arrimada na Emenda Constitucional nº 20/98, venha a instituir a contribuição, tudo na forma do pedido inicial, invertidos os ônus da sucumbência.”

Olhando com os olhos de ver, o Min. Marco Aurélio não declarou a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 30 da Lei nº 8.212/91, mas, tão somente, a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei nº 8.540/92, o qual, dentre outras tantas providências, “deu nova redação aos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91”.

Lei nº 8.540, de 22 de dezembro de 1992

Art. 1º A Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, passa a vigorar com alterações nos seguintes dispositivos:

Art. 12.

V -

a) a pessoa física, proprietária ou não, que explora atividade agropecuária ou pesqueira, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou por intermédio de prepostos e com auxílio de empregados, utilizados a qualquer título, ainda que de forma não contínua;

b) a pessoa física, proprietária ou não, que explora atividade de extração mineral - garimpo -, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou por intermédio de prepostos e com auxílio de empregados, utilizados a qualquer título, ainda que de forma não contínua;

c) o ministro de confissão religiosa e o membro de instituto de vida consagrada e de congregação ou de ordem religiosa, este quando por ela mantido, salvo se filiado obrigatoriamente à Previdência Social em razão de outra atividade, ou a outro sistema previdenciário, militar ou civil, ainda que na condição de inativo;

d) o empregado de organismo oficial internacional ou estrangeiro em funcionamento no Brasil, salvo quando coberto por sistema próprio de previdência social;

e) o brasileiro civil que trabalha no exterior para organismo oficial internacional do qual o Brasil é membro efetivo, ainda que lá domiciliado e contratado, salvo quando coberto por sistema de previdência social do país do domicílio;

Art. 22.

§5º O disposto neste artigo não se aplica à pessoa física de que trata a alínea "a" do inciso V do art. 12 desta Lei.

Art. 25. A contribuição da pessoa física e do segurado especial referidos, respectivamente, na alínea "a" do inciso V e no inciso VII do art. 12 desta Lei, destinada à Seguridade Social, é de:

I - dois por cento da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção;

II - um décimo por cento da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para financiamento de complementação das prestações por acidente de trabalho.

§1º O segurado especial de que trata este artigo, além da contribuição obrigatória referida no "caput", poderá contribuir, facultativamente, na forma do art. 21 desta Lei.

§2º A pessoa física de que trata a alínea "a" do inciso V do art. 12, contribui, também, obrigatoriamente, na forma do art. 21 desta Lei.

§3º Integram a produção, para os efeitos deste artigo, os produtos de origem animal ou vegetal, em estado natural ou submetidos a processos de beneficiamento ou industrialização

rudimentar, assim compreendidos, entre outros, os processos de lavagem, limpeza, descaroçamento, pilagem, descascamento, lenhamento, pasteurização, resfriamento, secagem, fermentação, embalagem, cristalização, fundição, carvoejamento, cozimento, destilação, moagem, torrefação, bem como os subprodutos e os resíduos obtidos através desses processos.

§4º Não integra a base de cálculo dessa contribuição a produção rural destinada ao plantio ou reflorescimento, nem sobre o produto animal destinado a reprodução ou criação pecuária ou granjeira e a utilização como cobaias para fins de pesquisas científicas, quando vendido pelo próprio produtor e quem a utilize diretamente com essas finalidades, e no caso de produto vegetal, por pessoa ou entidade que, registrada no Ministério da Agricultura, do Abastecimento e da Reforma Agrária, se dedique ao comércio de sementes e mudas no País.

§ 5º (VETADO)

(...)

Art. 30.

IV - o adquirente, o consignatário ou a cooperativa ficam sub-rogados nas obrigações da pessoa física de que trata a alínea "a" do inciso V do art. 12 e do segurado especial pelo cumprimento das obrigações do art. 25 desta Lei, exceto no caso do inciso X deste artigo, na forma estabelecida em regulamento;

X - a pessoa física de que trata a alínea "a" do inciso V do art. 12 e o segurado especial são obrigados a recolher a contribuição de que trata o art. 25 desta Lei no prazo estabelecido no inciso III deste artigo, caso comercializem a sua produção no exterior ou, diretamente, no varejo, ao consumidor."

Ora, caros leitores, o fato de o art. 1º da Lei nº 8.540/92 ter sido declarado, na via difusa, inconstitucional, não implica ipso facto que todas as modificações legislativas por ele introduzidas sejam tidas por inconstitucionais. A pensar assim, seria inconstitucional a fragmentação da alínea 'a' do inciso V do art. 12 da Lei nº 8.212/91, nas alíneas 'a' e 'b' do mesmo dispositivo legal, sem qualquer modificação em sua essência, assim como a renumeração das alíneas 'b', 'c' e 'd' do mesmo inciso V acima citado para 'c', 'd' e 'e', respectivamente, sem qualquer modificação de texto. (...)

E o que falar, então, sobre a constitucionalidade do Inciso VII do art. 12 da Lei nº 8.212/91, o qual, embora citado pelo Sr. Min. Marco Aurélio, sequer se houve por tocado pelo art. 1º da Lei nº 8.540/92. Seria, assim, o Inciso VII do art. 12 da Lei nº 8.212/91 inconstitucional simplesmente e tão somente porque fora citado pelo Min. Marco Aurélio em seu voto? Não nos parece ser essa a melhor exegese do caso em debate. (...)

Adite-se que o inciso IX do art. 93 da CF/88 determina, taxativamente, que todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário, aqui incluído por óbvio o STF, devem ser públicos, e fundamentadas todas as suas decisões, sob pena de nulidade. Ora ... No julgamento do RE 363.852/MG inexistiu qualquer menção, ínfima que seja, a possíveis vícios de inconstitucionalidade na sub-rogação encartada no inciso IV do art. 30 da Lei nº 8.212/91.

Aliás, o vocábulo “sub-rogação” assim como a referência ao “inciso IV do art. 30 da Lei nº 8.212/91” somente são mencionados na conclusão do Acórdão, ocasião em que o Sr. Min. Relator desobriga os recorrentes do RE 363.852/MG da retenção e do recolhimento da contribuição social ou do seu recolhimento por sub-rogação sobre a “receita bruta proveniente da comercialização da produção rural” de empregadores, pessoas naturais, fornecedores de bovinos para abate, e que é declarada inconstitucionalidade do art. 1º da Lei nº 8.540/92, o qual deu nova redação aos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com redação atualizada até a Lei nº 9.528/97.

Realmente, enquanto relatora de processo envolvendo questão idêntica, tive a oportunidade de verificar o texto integral da decisão do Ministro Marco Aurélio no acórdão RE 363.852, o mesmo não adentrou em momento algum a apreciação da inconstitucionalidade do tema sub-rogação (propriamente dito) art. 30, III e IV da lei 8212/91, o que ao meu ver, impede a extensão dos efeitos da inconstitucionalidade das contribuições instituídas lei 8.540/92, o qual deu nova redação aos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com redação atualizada até a Lei nº 9.528/97, para as contribuições lançadas após a lei 10.256/2001.

Todavia, não foi apenas esse fato mencionado no voto do ilustre Conselheiro Arlindo da Costa, que me levou a alterar o posicionamento até então adotado. Senão vejamos, outro texto do acórdão que novamente adoto como razões de decidir:

A quatro, porque a responsabilidade pelo recolhimento das contribuições de que trata o art. 25 da Lei nº 8.212/91 foi determinada ao adquirente, ao consignatário e à cooperativa, expressamente, pelo inciso III do art. 30 da Lei nº 8.212/91, o qual não foi igualmente atingido, sequer de raspão, pelos petardos da declaração de inconstitucionalidade aviada no RE nº 363.852/MG, permanecendo tal obrigação tributária ainda vigente e eficaz, mesmo em relação ao empregador rural pessoa física após a publicação da Lei nº 10.256/2001, produzindo todos os efeitos jurídicos que lhe são típicos.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 25. A contribuição do empregador rural pessoa física, em substituição à contribuição de que tratam os incisos I e II do art. 22, e a do segurado especial, referidos, respectivamente, na alínea a do inciso V e no inciso VII do art. 12 desta Lei, destinada à Seguridade Social, é de: (Redação dada pela Lei nº 10.256/2001).

I - 2% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção; (Redação dada pela Lei nº 9.528/97).

II - 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para financiamento das prestações por acidente do trabalho. (Redação dada pela Lei nº 9.528/97).

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas, observado o disposto em regulamento:

(...)

III - a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa são obrigadas a recolher a contribuição de que trata o art. 25, até o dia 2 do mês subsequente ao da operação de venda ou consignação da produção, independentemente de estas operações terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física, na forma estabelecida em regulamento; (Redação dada pela Lei 9.528/97)

IV - a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa ficam sub-rogadas nas obrigações da pessoa física de que trata a alínea "a" do inciso V do art. 12 e do segurado especial pelo cumprimento das obrigações do art. 25 desta Lei, independentemente de as operações de venda ou consignação terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física, exceto no caso do inciso X deste artigo, na forma estabelecida em regulamento; (Redação dada pela Lei 9.528/97)

É certo que o disposto no inciso IV do art. 30 da Lei nº 8.212/91 já seria bastante e suficiente para impingir ao adquirente, consumidor, consignatário e à cooperativa o dever jurídico de recolher as contribuições incidentes sobre a comercialização de produção rural.

Mas o Legislador Ordinário foi mais seletivo:

Isolou, propositadamente, no inciso III do art. 30 da Lei de Custeio da Seguridade Social, a obrigação tributária do adquirente, do consumidor, do consignatário e da cooperativa de recolher a contribuição de que trata o art. 25 dessa mesma lei, no prazo normativo, independentemente de as operações de venda ou consignação terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física, outorgando ao Regulamento da Previdência Social a competência para dispor sobre a forma de efetivação de tal obrigação acessória.

Acomodou no inciso IV do art. 30 da Lei nº 8.212/91, de maneira genérica, a sub-rogação do adquirente, do consumidor, do consignatário e da cooperativa nas demais obrigações, de qualquer naipe, do empregador rural pessoa física e do segurado especial decorrentes do art. 25 desse Diploma Legal, independentemente de as operações de venda ou consignação terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física.

Da análise dos dispositivos legais acima selecionados, restou visível que a obrigação da empresa adquirente, consumidora, consignatária e a cooperativa pelo recolhimento das contribuições previstas no art. 25 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 10.256/2001, decorre não da norma inscrita no inciso IV do art. 30 da Lei de Custeio da Seguridade Social, mas, sim, do preceito assentado no inciso III desse mesmo dispositivo legal, em atenção ao princípio jurídico da especialidade na solução dos conflitos aparentes de normas jurídicas, que faz com que a norma específica prevaleça sobre aquela editada de maneira genérica, princípio eternizado no brocardo latino “lex specialis derogat generali”.

A cinco, porque o próprio dispositivo do Acórdão do RE 363.852/MG declara a “inconstitucionalidade do artigo 1º da Lei nº 8.540/92, que deu nova redação aos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com redação atualizada até a Lei nº 9.528/97, **até que legislação nova, arrimada na Emenda Constitucional nº 20/98, venha a instituir a contribuição**, tudo na forma do pedido inicial”. Salta aos olhos que a sanatória da inconstitucionalidade vislumbrada pela Suprema Corte depende, tão somente, da promulgação de legislação nova, arrimada na EC nº 20/98, que institua a contribuição então viciada. Tais exigências houveram-se por integralmente supridas com a promulgação da Lei

nº 10.256, de 09 de julho de 2001, sob cuja égide ocorreram todos os fatos geradores contidos no presente lançamento tributário. (...)

Avulta, de todo o exposto, que o provimento permeado no Acórdão do STF em tela visou a desobrigar o recorrente do RE 363.852/MG da retenção e do recolhimento da contribuição social sobre a “receita bruta proveniente da comercialização da produção rural” de empregadores, pessoas naturais, fornecedores de bovinos para abate, ou do seu recolhimento por sub-rogação, não por defeito jurídico no instituto da sub-rogação, mas, sim, por vício de inconstitucionalidade da própria exação em si considerada.

Ou seja, face aos argumentos colacionados pelo voto condutor no processo acima transcrito, concluo que deve ser julgado procedente o lançamento por subrogação em relação a aquisição da produção rural do produtor rural pessoa física sob os seguintes aspectos.

- a) Primeiramente a não apreciação no RE 363.852/MG dos aspectos relacionados a inconstitucionalidade do art. 30, IV da Lei 8212/2001; sendo que o fato de constar no resultado do julgamento “inconstitucionalidade do artigo 1º da Lei nº 8.540/92, que deu nova redação aos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com redação atualizada até a Lei nº 9.528/97” não pode levar a interpretação extensiva de que fora declarada também a inconstitucionalidade do art. 30, IV, considerando a ausência de fundamentos jurídicos no próprio voto condutor.
- b) Segundo, o próprio dispositivo do Acórdão do RE 363.852/MG que declarou a inconstitucionalidade fez constar: “até que legislação nova, arrimada na Emenda Constitucional nº 20/98, venha a instituir a contribuição”. Ou seja, considerando que a lei 10.256/2001, cobriu de legitimidade a cobrança de contribuições sobre a aquisição do produtor rural pessoa física, por derradeiro, não tendo o RE 363.852 declarado a inconstitucionalidade do art. 30, IV da lei 8212/91, a subrogação consubstanciada neste dispositivo encontra-se também legitimada.

Ademais a obrigação legal de arrecadar as contribuições descritas no art. 25 não encontra respaldo apenas no art. 30, IV da lei 8212/91, mas também na obrigação legal esculpida no inciso III do mesmo artigo (conforme relatório FLD), bem como no Decreto 3048/1999: “*III - a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa são obrigadas a recolher a contribuição de que trata o art. 25, até o dia 2 do mês subsequente ao da operação de venda ou consignação da produção, independentemente de estas operações terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física, na forma estabelecida em regulamento; (Redação dada pela Lei 9.528/97) (grifos nossos)*”

Quanto a utilização do inciso III do art. 30 da lei 8212/91, como fundamento para legitimação da sistemática de adoção da subrogação, destacamos, que esse critério só precisa ser utilizado, caso se entendesse que realmente o art. 30, IV da lei 8212/91, tivesse sido

declarado inconstitucional no RE 363.852, fato, que no meu entender restou superado, pelos argumentos trazidos anteriormente no presente voto.

Conforme destacado no trecho do inciso III, a lei remeteu a regulamento (Decreto 3048/99) a instituição da sistemática, para que a empresa adquirente promova o recolhimento da contribuição prevista no art. 25 da lei 8212/91.

Na função de regulamentar não apenas o inciso III, mas inúmeros outros pontos da lei 8212/91, foi editado o Decreto nº 3.048/1999, aprovando o Regulamento da Previdência Social, ainda hoje em vigor, cujos artigos 200, 200-A e 216 instituíram a obrigação acessória da empresa adquirente, consumidora, consignatária ou da cooperativa, na condição de sub-rogada, a arrecadar, mediante desconto e a recolher as contribuições sociais incidentes sobre a receita bruta oriunda da comercialização da produção devidas pelo produtor rural pessoa física e pelo segurado especial. Senão vejamos:

Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99

Art. 200. A contribuição do empregador rural pessoa física, em substituição à contribuição de que tratam o inciso I do art. 201 e o art. 202, e a do segurado especial, incidente sobre a receita bruta da comercialização da produção rural, é de: (Redação dada pelo Decreto nº 4.032, de 2001)

I- dois por cento para a seguridade social; e

II- zero vírgula um por cento para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho.

(...)

§4º Considera-se receita bruta o valor recebido ou creditado pela comercialização da produção, assim entendida a operação de venda ou consignação.

§5º Integram a produção, para os efeitos dos incisos I e II do caput, os produtos de origem animal ou vegetal, em estado natural ou submetidos a processos de beneficiamento ou industrialização rudimentar, assim compreendidos, entre outros, os processos de lavagem, limpeza, descaroçamento, pilagem, descascamento, lenhamento, pasteurização, resfriamento, secagem, socagem, fermentação, embalagem, cristalização, fundição, carvoejamento, cozimento, destilação, moagem e torrefação, bem como os subprodutos e os resíduos obtidos através desses processos.

(...)

§7º A contribuição de que trata este artigo será recolhida:

I- Pela empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa, que ficam sub-rogadas no cumprimento das obrigações do produtor rural pessoa física de que trata a alínea "a" do inciso V do caput do art. 9º e do segurado especial, independentemente de as operações de venda ou consignação terem sido realizadas diretamente com estes ou com intermediário pessoa física, exceto nos casos do inciso III: (grifos nossos)

II- pela pessoa física não produtor rural, que fica sub-rogada no cumprimento das obrigações do produtor rural pessoa física de

que trata a alínea "a" do inciso V do caput do art. 9º e do segurado especial, quando adquire produção para venda, no varejo, a consumidor pessoa física; ou

III- pela pessoa física de que trata alínea "a" do inciso V do caput do art. 9º e pelo segurado especial, caso comercializem sua produção com adquirente domiciliado no exterior, diretamente, no varejo, a consumidor pessoa física, a outro produtor rural pessoa física ou a outro segurado especial.

§8º O produtor rural pessoa física continua obrigado a arrecadar e recolher ao Instituto Nacional do Seguro Social a contribuição do segurado empregado e do trabalhador avulso a seu serviço, descontando-a da respectiva remuneração, nos mesmos prazos e segundo as mesmas normas aplicadas às empresas em geral.

Art. 200-A. Equipara-se ao empregador rural pessoa física o consórcio simplificado de produtores rurais, formado pela união de produtores rurais pessoas físicas, que outorgar a um deles poderes para contratar, gerir e demitir trabalhadores rurais, na condição de empregados, para prestação de serviços, exclusivamente, aos seus integrantes, mediante documento registrado em cartório de títulos e documentos. (Incluído pelo Decreto nº 4.032/2001)

§1º O documento de que trata o caput deverá conter a identificação de cada produtor, seu endereço pessoal e o de sua propriedade rural, bem como o respectivo registro no Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária ou informações relativas à parceria, arrendamento ou equivalente e à matrícula no INSS de cada um dos produtores rurais. (Incluído pelo Decreto nº 4.032/2001)

§2º O consórcio deverá ser matriculado no INSS, na forma por este estabelecida, em nome do empregador a quem hajam sido outorgados os mencionados poderes. (Incluído pelo Decreto nº 4.032/2001)

Art. 200-B. As contribuições de que tratam o inciso I do art. 201 e o art. 202, bem como a devida ao Serviço Nacional Rural, são substituídas, em relação à remuneração paga, devida ou creditada ao trabalhador rural contratado pelo consórcio simplificado de produtores rurais de que trata o art. 200-A, pela contribuição dos respectivos produtores rurais. (Incluído pelo Decreto nº 4.032/2001)

Art. 216. A arrecadação e o recolhimento das contribuições e de outras importâncias devidas à seguridade social, observado o que a respeito dispuserem o Instituto Nacional do Seguro Social e a Secretaria da Receita Federal, obedecem às seguintes normas gerais:

I - A empresa é obrigada a:

(...)

III- a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa são obrigadas a recolher a contribuição de que trata o art. 200 no prazo referido na alínea "b" do inciso I, no

mês subsequente ao da operação de venda ou consignação da produção rural, independentemente de estas operações terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com o intermediário pessoa física; (grifos nossos)

IV- o produtor rural pessoa física e o segurado especial são obrigados a recolher a contribuição de que trata o art. 200 no prazo referido na alínea "b" do inciso I, no mês subsequente ao da operação de venda, caso comercializem a sua produção com adquirente domiciliado no exterior, diretamente, no varejo, a consumidor pessoa física, a outro produtor rural pessoa física ou a outro segurado especial;

V- o produtor rural pessoa física é obrigado a recolher a contribuição de que trata o inciso II do caput do art. 201 no prazo referido na alínea "b" do inciso I; (Revogado pelo Decreto nº 3.452/2000)

(...)

§5º O desconto da contribuição e da consignação legalmente determinado sempre se presumirá feito, oportuna e regularmente, pela empresa, pelo empregador doméstico, pelo adquirente, consignatário e cooperativa a isso obrigados, não lhes sendo lícito alegarem qualquer omissão para se eximirem do recolhimento, ficando os mesmos diretamente responsáveis pelas importâncias que deixarem de descontar ou tiverem descontado em desacordo com este Regulamento.

Contribuições destinadas ao Senar

Quanto às contribuições destinadas ao Senar, as mesmas possuem previsão no art. 6º da Lei n 9.528 de 1997, nestas palavras:

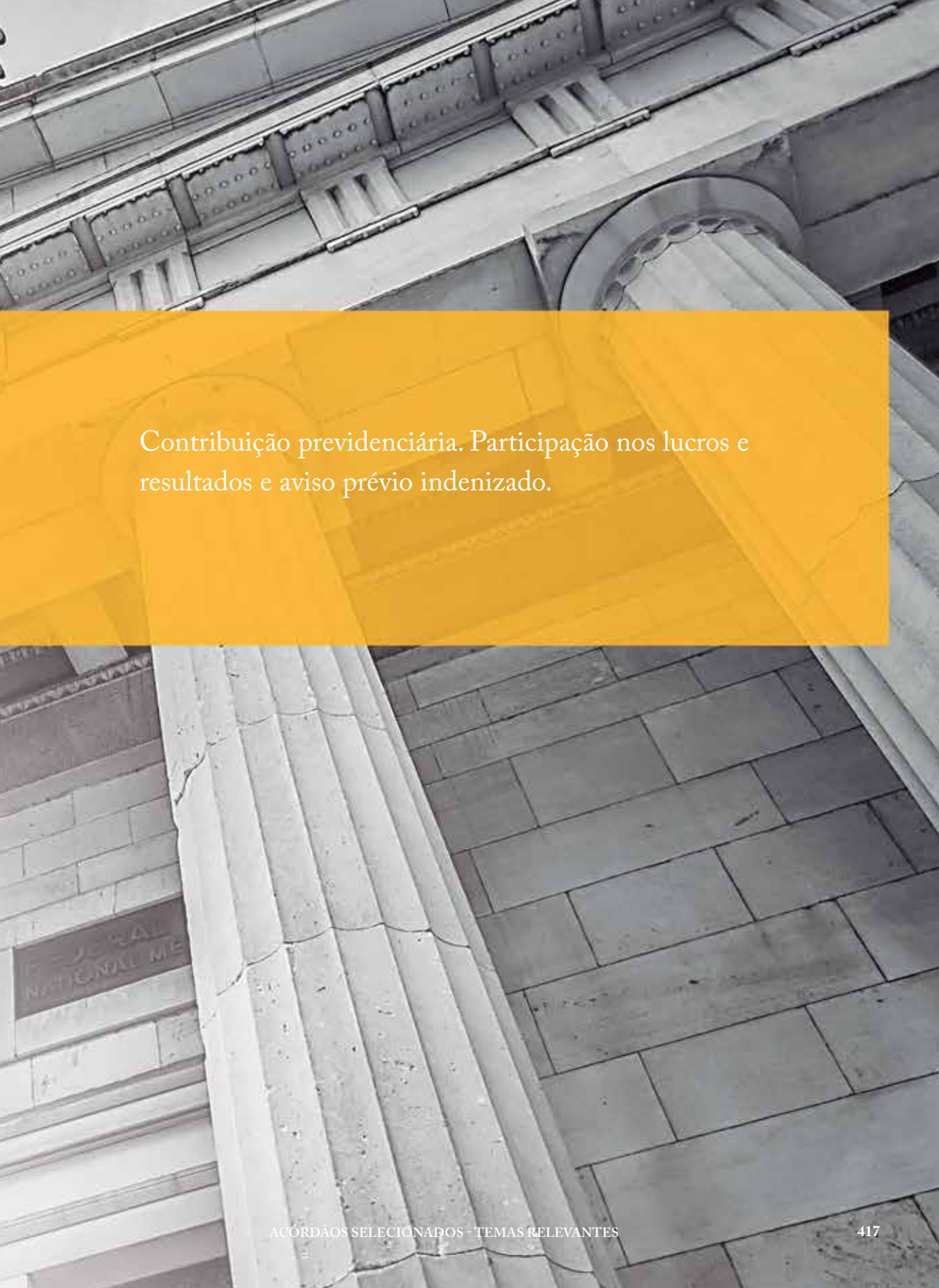
Art. 6º A contribuição do empregador rural pessoa física e a do segurado especial, referidos, respectivamente, na alínea a do inciso V e no inciso VII do art. 12 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, para o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR), criado pela Lei no 8.315, de 23 de dezembro de 1991, é de zero vírgula dois por cento, incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção rural. (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 9.7.2001)

Essas contribuições não foram objeto de reconhecimento de inconstitucionalidade no Recurso Extraordinário n 363.852. Desse modo, permanece a exação tributária. Porém, tais contribuições eram recolhidas pelo substituto tributário e não pelos produtores rurais; a transferência da responsabilidade para os substitutos está prevista no art. 94 da Lei n 8.212, art. 3º da Medida Provisória n 222 de 2004, combinado com o art. 30, inciso IV da Lei n 8.212 de 1991. Uma vez tendo sido afastada a dúvida acerca da declaração de inconstitucionalidade do art. 30, inciso III e IV plenamente respaldado encontra-se o exigência legal objeto do presente lançamento.

Face ao exposto, acompanho o relator em seu voto, apenas esclarecendo a mudança do meu posicionamento.

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira



Contribuição previdenciária. Participação nos lucros e resultados e aviso prévio indenizado.



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

Processo nº 15504.725721/2014-36
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 2402-005.262 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de maio de 2016
Matéria Contribuições Previdenciárias. Salário Indireto. Participação nos Lucros e Resultados (PLR) para empregados.
Recorrentes CEMIG DISTRIBUICAO S.A.
 UNIÃO - FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2011

DECADÊNCIA. INEXISTÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. EXISTÊNCIA DE RECOLHIMENTOS PARCIAIS. REGRA DO ART. 150, § 4º, DO CTN. O prazo decadencial para o lançamento é regido pelo art. 150, § 4º, do CTN, se, inexistindo dolo, fraude ou simulação, houver pagamento parcial.

CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA. PRELIMINAR. DESCABIMENTO. 1. A parte deveria ter feito prova das suas alegações (art. 15 do Decreto nº 70.235/1972), sobretudo porque a fiscalização fez um relatório detalhado das divergências apuradas e porque tais divergências estão amparadas na vasta documentação que integra o auto de infração.

2. Não é cabível converter o julgamento em diligência, para viabilizar a produção da prova que a própria recorrente deveria ter produzido juntamente com a impugnação.

IMPUGNAÇÃO. PROVA DOCUMENTAL. PRECLUSÃO. POSSIBILIDADE EXCEPCIONAL DE RELATIVIZAÇÃO. INSTRUÇÃO PROBATÓRIA. POSSIBILIDADE DE DETERMINAÇÃO DE OFÍCIO. 1. De acordo com o art. 15 do Decreto nº 70.235/1972, a impugnação deve ser instruída com os documentos em que se fundamentar. O § 4º do art. 16, por sua vez, estabelece que a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual.

2. Excepcionalmente, deve ser atenuado o rigor legal, para, com base nos princípios da razoabilidade e da legalidade, alcançar-se a desejada verdade real.

3. O próprio julgador pode, de ofício, determinar a realização das provas que entender necessárias para a formação do seu convencimento.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/04/2001

Autenticado digitalmente em 24/05/2016 por JOAO VICTOR RIBEIRO ALDINUCCI, Assinado digitalmente em 2

4/05/2016 por JOAO VICTOR RIBEIRO ALDINUCCI, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por RONALDO DE LIMA

MACEDO

Impresso em 14/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

1

FATOS GERADORES NÃO DECLARADOS EM GFIP. AVISO PRÉVIO INDENIZADO. INEXISTÊNCIA DE CARÁTER REMUNERATÓRIO. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES. 1. O pagamento do aviso prévio indenizado não tem caráter remuneratório, vez que o empregado, nessa hipótese, não presta serviço para o empregador e nem está à sua disposição.

2. Não se trata de rendimento pago, devido ou creditado, destinado a retribuir o trabalho que não está sendo prestado.

3. A contribuição não pode incidir sobre o aviso prévio indenizado, devendo a autoridade executora excluir da base de cálculo do lançamento os valores comprovadamente pagos a esse título.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. INFRINGÊNCIA LEGAL. INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES. POSSIBILIDADE. 1. O pagamento de participação nos lucros ou resultados em desacordo com a Lei nº 10.101/2000 viabiliza a incidência das contribuições devidas à Seguridade Social, das contribuições para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, bem como das contribuições destinadas a outras entidades ou fundos.

2. Em contrapartida, o pagamento em conformidade com a lei inviabiliza a incidência das contribuições, em função da imunidade (CF, art. 7º, inc. XI).

RO Negado e RV Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, I) por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício; II) com relação ao recurso voluntário, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recuso, para a exclusão dos valores decorrentes do aviso prévio indenizado; III) ainda com relação ao recurso voluntário, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso, para a exclusão da PLR 2010 e da sua Parcela Adicional. Vencido o Conselheiro Kleber que negava provimento com relação à Parcela Adicional do PLR 2010.

Ronaldo de Lima Macedo - Presidente

João Victor Ribeiro Aldinucci - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Ronaldo de Lima Macedo, Lourenço Ferreira do Prado, João Victor Ribeiro Aldinucci, Kleber Ferreira de Araújo, Ronnie Soares Anderson, Marcelo Malagoli da Silva, Marcelo Oliveira e Natanael Vieira dos Santos.

Relatório

1 Da autuação

A contribuinte sofreu Auto de Infração de Obrigação Principal (AIOP) DEBCAD nº 51.052.387-0, no valor total de R\$ 28.759.045,27, no qual foram constituídos os créditos correspondentes às contribuições destinadas a outras entidades ou fundos (Salário Educação, Incra, Sebrae), incidentes sobre a remuneração paga aos segurados empregados, parte da empresa.

Através do AIOP DEBCAD nº 51.052.385-4, integrante do PAF nº 15504.725513/2014-37, no valor total de R\$ 198.398.211,37, foram constituídos os créditos correspondentes às: a) contribuições destinadas à Seguridade Social, parte da empresa, incidentes sobre a remuneração paga aos segurados na categoria de empregados e contribuintes individuais; b) contribuições para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidente sobre a remuneração paga aos segurados na categoria de empregados.

Segundo o Relatório Fiscal, os motivos que ensejaram o lançamento foram basicamente os seguintes:

1.1 VALORES REGISTRADOS EM FOLHAS DE PAGAMENTO SUPERIORES AOS DECLARADOS EM GFIP (PERÍODO DE 01/2010 A 13/2010)

- a) as diferenças são integrantes do conceito de salário de contribuição: 13º salário sobre aviso prévio indenizado, aviso prévio (rubrica 370), correção monetária e aviso prévio (rubrica 1775).

1.2 PAGAMENTO DE PLR EM DESACORDO COM A LEI Nº 10.101/00 (PERÍODO 01/2009 A 03/2011)

- b) o PLR 2009 teve suas regras estabelecidas apenas em 20/11/2009, ou seja, apenas no final do exercício em que os empregados deveriam, através de esforço adicional, contribuir para a lucratividade da empresa;
- c) o PLR 2010 distribuiu parcela adicional não prevista nas regras acordadas;
- d) a contribuinte não apresentou planilhas de controle comprobatórias de que os indicadores definidos nas cláusulas dos acordos coletivos foram efetivamente medidos e avaliados e que tais medições eram levadas ao conhecimento dos seus empregados. Também não apresentou planilhas demonstrativas de que os valores pagos foram fundamentados nas fórmulas acordadas e creditados de maneira individualizada;

- e) o PLR 2008 foi objeto de fiscalização pela RFB, que concluiu que tais pagamentos também foram efetuados em desacordo com a legislação previdenciária;
- f) os pagamentos efetuados pela contribuinte a título de PLR não se enquadram no art. 214, § 9º, inc. X, do RGPS, integrando, pois, o salário de contribuição;
- g) os valores correspondentes ao PLR foram apurados através da contabilidade, diante das inconsistências dos arquivos digitais e dos demonstrativos entregues;
- h) haja vista os históricos contábeis genéricos e a não apresentação de documentos solicitados, a fiscalização considerou como base todos os lançamentos encontrados na contabilidade do período fiscalizado, considerados até a competência março de 2011, quando ocorreu o pagamento da parcela final do PLR 2010.

2 Da impugnação

Em sua impugnação, a contribuinte alegou:

- i) preliminar de decadência do direito de lançar os créditos tributários relativos ao período de 01/2009 a 07/2009, diante do transcurso do prazo de cinco anos entre a data da ocorrência dos fatos geradores e a data da ciência do auto;
- j) impossibilidade de exigência de contribuição sobre o aviso prévio indenizado, conforme jurisprudência do STJ e do CARF;
- k) impossibilidade de tributação dos valores pagos a título de PLR, diante da observância dos requisitos legais;
- l) impossibilidade de lançamento sobre pagamentos referentes aos PLRs 2007 e 2008.

3 Da decisão da DRJ

A 5ª Turma da DRJ/FNS manifestou-se pela procedência em parte da impugnação, para julgar:

- m) procedente o lançamento do valor principal de R\$ 11.042.100,92, acrescido de juros moratórios e multa de ofício de 75%;
- n) exonerado do crédito tributário principal o valor de R\$ 2.371.602,97, acrescido de juros moratórios e multa de ofício de 75%.

Do ato, a DRJ recorreu de ofício a este Conselho.

Segundo a DRJ:

3.1 DECADÊNCIA

- o) por força da decadência, as exigências contidas no Levantamento I - PLR, referentes às competências 01/2009 a 07/2009, devem ser julgadas improcedentes.

3.2 VALORES REGISTRADOS EM FOLHAS DE PAGAMENTO SUPERIORES AOS DECLARADOS EM GFIP (PERÍODO DE 01/2010 A 13/2010)

- p) conforme nota PGFN/CRJ nº 640/2014, pende de julgamento no STF o RE nº 565.160/SC, com repercussão geral reconhecida, cuja decisão pode reverter o entendimento do STJ a respeito da não tributação do aviso prévio indenizado;
- q) a impugnante também não apresentou nenhuma prova de que todas as remunerações dos segurados empregados se referem a aviso prévio indenizado.

3.3 PLR

- r) o PLR 2009 teve suas regras estabelecidas apenas em 20/11/2009, ou seja, apenas no final do exercício;
- s) o PLR 2010, contrariando as suas próprias regras, distribuiu parcela adicional não prevista;
- t) com relação ao PLR 2009 e 2010, em nenhum desses dois exercícios foi apresentada documentação ou planilhas de controle comprobatórias de que os indicadores definidos nas cláusulas dos acordos coletivos foram efetivamente medidos e avaliados periodicamente e que tais medições eram levadas ao conhecimento dos seus empregados para direcionar o seu esforço adicional;
- u) quanto ao lançamento sobre pagamentos referentes aos PLRs 2007 e 2008, a planilha apresentada pela impugnante, desacompanhada de documentação que lhe dê suporte (folhas de pagamento, recibos de pagamento, escrita contábil), não comprova a alegação de que os pagamentos ali relacionados não se refiram ao PLR 2009.

3.4 PRODUÇÃO DE PROVAS

- v) não é cabível a concessão de novo prazo para juntada de documentos;
- w) prescinde-se de perícia nos casos em que os elementos de prova podem ser trazidos aos autos, sem que se necessite de parecer técnico complementar ou ainda no caso de matéria puramente jurídica.

4 Do recurso voluntário

A contribuinte foi intimada da decisão em 22/01/2015 e interpôs recurso voluntário em 20/02/2015 com base nos seguintes argumentos:

4.1 VALORES REGISTRADOS EM FOLHAS DE PAGAMENTO SUPERIORES AOS DECLARADOS EM GFIP (PERÍODO DE 01/2010 A 13/2010)

- x) conforme ressaltou a própria fiscalização, a diferença apontada entre os valores transitados em folhas de pagamentos e os valores das remunerações declaradas em GFIP diz respeito aos pagamentos feitos a título de aviso prévio indenizado;
- y) a contribuição previdenciária não incide sobre o aviso prévio indenizado, o qual tem natureza indenizatória, conforme jurisprudência do STJ, tomada sob a sistemática dos recursos repetitivos.

4.2 PLR

- z) segundo a CF, a participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa está desvinculada da remuneração;
- aa) o art. 28, § 9º, alínea *j*, da Lei nº 8.212/1991, estabeleceu que as remunerações pagas a título de PLR, quando pagas ou creditas de acordo com legislação específica, não integram o salário de contribuição;
- bb) a Lei nº 10.101/2000 expressamente estabeleceu que a participação nos lucros ou resultados não constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista;
- cc) os valores pagos a título de PLR observaram todas as exigências da Lei nº 10.101/2000;
- dd) o fato de o acordo coletivo do PLR 2009 ter sido assinado em novembro/2009 não desnatura o plano, eis que a Lei nº 10.101/2000 não traz qualquer limite temporal para a celebração dos acordos;
- ee) apenas para fins argumentativos, deveriam ser canceladas as exigências relativas ao mês de dezembro/2009, pois posterior à data da assinatura do acordo;
- ff) as metas para o ano de 2009 foram pactuadas como sendo aquelas definidas pelo Planejamento Estratégico Empresarial;
- gg) no PLR 2009, houve clara fixação de metas, com mecanismos de divulgação e informações pertinentes ao cumprimento do acordo;
- hh) os pagamentos feitos a título de PLR 2010 também foram realizados em consonância com a Lei nº 10.101/2000;
- ii) no tocante ao PLR 2010, houve negociação entre a empresa e seus empregados; houve a clara fixação de metas e indicadores, com mecanismos de divulgação e prestação de informações pertinentes; e a

base de cálculo e os critérios de pagamento consideraram o resultado da empresa e o percentual pré-estabelecido;

jj) é descabido o entendimento acerca da ausência de medição por parte da recorrente dos indicadores utilizados no pagamento do PLR 2010;

kk) o aditamento do PLR 2010, em dezembro/2010, com distribuição de parcela adicional não prevista nas regras iniciais, não desnatura o plano, eis que a Lei nº 10.101/2000 não traz qualquer limite temporal para a celebração dos acordos;

ll) eventual descaracterização do PLR 2010 deveria eventualmente incidir sobre a parcela adicional, e não sobre todo o plano.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci - Relator

1. Conhecimento

O recurso de ofício deve ser conhecido, visto que a decisão recorrida exonerou o sujeito passivo de crédito tributário superior a R\$ 1.000.000,00. Nesse sentido, eis o teor do art. 1º da Portaria MF nº 03/2008:

Art. 1º. O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais).

O recurso voluntário é tempestivo e estão presentes os demais requisitos de admissibilidade, devendo, portanto, ser conhecido.

2. Decadência

A declaração de decadência das contribuições contidas no Levantamento I - PLR, referentes às competências 01/2009 a 07/2009, implicou recurso de ofício.

Deve ser mantida a decisão da DRJ, pois em nenhum momento a autoridade lançadora apontou a ocorrência de dolo, fraude ou simulação; e para estas competências consta recolhimento de contribuições; de tal forma que é aplicável a regra do § 4º do art. 150 do CTN.

A contribuinte foi autuada em 14/08/2014, data em que já havia transcorrido mais de cinco anos desde as citadas competências e, conseqüentemente, quando já havia decaido o direito de lançamento suplementar das contribuições.

3. Da juntada de documentos no recurso

Com base nos princípios da ampla defesa e da verdade material, a recorrente pede a juntada aos autos dos termos de rescisão de fls. 6228 e seguintes, os quais, no seu entender, demonstram que parte dos pagamentos realizados entre as competências 01/2009 a 10/2009 se referem aos PLRs de 2007 e 2008, corroborando os lançamentos constantes da planilha de fls. 5539 e seguintes.

Tais documentos visam a derruir a seguinte conclusão da DRJ:

[...] referida planilha, desacompanhada de documentação que lhe dê suporte (folhas de pagamento, recibos de pagamento, escrita contábil), não comprova a alegação de que os pagamentos ali relacionados não se referam ao PLR(s) 2009 e sim a parcelas complementares dos PLR 2007 e 2008. (fl. 6109)

Muito embora, num primeiro exame, possa parecer que não deve ser deferida a juntada, ex vi dos arts. 15, e 16 do Decreto nº 70.235/1972, a solução aqui é um pouco diversa

Os termos de rescisão visam apenas a contrapor a decisão da DRJ, devendo, portanto, serem conhecidos.

Excepcionalmente, deve ser atenuado o rigor legal, para, com base no princípio da razoabilidade, alcançar-se a desejada verdade real, que, por sua vez, decorre do princípio da legalidade.

Os termos de rescisão podem contribuir para o alcance da verdade dos fatos, impedindo (ou não) a tributação sobre fatos geradores não efetivamente ocorridos no mundo real.

Embora os princípios da boa-fé e da lealdade processual obriguem a parte a agir com zelo, cuidado, cooperação e diligência (colaborando com a marcha processual), a razoabilidade e a legalidade permitem, em caráter excepcional, a juntada ulterior de documentos. O próprio julgador pode, de ofício, determinar a realização das provas que entender necessárias para a formação do seu convencimento.

Logo, deve ser deferida a juntada dos termos de rescisão, a fim de que seja verificado se eles realmente corroboram a planilha de fls. 5539 e seguintes.

4. Valores registrados em folhas de pagamento superiores aos declarados em GFIP (período de 01/2010 a 13/2010)

Conforme relatório fiscal, as diferenças são integrantes do conceito de salário de contribuição, a saber: 13º salário sobre aviso prévio indenizado (rubrica 336), aviso prévio (rubrica 370), correção monetária (1027) e aviso prévio (rubrica 1775). Segue abaixo quadro demonstrativo constante do item 17.5:

RUBRICA	DESCRICAO	R\$ TOTAL	jan	fev	mar	abr	mai	jun	jul	ago	set	out	nov	dez
336	13 O SAL 3 AV PREV INDEN	17.991,38	35											
370	AVISO PREVIO	21.575,05	3	1	1	1		1						
1027	CORRECAO MONETARIA	2.204,01	17	22	14	21	9	3766	14	7	59	10	8	96
1775	AVISO PREVIO	3.414.298,78	82	31	17	24	114	12	14	12	271			

No item 17.2 (fl. 19 do PAF), a autoridade lançadora afirmou o seguinte:

A análise das diferenças encontradas apontava para a omissão de algumas rubricas com incidência de contribuições previdenciárias nas bases declaradas. Em especial, as rubricas relacionadas com o aviso prévio, ainda que outras rubricas também sinalizassem divergência, porém, em uma quantidade menor de ocorrências.

(destacou-se)

Logo, ao contrário do que pretende fazer crer a recorrente, nem toda a diferença apontada entre os valores transitados em folhas de pagamentos e os valores das remunerações declaradas em GFIP diz respeito aos pagamentos feitos a título de aviso prévio indenizado, vislumbrando-se também outras rubricas e eventual aviso prévio não indenizado.

Com relação ao aviso prévio indenizado, contudo, a recorrente tem razão.

O pagamento dessa verba em favor do empregado tem amparo no § 1º do art. 487 da CLT, segundo o qual *"a falta do aviso prévio por parte do empregador dá ao empregado o direito aos salários correspondentes ao prazo do aviso, garantida sempre a integração desse período no seu tempo de serviço"*.

Logo, o pagamento do aviso prévio indenizado não tem caráter remuneratório, vez que o empregado, nessa hipótese, não presta serviço para o empregador e nem está à sua disposição.

Não se trata de rendimento pago, devido ou creditado, destinado a retribuir o trabalho que não está sendo prestado.

Em se tratando de contrato de trabalho por prazo indeterminado, a parte que sem justo motivo pretender rescindi-lo, deverá comunicar a outra com a antecedência mínima prevista na CLT e na Lei nº 12.506/2011.

Não o fazendo o empregador, nasce para o empregado o direito ao salário correspondente, independentemente de qualquer prestação, não se podendo cogitar, pois, de retribuição de trabalho. Há apenas o pagamento de uma indenização, a qual visa a reparar o empregado que não fora alertado em tempo hábil.

O inc. I do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 explicita que o salário de contribuição constitui uma remuneração destinada a retribuir o trabalho.

Inexistindo o pagamento de remuneração, inexistente o núcleo do fato gerador da contribuição em referência, o que ocorre com o aviso prévio indenizado.

A redação original da alínea *e* do § 9º do art. 28 foi alterada para excluir a menção do aviso prévio indenizado como não constitutivo do salário de contribuição.

Contudo, essa modificação legislativa em nada alterou o núcleo do fato gerador da contribuição, que exige a remuneração paga, devida ou creditada, destinada a retribuir o trabalho. Expressando-se de outra forma, a alteração legislativa não alterou a natureza da citada rubrica.

Essa interpretação está em conformidade com a alínea *a* do inc. I do art. 195 da CF, segundo a qual as contribuições sociais incidem sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados à pessoa física que **lhe preste serviço**.

É sabido que, ao instituir e partilhar competências tributárias, a Constituição pré-definiu o fato gerador e o sujeito passivo dos tributos.

Como se vê, de toda forma, não se está declarando inconstitucionalidade, mas apenas declarando a não incidência da contribuição sobre o aviso prévio indenizado, com base no inc. I do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, não havendo qualquer ofensa à Súmula CARF nº 2.

O REsp nº 1230957/RS está suspenso por Recurso Extraordinário com repercussão geral (Tema 163 - 265), mas o aviso prévio indenizado, por não ter caráter remuneratório, não é salário de contribuição.

As conclusões constantes do citado REsp estão em harmonia com a legislação federal infraconstitucional, de modo que não há razão para alterá-las.

A título ilustrativo, segue a ementa do recurso:

Documento assinado digitalmente em 24/05/2016 por JOAO VICTOR RIBEIRO ALDINUCCI, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por JOAO VICTOR RIBEIRO ALDINUCCI, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por RONALDO DE LIMA MACEDO
Impresso em 14/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

PROCESSUAL CIVIL. RECURSOS ESPECIAIS. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DA EMPRESA. REGIME GERAL DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. DISCUSSÃO A RESPEITO DA INCIDÊNCIA OU NÃO SOBRE AS SEGUINTE VERBAS: TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS; SALÁRIO MATERNIDADE; SALÁRIO PATERNIDADE; AVISO PRÉVIO INDENIZADO; IMPORTÂNCIA PAGA NOS QUINZE DIAS QUE ANTECEDEM O AUXÍLIO-DOENÇA.

[...]

2.2 Aviso prévio indenizado.

A despeito da atual moldura legislativa (Lei 9.528/97 e Decreto 6.727/2009), as importâncias pagas a título de indenização, que não correspondam a serviços prestados nem a tempo à disposição do empregador, não ensejam a incidência de contribuição previdenciária.

A CLT estabelece que, em se tratando de contrato de trabalho por prazo indeterminado, a parte que, sem justo motivo, quiser a sua rescisão, deverá comunicar a outra a sua intenção com a devida antecedência. Não concedido o aviso prévio pelo empregador, nasce para o empregado o direito aos salários correspondentes ao prazo do aviso, garantida sempre a integração desse período no seu tempo de serviço (art. 487, § 1º, da CLT). Desse modo, o pagamento decorrente da falta de aviso prévio, isto é, o aviso prévio indenizado, visa a reparar o dano causado ao trabalhador que não fora alertado sobre a futura rescisão contratual com a antecedência mínima estipulada na Constituição Federal (atualmente regulamentada pela Lei 12.506/2011). Dessarte, não há como se conferir à referida verba o caráter remuneratório pretendido pela Fazenda Nacional, por não retribuir o trabalho, mas sim reparar um dano. Ressalte-se que, "se o aviso prévio é indenizado, no período que lhe corresponderia o empregado não presta trabalho algum, nem fica à disposição do empregador. Assim, por ser ela estranha à hipótese de incidência, é irrelevante a circunstância de não haver previsão legal de isenção em relação a tal verba" (REsp 1.221.665/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJe de 23.2.2011).

A corroborar a tese sobre a natureza indenizatória do aviso prévio indenizado, destacam-se, na doutrina, as lições de Mauricio Godinho Delgado e Amauri Mascaro Nascimento.

Precedentes: REsp 1.198.964/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 4.10.2010; REsp 1.213.133/SC, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 1º.12.2010; AgRg no REsp 1.205.593/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe de 4.2.2011; AgRg no REsp 1.218.883/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe de 22.2.2011; AgRg no REsp 1.220.119/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, DJe de 29.11.2011.

Documento assinado digitalmente conforme a Lei nº 11.343-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 24/05/2016 por JOAO VICTOR RIBEIRO ALDINUCCI, Assinado digitalmente em 2

4/05/2016 por JOAO VICTOR RIBEIRO ALDINUCCI, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por RONALDO DE LIMA

MACEDO

Impresso em 14/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

[...]

Acórdão sujeito ao regime previsto no art. 543-C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 - Presidência/STJ.

(REsp 1230957/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 26/02/2014, DJe 18/03/2014)

No âmbito deste Conselho, vale citar o acórdão nº 2803-004.204.

Em suma, a contribuição não pode incidir sobre o aviso prévio indenizado, devendo a autoridade executora do presente julgado excluir da base de cálculo do lançamento os valores comprovadamente pagos a esse título, bem como eventuais verbas a ele acessórias.

5. PLR 2009: Lançamento sobre pagamentos referentes aos Programas de 2007 e 2008, pagos no ano de 2009

A recorrente afirma que devem ser excluídos os valores identificados nas planilhas constantes das fls. 5539 e seguintes, por se referirem aos PLRs 2007 e 2008, pagos entre as competências 01/2009 a 10/2009, em razão de rescisão do contrato de trabalho.

Às fls. 6228 e seguintes, a recorrente juntou alguns termos de rescisão, que, no seu entender, comprovariam, por amostragem, a veracidade de suas alegações.

É que a DRJ havia decidido que a planilha apresentada, desacompanhada de documentação que lhe dê suporte (folhas de pagamento, recibos de pagamento, escrita contábil), não comprova a alegação de que os pagamentos ali relacionados não se refiram ao PLR 2009.

Em primeiro lugar, é questionável a realização de prova por amostragem, na medida em que o levantamento fiscal tomou por base cada uma das inconsistências apuradas no transcorrer da ação fiscal. Essas inconsistências foram aferidas e demonstradas competência por competência, de tal forma que a recorrente tinha o ônus de comprovar cabalmente as suas alegações, fazendo-o levantamento por levantamento.

Em segundo lugar, é inquestionável que a planilha deveria estar acompanhada de documentação comprobatória, até por se tratar de documento unilateral.

Em terceiro lugar, dentre as citadas competências de 01/2009 a 10/2009, já houve exclusão, por força da decadência, das competências 01/2009 a 07/2009, tendo sobejado apenas aquelas de 08/2009 a 10/2009.

Destas competências remanescentes, os únicos termos de rescisão que poderiam ser ligados às planilhas em nenhum campo registram que o pagamento de participação nos lucros ou resultados seria referente a 2007 ou 2008.

Destarte, a recorrente não fez prova de suas alegações.

6. PLR 2009: formalização e negociação entre a empresa e seus empregados

O lançamento ocorreu porque o PLR 2009 teve suas regras estabelecidas apenas em novembro/2009.

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

Autenticado digitalmente em 24/05/2016 por JOAO VICTOR RIBEIRO ALDINUCCI, Assinado digitalmente em 2

4/05/2016 por JOAO VICTOR RIBEIRO ALDINUCCI, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por RONALDO DE LIMA

MACEDO

Impresso em 14/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A recorrente defende a tese de que esse fato não desnatura o plano, eis que a Lei nº 10.101/2000 não traz qualquer limite temporal para a celebração dos acordos.

Essa questão é extremamente controvertida neste Conselho, havendo posicionamentos muito bem fundamentados em ambos os sentidos.

A não incidência das contribuições sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa é uma imunidade, vez que é uma norma de não tributação prevista na Constituição Federal (inc. XI do art. 7º).

Ao estabelecer que tal verba está desvinculada da remuneração, a Lei Maior criou norma negativa de competência, impedindo o próprio exercício de atividade legislativa para criar imposição fiscal a ela atinente. Veja-se:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

XI - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei;

A participação do trabalhador nos lucros ou resultados da empresa não é apenas um instrumento de integração entre o capital e o trabalho, visando a incrementar a produtividade (como costumeiramente se diz), mas sobretudo um **direito social do trabalhador**. Tanto o *caput* do artigo, como o capítulo no qual ele está inserido (“*DOS DIREITOS SOCIAIS*”), não deixam margem para dúvidas.

Essa circunstância tem passado despercebida às vezes, mormente porque a lei regulamentadora parece tê-la deixado em segundo plano, nem mesmo fazendo menção à expressão direitos sociais.

Por outro lado, a norma constitucional é de eficácia limitada, pois atribuiu à lei (“*conforme definido em lei*”) a competência para estabelecer os pressupostos dessa não vinculação.

No plano infraconstitucional, a regulamentação está na Lei nº 10.101/2000, que “*dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa e dá outras providências*”.

Em seu art. 2º, a lei prevê que a participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, através, conforme o caso, de comissão paritária escolhida pelas partes, convenção coletiva ou acordo coletivo.

Logo, é inquestionável que a lei prevê que essa participação será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados. Veja-se:

*Art.2º—A participação nos lucros ou resultados **será objeto de negociação** entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:*

(destacou-se)

Todavia, e diferentemente do que concluiu a autoridade autuante, bem como a própria DRJ, a lei realmente não estabeleceu uma data limite para a formalização dessa negociação.

É compreensível que ela não o tenha feito, pois as normas de experiência comum demonstram que tais negociações não raramente levam meses para serem concluídas, sendo, por vezes, acirradas e conflituosas.

No caso concreto, e como demonstrado pela recorrente, o acordo coletivo envolveu dez sindicatos diferentes, o que demonstra a plausibilidade da sua tese.

E não compete ao aplicador da lei criar pré-requisito não previsto na norma, sobretudo para reduzir a eficácia de regra jurídica constitucional.

A interpretação criativa é vedada pela tripartição dos poderes-deveres prevista no art. 2º da Lei Maior, tripartição que se constitui em um verdadeiro princípio fundamental da República.

Uma interpretação mais fiscalista, com criação de exigências não previstas legalmente, apenas tem o condão de dificultar a efetiva concretização do direito social do trabalhador à participação nos lucros ou resultados da empresa, em conflito com as finalidades constitucionais.

Muito embora a lei regulamentadora pareça ter deixado em segundo plano a participação nos lucros ou resultados como um direito social, pois nem mesmo faz qualquer menção a esse respeito, fato é que a Constituição outorgou essa participação como um efetivo direito daquela natureza, o que deve ser levado em consideração pelo aplicador da lei, na busca da máxima eficácia da norma constitucional.

Os direitos sociais visam a criar as condições materiais necessárias ao alcance da igualdade real entre o dono do capital e o trabalhador. Segundo José Afonso da Silva, *"são prestações positivas proporcionadas pelo Estado direta ou indiretamente, enunciadas em normas constitucionais, que possibilitam melhores condições de vida aos mais fracos, direitos que tendem a realizar a igualização de situações sociais desiguais"* (Curso de Direito Constitucional Positivo, 12ª ed., rev., Malheiros Editores, 1996, p. 277, com destaques).

Buscando igualar o empregador e o trabalhador, a Constituição outorgou a este o direito à participação nos lucros ou resultados e na própria gestão da empresa. Não fosse a Constituição e a consequente regra imunizante, é óbvio que o trabalhador não teria as condições materiais necessárias para participar dos lucros ou resultados, os quais, por consectário lógico, decorrem do capital do qual ele não é dono.

Toda interpretação, portanto, deve ter como norte os direitos sociais.

E diante de interpretações plausíveis e alternativas, o exegeta deve adotar aquela que se amolda à Lei Maior. O ministro Luís Roberto Barroso decompõe o princípio da interpretação conforme a Constituição nos seguintes termos:

1) Trata-se da escolha de uma interpretação da norma legal que a mantenha em harmonia com a Constituição, em meio a outra ou outras possibilidades interpretativas que o preceito admita.

2) Tal interpretação busca encontrar um sentido possível para a norma, que não é o que mais evidentemente resulta da leitura de seu texto.

3) *Além da eleição de uma linha de interpretação, procede-se à exclusão expressa de outra ou outras interpretações possíveis, que conduziriam a resultado contrastante com a Constituição.*

4) *Por via de consequência, a interpretação conforme a Constituição não é mero preceito hermenêutico, mas, também, um mecanismo de controle de constitucionalidade pelo qual se declara ilegítima uma determinada leitura da norma legal.*

(Interpretação e aplicação da constituição : fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora. 3. ed. Saraiva, p. 181-182, com destaques)

Deve ser abandonado, pois, o rigor interpretativo, para compatibilizar a leitura da Lei nº 10.101/2000 com a Constituição, a qual, lembre-se, visou a igualar materialmente o trabalhador e o empregador.

Ainda que a compreensão mais óbvia da lei infraconstitucional possa sugerir que o acordo deve ser formalizado antes do início do período aquisitivo, como forma de incentivar a produtividade e o comprometimento dos trabalhadores, fato é que a Constituição trouxe como critério preponderante o direito social do lado mais fraco da relação empregatícia, e não o incremento da produtividade e do seu comprometimento.

A interpretação de que o acordo deve ser formalizado antes do início do período aquisitivo, assim, embora possa ser a mais evidente diante da Lei nº 10.101/2000, não é a mais legítima.

Cria, também, um **requisito formal** não previsto (pois a lei menciona apenas a necessidade de negociação – “*será objeto de negociação*”) e que está em descompasso com a realidade negocial, podendo até mesmo desestimular a concessão da participação nos lucros ou resultados e, por conseguinte, a realização dos direitos sociais.

Essa interpretação não é apenas teleológica, mas sim criativa, pois insere um requisito formal não constante da norma encimada, e que, para piorar, não está em conformidade com a Constituição.

Como se vê, não se está declarando a inconstitucionalidade da Lei nº 10.101/2000, e sim, dentre as várias interpretações possíveis, elegendo-se aquela mais adequada ao texto constitucional.

Sendo assim, deve ser acatada a tese já esboçada pelo CSRF, no acórdão nº 9202-003.370, cuja ementa segue abaixo, com destaques:

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA - PLR. IMUNIDADE. OBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. ACORDO PRÉVIO AO ANO BASE. DESNECESSIDADE. A Participação nos Lucros e Resultados - PLR concedida pela empresa aos seus funcionários, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, por força do disposto no artigo 7º, inciso XI, da CF, sobretudo por não se revestir da natureza salarial, estando ausentes os requisitos da habitualidade e contraprestação pelo

trabalho. Somente nas hipóteses em que o pagamento da verba intitulada de PLR não observar os requisitos legais insculpidos na legislação específica, notadamente artigo 28, § 9º, alínea j, da Lei nº 8.212/91, bem como MP nº 794/1994 e reedições, c/c Lei nº 10.101/2000, é que incidirão contribuições previdenciárias sobre tais importâncias, em face de sua descaracterização como Participação nos Lucros e Resultados. A exigência de outros pressupostos, não inscritos objetivamente/literalmente na legislação de regência, como a necessidade de formalização de acordo prévio ao ano base, é de cunho subjetivo do aplicador/intérprete da lei, extrapolando os limites das normas específicas em total afronta à própria essência do benefício, o qual, na condição de verdadeira imunidade, deve ser interpretado de maneira ampla e não restritiva. Recurso especial negado. (CSRF, 2ª Turma, Relator(a) RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA, sessão de 17 de setembro de 2014) (com destaques)

Logo, o fato isolado de a formalização ter ocorrido em novembro não desnatura o PLR 2009, devendo ser analisados outros aspectos, conforme adiante se fará.

A necessidade de comprovação da negociação entre a empresa e seus empregados, por exemplo, é um requisito imposto pela Lei nº 10.101/2000, que deve ser adequadamente observado.

O plano não deve ser imposto pela empresa e deve realmente servir de instrumento de integração entre o capital e o trabalho.

A recorrente afirma que, a despeito de a assinatura ter ocorrido em novembro, os seus empregados já vinham recebendo as diretrizes e as metas necessárias através do boletim mensal "*Visão e Ação*".

Muito embora o recebimento das diretrizes e das metas não comprove a existência da negociação, mas sim da eventual divulgação das informações, o fato de o plano ter sido assinado perante dez sindicatos diferentes comprova efetivamente a existência prévia de discussões entre as partes interessadas.

Um plano de tal importância e grandeza é sempre precedido de ajustes, como demonstram as regras de experiência comum.

Nessa toada, o art. 275 do CPC preleciona que "*o juiz aplicará as regras de experiência comum subordinadas pela observação do que ordinariamente acontece*". As disposições do Código são aplicáveis supletiva e subsidiariamente aos processos administrativos fiscais, como determina o seu art. 15.

É necessário, assim, verificar se a recorrente cometeu as demais infringências relatadas no auto e acatadas pela DRJ.

7. PLR 2009 e 2010: Medição e divulgação dos indicadores

A DRJ afirma que, com relação aos PLRs 2009 e 2010, não foram apresentados documentos ou planilhas de controle comprobatórios de que os indicadores definidos nas cláusulas dos acordos coletivos foram efetivamente medidos e avaliados periodicamente e que tais medições eram levadas ao conhecimento dos seus empregados para **direcionar o seu esforço adicional**.

A recorrente controverte afirmando que a disseminação das metas e regras era realizada por meio de instrumento próprio ("*Visão e Ação*"). Diz, igualmente, que todos os seus funcionários possuíam acesso aos relatórios mensais por meio da *intranet*.

Especificamente no tocante ao PLR 2010, a recorrente afirma que os indicadores estabelecidos no acordo (Taxa de Frequência de Acidentados com Afastamento - TFTP, despesas com Material, Serviços e Outros - MSO, Resultado da Atividade, Número de Conjuntos DEC ou FEC violados, Indicador de Resultado Individual e Indicador de Agregação de Valor) foram regular e efetivamente medidos.

Ao contrário do que alega a recorrente, no entanto, ela não comprovou a existência dos mecanismos de aferição das cláusulas do acordo coletivo referente ao PLR 2009.

A sua Cláusula 1ª estabeleceu que "*as metas e indicadores pré-estabelecidos para o ano de 2009 são, dentre outros, aqueles definidos pelo Planejamento Estratégico Empresarial, acompanhadas de BSC*".

Em primeiro lugar, a recorrente não demonstrou quais metas e indicadores teriam sido definidos, o que já prejudica a análise acerca da existência de mecanismos de sua aferição.

Em segundo lugar, e de qualquer forma, os relatórios "*Visão e Ação*" não fazem qualquer menção ao PLR.

Ficam corroboradas, portanto, as seguintes conclusões da fiscalização (item 19.30 do relatório fiscal), que se transcreve para evitar tautologia:

Ocorre que tais cadernos apresentados não estão relacionados com o pagamento de PLR, aliás, não existe qualquer menção a PLR nos mesmos, são documentos utilizados no planejamento estratégico e na relação com os investidores da CEMIG e os indicadores ali detalhados não estão, pelo menos de forma direta, relacionados com aqueles descritos nas cláusulas dos acordos coletivos relacionadas com o pagamento de PLR e usados na apuração quantitativa do mesmo.

No mesmo sentido, os boletins de fls. 5327 e seguintes.

Como se depreende do documento intitulado "*Visão e Ação*", ele se destina à "*disseminação de temas relativos à estratégia a todos os empregados*". Além de "*auxiliar na comunicação da estratégia [...], permite uma troca de informações e experiências entre os empregados, tornando-se um importante meio de comunicação corporativa*" (vide fl. 5327).

Destarte, é indubitável que tal boletim está relacionado às atividades de planejamento e gestão da estratégia da recorrente, mas não ao PLR, conclusão esta reforçada pelo seguinte trecho do documento de fl. 5335:

Neste Visão e Ação On-Line iremos abordar as atividades do planejamento e gestão da estratégia previstas para o ano de 2009.

Para que não restem dúvidas, vale traçar a seguinte tabela:

VISÃO E AÇÃO	
Mês/Ano	Assunto
Janeiro/2010	Leilões de energia elétrica
Fevereiro/2010	Comercialização de energia no mercado livre e os clientes corporativos da Cemig
Março/2010	Empresar em que a Cemig detém participação
Abril/2010	Panorama do movimento mundial de fusões e aquisições do setor elétrico e gás

A despeito da vasta documentação juntada pela recorrente, não há como afastar as seguintes conclusões da DRJ:

Destarte, examinada essa documentação, chega-se a mesma conclusão da autoridade lançadora, de que esses documentos, com efeito, demonstram o empenho da CEMIG em implementar metodologias de planejamento e gestão, todavia, os indicadores ali constantes não estão relacionados, diretamente, com aqueles descritos nas cláusulas dos acordos coletivos.

Como frisado no relatório fiscal,

o pagamento do PLR para os biênios 2009/2010 e 2010/2011 estava vinculado ao atingimento de metas preestabelecidas, metas essas que eram resultado da composição de indicadores operacionais, financeiros e funcionais. Temos então uma metodologia complexa estabelecida onde o pagamento das parcelas fixas e variáveis definidas para o PLR estava vinculado a parâmetros quantitativos e qualitativos que implicavam necessariamente em medições do desempenho corporativo em suas pontas operacional e financeira e também de parâmetros individuais de desempenho.

Em terceiro lugar, a disponibilização de informações específicas do PLR 2009 através da *intranet* não foi comprovada.

Logo, a recorrente não comprovou que divulgava aos seus empregados as informações atinentes ao atingimento das metas e dos indicadores necessários para a obtenção da participação nos lucros ou resultados de 2009.

Essas informações são de suma importância para os trabalhadores, que devem ter conhecimento dos direitos substantivos da participação, das suas regras adjetivas e, ao longo do período aquisitivo, do cumprimento ou não das metas e indicadores estabelecidos no programa.

A participação requer que os empregados tenham informações claras e objetivas desde a formalização do plano, durante o período de aquisição e até mesmo depois da distribuição dos lucros ou resultados;

DocId:300-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 24/05/2016 por JOAO VICTOR RIBEIRO ALDINUCCI, Assinado digitalmente em 2

4/05/2016 por JOAO VICTOR RIBEIRO ALDINUCCI, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por RONALDO DE LIMA

MACEDO

Impresso em 14/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

18

Essas exigências constantes do § 2º do art. 2º da Lei são plenamente válidas, pois igualmente visam a concretizar os direitos sociais, os quais somente podem ser eficazmente exercidos se cumpridos os deveres de informação e transparência.

Diante dessa ilegalidade, a qual é suficiente para se chegar ao resultado do julgamento, pois macula todo o plano de 2009, é prescindível examinar os demais fundamentos recursais.

Expressando-se de outra forma, e na dicção do inc. IV, do § 1º, do art. 489, do CPC, não é necessário enfrentar os demais argumentos deduzidos no processo, pois incapazes de infirmar a conclusão do julgado.

No tocante ao PLR 2010, a conclusão é diversa.

Através dos documentos de fls. 5765 e seguintes, a recorrente comprovou que aferia as metas e os indicadores estabelecidos no acordo.

Como se vê na Cláusula 6ª do instrumento, as metas para a participação estavam diretamente vinculadas aos indicadores TFTp, número de conjuntos DEC ou FEC violados, MSO e indicador de resultado individual.

O Relatório Anual 2010 contempla informações precisas acerca dos dados estatísticos dos acidentados com afastamento, dados estes relacionados ao indicador TFTp. A preocupação com esse indicador está igualmente estampada nos documentos que registram as reuniões presenciais e as videoconferências.

Os indicadores DEC ou FEC estão retratados nos dados estatísticos de fls. 5917 e seguintes, observando-se, ainda, que tais dados estão consolidados no próprio *site* da ANEEL (vide fl. 5916).

Já aqueles dados relacionados ao MSO estão comprovados nos documentos de fls. 5915 e seguintes, extraídos do sistema de gestão da recorrente, o qual dá conta das despesas com material, serviços e outros.

Destarte, e ao contrário do que ocorreu no tocante ao PLR 2009, a recorrente fez prova de que media e avaliava os indicadores e as metas estabelecidas no acordo relativo ao ano de 2010, dando conhecimento dessa avaliação aos seus empregados.

Nesse sentido, deve ser validado o PLR 2010.

8. PLR 2010: Parcela Adicional

Segundo a DRJ, o PLR 2010, contrariando as suas próprias regras, distribuiu parcela adicional não prevista.

Já a recorrente afirma que o seu aditamento, em dezembro/2010, com distribuição de parcela adicional não prevista nas regras iniciais, não desnatura o plano, eis que a Lei nº 10.101/2000 não traz qualquer limite temporal para a celebração dos acordos.

Como argumentado no tópico 6 desta decisão, ao qual apenas se remete para evitar tautologia, tem razão a recorrente.

9. Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de a) CONHECER e NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício; e b) CONHECER e DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos da fundamentação.

João Victor Ribeiro Aldinucci.



Multa isolada de 150%. Falsidade em gfp. Desnecessária a comprovação do dolo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 15586.720696/2012-70
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° **9202-004.341 – 2ª Turma**
Sessão de 24 de agosto de 2016
Matéria CSP - COMPENSAÇÃO INDEVIDA EM GFIP - MULTA ISOLADA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MUNICÍPIO DE VIANNA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2009 a 31/12/2010

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. AUTO DE INFRAÇÃO COMPROVAÇÃO CRÉDITOS LÍQUIDOS E CERTOS. GLOSA DOS VALORES COMPENSADOS INDEVIDAMENTE. FALSIDADE DE INFORMAÇÃO EM GFIP. APLICAÇÃO DE MULTA ISOLADA. PROCEDÊNCIA.

O sujeito passivo deve sofrer imposição de multa isolada de 150%, incidente sobre as quantias indevidamente compensadas, quando insere informação falsa na GFIP, declarando créditos decorrentes de recolhimentos de contribuições em desacordo com sentença judicial que determina a observância do art. 170-A do CTN, bem como sem efetivamente desincumbir-se de demonstrar o efetivo recolhimento.

Para a aplicação de multa de 150% prevista no art. 89, §10º da lei 8212/91, necessário que a autoridade fiscal demonstre a efetiva falsidade de declaração, ou seja, a inexistência de direito "líquido e certo" a compensação, sem a necessidade de imputação de dolo, fraude ou mesmo simulação na conduta do contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer o Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Ana Paula Fernandes (relatora), Patrícia da Silva e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento. Designada para redigir o voto vencedor, a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes – Relatora

(Assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Redatora Designada

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em Exercício), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Gerson Macedo Guerra.

Relatório

O presente Recurso Especial trata de pedido de análise de divergência motivado pela Fazenda Nacional face ao acórdão 2302-002.739, proferido pela 2ª Turma Ordinária/3ª Câmara/2ª Seção de Julgamento do CARF.

Trata-se de Autos de Infração de Obrigação Principal nº 51.009.9831 e 51.009.9840, **decorrente de glosa de compensação indevida de contribuições previdenciárias, em virtude da não comprovação de créditos utilizados na compensação**, além de multa isolada, conforme descrito no Relatório Fiscal às fls. 14/40.

O sujeito passivo do crédito tributário ofereceu impugnação, de fls. 235/253 e 268/290, do qual a DRJ no Rio de Janeiro I/RJ, fls. 314/323, julgou procedente em parte, anulando o crédito tributário aviado no Auto de Infração nº 51.009.9840, e mantendo o crédito tributário lançado mediante o Auto de Infração nº 51.009.9831 em sua integralidade.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o Contribuinte interpôs recurso voluntário, fls. 336/359, respaldando sua inconformidade em argumentação desenvolvida nos seguintes termos: que é necessária a suspensão do presente Processo Administrativo Fiscal; que não ocorreu prescrição; que o art. 170-A do CTN é inaplicável ao caso, porque não houve contestação judicial do tributo, mas sim discussão quanto aos termos *a quo* e *ad quem* do prazo prescricional; que é descabida a exigência de ratificação das GFIP; e necessidade de manutenção da anulação da multa isolada.

A 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, às fls. 369/399, conheceu parcialmente do Recurso Voluntário e, no mérito, negou-lhe provimento. Outrossim, conheceu do Recurso de Ofício para, no mérito, negar-lhe provimento, para cancelar a multa isolada, por entender que a Fiscalização não comprovou, expressa e diretamente, os elementos da conduta do sujeito passivo que transbordou no dolo de apresentar a declaração falsa, o que enseja a não aplicação da multa isolada prevista no do art. 89, § 10 da Lei 8.212/1991.

A Fazenda Nacional interpôs recurso especial às fls. 404/411, alegando que o acórdão recorrido determinou o cancelamento da multa, apesar de restar claro nos autos os requisitos para a aplicação da penalidade disposta no art. 89, §10 da Lei nº 8.212/91 c/c art. 44, I da Lei nº 9.430/96 (compensação indevida e decorrente comprovação de falsidade na declaração apresentada, tendo em vista a compensação lastreada em decisão sem trânsito em julgado, em inobservância ao art. 170-A do CTN). Ainda, afirmou que falsidade da declaração fundada em compensação lastreada em decisão não transitada em julgado comprova o intuito de reduzir as contribuições previdenciárias, configurando causa de aplicação da multa. Também, que não se alegue desconhecimento da lei acerca da compensação (art. 170-A), pois o regramento é específico e clara é a regra da necessidade de liquidez e certeza do crédito a ser compensado, sendo no caso imprescindível o trânsito em julgado da decisão judicial.

Às fls. 414/418, em Exame de Admissibilidade de Recurso Especial, o Presidente da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF deu seguimento ao recurso, considerando que no acórdão paradigma “*a declaração de compensação indevida impôs a*

aplicação da multa, tendo em vista a falta de liquidez e certeza do crédito tributário, em similitude fática com os autos. Diversamente, o acórdão recorrido afastou a multa, apesar da falta de certeza e liquidez dos créditos objeto de compensação, pois fundamentada em decisão judicial sem trânsito em julgado, em desacordo com o art. 170-A do CTN.

Devidamente cientificado, o Interessado apresentou contrarrazões às fls. 431/441.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Ana Paula Fernandes - Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto merece ser conhecido.

Trata-se de Autos de Infração de Obrigação Principal nº 51.009.9831 e 51.009.9840, decorrente de glosa de compensação indevida de contribuições previdenciárias, em virtude da não comprovação de créditos utilizados na compensação, além de multa isolada, conforme descrito no Relatório Fiscal às fls. 14/40.

O Acórdão recorrido cancelou a multa isolada, por entender que a Fiscalização não comprovou, expressa e diretamente, os elementos da conduta do sujeito passivo que transbordou no dolo de apresentar a declaração falsa, o que enseja a não aplicação da multa isolada prevista no do art. 89, § 10 da Lei 8.212/1991.

O Recurso Especial, apresentado pela Fazenda Nacional, trouxe para análise a divergência jurisprudencial no sentido de que restou claro nos autos os requisitos para a aplicação da penalidade disposta no art. 89, §10 da Lei nº 8.212/91 c/c art. 44, I da Lei nº 9.430/96 (compensação indevida e decorrente comprovação de falsidade na declaração apresentada, tendo em vista a compensação lastreada em decisão sem trânsito em julgado, em inobservância ao art. 170-A do CTN).

Vejamus a redação do art. 89, § 10, da Lei 8.212/1991, que enseja a aplicação das sanções na hipótese de compensação indevida, *in verbis*:

Art. 89. As contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, as contribuições instituídas a título de substituição e as contribuições devidas a terceiros somente poderão ser restituídas ou compensadas nas hipóteses de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

§ 9º. Os valores compensados indevidamente serão exigidos com os acréscimos moratórios de que trata o art. 35 desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 10. Na hipótese de compensação indevida, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, o contribuinte estará sujeito à multa isolada aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicado em dobro, e terá

como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, **serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.** (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexistente; (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

(...)

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, **serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.** (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a **vinte por cento.**

(...) (grifo nosso)

Deduz-se da previsão do art. 89, §§ 9 e 10, da Lei 8.212/91 a existência de duas sanções tributárias nas hipóteses de compensação indevida de contribuições previdenciárias: a multa de mora de 20% (multa de mora), tratando-se de compensação efetuada indevidamente, e a multa isolada de 150%, nos casos de **comprovada falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.**

No caso concreto observo que não tendo sido promovida a exclusão dos agentes políticos em da base de dados da Seguridade Social, mediante a entrega das respectivas GFIP retificadoras, tais pessoas físicas permanecerão, no período de 01/02/1998 a 18/09/2004, vinculadas ao RGPS na condição de segurados empregados, sendo devidas as contribuições previdenciárias recolhidas a esse título. Em consequência, sendo devidas as citadas contribuições sociais, não há que se falar em recolhimento indevido. Sem recolhimento indevido, não haverá constituição de crédito em favor do Município. Desse modo, verifico que o contribuinte já restou prejudicado por sua própria torpeza, perdendo assim o direito a

compensação, **contudo o direito existiu**, ele não foi inventado ou forjado, ele era real e oponível a terceiros.

Vale dizer, a multa de mora deve ser aplicada toda vez em que há uma compensação indevida. Já a multa isolada resulta de situações em que há uma compensação indevida, fruto de uma conduta manifestamente fraudulenta contra o fisco, de um ato volitivo de dolo, devendo haver prova da presença do elemento subjetivo.

A simples conduta do sujeito passivo de compensar um crédito que entende ser de direito não pode ser tida presumidamente como de má-fé, pois a má-fé não se presume, deve ser comprovada, nos exatos termos fixados no § 10 do art. 89 da Lei 8.212/91.

Não se tratando de comprovada má-fé, mas de simples compensação indevida, aplica-se a penalidade contida no § 9º do art. 89 da mesma Lei de Custeio, sanção esta decorrente da regra geral prevista no art. 136 do CTN, (*salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável*). Ou seja, o sujeito passivo sofrerá uma sanção, que é a multa de 20%, por sua compensação indevida, independente da existência de dolo.

Há que se ponderar que o crédito do contribuinte efetivamente existiu, em decorrência da declaração de inconstitucionalidade pelo STF das contribuições sociais previstas no art. 13, § 1º, da Lei 9.506/97 (inconstitucionalidade do dispositivo legal que inseriu o exercente de mandato eletivo como segurado obrigatório do RGPS). Porém, tal crédito restou prescrito, motivando o ingresso na via judicial para discutir a aplicabilidade da prescrição quinquenal trazida pela LC 118/2005, com efeitos retroativos.

A compensação em GFIP, com a identificação do crédito, ainda que prescrito (que entendia ser de direito), não reflete conduta fraudulenta, a exemplo do contribuinte que, de má-fé, compensa créditos que nunca existiram, lesando efetivamente o fisco.

A compensação de valores prescritos ou sem observância das regras estabelecidas pela legislação tributária (art. 170-A, CTN), por si só, não materializa a falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, não caracterizaria a conduta de má-fé (dolo).

Logo, não está materializada, nos autos, os elementos suficientes para imputar a Recorrente a prática da conduta tipificada no art. 89, § 10, da Lei 8.212/1991, que enseja a aplicação da multa isolada de 150%.

Como conduziu muito bem a Turma Ordinária, em seu julgamento ora recorrido, “*isso sem falar que, ainda que restassem dúvidas quanto ao sentido a ser atribuído à disposição legal, em reforço argumentativo, deve destacar o art. 112 do CTN, que impõe interpretações mais benéfica aos infratores da lei tributária:*

Código Tributário Nacional – CTN:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.”
(grifo nosso)

Desta maneira, há também que existir proporcionalidade e razoabilidade, não se mostrando adequada a multa isolada quando não resultou em prejuízo ao fisco. Nesse sentido julgou a 1ª Turma Regional Federal, conforme ementa transcrita a seguir:

“APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. APELAÇÃO NÃO CONHECIDA. RAZÕES DISSOCIADAS DO CONTEÚDO DA SENTENÇA IMPUGNADA. MULTA ISOLADA DE 50%. LEI 9.430/96, COM REDAÇÃO DADA PELA LEI 12.249/2010. CONTRIBUINTE DE BOA-FÉ. OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE E RAZOABILIDADE. DIREITO DE PETIÇÃO. (5) 1. Não preenchidos os requisitos necessários ao regular processamento da apelação interposta em razão de seus argumentos estarem dissociados do decism a quo. Ausentes os requisitos necessários, como dispõe o art. 514, inciso II, do CPC, a apelação não é conhecida. 2. Nos termos dos §§ 15 e 17 do art. 74 da Lei 9.430/96, com redação dada pela Lei 12.249/2010, a multa isolada de 50% sobre o valor do crédito objeto do pedido de ressarcimento indeferido ou indevido ou de declaração de compensação não homologada, ressalvada a hipótese de falsidade da declaração (caso em que a multa atinge o patamar de 100%), incidirá sempre que ocorrer o indeferimento do pedido administrativo de restituição ou compensação, independentemente da existência de má-fé por parte do contribuinte. 3. A aplicação literal dos dispositivos combatidos ofende os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade. Primeiro, porque não há efetivo prejuízo ao Fisco quando do indeferimento do pedido administrativo de restituição ou compensação, mostrando-se desnecessária e inadequada a imposição da multa isolada pelo simples indeferimento do pedido do contribuinte. Segundo, porque a aplicação da multa de 50% revela uma inadmissível sanção política em detrimento do contribuinte que, de boa-fé, procurou legitimamente defender seus interesses e direitos. Com efeito, não parece razoável que, além de não receber o "direito creditório" que entende possuir, indeferido na esfera administrativa, o contribuinte ainda terá que pagar indistintamente ao Fisco o percentual de 50% do valor que pleiteou. 4. O STF "tem historicamente confirmado e garantido a proibição constitucional às sanções políticas, invocando, para tanto, o direito ao exercício de atividades econômicas e profissionais lícitas (art. 170, par. ún., da Constituição), a violação do devido processo legal substantivo (falta de proporcionalidade e razoabilidade de medidas gravosas que se predispõem a substituir os mecanismos de cobrança de créditos tributários) e a violação do devido processo legal manifestado no direito de acesso aos órgãos do Executivo ou do Judiciário

tanto para controle da validade dos créditos tributários, cuja inadimplência pretensamente justifica a nefasta penalidade, quanto para controle do próprio ato que culmina na restrição. (ADI 173, JOAQUIM BARBOSA, STF.) 5. *Apelação não conhecida e remessa oficial não provida.* (TRF – 1ª Região - AMS 00507186220124013800 – Dec. em 18/08/2015 – Relator: Desembargadora Federal Ângela Catão - e-DJF1 de 28/08/2015, pág. 1612) (grifo nosso)

Resta desproporcional a aplicação da multa isolada pela compensação indevida de um crédito prescrito, uma vez que a multa ultrapassa o valor do próprio crédito (prescrito), crédito este o qual foi declarado inconstitucional pela Suprema Corte, mas que permanecerá aos cofres públicos devido a inércia do contribuinte em se valer da compensação/restituição, e que, agora, haveria de pagar novamente, caso preponderasse a multa de 150%.

Não é demais observar que o STF recentemente, em 25/11/2014, manifestou-se acerca da legalidade ou ofensa à Constituição Federal pela aplicação de multas em percentuais superiores ao valor original do débito tributário, através do Recurso Extraordinário 833.106, oriundo do Estado de Goiás. Reafirmando decisão que anteriormente já havia tomado, o STF entendeu que é inconstitucional a aplicação de qualquer sanção administrativa tributária punitiva, tanto em caráter federal, estadual e municipal, em percentual superior ao real valor do tributo devido pelo contribuinte. Seguem excertos do acórdão e respectiva ementa:

“Independentemente dos elementos fáticos envolvidos, considerada a conduta do contribuinte punida, a manutenção de multa tributária acima do valor da própria obrigação principal está em clara desarmonia com a jurisprudência do Supremo.

O Tribunal já assentou a invalidade da imposição de multa que ultrapasse o valor do tributo – Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ, relator ministro Ilmar Galvão, Diário da Justiça de 14 de fevereiro de 2003, e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP, relator ministro Gilmar Mendes, julgado sob o ângulo da repercussão geral em 18 de maio de 2011, Diário da Justiça de 18 de agosto de 2011.”

“TRIBUTÁRIO – MULTA – VALOR SUPERIOR AO DO TRIBUTO – CONFISCO – ARTIGO 150, INCISO IV, DA CARTA DA REPÚBLICA. Surge inconstitucional multa cujo valor é superior ao do tributo devido. Precedentes: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ – Pleno, relator ministro Ilmar Galvão – e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP – Pleno, relator ministro Gilmar Mendes, Repercussão Geral.” (STF – 1ª Turma - RE 833106 AgR / GO – Relator: Min. Marco Aurélio – Dec. em 25/11/2014 – DJE de 12/12/2014, p. 244)

Apesar de não ter sido apreciado e/ou julgado em sede de recurso repetitivo, portanto, não causando efeitos *erga omnes*, abriu precedente para o contribuinte recorrer à via judicial e pode servir como exemplo para as cortes inferiores, que poderão passar a adotar tal entendimento a fim de evitar a interposição de futuros recursos extraordinários e a reforma de decisões.

Também é sabido que o conselheiro do tribunal administrativo não está adstrito a toda jurisprudência do poder judiciário, somente aquelas previstas no artigo 62, do RICARF. Contudo, a fim de preservar a utilidade e a preservação do interesse público, sempre que possível, deve ele se adequar às decisões judiciais.

Em se tratando a jurisprudência apontada sobre aplicação interpretativa da norma legal, não havendo declaração de inconstitucionalidade, esta poderá ser aproveitada na decisão administrativa, como é o caso em tela.

Sendo assim, os valores glosados sujeitar-se-ão à incidência da multa moratória nos termos do § 9º do art. 89 da Lei 8.212/1991 e, como o Fisco não demonstrou a falsidade na declaração, a multa isolada, preconizada no § 10º daquele mesmo preceptivo legal, deverá ser excluída do presente lançamento fiscal.

Diante do exposto voto no sentido de CONHECER do recurso especial e NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É o voto.

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes - Relatora

Voto Vencedor

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Redatora Designada

Peço licença a ilustre conselheira para divergir do seu entendimento com relação ao mérito da aplicação da multa isolada pela compensação indevida em GFIP.

Conforme o relatório fiscal, constatou-se pela análise das GFIP e documentos apresentados, que o contribuinte realizou indevidamente compensações considerando a declaração de inconstitucionalidade da contribuição devida pelos agentes políticos. face ainda não possuir direito líquido e certo para proceder a compensação.

Aliás esse foi o entendimento descrito pelo relator do Acórdão 2302-002.739, que negou provimento ao recurso de ofício, mantendo a exclusão da multa isolada, agora objeto de recurso especial.

Quanto ao questionamento acerca da multa isolada, base do presente recurso, entendo correto o procedimento adotado pela autoridade fiscal, considerando, que informação em GFIP de compensações realizadas, sem que a empresa encontre-se exercendo direito líquido e certo, leva sim, a uma falsa declaração, capaz de ensejar a aplicação da multa prevista no § 10 do art. 89 da lei 8212/91, no patamar de 150%.

A argumentação da autoridade fiscal para glosa e aplicação da multa isolada reflete-se em diversas frentes: prescrição, não retificação do documento GFIP e ausência de comprovação do recolhimento indevido. Aliás esse último ponto, é utilizado como base para a sua conclusão, qual seja: parte da inexistência de comprovação dos recolhimentos que gerariam o direito creditório e por conseguinte a falsidade de declaração em GFIP.

Senão vejamos alguns tópicos do relatório:

2. No relatório fiscal de fls. 14/40 a fiscalização informou, em síntese, que:

2.1. O presente processo teve por objeto o lançamento de contribuições previdenciárias decorrentes da glosa de compensações e de multa isolada devido à realização de compensação com falsidade de declaração em GFIP;

2.2. O contribuinte foi intimado através de TIPF e TIF nº 1 a apresentar documentos e esclarecimentos acerca do procedimento de compensação que realizou em GFIP, com intuito de verificar a regularidade da operação;

2.3. O sujeito passivo realizou a compensação de contribuições recolhidas, no período de 02/1998 a 09/2004, sobre a remuneração dos exercentes de mandato eletivo da Prefeitura e Câmara Municipal. As compensações foram realizadas com as contribuições devidas no período de 12/2010 a 06/2011.

2.4. O contribuinte propôs a ação judicial nº 2010.50.01.0038906, na data de 08/04/2010, para compensar os

recolhimentos sobre a remuneração dos agentes políticos, do período de 12/1999 a 09/2004. A decisão de 1ª instância foi favorável ao sujeito passivo, no sentido de reconhecer o direito de compensação do indébito, referente ao período de 04/2000 a 09/2004, de acordo com as normas estabelecidas pelos órgãos de administração tributária, e respeitado o artigo 170A do CTN. Pronunciou a prescrição da pretensão restituidora quanto aos pagamentos realizados até 07/04/2000.

2.5. O sujeito passivo não observou o disposto no artigo 170-A do CTN, que veda a compensação de tributos antes do trânsito em julgado da decisão, iniciando a compensação em 06/2010, bem como deixou de observar os termos da sentença proferida, pois compensou valores das competências declaradas prescritas na data da propositura da ação.

Também não retificou as GFIP, nem apresentou cópias dos documentos de arrecadação e/ou lançamentos de ofício que originaram o suposto indébito.

2.6. Aplicou a multa isolada no percentual de 150%, em razão da falsidade na declaração, comprovada pela falta de retificação das GFIP, pela compensação de recolhimentos prescritos e por não aguardar o trânsito em julgado da decisão judicial.

Conforme consta do relatório fiscal, buscou a autoridade fiscal esclarecer: a existência de ação judicial transitada em julgado que amparasse as compensações, fundamentando a glosa e multa no fato de que a própria decisão determinava a observância do art. 170-A do CTN.

Em relação a este tema, trago trecho do voto do acórdão recorrido, com esclarecimentos sobre a sentença proferida:

Registre-se, por relevante, que a própria sentença judicial proferida pela 1ª Vara Federal Cível de Vitória, Seção Judiciária do Espírito Santo, nos autos do Processo 2010.50.01.0038906, determina que “A compensação deverá ser realizada pelo autor de acordo com as normas estabelecidas pelos órgãos de administração tributária”.

“Tendo em vista o exposto, RESOLVO O MÉRITO e JULGO PARCIALMENTE PROCEDENTE O PEDIDO, nos termos do art. 269, I, do CPC, para:

(a) PRONUNCIAR A PRESCRIÇÃO quanto aos fatos geradores concretizados antes do decênio que antecedeu a propositura da ação;

(b) DECLARAR o direito do autor de efetuar a compensação de contribuição previdenciária incidente sobre os subsídios dos exercentes de mandato eletivo sob a égide da Lei nº 9.506/1997, no período entre 08/04/2000 e 18/09/2004, respeitado o art. 170A do CTN. A compensação deverá ser realizada pelo autor de acordo com as normas estabelecidas pelos órgãos de administração tributária;

(c) DETERMINAR que sobre os valores a serem compensados incida taxa SELIC, a título de juros e correção monetária, a iniciar do recolhimento de cada contribuição indevida;

(d) DETERMINAR à ré que não imponha óbices à compensação.”

Ao contrário de outros processos de compensação, onde a empresa promove as compensações, amparada em decisão judicial que delimita o alcance de seu direito, no presente caso, mesmo que se argumente a existência de declaração do STF acerca da inconstitucionalidade da contribuição dos agentes políticos, não há como afastar as exigências legais para que a empresa possa efetivamente demonstrar o direito "líquido e certo" a compensação e, dessa forma, promover a informação do crédito a compensar, diminuindo o tributo devido.

Basta-nos uma leitura das informações transcritas do termo de verificação fiscal (relatório fiscal), para entender que não simplesmente equivocou-se o atuado em relação as competências alcançadas pela prescrição, nem tampouco, fundamentou o auditor o lançamento e a aplicação da multa isolada simplesmente na ausência de retificação da GFIP, mas na ausência de demonstração de ter efetivamente recolhido a contribuição dos agentes políticos, que declarou em GFIP ter direito líquido e certo a compensação. Ademais, ainda que se falasse em direito (caso tivesse comprovado o recolhimento), foi descrito anteriormente que a própria decisão judicial determinava que se aguardasse o transitado em julgado.

Entendo que deve o auditor, analisando pontualmente cada caso concreto, identificar a verba compensada, para só então definir a existência de falsidade de declaração. Ou seja, concordo que compete ao auditor apontar efetivamente a falsidade, o que no caso dos autos, entendo ter a autoridade fiscal demonstrado.

Note-se que o legislador não exigiu a demonstração da fraude por parte do agente fiscal, como muito argumentado pelo recorrente, nem mesmo dolo, mas a indicação de informação falsa na GFIP.

Convém apreciar, inicialmente o dispositivo legal utilizado pela autoridade fiscal para imposição da multa isolada, o § 10 do art. 89 da Lei n.º 8.212/1991:

Art. 89. As contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, as contribuições instituídas a título de substituição e as contribuições devidas a terceiros somente poderão ser restituídas ou compensadas nas hipóteses de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

§ 10. Na hipótese de compensação indevida, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, o contribuinte estará sujeito à multa isolada aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

Entendo que o dispositivo em questão retrata multa diversa da comumente aplicada nos lançamentos de ofício, consubstanciada no art. 44, § 1, da Lei nº 9430/1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

Ou seja, o legislador determina a aplicação de multa de 150% quando se trata de falsidade de declaração, sem que no mencionado dispositivo, mencione a necessidade de imputação, de dolo, fraude ou mesmo simulação na conduta do contribuinte.

Mas, qual o limite entre a caracterização de simples informação inexata, ou sem que o recorrente tenha legitimidade para exercer naquele momento o direito, e a falsidade propriamente dita? Ao efetivar compensação sobre valores de contribuições ao qual não demonstrou o recorrente ter efetivamente promovido o recolhimento, procedeu o recorrente a informação de existência de crédito na verdade inexistente, indicando nítida falsidade de declaração. Até concordo que a indicação de prescrição em relação a declaração de inconstitucionalidade da contribuição dos agentes políticos e a necessidade de retificação em GFIP não seriam elementos suficientes a indicação da falsidade, posto existirem discussões no passado acerca de qual o termo inicial para contagem da prescrição e a possibilidade de atuar o sujeito passivo por informação inexata em GFIP.

Neste ponto, entendo pertinente transcrever o voto do ilustre Conselheiro Kleber, que tratou com muita propriedade a questão:

Verifica-se de início que a lei impõe como condição para aplicação da multa isolada que tenha havido a comprovada falsidade na declaração apresentada. Assim, para que o fisco possa impor a penalidade de 150% sobre os valores indevidamente compensados, é imprescindível a demonstração de que a declaração efetuada mediante a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP contém falsidade, ou seja, não retrata a realidade tributária da declarante.

Pesquisando o significado do termo falsidade em <http://www.dicionarioaurelio.com>, obtém-se o seguinte resultado:

“s.f. Propriedade do que é falso. / Mentira, calúnia. / Hipocrisia; perfídia. / Delito que comete aquele que conscientemente esconde ou altera a verdade.”

Inserindo esse vocábulo no contexto da compensação indevida é de se concluir que se o sujeito passivo inserir na guia informativa créditos que decorrentes de contribuições incidentes sobre parcelas integrantes do salário-de-contribuição, evidentemente cometeu falsidade, haja vista ter inserido no sistema da Administração Tributária informação inverídica no intuito de se livrar do pagamento dos tributos.

Vale ressaltar que legislador foi bastante feliz na redação do dispositivo encimado, posto que utilizou-se do art. 44 da Lei n. 9.430/1996 apenas para balizar o percentual de multa a ser aplicado, não condicionando à aplicação da multa à ocorrência das condutas de sonegação, fraude e conluio, definidas respectivamente nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/1964.

Esse opção legislativa serviu exatamente para afastar os questionamentos de que a mera compensação indevida não representaria os ilícitos acima, nos casos em que o sujeito passivo tivesse declarado corretamente os fatos geradores, posto que não se poderia falar em sonegação ou fraude fiscal.

A declaração em GFIP de créditos a compensar gera a conseqüente diminuição da contribuição devida, todavia, está sujeita a posterior homologação. Nesse sentido, compete a autoridade fiscal intimar o contribuinte a esclarecer a base dos valores declarados, informações essas que devem estar disponíveis à fiscalização, tão logo seja o contribuinte intimado para tanto. O mínimo a ser apresentado seria os documentos pertinentes a folha de pagamentos dos agentes políticos, valores que poderiam ser conferidos com as GPS e GFIP para efeito de comprovação do recolhimento.

Contudo, não há que se confundir fraude com falsidade, tendo em vista que se o legislador, quisesse atribuir a mesma natureza as duas penalidades, teria simplesmente determinado a aplicação do art. 44, § 1º da 9430/1996. No meu entender a previsão de multa isolada pela falsidade de declaração, visa justamente coibir a prática de compensação de

valores, sem que o contribuinte, ao ser inquirido para tanto, prove que os valores lançados em GFIP são seu direito.

De se concluir que na imposição da multa isolada, relativa à compensação indevida de contribuições previdenciárias, a única demonstração que se exige do fisco é a ocorrência de falsidade na GFIP apresentada pelo sujeito passivo, como no presente caso.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto pelo conhecimento do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira



Multa por descumprimento de obrigação acessória.
Decadência com base no art. 173 do CTN.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10380.005569/2007-72
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9202-004.447 – 2ª Turma
Sessão de 27 de setembro de 2016
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - DECADÊNCIA
Recorrente COMPANHIA ENERGÉTICA DO CEARÁ COELCE
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 09/12/2005

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. PERÍODO ALCANÇADO PELA DECADÊNCIA QUINQUENAL. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO ANTECIPADO. ART. 173, I DO CTN.

Em se tratando de Auto de Infração de Obrigação Acessória, não há que se falar em recolhimento antecipado devendo a decadência ser avaliada a luz do art. 173, I do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer o Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial para aplicar a regra decadencial do art. 173, I, do CTN, porém reduzindo o valor da multa ao estabelecido no art. 32-A, da Lei nº 8.212, de 1991, nas competências em que a correspondente obrigação principal estiver alcançada pela decadência, vencidos os conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (relatora) e Heitor de Souza Lima Junior, que lhe negaram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Maria Helena Cotta Cardozo.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Redatora Designada

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em Exercício), Maria Helena Cotta Cardozo, Patricia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Gerson Macedo Guerra e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

Relatório

Trata-se de auto de infração, DEBCAD: 35.863.570-5, lavrado contra o contribuinte identificado acima, em decorrência do descumprimento da obrigação acessória de Fundamento Legal 68 (apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias) no período de 08/1999 a 02/2005.

Conforme informações contidas no relatório fiscal, fls. 10 e seguintes, os fatos geradores não declarados na GFIP foram discriminados em planilha anexa, fls. 166 a 367; a empresa é reincidente, tendo em vista o Auto de Infração nº 35.031.244-3, lavrado por ter a empresa infringido o art. 32, III, da Lei nº 8.212/91, c/c Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, julgado procedente em definitivo em 30/06/2000; e a empresa possuía, no período auditado, número de segurados situado entre 1.001 a 5.000, tendo sido aplicada a multa prevista no art. 32, §5º, da Lei 8.212/91, c/c art. 284, inciso II, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99, correspondente a 100% do valor da contribuição não declarada, limitada, por competência, aos valores da tabela do art. 32, §4º, da Lei nº 8.212/91, os quais dependem do número de segurados a serviço da empresa.

A atuada apresentou impugnação, tendo a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza/CE julgado o lançamento procedente em parte, relevando, parcialmente, a multa aplicada, fls. 424.

Apresentado Recurso Voluntário pela atuada, os autos foram encaminhados ao CARF para julgamento do mesmo.

No Acórdão de Recurso Voluntário, fls. 473 a 480, o Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitou a arguição de decadência e, no mérito, deu parcial provimento ao recurso para que se aplique a multa mais benéfica, a qual terá como limite o valor previsto no art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996, deduzidas as multas aplicadas nas NFLD correlatas.

Portanto, em sessão plenária de 19/11/2013, deu-se parcial provimento ao recurso, prolatando-se o Acórdão nº 2401-003.262, fls. 473 a 480, assim ementado:

“ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/08/1999 a 28/02/2005

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. PRAZO DECADENCIAL.

O fisco dispõe de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu a infração, para constituir o crédito correspondente à penalidade por descumprimento de obrigação acessória.

ALTERAÇÃO DA LEGISLAÇÃO. MULTA MAIS BENÉFICA. APLICAÇÃO DA NORMA SUPERVENIENTE.

Tendo havido alteração na legislação que instituiu sistemática de cálculo da penalidade por descumprimento de obrigação acessória, deve-se aplicar a norma superveniente aos processos pendentes de julgamento, se mais benéfica ao sujeito passivo.

MULTA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO E OCORRÊNCIA DE DECLARAÇÃO INCORRETA OU OMISSA EM RELAÇÃO A FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES. COMPARAÇÃO DA MULTA MAIS BENÉFICA. DISPOSITIVO APLICÁVEL.

Havendo lançamento de ofício e ocorrendo simultaneamente declaração de fatos geradores na GFIP com erros ou omissões, a multa aplicada com base na legislação revogada deve ser comparada com aquela prevista no art. 35-A da Lei n. 8.212/1991, para definição da norma mais benéfica.

Recurso Voluntário Provido em Parte.”

Cientificado da decisão proferida, o contribuinte opôs, tempestivamente, Embargos de Declaração alegando que a decisão atacada incorreu em erro de fato (contradição/omissão) ao não observar que, tendo a empresa efetuado recolhimentos para todo o período da lavratura, aplicou para contagem do prazo decadencial o art. 173, I, do CTN; solicitando que todos os débitos anteriores à competência 12/2000 fossem declarados decadentes, tanto no AI sobre questão, quanto na NFLD que lhe é conexas. Tais embargos foram rejeitados.

Novamente cientificado da decisão proferida em 14/11/2014, o contribuinte interpôs Recurso Especial em 01/12/2014, cumprindo, portanto, o prazo legal de 15 (quinze) dias estipulado pelo Regimento Interno do CARF (RICARF). Em seu recurso requer:

- em sede preliminar, que seja determinada a imediata paralisação de quaisquer procedimentos tendentes à cobrança dos débitos albergados no presente processo, face à expressa determinação da suspensão da exigibilidade dos créditos referenciados conforme art. 151, III, do CTN, passando a constar com exigibilidade suspensa nos sistemas informáticos da Receita Federal, de forma que seja deferida Certidão Positiva de Débitos com Efeitos de Negativa, nos termos dos arts. 205 e 206 do CTN;
- no exame de mérito, anular qualquer cobrança lastreada no presente AI, declarando inexistentes (decadência, art. 156, V, do CTN) os débitos nela inscritos em que tenha ocorrido o lapso de cinco anos entre a ocorrência de cada fato gerador e o lançamento (16/05/2005), ou seja, todos os fatos geradores anteriores a 12/2000, para todos os fins de direito.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme o Despacho nº 2400-0/2015, da Quarta Câmara, de 11/11/2015. A recorrente traz como alegações, que:

- foi realizado recolhimento das contribuições sociais ao INSS em todos os meses objeto da fiscalização, ainda que em montante inferior ao imputado pela autoridade fiscalizadora, atraindo ao caso o art. 150, §4º do CTN, que aduz à homologação tácita quando da inércia estatal em corrigir o valor recolhido pelo contribuinte.

- nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, os quais o próprio contribuinte verifica o *quantum* a ser recolhido, o Fisco, em momento posterior, averiguará o fato gerador e o recolhimento efetuado, para inferir e imputar cobrança principal ou acessória, todavia, em caso de inércia do Poder Estatal por cinco anos em não verificar o valor recolhido, contados de cada fato gerador ocorrido com pagamentos efetuados pelo contribuinte, ocorre o que a doutrina chama de lançamento tácito, uma vez que se depreende que o silêncio da Fazenda anuiu com apuração do montante devido.
- não haveria mais possibilidade de se efetuar lançamentos de ofício de valores sobre tais fatos jurígenos, sejam eles principais ou acessórios destes decorrentes, por aplicação da máxima latina *accessorium corrui, sublato principal*, pois, a incidência de multa recai sobre valores já homologados na forma do art. 150, §4º do CTN, devendo-se estender os efeitos da homologação às obrigações acessórias.
- se houve pagamento com homologação do valor da obrigação principal, e decorrente perda do direito de realizar lançamento de ofício por não ter sido exercido no prazo legal, os efeitos da homologação se aplicariam também à multa que incide sobre esses valores.
- observando o AI do presente processo, constata-se que o mesmo foi lavrado em 09/12/2005, sendo dada ciência do lançamento ao contribuinte em 16/12/2005, acarretando decadência do direito do Fisco de se manifestar expressamente quanto ao lançamento de crédito tributário, principal ou acessório, das competências anteriores a dezembro de 2000.
- além da lógica do art. 150, §4º do CTN às contribuições submetidas à Lei nº 8.212/91, foi editada a Súmula Vinculante nº 08, do STF, o qual, por força constitucional (art. 103-A da CF 1988), possui aplicação obrigatória, geral e irrestrita, para todos os órgãos e entidades do Estado na República Federativa do Brasil.

Cientificada do Recurso Especial do contribuinte em 19/11/2015, a Fazenda Nacional apresentou, tempestivamente, em 02/12/2015, suas Contrarrazões, onde alega que:

- logicamente, não houve pagamento antecipado porque se trata de auto de infração para lançamento de penalidade, cujo lançamento será sempre de ofício, e, por conta disso, aplica-se como termo inicial da decadência o disposto no art. 173, inciso I, do CTN que dispõe:
- o termo inicial da decadência desloca-se para o fato gerador, nos termos do artigo 150, §4º do CTN, tão somente quando for lançamento por homologação, e o contribuinte efetuar recolhimento antecipado do tributo.

- no presente caso, tratando-se de lançamento de multa, cujo lançamento será sempre de ofício, e não por homologação, não existe dispositivo legal que autorize deslocar o termo inicial da decadência para o fato gerador.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Relatora

PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

O Recurso Especial interposto pelo Contribuinte é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, conforme Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial, fls. 613. Assim, não havendo qualquer questionamento acerca do conhecimento e concordando com os termos do despacho proferido, passo a apreciar o mérito da questão.

DO MÉRITO

A questão objeto do recurso, refere-se ao acatamento da preliminar referente ao prazo de decadência, para o fisco constituir os créditos objeto deste Auto de Infração de obrigação acessória, considerando que a Câmara *a quo* apreciou a decadência a luz do art. 173, I do CTN.

Em primeiro lugar, devemos considerar que se trata de auto de infração, que ao contrário das NFLD ou dos AI de obrigações principais, constitui obrigação acessória de “fazer” ou “deixar de fazer”, sendo irrelevante a existência ou não de recolhimentos antecipados. Porém, antes de identificar o período abrangido pela decadência, exponha a tese que adoto sobre o assunto.

O STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n.º 8.212/1991, tendo inclusive no intuito de eximir qualquer questionamento quanto ao alcance da referida decisão, editado a Súmula Vinculante de n.º 8, senão vejamos:

Súmula Vinculante n.º 8 “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

O texto constitucional em seu art. 103-A deixa claro a extensão dos efeitos da aprovação da súmula vinculando, obrigando toda a administração pública ao cumprimento de seus preceitos. Assim, prescreve o artigo em questão:

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

Ao declarar a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n° 8.212, prevalecem as disposições contidas no Código Tributário Nacional – CTN, quanto ao prazo para a autoridade previdenciária constituir os créditos resultantes do inadimplemento de obrigações previdenciárias.

O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, nos casos de lançamentos em que não houve antecipação do pagamento assim estabelece em seu artigo 173:

"Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."

Já em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, aplica-se o disposto no § 4º, do artigo 150, do CTN, segundo o qual, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, Senão vejamos o dispositivo legal que descreve essa assertiva:

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

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

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

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

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

Contudo, para que possamos identificar o dispositivo legal a ser aplicado, seja o art. 173, I ou art. 150 do CTN, devemos identificar a natureza das contribuições para

que, só assim, possamos declarar da maneira devida a decadência de contribuições previdenciárias.

No caso, a aplicação do art. 150, § 4º, é possível quando realizado pagamento de contribuições, que em data posterior acabam por ser homologados expressa ou tacitamente. Contudo, conforme descrito anteriormente, trata-se de lavratura de Auto de Infração por não ter a empresa cumprido obrigação acessória, mais especificamente, informar no documento GFIP fatos geradores de contribuições previdenciárias. Dessa forma, não há que se falar em recolhimento antecipado devendo a decadência ser avaliada a luz do art. 173, I do CTN.

Neste ponto, apenas esclareço a inaplicabilidade da súmula 99 do CARF, considerando que a regra ali expressa, visa deixar claro que rubricas pagas pelo empregador na condição de salário indiretos serão apreciadas a luz do art. 150, §4º do CTN, sempre que demonstrado recolhimento antecipado/parcial sobre o mesmo fundamento legal. Entretanto, como já enfatizado, estamos falando de obrigação acessória, dessa forma, não há que se falar de recolhimento antecipado.

Note-se que, a apreciação da decadência a luz do art. 173 do CTN que descreve: "O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado", deve levar em consideração que a data limite para entrega da GFIP. Nesse sentido, convém verificar nos normativos próprio da GFIP - Manual da GFIP, versão 8.4, qual a data para apresentação:

A GFIP/SEFIP é utilizada para efetuar os recolhimentos ao FGTS referentes a qualquer competência e, a partir da competência janeiro de 1999, para prestar informações à Previdência Social, devendo ser apresentada mensalmente, independentemente do efetivo recolhimento ao FGTS ou das contribuições previdenciárias, quando houver:

- a) recolhimentos devidos ao FGTS e informações à Previdência Social;*
- b) apenas recolhimentos devidos ao FGTS;*
- c) apenas informações à Previdência Social.*

O arquivo NRA.SFP, referente ao recolhimento/declaração, deve ser transmitido pelo Conectividade Social até o dia sete do mês seguinte àquele em que a remuneração foi paga, creditada ou se tornou devida ao trabalhador e/ou tenha ocorrido outro fato gerador de contribuição ou informação à Previdência Social. Caso não haja expediente bancário, a transmissão deve ser antecipada para o dia de expediente bancário imediatamente anterior.

O arquivo NRA.SFP, referente à competência 13, destinado exclusivamente à Previdência Social, deve ser transmitido até o dia 31 de janeiro do ano seguinte ao da referida competência.

Dessa forma, tanto a entrega da GFIP da competência dezembro como do 13º salário, em matéria previdenciária, somente vence no dia 07 e 31 do mês subsequente, ou seja, aproximadamente 07 e 31 de janeiro do ano seguinte (a depender se é dia útil ou não). Nesse

sentido, a competência dezembro e 13º salário, só terá o prazo para lançamento (autuação) iniciado no dia 1º dia do exercício seguinte àquele em que poderia ser lançado o tributo ou aplicada a multa correspondente.

Por fim, esclareço que a decisão aqui refletida não afronta, de forma alguma, decisão do STF, uma vez que a súmula nº 08 declara a inconstitucionalidade do art. 45 da lei 8212/91, passando a decadência a ser apreciada a luz do disposto no CTN, conforme foi analisado no corpo desse voto.

Da mesma forma, não acato o entendimento do recorrente de que em aplicando-se a decadência do principal a luz do art. 150,§4º do CTN, igual destino deve ser dado a obrigação acessória ligada àqueles fatos. Conforme já exaustivamente descrito, uma coisa é a obrigação legal de recolher o tributo, outra diversa, é a obrigação acessória de informar em documentos próprio, como exigência prevista em dispositivo próprio.

Assim, no lançamento em questão a lavratura do AI deu-se em 09/12/2005, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido no dia 16/12/2005. Os fatos geradores omitidos referem-se ao período de 08/1999 a 02/2005, dessa forma, a luz do art. 173, I do CTN, encontrar-se-iam decadentes as multas aplicadas pelos fatos geradores até 11/1999, fato esse já considerado pela autoridade de primeira instância, tanto que mencionado no acórdão recorrido. Isto posto, não há qualquer reparo a ser feito no julgado.

CONCLUSÃO:

Voto pelo CONHECIMENTO do recurso ESPECIAL DO CONTRIBUINTE, para NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira

Voto Vencedor

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo - Redatora Designada

Dirijo do brilhante voto da Ilustre Conselheira Relatora, apenas para ressaltar que, tratando-se de multa por descumprimento de obrigação acessória, analisando-se as obrigações de uma forma global, pode haver competências em que, embora a obrigação acessória seja mantida, a obrigação principal tenha sido atingida pela decadência. Nesses casos, há que ser ressaltado o direito do Contribuinte ao cálculo mais benéfico da multa por descumprimento da obrigação acessória, já que esta é mantida, desatrelada da obrigação principal.

Assim, dou provimento parcial ao Recurso Especial do Contribuinte, para que seja aplicada a regra decadencial do art. 173, I, do CTN, porém reduzindo-se o valor da multa ao estabelecido no art. 32-A, da Lei nº 8.212, de 1991, nas competências em que a correspondente obrigação principal estiver alcançada pela decadência.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo

